

Sergio Ricardo Ferreira Mota

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO MÍNIMO EXISTENCIAL
OMITIDA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO:
LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO
E LIMITES IMANENTES AO SISTEMA**

Tese submetida ao Programa de Pós-
Graduação em Direito da Universidade
Federal de Santa Catarina para a ob-
tenção do título de Doutor em Direito.
Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar
Balthazar

Florianópolis
2018

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Mota, Sergio Ricardo Ferreira

A imunidade tributária do mínimo existencial omitida no sistema constitucional tributário brasileiro : legitimidade da tributação e limites imanescentes ao sistema / Sergio Ricardo Ferreira Mota ; orientador, Ubaldo Cesar Balthazar - Florianópolis, SC, 2018.

446 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas. Programa de Pós-Graduação em Direito.

Inclui referências

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Imunidade Tributária. 4. Mínimo Existencial. I. Balthazar, Ubaldo Cesar. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

Sergio Ricardo Ferreira Mota

**A imunidade tributária do mínimo existencial
omitida no sistema constitucional tributário brasileiro:**
legitimidade da tributação e limites imanentes ao sistema

Esta tese foi julgada adequada para a obtenção do título de Doutor em Direito e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC. Florianópolis, 8 de outubro de 2018.

Prof. Dr. Arno Dal Ri Jr.
Coordenador do PPGD/UFSC

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
UFSC – Orientador

Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti
UFSC

Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves
UFSC

Prof. Dr. Fábio Pugliesi
UDESC

Prof. Dr. Humberto Pereira Vecchio
UFSC

Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos
UFSC

AGRADECIMENTOS

Agradeço com o espírito e o coração aberto, já que este sonho aqui concretizado não tem preço que o pague, a todos os professores e servidores do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC.

Agradeço carinhosamente a cada um dos professores membros das Bancas Examinadoras do projeto, da defesa prévia e da defesa da presente tese porque, com suas correções e apontamentos, permitiram o pleno desenvolvimento das ideias agora expostas: Dr. Arno Dal Ri Jr., Dr. Carlos Araújo Leonetti, Dra. Carolina Sena Vieira, Dr. Everton das Neves Gonçalves, Dr. Fábio Pugliesi, Dr. Humberto Pereira Vecchio, Dr. Orides Mezzaroba e Dr. Samuel da Silva Mattos. Também agradeço à Dona Cida (Maria Aparecida de Oliveira).

Em particular, agradeço ao professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, pessoa ímpar e exemplo de vida dedicada aos seus alunos e a esta instituição de ensino, a qual, em face de pessoas como ele, hoje é reconhecida no Brasil e no mundo.

Sob a orientação do professor Ubaldo, na especialização, no mestrado e, agora, no doutorado, terminei por aprender a “pensar por mim mesmo”, nos termos postos, aliás, na clássica obra de Álvaro Melo Filho publicada no ano de 1976 pela Forense, no Rio de Janeiro, intitulada *Direito Tributário: metodologia e aplicação* (p. 27-28).

Agradeço, por final, aos nossos filhos Brunno e Otto, bem como à minha mulher Patrícia, verdadeiras *grandes fortunas* da minha vida, que terminaram por me ensinar que a vida nos traz recompensas, basta lutar e trilhar o caminho almejado, ainda que esse caminho seja de pedras.

Que DEUS esteja sempre presente na vida de todos e todas.

*Dedico este trabalho
aos nossos filhos Bruno Tomaszewski Milan Mota e
Otto Tomaszewski Milan Mota,
à minha mulher Patrícia Tomaszewski Milan Mota,
aos meus pais João Vieira Mota e Maria de Lourdes Ferreira Lima,
aos meus irmãos João (Júnior), Luana, Osmar,
Otto (in memorian), Silvio (Thillê) e Viviane,
aos meus avós (in memorian) Albertina Costa Lima (Iaiá),
Antônio Ferreira de Souza, Davina Nogueira (Vivi),
Osmar Vieira da Mota e Otto Machado.*

*Também dedico este trabalho
ao professor Ricardo Lobo Torres (in memorian),
falecido em maio de 2018, bem como
ao professor Luiz Carlos Cancellier de Olivo (in memorian),
que, em outubro de 2017, no auge de sua carreira,
após ter sido eleito Reitor da UFSC,
terminou assassinado no
modelo de Estado Neopolicialesco Tupiniquim
hoje instalado no país.
Uma pessoa ímpar e digna que coorganizou,
conosco, só no ano de 2017,
dois livros publicados pela Editora Insular,
do nosso amigo em comum, Nelson Rolim de Moura,
em homenagem a outros professores da UFSC,
aos quais também deixo registrada minha estima e gratidão,
Antonio Carlos Wolkmer e Ubaldo Cesar Balthazar.*

RESUMO

A presente tese de doutorado tem como tema as figuras da imunidade tributária e do mínimo existencial. Utiliza como base teórica algumas obras escritas por Ricardo Lobo Torres, Gustavo Zagrebelsky e Elías Díaz, e aplica o método de abordagem dedutivo para chegar à conclusão de que, embora o Constituinte tenha imposto ao Estado brasileiro o dever de promover a desoneração tributária do mínimo existencial para não inviabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, omitiu a imunidade tributária do mínimo existencial. A pesquisa leva em conta que existe um razoável consenso de legitimidade da tributação então instituída (porque os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade terminaram por ser acolhidos nas Constituições contemporâneas), bem como que essa legitimidade deve ser objeto de particular consideração em face dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça. A tese é de que a Constituição Federal legitima a tributação, mas ela também protege o mínimo existencial contra a intervenção do Estado, de forma que a legitimidade dessa tributação deve ser questionada quando colidir com limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro. Há necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana, o que configura a existência de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro (além daquelas limitações constitucionais tributárias explícitas no Texto Constitucional, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias). O mínimo existencial, no âmbito tributário (mínimo não imponível), representa o patrimônio jurídico protegido contra a tributação do Estado porque, além de estar situado aquém da capacidade contributiva, ele integra os direitos humanos (imanentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas). O princípio da capacidade contributiva se presta a fundamentar a intributabilidade do mínimo existencial, mas não a imunidade tributária porque neste caso está a se falar de um extremo que diz respeito à esfera da liberdade individual. A figura da imunidade tributária, cuja técnica/mecanismo promove a exoneração tributária do mínimo existencial, está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, quando busque viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, e não deve ser confundida com a figura da desoneração

tributária pelo critério da capacidade contributiva, a qual pode ser promovida por intermédio de diferentes técnicas/mecanismos para a exoneração tributária do mínimo existencial (isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos) e está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça.

Palavras-Chave: Mínimo existencial. Imunidade tributária. Legitimidade da tributação. Sistema constitucional tributário. Limitações constitucionais tributárias.

RESUMEN

La presente tesis de doctorado tiene como tema las figuras de la inmunidad tributaria y del mínimo existencial. Utiliza como base teórica algunas obras escritas por Ricardo Lobo Torres, Gustavo Zagrebelsky y Elías Díaz y aplica el método de enfoque deductivo para llegar a la conclusión de que, aunque la Constituyente haya impuesto al Estado brasileño el deber de promover la desoneración tributaria del mínimo existencial para no hacer inviable una vida digna al contribuyente y su familia, omitió la inmunidad tributaria del mínimo existencial. La investigación tiene en cuenta que existe un razonable consenso de legitimidad sobre la tributación entonces establecida (porque los diferentes designios, aspiraciones, valores, intereses y expectativas presentes en la sociedad terminaron siendo acogidos en las Constituciones contemporáneas), así como que esa legitimidad debe ser objeto de particular consideración frente a los derechos orientados a la libertad y los derechos orientados a la justicia. La tesis es que la Constitución Federal brasileña legitima la tributación, pero ella también protege el mínimo existencial contra la intervención del Estado, de modo que la legitimidad de esa tributación debe ser cuestionada cuando colisione con límites inmanentes al sistema constitucional tributario brasileño. Hay necesidad de que se proceda a la ponderación de la legitimidad de la tributación con los derechos fundamentales establecidos en la Constitución Federal, con el deber del Estado de anhelar la justicia tributaria, con el deber del contribuyente de recaudar tributos que sean justos y con la dignidad de la persona humana, lo que configura la existencia de límites inmanentes al sistema constitucional tributario brasileño (más allá de aquellas limitaciones constitucionales tributarias explícitas en el Texto Constitucional, que abarcan los principios constitucionales tributarios y las inmunidades tributarias). El mínimo existencial, en el ámbito tributario (mínimo no imponible), representa el patrimonio jurídico protegido contra la tributación del Estado porque, además de estar situado abajo de la capacidad contributiva, integra los derechos humanos (inmanentes a la persona humana) y los derechos fundamentales (establecidos en las Constituciones contemporáneas). El principio de la capacidad contributiva se presta a fundamentar la no tributación del mínimo existencial, pero no la inmunidad tributaria porque en este caso se está hablando de un extremo que se refiere a la esfera de la libertad individual. La figura de la inmunidad tributaria, cuya técnica/mecanismo promueve la exoneración tributaria del mínimo existencial, está muy

cerca de la idea de los derechos orientados a la libertad, cuando busca hacer viable una vida digna al contribuyente y su familia, y no debe confundirse con la figura de la desoneración tributaria por el criterio de la capacidad contributiva, que puede promoverse a través de diferentes técnicas/mecanismos para la exoneración tributaria del mínimo existencial (exenciones tributarias, deducciones de gastos y reducciones directas en la base de cálculo de los tributos, así como reducciones de las alícuotas de los tributos y concesiones de créditos presumidos) y está más cerca de la idea de los derechos orientados a la justicia.

Palabras-Clave: Mínimo existencial. Inmunidad tributaria. Legitimidad de la tributación. Sistema constitucional tributario. Limitaciones constitucionales tributarias.

ABSTRACT

The present thesis of doctorate has as theme the figures of the tax immunity and the existential minimum. It uses as theoretical basis some works written by Ricardo Lobo Torres, Gustavo Zagrebelsky and Elías Díaz, and applies the method of deductive approach to arrive at the conclusion that although the Constituent had imposed to Brazilian State the duty to promote the tax discharging of the existential minimum so that to not make unviable a dignified life for the taxpayer and their family, it omitted the tax immunity of the existential minimum. The research takes into account that there is a reasonable consensus of legitimacy of taxation then instituted (because the different designs, aspirations, values, interests and expectations present in society end up being receptioned in the contemporary Constitutions), as well as this legitimacy must be subject of particular consideration faced with rights oriented to liberty and rights oriented to justice. The thesis is that the Brazilian Federal Constitution legitimates the taxation, but it also protects the existential minimum against the intervention of the State, so that the legitimacy of this taxation must be questioned when it colliding with immanent limits to the Brazilian tax constitutional system. There is a need to promote the weighting of the legitimacy of taxation with the fundamental rights established in the Federal Constitution, with the duty of the state to seek tax justice, with the duty of the taxpayer to pay taxes that are fair, and with dignity of the human person, what configures the existence of immanent limits to the Brazilian tax constitutional system (besides that tax constitutional limitations explicit in the Constitutional Text, comprehensive of tax constitutional principles and tax immunities). The existential minimum, in the tax field (non-taxable minimum), represents the legal patrimony protected against taxation of the State because, besides to be situated below the tax paying ability, it integrates human rights (immanent to the human person) and fundamental rights (established in the contemporary Constitutions). The principle of tax paying ability lends itself to found the non-taxation of the existential minimum, but it does not the tax immunity because in this case it is talking about an extreme that concerning the sphere of individual liberty. The tax immunity figure, whose technique/mechanism promotes the tax exoneration of the existential minimum is very next to idea of the rights oriented to liberty, when it seeks to make viable a dignified life for the taxpayer and their family, and it must not be confused with the tax discharging figure by criterion of tax paying ability, which may be promoted through different

techniques/mechanisms for tax exoneration of the existential minimum (tax exemptions, deductions of expenses and direct reductions in the basis of calculation of taxes, as well as reductions of rates of taxes and concessions of presumed credits) and it is nearer to idea of the rights oriented to justice.

Keywords: Existential minimum. Tax immunity. Legitimacy of taxation. Brazilian tax constitutional system. Tax constitutional limitations.

LISTA DE ABREVIATURAS

- ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgR – Agravo Regimental
ARE – Recurso Extraordinário com Agravo
Art. – Artigo
BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF – Constituição Federal
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DJ – Diário da Justiça
DJE – Diário da Justiça eletrônico
EC – Emenda Constitucional
ED – Embargos de Declaração
EDv – Embargos de Divergência
e.g. – *exempli gratia*, por exemplo
FGTS – Contribuição social destinada a custear o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FINSOCIAL – Contribuição social destinada a custear o Fundo de Investimento Social
FUNRURAL – Contribuição social destinada a custear o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE – Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados
IGF – Imposto sobre grandes fortunas
II – Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros
IOF – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPI – Imposto sobre produtos industrializados
IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR – Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza
IRPF – Imposto de renda da pessoa física
IRPJ – Imposto de renda da pessoa jurídica

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI – Imposto sobre transmissão *inter vivos* a qualquer título de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD – Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos
ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural
LC – Lei Complementar
MC – Medida Cautelar
Min. – Ministro
n. – número
ONU – Organização das Nações Unidas
PASEP – Contribuição social destinada a custear o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB – Produto Interno Bruto
PIS – Contribuição social destinada a custear o Programa de Integração Social
PPGD – Programa de Pós-Graduação em Direito
QO – Questão de Ordem
RE – Recurso Extraordinário
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região
UFIR – Unidade Fiscal de Referência
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	21
1 MÍNIMO EXISTENCIAL COMO DIREITO FUNDAMENTAL PROTEGIDO CONTRA A INTERVENÇÃO DO ESTADO	29
1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS NO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO	30
1.1.1 Constitucionalismo contemporâneo	31
1.1.1.1 Neoconstitucionalismo	38
1.1.1.2 Garantismo	42
1.1.1.3 Constitucionalismo latino-americano	47
1.1.1.4 Constitucionalização dos direitos	52
1.1.2 Estado Social, direito e virada Kantiana	54
1.1.2.1 Estado Social e Democrático de Direito	56
1.1.2.2 Direito como fenômeno linguístico	63
1.1.2.3 Dois horizontes de direitos: justiça e liberdade	68
1.1.2.4 Virada Kantiana	73
1.1.3 Direitos fundamentais	75
1.1.3.1 Direitos do homem, direitos humanos e direitos fundamentais	76
1.1.3.2 Direitos sociais e reserva do possível	80
1.1.3.3 Direitos subjetivos, normas programáticas e direitos fundamentais	84
1.2 MÍNIMO EXISTENCIAL COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE E SUA FAMÍLIA	88
1.2.1 Solidariedade, justiça social e função social dos tributos	92
1.2.1.1 Fraternidade, solidariedade e utopia	93
1.2.1.2 Justiça social e tributação	98
1.2.1.3 Função social dos tributos	105
1.2.2 Direito à subsistência e condições mínimas de existência humana digna	108
1.2.2.1 Mínimo vital e mínimo de subsistência	110
1.2.2.2 Mínimos sociais e mínimo existencial	113
1.2.2.3 Ideologia e condições mínimas de existência digna	121
1.2.3 Mínimo existencial e mínimo não imponível	126
1.2.3.1 Conteúdo e dimensão do mínimo existencial	127
1.2.3.2 Intangibilidade do mínimo existencial	132
1.2.3.3 Mínimo não imponível	137

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL IMPOSTA AO ESTADO	147
2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	150
2.1.1 Normas, regras e princípios jurídicos	154
2.1.1.1 Atributos da norma jurídica	157
2.1.1.2 Ponderação e subsunção de normas jurídicas	161
2.1.2 Espécies e finalidades tributárias	168
2.1.2.1 Aspectos jurídicos da hipótese de incidência tributária	169
2.1.2.2 Espécies tributárias	175
2.1.2.3 Funções e finalidades tributárias	180
2.1.3 Partilha das rendas e competências tributárias	186
2.1.3.1 Partilha das competências tributárias	187
2.1.3.2 Partilha das rendas tributárias	193
2.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS	197
2.2.1 Limites formais e materiais da tributação	199
2.2.1.1 Exonerações tributárias	203
2.2.1.2 Princípios constitucionais tributários	206
2.2.1.3 Imunidades tributárias positivadas na Constituição de 1988	216
2.2.2 Desoneração tributária do mínimo existencial	221
2.2.2.1 Princípio da capacidade contributiva	227
2.2.2.2 Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco	242
2.2.3 Imunidade tributária do mínimo existencial	247
2.2.3.1 Efeitos e natureza jurídica da imunidade tributária	250
2.2.3.2 Fundamento da imunidade tributária	258
2.2.3.3 A imunidade tributária positivada na Constituição de 1946	262
2.2.3.4 Intributabilidade do mínimo existencial	267
3 LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E LIMITES IMANENTES AO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	277
3.1 LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS	284
3.1.1 Pacto social, universo jurídico e legitimação do poder	286
3.1.1.1 Pacto social e universo jurídico	287
3.1.1.2 Legitimação e poder estatal	292
3.1.2 Legalidade <i>versus</i> legitimidade	296
3.1.2.1 A ‘fórmula positivista da legalidade burguesa liberal’	296
3.1.2.2 Legitimidade e perspectivas do direito	301
3.1.2.3 Legalidade e legitimidade	303

3.1.3 Estatuto do contribuinte, poder tributário, legitimação e legitimidade da tributação	305
3.1.3.1 Deveres, direitos e garantias do contribuinte	306
3.1.3.2 Limitação e autolimitação do poder tributário	308
3.1.3.3 Legitimação e legitimidade da tributação	313
3.1.4 A legitimidade da tributação em face dos direitos fundamentais	318
3.2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E DEVER DE RECOLHER TRIBUTOS	321
3.2.1 Moral tributária	321
3.2.1.1 Direito, moral e ética	322
3.2.1.2 Ética e moral tributária	323
3.2.2 Justiça tributária	326
3.2.2.1 Justiça fiscal e justiça tributária	328
3.2.2.2 Uma justa partilha da carga tributária	332
3.2.3 Dever de recolher tributos	339
3.2.3.1 Solidariedade fiscal	341
3.2.3.2 Dever ético e fundamental de contribuir	344
3.2.4 A desoneração tributária do mínimo existencial em face da justiça tributária e do dever de recolher tributos	352
3.3 TRIBUTAÇÃO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA	358
3.3.1 Dignidade da pessoa humana	359
3.3.1.1 Igualdade e dignidade da pessoa humana	362
3.3.1.2 Liberdade e dignidade da pessoa humana	364
3.3.2 Princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição Federal	369
3.3.2.1 Direito fundamental, valor supremo e princípio jurídico	370
3.3.2.2 Contradições da tributação e possibilidade de correções	374
3.3.3 Mínimo não impositivo e existência digna do contribuinte e sua família	379
3.3.3.1 Mínimo não impositivo e direitos orientados à justiça	381
3.3.3.2 Mínimo não impositivo e direitos orientados à liberdade	385
3.3.4 A imunidade tributária do mínimo existencial em face da dignidade da pessoa humana	387
CONCLUSÃO	391
REFERÊNCIAS	413
JURISPRUDÊNCIA E LEGISLAÇÃO	441

INTRODUÇÃO

A presente tese de doutorado, elaborada no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), relativa à *Área de Concentração* Direito, Política e Sociedade e à *Linha de Pesquisa* Constituição, Cidadania e Direitos Humanos, tem como tema as figuras da imunidade tributária e do mínimo existencial.

O problema objeto de pesquisa surgiu em face da dúvida no sentido de ser possível, ou não, defender a imunidade tributária do mínimo existencial no sistema constitucional tributário brasileiro, já que não existe previsão constitucional expressa nesse sentido.

Para a solução do problema apresentado, isto é, para a resposta ao problema objeto de pesquisa, foram levantados alguns limites imanescentes ao próprio sistema constitucional tributário brasileiro a partir do entendimento de que a dignidade da pessoa humana é fundamento do Estado, a liberdade e a justiça são valores supremos da sociedade e a legitimidade da tributação, no Brasil, está situada na Constituição Federal porque ela terminou por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

A ideia de se reportar a diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas em vários trechos deste trabalho resultou da coleta dos referidos vocábulos na doutrina do Direito consultada para a elaboração da tese.

Como hipótese do problema objeto de pesquisa, o estudo leva em conta que a legitimidade da tributação deve ser objeto de particular consideração em face dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça, bem como que a ideia do mínimo existencial (mínimo não imponível, no âmbito tributário, relativo à esfera do patrimônio jurídico que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal) também precisa ser discutida levando-se em conta esses dois horizontes de direitos.

A tese é a seguinte: Existem limites imanescentes ao sistema constitucional tributário brasileiro, mas não é possível afirmar haver imunidade tributária do mínimo existencial nesse sistema porque não consta explícito no texto da Constituição Federal qualquer referência à imunidade. Embora o Constituinte tenha imposto ao Estado brasileiro o dever de promover a desoneração do mínimo existencial para não inviabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, omitiu a imunidade tributária do mínimo existencial. Há necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça

tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana, o que configura a existência de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro (além daquelas limitações constitucionais tributárias explícitas no Texto Constitucional, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias). O mínimo existencial, no âmbito tributário (mínimo não imponível), representa o patrimônio jurídico protegido contra a tributação do Estado porque, além de estar situado aquém da capacidade contributiva, ele integra os direitos humanos (imanentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas). O princípio da capacidade contributiva se presta a fundamentar a intributabilidade do mínimo existencial, mas não a imunidade tributária porque neste caso está a se falar de um extremo que diz respeito à esfera da liberdade individual. A figura da imunidade tributária, cuja técnica/mecanismo promove a exoneração tributária do mínimo existencial, está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, quando busque viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, e não deve ser confundida com a figura da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, a qual pode ser promovida por intermédio de diferentes técnicas/mecanismos para a exoneração tributária do mínimo existencial (isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos) e está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça. A Constituição Federal legitima a tributação, mas ela também protege o mínimo existencial contra a intervenção do Estado, de forma que a legitimidade dessa tributação deve ser questionada quando colidir com limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

O objeto da pesquisa, portanto, diz respeito apenas à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponível) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação.

A justificativa da pesquisa, por outro lado, está no fato de a doutrina do Direito afirmar que a garantia e o direito ao mínimo existencial não dependeriam de expressa previsão constitucional porque resultantes de valores acolhidos nas Constituições contemporâneas, como a proteção da vida e da dignidade da pessoa humana.

Ocorre que, quando abordam a ideia desse mínimo existencial, muitos terminam por discorrer, na verdade, sobre a ideia dos mínimos sociais vinculada aos direitos sociais, como aqueles dispostos, *e.g.*, no art. 6º da Constituição Federal (educação, saúde, alimentação, trabalho,

moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, e assistência aos desamparados), ou às prestações de assistência social objeto da Lei n. 8.742, de 1993, relacionadas aos arts. 203 e 204 da Constituição Federal.

A obra que mais aprofundou os estudos relativos ao mínimo existencial, aqui no Brasil, foi escrita por Ricardo Lobo Torres (publicada no ano de 2009 pela Renovar, no Rio de Janeiro, com o título *O direito ao mínimo existencial*). Nela, porém, não há referência ao debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, objeto de uma particular análise nesta pesquisa.

Ricardo Lobo Torres também escreveu a obra que mais aprofundou os estudos relativos à imunidade tributária do mínimo existencial (publicada no ano de 1995 pela Renovar, no Rio de Janeiro, com o título *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*). O foco da obra, porém, está particularmente voltado para os direitos humanos, não tendo sido analisada a imunidade tributária sob o enfoque adotado nesta pesquisa. Isto é, ela não teve por recorte as questões aqui levantadas como a legitimidade da tributação e os limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

A propósito, como Ricardo Lobo Torres defende em sua obra que a imunidade tributária do mínimo existencial seria uma “limitação pré-constitucional”, uma parcela da doutrina tributarista tem dito que isso significaria um retorno ao jusnaturalismo, uma elaboração metafísica ou, ainda, uma construção ideológica. Entretanto, como será explicado neste trabalho, não parece ser elaboração metafísica, nem tampouco ideológica, a ideia no sentido de que o mínimo existencial deveria ser objeto de proteção através da imunidade tributária (e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva), já que a dignidade da pessoa humana é um valor da sociedade acolhido nas Constituições contemporâneas. Em outras palavras: não parece configurar ideologia, nem tampouco elaboração metafísica, defender que a pessoa humana faça jus, na atualidade, às condições mínimas de existência digna.

Na explicação exposta neste estudo, defender condições mínimas de existência digna que assegurem liberdade e justiça significa defender a própria dignidade da pessoa humana porque o direito às condições mínimas de existência digna, um propósito ético-político, passou a ser visto, na sociedade contemporânea, como um pressuposto necessário para se alcançar um conteúdo concreto dessa dignidade.

Preliminarmente, porém, cumpre informar que existem poucos estudos publicados que abordam a imunidade tributária do mínimo existencial. Como esclarecido neste trabalho, a maioria deles diz respeito, na

verdade, à ideia da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, não à ideia da imunidade tributária propriamente dita. Além disso, a maior parte da doutrina tributarista não tem diferenciado, quando cuidam da questão, as ideias do mínimo existencial, do mínimo não imponible, da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco.

Esse reducionismo aparece quando muitos abordam a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial, mas, na realidade, tratam da ideia pertinente à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva e em face da proibição de tributo com efeito de confisco (por isso, recebeu uma especial atenção na presente tese).

Ocorre que a técnica da isenção tributária mencionada nesses poucos estudos busca promover a desoneração tributária do mínimo existencial e está vinculada propriamente ao princípio da capacidade contributiva (que diz respeito, por sua vez, à ideia da justiça).

Conforme será explicado neste trabalho, respeitado o rigor terminológico, isenção, abatimento e dedução, ou qualquer outra técnica ou mecanismo adotado para a desoneração tributária, não devem ser confundidos com a figura da imunidade tributária propriamente dita, sob pena de se fugir, inclusive, ao rigor científico. A desoneração tributária pode se dar por diferentes técnicas e mecanismos, tais como imunidades tributárias, isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos. A imunidade tributária, por conseguinte, representa apenas uma das técnicas/mecanismos que viabilizam a exoneração tributária empregada no direito positivo brasileiro.

Quando a doutrina do Direito emprega o termo *isenção* para designar a técnica ou mecanismo empregado para a proteção do mínimo existencial, portanto, não há de se falar em imunidade tributária, figura vinculada, no caso, à esfera da liberdade, mas sim em desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, figura vinculada à esfera da justiça.

Para fundamentar esse entendimento, adotou-se como base teórica, além daquelas obras escritas por Ricardo Lobo Torres acima referidas, também a obra escrita por Gustavo Zagrebelsky (cuja décima edição foi publicada no ano de 2011 pela Trotta, em Madri, com o título *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*) na qual são apontados dois horizontes de direitos outrora observados nas tradições do humanismo laico e do humanismo cristão (direitos orientados à liberdade e direitos orientados à justiça), cuja distinção “pode ser reiterada” em determinados casos.

Não que se pretenda, no constitucionalismo contemporâneo, a perpetuação do reducionismo de outrora, mediante a limitação dos direitos em compartimentos estanques, mas sim buscar explicar, a partir desses dois horizontes de direitos, que as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva possuem particularidades próprias, tais quais as ideias dos direitos orientados à justiça e dos direitos orientados à liberdade.

A atualidade do tema decorre do debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo e, como não existem estudos com o recorte proposto neste trabalho, ressalta-se a importância do tema, bem como a originalidade da pesquisa.

O estudo tem por objetivo geral verificar se o mínimo existencial estaria imune aos tributos no sistema constitucional tributário brasileiro, apesar de o texto expresso da Constituição Federal nada dispor acerca dessa limitação. Os objetivos específicos, por sua vez, são os seguintes: *a)* examinar a figura do *mínimo existencial* como direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado; *b)* analisar a figura da *imunidade tributária* como limitação constitucional imposta ao Estado e *c)* discutir a legitimidade da tributação em face de alguns limites imanescentes ao sistema constitucional tributário brasileiro para verificar se o mínimo existencial estaria imune aos tributos.

Para a consecução da pesquisa, utilizar-se-á material bibliográfico, jurisprudência e legislação. Aplicado o método de abordagem dedutivo, pretender-se-á chegar à conclusão, a partir do levantamento de alguns limites imanescentes ao sistema constitucional tributário brasileiro, de que o Estado brasileiro tem o dever de promover a desoneração tributária do mínimo existencial.

Quanto à tese propriamente dita, expõe-se que a tributação hoje instituída tem buscado observar o princípio da legalidade nos ordenamentos jurídicos contemporâneos. Com ele, o poder estatal contemporâneo se fundamenta e busca legitimar-se como tal.

No transcorrer da história, aliás, o Estado de direito buscou sua legitimação por intermédio das leis então impostas tendo como base a “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” idealizada no Iluminismo.

Não obstante, conforme explicado por Elías Díaz, citado no trabalho, a “equiparação” da legitimidade do poder político e jurídico à mera “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” representa uma “imposição ideológica” que almeja a implantação do “modelo positivista de legitimação”.

Essa fórmula equipara as figuras da legitimidade e da legalidade e isso tem sido o bastante para justificar muito do que ainda persiste na realidade de um *estado de coisas opressivo e excludente* historicamente perpetuado.

Cumpra ressaltar, porém, consoante Sérgio Cademartori, também citado no trabalho, que o “resgate da legitimidade do Estado de Direito” e a “constante denúncia de seus vezos de ilegitimidade” é tarefa a ser empreendida pela sociedade.

Ademais, na atualidade, o conceito de legalidade continua ainda muito próximo daquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal”, enquanto que o conceito de legitimidade, por outro lado, está bem mais próximo dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Além disso, há de se realçar que os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, fundamento da soberania popular, terminaram acolhidos na maioria das Constituições contemporâneas em vigor pelo critério democrático das maiorias, em conjunto com os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas das minorias. Afinal, somente assim todos terminam convencidos de que convivem em comunidade e conferem razoável consenso de legitimidade democrática ao poder instituído.

Em face do exposto, o estudo leva em conta que os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade terminam por ser acolhidos em algum momento na sua Constituição, de forma que existe, por conseguinte, um razoável consenso de legitimidade da tributação então instituída.

Leva em conta, ainda, apesar de a Constituição Federal nada dispor acerca da imunidade tributária do mínimo existencial, que existem limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro (além daquelas limitações constitucionais tributárias explícitas no texto constitucional, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias), e que, embora o direito posto legitime a tributação, também protege o mínimo existencial.

A tributação deve observar os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, pois, se porventura o Estado não for visto como instrumento da sociedade, pôr-se-á em dúvida a legitimidade do poder instituído e, inclusive, o próprio pacto social que o instituiu.

Além disso, quando analisada a tributação em vigor, a questão da legitimidade dessa tributação deve ser objeto de particular consideração

em face dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça.

No Brasil, em especial, há necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana. Isso configura a existência de limites imanescentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Ademais, consoante Jorge Miranda, também citado no trabalho, o “poder constituinte material” não pode “infringir limites transcendententes” e o “poder constituinte formal” não pode, por outro lado, “dispor contra limites imanescentes”.

Em suma, o presente estudo defende, embora não exista previsão constitucional expressa nesse sentido, que o mínimo existencial deveria ser imune aos tributos. Afinal, o mínimo existencial integra os direitos humanos (imanescentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas). Por outro lado, a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana. Além disso, a Constituição Federal estabelece como objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos.

Embora o Constituinte tenha omitido a imunidade tributária do mínimo existencial, a legitimidade da tributação deve ser questionada quando colidir com limites imanescentes ao sistema constitucional tributário brasileiro. Há necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana.

O estudo está estruturado em três partes distintas, mas o conteúdo de todos eles estão inter-relacionados entre si e dizem respeito a temas inseparáveis da tese aqui construída.

A primeira parte do trabalho buscará examinar a figura do mínimo existencial como direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado levando-se em conta que o núcleo de análise de qualquer que seja a Constituição considerada deve estar no respeito aos direitos fundamentais por ela acolhidos, bem como que os outrora denominados *direitos universais do homem* (atuais direitos humanos reconhecidos

pelo direito internacional) acabaram positivados, hoje, como direitos fundamentais nos mais diversos ordenamentos jurídicos.

Serão abordados constitucionalismo contemporâneo, Estado Social e direitos fundamentais. Além disso, buscar-se-á descrever a figura do mínimo existencial como direito fundamental do contribuinte e sua família.

A segunda parte do estudo analisará a figura da imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado levando-se em conta que as Constituições contemporâneas, elaboradas por uma assembleia eleita democraticamente para esse fim, representam um pacto firmado em face do poder do povo, um pacto de conciliação e de compromisso firmado por diferentes grupos e indivíduos integrantes de uma sociedade.

Serão examinados sistema constitucional tributário brasileiro, espécies e finalidades tributárias, bem como partilha de rendas e competências tributárias. Além disso, também serão analisadas as limitações constitucionais tributárias, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias.

A terceira parte da pesquisa, por final, buscará discutir a legitimidade da tributação em face de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro. Pretender-se-á verificar, nesta última parte, se o mínimo existencial estaria imune aos tributos no Brasil, apesar de o texto expresso da Constituição Federal nada dispor acerca dessa limitação.

Após diferenciar as figuras da imunidade tributária e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, serão retomados os temas antes examinados no trabalho para, com isso, levantar alguns limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro. Ao final, serão discutidos direitos fundamentais, justiça tributária, dever de recolher tributos e dignidade da pessoa humana.

1 MÍNIMO EXISTENCIAL COMO DIREITO FUNDAMENTAL PROTEGIDO CONTRA A INTERVENÇÃO DO ESTADO

O mínimo existencial diz respeito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana. O direito a essas condições mínimas representa um propósito ético-político e um pressuposto necessário para o alcance da dignidade da pessoa humana.

Os direitos fundamentais, por sua vez, dizem respeito aos direitos individuais acolhidos como tais em uma Constituição. Representam os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade que terminaram acolhidos na sua Constituição.

Os outrora denominados *direitos universais do homem* (atuais direitos humanos reconhecidos no plano do direito internacional) acabaram positivados, hoje, como direitos fundamentais nos mais diversos ordenamentos jurídicos.

Desta forma, quando da análise de qualquer texto constitucional contemporâneo, há de se atentar, preliminarmente, para os direitos fundamentais positivados nessa Constituição.

Aliás, do mesmo modo, quando da análise de qualquer que seja o sistema constitucional porventura considerado, também há de se atentar que esse sistema forma um todo unitário, coerente e harmônico.

Afinal, o sistema jurídico abrange o conjunto das normas jurídicas constitutivas de uma sociedade organizada e, inclusive, o sistema constitucional que, conforme explicado por Canotilho, é um “sistema aberto” que impõe a necessidade de a Constituição correspondente ser interpretada de forma a evitar contradições entre suas normas.¹

É a Constituição que fundamenta esse sistema jurídico e termina por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade correspondente.

Nas palavras de Canotilho, a Constituição “confere *legitimidade* a uma ordem política e dá *legitimação* aos respectivos titulares do poder político”. Em face da articulação das “dimensões” da legitimidade e da legitimação, a Constituição “não representa uma simples positivação do poder”, uma simples “carta” ou “folha de papel resultante de relações de poder ou da pressão de forças sociais”.²

¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996. p. 46, 170, 191, 226.

² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, [s.d.]. p. 1377.

Já nas palavras de Sarlet, como fundamento, com seus valores, princípios e regras, a Constituição vincula a validade e a própria “legitimidade da ordem jurídica” em face da afirmação da “supremacia e da unidade da Constituição”.³

O sistema constitucional tributário brasileiro, em particular, será objeto de análise na segunda parte deste trabalho, oportunidade na qual serão abordadas as normas jurídicas correspondentes e descrita a figura da *imunidade tributária* como limitação constitucional imposta ao Estado.

A seguir, será examinada a figura do mínimo existencial como direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado e, logo após, serão analisados constitucionalismo contemporâneo, Estado Social e direitos fundamentais.

Ao final desta primeira parte do estudo, buscar-se-á examinar a figura do mínimo existencial como direito fundamental do contribuinte e sua família, questão que será ulteriormente resgatada na última parte da pesquisa para a reflexão embasadora da tese aqui elaborada.

1.1 DIREITOS FUNDAMENTAIS NO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO

O constitucionalismo é uma teoria jusfilosófica dedicada à formulação e à fixação de limites jurídicos ao poder político e representa a racionalização do poder do povo. Possui, porém, outras acepções.

De acordo com Sanchís:

Em primeiro lugar, o constitucionalismo pode encarnar um certo tipo de Estado de Direito, designando, portanto, o modelo institucional de uma determinada forma de organização política. Em segundo termo, o constitucionalismo é também uma teoria do direito [...]. Finalmente, por constitucionalismo cabe entender também a ideologia que justifica ou defende a fórmula política assim designada.⁴

³ SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e direito privado. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, n. 61, jan./fev. 2007. p. 93.

⁴ SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005b. p. 123, tradução nossa (En primer lugar, el constitucionalismo puede encarnar un cierto tipo de Estado de Derecho, designando por tanto el modelo institucional de una determinada forma de organización política. En

O constitucionalismo contemporâneo tem buscado modelar, condicionar e limitar o poder instituído, impor deveres ao Estado e promover direitos fundamentais aos indivíduos na sociedade contemporânea.

Inserida nessa realidade, a Constituição Federal brasileira, em particular, acolhe um extenso rol de direitos fundamentais objeto do debate hoje empreendido no constitucionalismo contemporâneo.

Afinal, a República Federativa do Brasil constituiu-se em Estado Democrático de Direito e tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana. Além disso, a ordem econômica, no Brasil, tem por fim assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. A ordem social, por sua vez, tem como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. Logo, o Estado brasileiro, na verdade, constituiu-se em Estado Social e Democrático de Direito.

Como os direitos fundamentais positivados em qualquer que seja a Constituição porventura considerada fazem jus a uma particular atenção por parte do constitucionalismo, o debate de ideias hoje empreendido no constitucionalismo contemporâneo, por conseguinte, também merece uma particular atenção quando da abordagem desses direitos fundamentais.

Ademais, como escrito por Carbonell, “uma das colunas vertebrais do neoconstitucionalismo são precisamente os direitos fundamentais”.⁵

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados constitucionalismo contemporâneo, constitucionalização dos direitos, Estado Social e direitos fundamentais.

1.1.1 Constitucionalismo contemporâneo

As ideias levantadas no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo possuem, em alguns aspectos, uma certa proximidade, apesar de as posturas teóricas adotadas e os argumentos empregados nesse debate divergirem em outros aspectos.

Nem poderia ser diferente. Conforme alertado por Ferrajoli, dogmática jurídica, sociologia jurídica e filosofia política correspondem a “enfoques diferentes”, de modo que se faria necessário levar em conta a distinção existente entre diferentes tipos e níveis de discurso: teórico-

segundo término, el constitucionalismo es también una teoría del Derecho [...]. Finalmente, por constitucionalismo cabe entender también la ideología que justifica o defiende la fórmula política así designada).

⁵ CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo y derechos fundamentales*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2013. p. 20, tradução nossa (Una de las columnas vertebrales del neoconstitucionalismo son precisamente los derechos fundamentales).

jurídicos, filosófico-políticos, jurídico-dogmáticos, sociológicos e/ou históricos, “todos eles essenciais para o conhecimento do direito”.⁶

Referindo-se ao debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo pelas correntes do garantismo e do neoconstitucionalismo, Comanducci destaca o seguinte:

No debate que opõe os partidários dos dois tipos de teorias, os primeiros - digamos Ferrajoli - afirmam que os segundos não fazem teoria, senão sociologia do direito. Enquanto que os segundos - digamos os genoveses - acusam os primeiros de não fazer teoria, senão filosofia política normativa: é dizer, que as teorias do primeiro tipo seriam normativas não só em sentido metodológico, mas bem mais ideológico.⁷

Aliás, o autor também realça que, dentre as diferentes posturas teóricas que se enfrentam no debate contemporâneo:

[...] uma delas tem, como um de seus representantes mais destacados, Luigi Ferrajoli, [...] outra tem sido desenvolvida, conectando-se com o realismo jurídico escandinavo e norte-americano [...] pela Escola de Tarello [na Universidade de Gênova] à qual pertenceo.⁸

Essas duas posturas teóricas, uma normativa (garantista) e outra descritiva (neoconstitucionalista), seriam, de acordo com Comanducci, as “alternativas teóricas” atualmente em debate:

A primeira alternativa consiste em uma teoria reconstrutiva, crítica, ou normativa em sentido metodológico [...]. A segunda alternativa teórica

⁶ FERRAJOLI, Luigi. *Garantismo: una discusión sobre derecho y democracia*. Traducción de Andrea Greppi. Madrid: Trotta, 2006. p. 21, 127.

⁷ COMANDUCCI, Paolo. *Problemas de compatibilidad entre derechos fundamentales*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 107, tradução nossa (En el debate que opone a los partidarios de los dos tipos de teorías, los primeros -digamos Ferrajoli- afirman que los segundos no hacen teoría, sino sociología del derecho. Mientras que los segundos -digamos los genoveses- acusan a los primeros de no hacer teoría, sino filosofía política normativa: es decir, que las teorías del primer tipo serían normativas no sólo en sentido metodológico, sino más bien ideológico).

⁸ COMANDUCCI, 2005, p. 106, tradução nossa (una de ellas tiene, como uno de sus representantes más destacados, a Luigi Ferrajoli, [...] otra ha sido desarrollada, conectándose con el realismo jurídico escandinavo y norteamericano [...] por la Escuela de Tarello a la que pertenezco).

consiste em uma teoria descritiva que se situa em um maior nível de abstração em relação à primeira alternativa.⁹

O argumento neoconstitucionalista afirma que o atual modelo constitucional-democrático “teria mudado a própria natureza do direito positivo, tornando obsoleto o instrumental teórico juspositivista”.¹⁰ Por sua vez, o argumento garantista afirma que os partidários do neoconstitucionalismo não fazem teoria, mas sim sociologia.¹¹

Apesar das diferenças, há quem aproxime as ideias correspondentes. Nesse sentido, Atienza, *e.g.*, diz que nas obras de Dworkin, Alexy, Nino ou Ferrajoli, “pode se detectar uma série de coincidências e de tendências comuns com as quais se poderiam caracterizar uma concepção do Direito, quem sabe ainda *in statu nascendi*”.¹²

Essas duas correntes teóricas têm consolidado ideias peculiares à visão eurocêntrica (ver Itens 1.1.1.1 e 1.1.1.2), mas, concomitante a elas (ou talvez, em paralelo a elas) também estão sendo levantadas outras ideias como, *e.g.*, aquelas que têm consolidado, na América Latina, um novo constitucionalismo latino-americano (ver Item 1.1.1.3).

Buscando esclarecer as distinções existentes entre essas duas correntes teóricas de matriz ocidental, Ferrajoli diz o seguinte:

O constitucionalismo positivista e garantista diferencia-se do constitucionalismo não positivista e principialista pela rejeição de todos aqueles que são os seus três elementos principais: (1) a conexão entre direito e moral; (2) a contraposição entre princípios e regras e a centralidade conferida à sua dis-

⁹ COMANDUCCI, 2005, p. 106-107, tradução nossa (La primera alternativa consiste en una teoría reconstructiva, crítica, o normativa en sentido metodológico [...]. La segunda alternativa teórica consiste en una teoría descriptiva que se sitúa en un mayor nivel de abstracción respecto a la primera alternativa).

¹⁰ POZZOLO, Susanna. *O neoconstitucionalismo como último desafio ao positivismo jurídico: a reconstrução neoconstitucionalista da teoria do direito*. In: _____; DUARTE, Écio Oto Ramos. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição*. 2. ed. São Paulo: Landy, 2010. p. 81-82.

¹¹ COMANDUCCI, 2005, p. 107.

¹² ATIENZA, Manuel. *El sentido del derecho*. Barcelona: Ariel Derecho, 2001. p. 309, tradução nossa (puede detectarse una serie de coincidencias y de tendencias comunes con las que podría caracterizarse una concepción del Derecho, quizás aún *in statu nascendi*).

tinção qualitativa; (3) o papel da ponderação, em oposição à subsunção, na prática jurisdicional.¹³

O constitucionalismo garantista, portanto, prima pela separação promovida entre direito e moral pelo positivismo jurídico e contrapõe-se à ponderação de princípios jurídicos e à distinção “qualitativa” das normas jurídicas.

Transcrevendo-se as palavras de Ferrajoli:

A tese de que todo ordenamento jurídico satisfaz, objetivamente, alguma ‘pretensão de justiça’ e algum ‘mínimo ético’ - de maneira que direito e moral estariam conexos, e a justiça, mesmo que em mínima medida, seria um elemento necessário do direito e uma condição de validade das normas jurídicas - significa, em suma, o mesmo que a velha tese jusnaturalista.¹⁴

A pretensão de conexão entre direito e moral, assim, significaria, para o constitucionalismo garantista, um retorno às ideias de um direito natural outrora já superadas pelo positivismo jurídico.

A propósito, Kelsen, um dos maiores representantes intelectuais do paradigma positivista, já afirmara que direito e moral “constituem diferentes espécies de sistemas de normas”.¹⁵

Na atualidade, Ferrajoli, o maior representante intelectual do paradigma garantista, expõe a seguinte diferença entre as ideias em debate e, por outro lado, também propõe a superação daquele paradigma positivista de outrora:

Aqui se manifesta, na minha opinião, nossa distinta concepção do Direito: para vocês a necessária conexão, tendenciosamente jusnaturalista, entre Direito e moral, para mim a separação, estritamente positivista entre as duas esferas.¹⁶

¹³ FERRAJOLI, Luigi. *Constitucionalismo principialista e constitucionalismo garantista*. Tradução de André Karam Trindade. In: _____ et al (Orgs.). *Garantismo, hermenêutica e (neo) constitucionalismo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012a. p. 27.

¹⁴ FERRAJOLI, 2012a, p. 31.

¹⁵ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 71.

¹⁶ FERRAJOLI, Luigi. *Dos modelos de constitucionalismo*. In: _____; MANERO, Juan Ruiz. *Dos modelos de constitucionalismo*. Madrid: Trotta, 2012b. p. 111-112, tradução nossa (Aqui se manifiesta, a mi parecer, nuestra distinta concepción del Derecho: para vosotros la conexión necesaria, tenden-

Em face do entendimento exposto por Ferrajoli, porém, alguns autores têm afirmado que ele estaria tentando promover, na verdade, uma perpetuação do positivismo no constitucionalismo contemporâneo.

Nesse sentido, Vila anota que, para Ferrajoli, o constitucionalismo segue compatível com o positivismo jurídico:

[...] em sua opinião, o constitucionalismo não seria mais do que uma continuação natural do positivismo, um modo de ‘completar o paradigma positivista’ no novo contexto do Estado constitucional.¹⁷

No desenrolar do debate compreendido, muitas foram as críticas feitas às ideias de Ferrajoli, mas este as rebateu dizendo que elas “não se referem a questões de teoria do direito, mas sim de meta-teoria, é dizer, de filosofia da ciência jurídica e, sobretudo, de filosofia política”.¹⁸

Não obstante as divergências das posturas teóricas adotadas e dos argumentos empregados nesse debate, há quem considere existir, sob alguns aspectos, uma certa proximidade das ideias levantadas.

Nesse sentido, o próprio Ferrajoli escreve, citando Sanchís, que ele teria destacado com acerto o nexos existente entre o garantismo e o “constitucionalismo”, quando afirma que:

[...] o garantismo necessita do constitucionalismo para fazer realidade seu programa ilustrado; e o constitucionalismo se alimenta do projeto garantista para condicionar a legitimidade do poder ao cumprimento de certas exigências morais que se condensam nos direitos fundamentais.¹⁹

cialmente iusnaturalista, entre Derecho y moral, para mí la separación, estrictamente positivista entre las dos esferas).

¹⁷ VILA, Marisa Iglesias. *El positivismo en el estado constitucional: algunos comentarios en torno al constitucionalismo de Ferrajoli*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 78-79, tradução nossa (em su opinión, el constitucionalismo no sería más que una continuación natural del positivismo, un modo de «completar el paradigma positivista» en el nuevo contexto del Estado constitucional).

¹⁸ FERRAJOLI, 2006, p. 127, tradução nossa (no se refieren a cuestiones de teoría del derecho sino de meta-teoría, es decir, de filosofía de la ciencia jurídica y, sobre todo, de filosofía política).

¹⁹ SANCHÍS *apud* FERRAJOLI, 2006, p. 16, tradução nossa (el garantismo necesita del constitucionalismo para hacer realidad su programa ilustrado; y el constitucionalismo se alimenta del proyecto garantista para condicionar la legitimidad del poder al cumplimiento de ciertas exigencias morales que se condensan en los derechos fundamentales).

Está claro na afirmação transcrita que a legitimidade do poder instituído está condicionada à observância e ao respeito dos direitos fundamentais (ou direitos humanos positivados em um determinado ordenamento jurídico).

Como é a Constituição que fundamenta o sistema jurídico e termina por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, também resulta claro daí que o debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo não poderia deixar de abordar, em conjunto com as questões de ordem jurídica, as questões de ordem política e moral. Isto é, não poderia deixar de versar sobre questões de direito, política e moral.

Entretanto, Hart explicou que a pretensão de que entre direito e moral haja uma necessária conexão possui importantes variantes, “nem todas conspícuas pela sua clareza”:

Há muitas interpretações possíveis dos termos-chave ‘necessário’ e ‘moral’ e estas nem sempre têm sido distinguidas e consideradas separadamente, tanto pelos defensores como pelos críticos.²⁰

Claro ou não, a verdade é que direito, política e moral terminam por ser levados em conta quando da aferição da legitimidade do poder instituído em qualquer que seja o ordenamento jurídico porventura considerado.

As questões de ordem jurídica, política e moral terminam por se fazer presentes na história e estão a exigir, hoje, uma análise que não as encerre em compartimentos estanques.

É por isso que Cademartori e Duarte dizem que o debate surgido no constitucionalismo contemporâneo representaria:

[...] uma nova matriz epistemológica do direito, batizada como pós-positivismo ou neoconstitucionalismo, o qual apresenta como um dos seus principais desafios, no campo estritamente jurídico, o equacionamento entre as dimensões do Direito, Moral e Política.²¹

Desta forma, omitindo-se neste ponto o paradigma do novo constitucionalismo latino-americano, a ser abordado mais adiante (ver Item 1.1.1.3), o garantismo e o neoconstitucionalismo constituem os dois paradigmas hoje em debate no constitucionalismo contemporâneo.

²⁰ HART, Herbert Lionel Alphonus. *O conceito de direito*. Tradução de Armino Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986. p. 170.

²¹ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. *Hermenêutica e argumentação neoconstitucional*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 29.

A propósito, cumpre apontar aqui que o termo *paradigma*, utilizado originalmente por Kuhn para designar as realizações científicas, pode ser usado em dois sentidos. Pode indicar “toda a constelação de crenças, valores, técnicas, etc..., partilhadas pelos membros de uma comunidade determinada”, mas também pode denotar um tipo de elemento dessa constelação, “as soluções concretas de quebra-cabeças que, empregadas como modelos ou exemplos, podem substituir regras explícitas como base para a solução dos restantes quebra-cabeças da ciência normal”.²²

Cumpre explicar ainda que coexistem diferentes ideias no constitucionalismo contemporâneo. Além das ideias de matriz ocidental, também existem ideias que têm consolidado um novo constitucionalismo latino-americano, não confundidas com aquelas construídas a partir da epistemologia ocidental.²³

Neoconstitucionalismo e novo constitucionalismo, portanto, designam ideias com conteúdos distintos e possuem características próprias, mas, embora não se confundam (ver Item 1.1.1.3), alguns autores têm empregado ambas as denominações sem diferenciá-las.

Nesse sentido, Carbonell, intelectual com raízes próprias no novo constitucionalismo latino-americano, comentou que a aposta pelo “neoconstitucionalismo” e pelos direitos fundamentais seria “uma aposta por renovar a cultura jurídica de nosso entorno”.²⁴

Barroso, por sua vez, sem ressaltar as divergências surgidas no debate empreendido entre garantismo e neoconstitucionalismo, nem tampouco fazer referência ao novo constitucionalismo latino-americano, atribui ao “neoconstitucionalismo” o significado de “novo direito constitucional”, dizendo identificar um conjunto de transformações ocorridas no Estado e no direito constitucional, dentre às quais poderiam ser assinalados:

- (i) como marco histórico, a formação do Estado constitucional de direito, cuja consolidação se deu ao longo das décadas finais do século XX; (ii) como marco filosófico, o pós-positivismo, com a centralidade dos direitos fundamentais e a reapro-

²² KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 1975. p. 218.

²³ WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo jurídico e novo constitucionalismo latino-americano*. Disciplina ministrada no Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina. 2012.

²⁴ CARBONELL, 2013, p. 20, tradução nossa (una apuesta por renovar la cultura jurídica de nuestro entorno).

ximação entre Direito e ética; e (iii) como marco teórico, o conjunto de mudanças que incluem a força normativa da Constituição, a expansão da jurisdição constitucional e o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional.²⁵

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados os paradigmas do neoconstitucionalismo, do garantismo e do novo constitucionalismo latino-americano. Ao final, será examinado o fenômeno hoje denominado por constitucionalização dos direitos.

1.1.1.1 Neoconstitucionalismo

A doutrina do Direito tem se referido ao neoconstitucionalismo tanto com o emprego desse termo, como com o emprego de expressões tais quais constitucionalismo contemporâneo, pós-positivismo ou, ainda, novo constitucionalismo (esta última expressão prevalentemente, e de modo distinto, na América Latina).

Para Cademartori e Duarte, o termo *neoconstitucionalismo* “não é de fácil apreensão e muito menos é o conteúdo daquilo que designa”. Como teoria, o neoconstitucionalismo pretende ser “uma teoria que se opõe às duas teses mais importantes do positivismo conceitual, ou seja, a tese das fontes sociais do direito e a não conexão necessária entre o direito e a moral”. Por outro lado, ainda de acordo com estes autores, o neoconstitucionalismo seria “um fenômeno que transcende a dimensão puramente jurídica”.²⁶

Vila, por sua vez, diz que o neoconstitucionalismo:

[...] engloba um conjunto de doutrinas jurídicas que costumam ser apresentadas como uma revisão do positivismo (seja como seu complemento ou como sua superação), e que se aproximam do direito desde a perspectiva de uma constituição substantiva que limita o poder institucional.²⁷

²⁵ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 58, jan./mar. 2007. p. 140-141.

²⁶ CADEMARTORI; DUARTE, 2009, p. 29, 41.

²⁷ VILA, 2005, p. 77, tradução nossa (engloba un conjunto de doctrinas jurídicas que suelen presentarse como una revisión del positivismo (ya sea como su complemento o como su superación), y que se acercan al derecho desde la perspectiva de una constitución sustantiva que limita el poder institucional).

Por outro lado, para Sanchís, o termo neoconstitucionalismo, ou constitucionalismo contemporâneo:

[...] alude tanto a um modelo de organização jurídico-política ou de Estado de Direito, como ao tipo de teoria do direito requerida para explicar dito modelo; e incluso caberia falar de uma terceira aceção, o neoconstitucionalismo como ideologia [...].²⁸

Na primeira aceção referida por Sanchís, isto é, como modelo de Estado de Direito, o neoconstitucionalismo seria o resultado da convergência de duas “tradições constitucionais”:

[...] uma primeira que concebe a Constituição como regra de jogo da competência social e política, [...] esta é a tradição norte-americana originária [...]. A segunda tradição, em troca, concebe a Constituição como a encarnação de um projeto político [...] de transformação social e política. [...] esta é a concepção do constitucionalismo nascido da Revolução Francesa [...].²⁹

Na segunda aceção apontada por ele, como teoria do direito, o neoconstitucionalismo estimularia “uma profunda revisão do positivismo teórico”.³⁰

Já na terceira aceção, isto é, como opção ideológica, o neoconstitucionalismo significaria “inclinarse em favor do legalismo ou do judicialismo como modelos predominantes”.³¹

²⁸ SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Diccionario de derecho constitucional*. Porrúa: UNAN, 2002. p. 420, tradução nossa (alude tanto a un modelo de organización jurídico-política o de Estado de Derecho, como al tipo de teoría del derecho requerida para explicar dicho modelo; e incluso cabría hablar de una tercera acepción, el neoconstitucionalismo como ideología).

²⁹ SANCHÍS, 2005b, p. 124-125, tradução nossa (una primera que concibe la Constitución como regla de juego de la competencia social y política, [...] ésta es la tradición norteamericana originaria [...]. La segunda tradición, en cambio, concibe la Constitución como la encarnación de un proyecto político [...] de transformación social y política. [...] ésta es la concepción del constitucionalismo nacido de la Revolución francesa).

³⁰ SANCHÍS, 2005b, p. 158, tradução nossa (una profunda revisión del positivismo teórico).

³¹ SANCHÍS, 2005b, p. 157, tradução nossa (inclinarse en favor del legalismo o del judicialismo como modelos predominantes).

A propósito, fazendo referência a estas duas últimas acepções, Pozzolo adverte que haveria uma ambiguidade na tese neoconstitucionalista de “interpretação moral da Constituição” porque ela não teria decidido, ainda, “se quer fazer teoria ou ideologia, e provavelmente queira fazer ambas as coisas”, o que teria colaborado para o surgimento de um problema distinto que contribui para fazer do neoconstitucionalismo um “constitucionalismo ambíguo”.³²

Não obstante a advertência exposta, a autora diz que o neoconstitucionalismo “propõe um certo modelo teórico para a explicação e descrição do direito do Estado constitucional, caracterizado por negar a tese juspositivista da separação conceitual entre direito e moral”.³³

Ou seja, nas palavras da autora, para o neoconstitucionalismo, a Constituição não seria moldura e garantia, mas sim uma “espécie de ponte entre o discurso jurídico e o discurso moral, motivo pelo qual a sua interpretação e aplicação não podem prescindir de valoração ética”. O juízo de retidão no neoconstitucionalismo, assim, seria “dado com base em uma norma de valor que se considera positivada constitucionalmente”.³⁴

Pozzolo, aliás, enumera como características do neoconstitucionalismo:

a) a adoção de uma noção específica de Constituição que foi denominada ‘modelo prescritivo de Constituição como norma’; *b)* a defesa da tese segundo a qual o direito é composto (também) de princípios; *c)* a adoção da técnica interpretativa denominada ‘ponderação’ ou ‘balanceamento’; *d)* a consignação de tarefas de integração à jurisprudência e de tarefas pragmáticas à Teoria do Direito.³⁵

Além do exposto, a doutrina tem apontado como característica própria do neoconstitucionalismo a distinção “qualitativa” das normas

³² POZZOLO, Susanna. *Un constitucionalismo ambiguo*. Traducción de Miguel Carbonell. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 187, 210, tradução nossa (si quiere hacer teoría o ideología, y probablemente quisiera hacer ambas cosas).

³³ POZZOLO, 2005, p. 188, tradução nossa (propone un cierto modelo teórico para la explicación y descripción del Derecho del Estado constitucional, caracterizado por negar la tesis iuspositivista de la separación conceptual entre Derecho y moral).

³⁴ POZZOLO, 2010, p. 84, 98.

³⁵ POZZOLO, 2010, p. 79.

jurídicas. Nesse sentido, Sanchís, *e.g.*, diz que “uma das características do neoconstitucionalismo é que os princípios predominam sobre as regras”.³⁶

Apesar de o vocábulo *neo* remeter ao *novo* e ter significado de coisa recente, moderna,³⁷ Barroso adverte o seguinte acerca dos prefixos *pós* e *neo*: “Sabe-se que veio depois e que tem a pretensão de ser novo. Mas ainda não se sabe bem o que é”.³⁸

O neoconstitucionalismo, porém, não é um paradigma tão recente assim. A doutrina do Direito costuma fazer referência ao prólogo escrito por Albert Calsamiglia na obra intitulada *Los derechos en serio*, de Dworkin (versão espanhola), intitulado *Ensayo sobre Dworkin*, como um importante marco das ideias.³⁹

Aliás, Barroso diz que “o novo direito constitucional ou neoconstitucionalismo desenvolveu-se na Europa, ao longo da segunda metade do século XX, e, no Brasil, após a Constituição de 1988”.⁴⁰

Portanto, embora o debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo seja recente, as ideias correspondentes foram levantadas há mais tempo.

Ademais, várias Constituições estariam “identificadas com o neoconstitucionalismo”, como, *e.g.*, as Constituições italiana (1947), alemã (1949), portuguesa (1976), espanhola (1978), guatemalteca (1985), brasileira (1988), colombiana (1991), argentina (reforma de 1994) e sul africana (1996).⁴¹

O rol de intelectuais neoconstitucionalistas é composto “não apenas pelos principais expoentes do constitucionalismo não positivista”. Abrangeria, na lista elaborada por Ferrajoli: Alexy, Atienza, Dworkin, Nino e Zagrebelsky, mas também alguns dos seus críticos.⁴²

A propósito, enumerando a maioria desses intelectuais, mas incorporando Ferrajoli ao referido rol, Carbonell aponta que os autores

³⁶ SANCHÍS, 2005b, p. 134, tradução nossa (una de las características del neoconstitucionalismo es que los principios predominan sobre las reglas).

³⁷ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010. p. 1461.

³⁸ BARROSO, 2007, p. 131.

³⁹ CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. *Marcos teóricos em teorias do estado e da constituição*. Disciplina ministrada no Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina. 2015.

⁴⁰ BARROSO, 2007, p. 173.

⁴¹ CARBONELL, 2013, p. 48-50.

⁴² FERRAJOLI, 2012a, p. 19-20.

mais conhecidos do neoconstitucionalismo seriam: Alexy, Dworkin, Ferrajoli, Nino e Zagrebelsky.⁴³

Cumprе destacar, pelo exposto, que os direitos fundamentais constituem um dos núcleos das ideias levantadas no paradigma neoconstitucionalista. Esse paradigma tem promovido uma leitura e uma interpretação própria dos direitos fundamentais a partir de ideias que buscam reaproximar direito e moral antes separados pelo paradigma do positivismo jurídico.

1.1.1.2 Garantismo

A doutrina do Direito tem se referido ao garantismo tanto com o emprego desse termo, como com o emprego de expressões tais quais constitucionalismo garantista, constitucionalismo positivista ou, ainda, pós-positivismo.

De acordo com Abellán, a teoria geral do garantismo parte da ideia presente já em Locke e em Montesquieu:

[...] de que do poder há que se esperar sempre um potencial abuso que é preciso neutralizar, fazendo do direito um sistema de garantias, de limites e vínculos ao poder para a tutela dos direitos.⁴⁴

A propósito, nas palavras escritas pelo próprio Montesquieu, representaria “uma experiência eterna que todo homem que tem poder é levado a abusar dele”. Por isso, “para que não possam abusar do poder, precisa que, pela disposição das coisas, o poder freie o poder”.⁴⁵

Não obstante, como marco próprio das ideias garantistas, Ibáñez lembra o seguinte:

Guido de Ruggiero, em *Storia del liberalismo europeo*, fala do ‘così detto garantismo’ como ‘a concepção das garantias da liberdade, em lugar dos formais e a princípio ineficazes enunciados de

⁴³ CARBONELL, 2013, p. 36.

⁴⁴ ABELLÁN, Marina Gascón. *La teoría general del garantismo: rasgos principales*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 22, tradução nossa (de que del poder hay que esperar siempre un potencial abuso que es preciso neutralizar haciendo del derecho un sistema de garantias, de límites y vínculos al poder para la tutela de los derechos).

⁴⁵ MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo*. Tradução de Pedro Vieira Mota. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 165.

sua ideológica essência'. [...] O conceito, assim entendido, o associa a Montesquieu [...]. Ignoro se é possível rastrear outros antecedentes de emprego do conceito, ainda que a alusão de De Ruggiero ao mesmo como *così detto* obrigue a pensar que já estava cunhado e era objeto de algum uso. Em todo caso, é patente que com ele, nessa acepção, quer se denotar um regime de garantia de direitos [...].⁴⁶

Como já anotado, Luigi Ferrajoli é o maior representante intelectual do paradigma garantista e tem se destacado no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo.

Para Ferrajoli, o constitucionalismo garantista se configura como o “novo paradigma juspositivista do direito e da democracia” que completaria o “velho modelo paleo-jus-positivista”. Na sua concepção, esse constitucionalismo seria “rígido” e resultante de “uma mudança de paradigma do velho positivismo”.⁴⁷

O constitucionalismo garantista, ainda de acordo com o autor:

Comporta, em síntese, o reconhecimento de uma *normatividade forte* das Constituições rígidas, em razão da qual, estabelecido constitucionalmente um direito fundamental, se a Constituição é levada a sério, não devem existir normas com ele em contradição e deve existir [...] o dever a ele correspondente, que compete à esfera pública.⁴⁸

Por isso, fomentando aquele debate e buscando esclarecer suas próprias ideias, em contraponto às ideias neoconstitucionalistas, Ferrajoli expõe o seguinte:

Quando digo que as constituições modernas têm positivado os direitos que a tradição jusnaturalista

⁴⁶ IBÁÑEZ, Perfecto Andrés. *Garantismo: una teoría crítica de la jurisdicción*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 59, tradução nossa (Guido de Ruggiero, en *Storia del liberalismo europeo*, habla del «*così detto garantismo*» como «la concepción de las garantías de la libertad, en lugar de los formales y a menudo ineficaces enunciados de su ideológica esencia». [...] El concepto, así entendido, lo asocia a Montesquieu [...]. Ignoro si es posible rastrear otros antecedentes de empleo del concepto, aunque la alusión de De Ruggiero al mismo como *così detto* obliga a pensar que ya estaba acuñado y era objeto de algún uso. En todo caso es patente que con él, en esa acepción, quiere denotarse un régimen de garantía de derechos).

⁴⁷ FERRAJOLI, 2012a, p. 22, 26.

⁴⁸ FERRAJOLI, 2012a, p. 56.

havia teorizado como ‘inatos’ ou ‘naturais’, enuncio uma tese de história do direito, sem compartilhar, obviamente, a ideia de que tais direitos sejam ‘inatos’ ou ‘naturais’, mas reconhecendo que como tais têm sido concebidos no âmbito da filosofia política jusnaturalista. Quando digo que a institucionalização dos direitos fundamentais é o fruto de lutas sociais e de acordos políticos, enuncio uma tese de história e de sociologia do direito.⁴⁹

Ferrajoli critica a pretensa conexão entre direito e moral, mas também alerta que “marcar a distinção entre direito e moral não significa dizer que as normas não tenham conteúdo moral ou não pretendam ser justas”.⁵⁰ Entretanto, nas suas próprias palavras, “o cognitivismo ético supõe o objetivismo moral e leva inevitavelmente ao dogmatismo e ao absolutismo moral”.⁵¹

Também critica o papel atribuído à ponderação na prática jurisdicional, em oposição à subsunção, bem como a contraposição entre princípios e regras jurídicas, por entender que isso enfraqueceria a “normatividade das Constituições”.⁵²

Ademais, no seu entendimento, seria possível afirmar que “por trás de cada regra existe um princípio”, de modo que a diferença entre a maior parte dos princípios e regras jurídicas seria, a seu ver, “uma diferença que não é estrutural, mas quase de estilo”.⁵³

Por outro lado, ainda de acordo com o entendimento de Ferrajoli, os direitos fundamentais são universais, consistem em normas e são

⁴⁹ FERRAJOLI, 2006, p. 36-37, tradução nossa (Cuando digo que las constituciones modernas han positivado los derechos que la tradición iusnaturalista había teorizado como «innatos» o «naturales», enuncio una tesis de historia del derecho, sin compartir obviamente la idea de que tales derechos sean «innatos» o «naturales», pero reconociendo que como tales han sido concebidos en el ámbito de la filosofía política iusnaturalista. Cuando digo que la institucionalización de los derechos fundamentales es el fruto de luchas sociales y de acuerdos políticos, enuncio una tesis de historia y de sociología del derecho).

⁵⁰ FERRAJOLI *apud* CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; PINHEIRO, Denise. *Liberdade de expressão no contexto do neoconstitucionalismo e garantismo: uma reflexão crítica*. In: PASOLD, Cesar; SANTO, Davi do Espírito (Orgs.). *Reflexões sobre teoria da constituição e do estado*. Florianópolis: Insular. 2013. p. 173.

⁵¹ FERRAJOLI, 2012b, p. 66, tradução nossa (El cognitivismo ético supone el objetivismo moral y lleva inevitablemente al dogmatismo y al absolutismo moral).

⁵² FERRAJOLI, 2012a, p. 27, 34.

⁵³ FERRAJOLI, 2012a, p. 38-40.

“interpretadas como regras, às quais correspondem deveres absolutos (*erga omnes*), igualmente consistentes em regras”.⁵⁴ É por isso que, para o autor, “a simples enunciação de um direito fundamental implica em todo caso uma garantia”.⁵⁵

Para o garantismo, portanto, não devem existir normas em contradição com os direitos fundamentais e esses direitos implicam garantias que impõem um dever correspondente.

Conforme explicado por Abellán:

Garantir significa afiançar, assegurar, proteger, defender, tutelar algo, e quando na cultura jurídica se fala de garantismo esse ‘algo’ que se tutela são direitos ou bens individuais. Poder-se-ia dizer, pois, como primeira aproximação, que um direito garantista estabelece instrumentos para a defesa dos direitos dos indivíduos frente a sua eventual agressão por parte de outros indivíduos e (sobretudo) por parte do poder estatal; o que tem lugar mediante o estabelecimento de limites e vínculos ao poder para o fim de maximizar a realização desses direitos e de minimizar suas ameaças.⁵⁶

Não obstante, Ferrajoli atribui vários significados ao garantismo, conforme seja a aceção adotada:

Como *modelo de direito*, o constitucionalismo garantista se caracteriza, em relação ao modelo paleopositivista, pela positivação também dos princípios que devem subjazer toda a produção normativa. [...] Como *teoria do direito*, [...] caracteriza-se pela distinção e virtual divergência entre *validade* e *vigência* [...]. Por fim, como *filosofia* e como *teoria política*, o constitucionalismo positi-

⁵⁴ FERRAJOLI, 2012a, p. 40.

⁵⁵ FERRAJOLI, 2006, p. 80, tradução nossa (la simple enunciació n de un derecho fundamental implica en todo caso una garantía).

⁵⁶ ABELLÁN, 2005, p. 21, tradução nossa (Garantizar significa afianzar, asegurar, proteger, defender, tutelar algo, y cuando en la cultura jurídica se habla de garantismo ese «algo» que se tutela son derechos o bienes individuales. Podría decirse, pues, como primera aproximación, que un derecho garantista establece instrumentos para la defensa de los derechos de los individuos frente a su eventual agresión por parte de otros individuos y (sobre todo) por parte del poder estatal; lo que tiene lugar mediante el establecimiento de límites y vínculos al poder a fin de maximizar la realización de esos derechos y de minimizar sus amenazas).

vista ou garantista consiste em [...] uma teoria da democracia *substancial*, além de *formal* [...].⁵⁷

Em qualquer dessas três acepções referidas por Ferrajoli, o garantismo equivaleria à “outra face” do constitucionalismo, isto é, equivaleria a “um projeto normativo que exige ser realizado através da construção, mediante políticas e leis de atuação, de idôneas garantias e de instituições de garantia”.⁵⁸

Para Sanchís, a “outra face” do constitucionalismo garantista de Ferrajoli seria aquela que se encarregaria de “formular as técnicas de garantias idôneas para assegurar o máximo grau de efetividade aos direitos reconhecidos constitucionalmente”.⁵⁹

Abellán, por sua vez, acresce que “a tese metodológica do garantismo consiste na absoluta separação entre direito e moral, entre validade e justiça, em definitivo, entre o ‘ser’ e o ‘dever ser’ *do direito*”.⁶⁰

Para a autora, a principal inovação do garantismo consistiria:

[...] na função e na responsabilidade que atribui à teoria jurídica (seja como ciência ou dogmática jurídica, seja como teoria geral do direito), função e responsabilidade que constituem o núcleo da posição teórica que Ferrajoli chama positivismo crítico e que supõe uma superação da ruptura operada pelo positivismo dogmático entre ciência do direito e ciência da legislação.⁶¹

Cumprido destacar, pelo exposto, que os direitos fundamentais constituem um dos núcleos das ideias levantadas no paradigma garantista. Esse paradigma tem promovido uma leitura e uma interpretação própria dos

⁵⁷ FERRAJOLI, 2012a, p. 24-25.

⁵⁸ FERRAJOLI, 2012a, p. 25.

⁵⁹ SANCHÍS, Luis Prieto. *Constitucionalismo y garantismo*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005a. p. 41, tradução nossa (formular las técnicas de garantías idôneas para asegurar el máximo grado de efectividad a los derechos reconocidos constitucionalmente).

⁶⁰ ABELLÁN, 2005, p. 22-23, tradução nossa (la tesis metodológica del garantismo consiste en la absoluta separación entre derecho y moral, entre validez y justicia, en definitiva entre el «ser» y el «deber ser» *del derecho*).

⁶¹ ABELLÁN, 2005, p. 22, tradução nossa (en la función y en la responsabilidad que atribuye a la teoría jurídica (sea como ciencia o dogmática jurídica, sea como teoría general del derecho), función y responsabilidad que constituyen el núcleo de la posición teórica que Ferrajoli llama positivismo crítico y que supone una superación de la fractura operada por el positivismo dogmático entre ciencia del derecho y ciencia de la legislación).

direitos fundamentais a partir de ideias que buscam o reconhecimento de uma “normatividade forte” das Constituições contemporâneas.

1.1.1.3 Constitucionalismo latino-americano

Concomitante ao debate empreendido entre neoconstitucionalistas e garantistas, testemunha-se, hoje, o irrompimento de um novo constitucionalismo na América Latina.

A doutrina do Direito tem se referido ao novo constitucionalismo latino-americano tanto com o emprego dessa expressão, como com o emprego de expressões tal qual novo constitucionalismo pluralista, comunitário e intercultural ou, ainda, constitucionalismo andino, plurinacional ou transformador.

A este paradigma merece ser atribuído o vocábulo *novo*. Conforme explicado por Wolkmer, o novo constitucionalismo surgido na América Latina possui ideias próprias que não se confundem com aquelas construídas a partir da epistemologia de matriz ocidental.⁶²

Nas palavras de Wolkmer, o “novo constitucionalismo pluralista e intercultural” que se instaurou nas últimas décadas na América Latina abarca “paradigmas de vanguarda”, cuja materialização comporta desafios que “vão muito além do institucionalizado e do normatizado juridicamente”.⁶³

É que, no entendimento do autor, “o Pacto Político não se exaure nos limites da realidade formal e da normatividade jurídica”, de modo que não seria possível reduzir “toda e qualquer Constituição ao mero positivismo normativo ou ao reflexo hierárquico de um ordenamento jurídico estatal”.⁶⁴

Ademais, como explicado por ele, o “velho constitucionalismo latino-americano”, compatibilizado com as “velhas estruturas agrárias e elitistas”, havia observado o ideário econômico capitalista, a doutrina do liberalismo individualista e a filosofia positivista. É por isso que, em oposição ao constitucionalismo “convencional, individualista, estatal, liberal e eurocêntrico”, o autor defende a ideia de um “constitucionalis-

⁶² WOLKMER, 2012.

⁶³ WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo crítico e perspectivas para um novo constitucionalismo na América Latina*. In: _____; MELO, Milena Peters. *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2013b. p. 39.

⁶⁴ WOLKMER, Antônio Carlos. *Constitucionalismo e direitos sociais no Brasil*. São Paulo: Acadêmica, 1989. p. 14.

mo pluralista, comunitário e intercultural” que, além de democrático, “seja emancipatório”.⁶⁵

Wolkmer, um autêntico intelectual representante desse novo constitucionalismo latino-americano, defende que a Constituição deve adotar um modelo de “Estado pluridimensional” e, sobretudo, um projeto para uma “sociedade intercultural”, para que ela consagre e reafirme o pluralismo, entendido o marco epistêmico e metodológico desse pluralismo como um “conceito dinâmico que reconhece o valor da diversidade, da comunidade e da interculturalidade”.⁶⁶

Assim, esse “constitucionalismo andino, plurinacional ou transformador” representa um novo paradigma que “poderia denominar-se de constitucionalismo pluralista e intercultural - síntese de um constitucionalismo indígena, autóctone e mestiço”.⁶⁷

Ele constitui, por conseguinte, uma crítica ao “velho constitucionalismo liberal-burguês, transposto, ao longo do século XIX, para as antigas colônias luso-hispânicas”, uma crítica resultante da consolidação de estudos sobre *Nuestra América* que almeja a construção de “uma cultura jurídica e política mais democrática, mais descolonizada e mais compromissada com as nossas raízes históricas e com as nossas práticas sociais”.⁶⁸

Para Wolkmer, esse paradigma representa uma verdadeira e “profunda aspiração comum” latino-americana por uma “ética da libertação”:

Mesmo considerando as diferenças histórico-estruturais e os diversos momentos socioeconômicos vivenciados, bem como a complexidade do processo de modernização latino-americano, é perceptível a profunda aspiração comum a todos: a constituição de uma Ética da libertação, embasada na alteridade, na emancipação e na participação.⁶⁹

Desta forma, em face de uma “aspiração comum”, as novas Constituições latino-americanas terminaram por materializar “novos atores sociais, realidades plurais e práticas biocêntricas desafiadoras”.⁷⁰

⁶⁵ WOLKMER, 2013b, p. 21-22.

⁶⁶ WOLKMER, 2013b, p. 20-21.

⁶⁷ WOLKMER, 2013b, p. 29, 33.

⁶⁸ WOLKMER, Antônio Carlos. *Introdução*. In: _____; MELO, Milena Peters. *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2013a. p. 13, 17.

⁶⁹ WOLKMER, Antônio Carlos. *Ideologia, estado e direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2003. p. 203.

⁷⁰ WOLKMER, 2013b, p. 32.

Por representar o produto de novos processos sociais e políticos irrompidos na América Latina, resta claro ter ocorrido uma ruptura de ideias com a teoria constitucional clássica advinda da modernidade eurocêntrica.

Como esse novo paradigma irrompeu “da práxis histórica constituída por lutas de resistências, comprometimentos e superações”,⁷¹ novos direitos terminaram sendo reivindicados e, enfim, conquistados.

Por decorrência disso, constitui uma realidade própria, motivo pelo qual uma parte da doutrina do Direito terminou por se referir a alguns direitos positivados em muitos ordenamentos jurídicos em vigor como sendo “novos direitos”.

Cumpra atentar, entretanto, conforme explicado por Wolkmer, que os denominados “direitos novos” nem sempre são “inteiramente novos”:

[...] na verdade, por vezes, o ‘novo’ é o modo de obtenção de direitos que não passam mais pelas vias tradicionais - legislativa e judicial -, mas provêm de um processo de lutas e conquistas das identidades coletivas para o reconhecimento pelo Estado. Assim, a designação de ‘novos’ direitos refere-se à afirmação e materialização de necessidades individuais (pessoais) ou coletivas (sociais) que emergem informalmente em toda e qualquer organização social, não estando necessariamente previstas ou contidas na legislação estatal positiva.⁷²

Portanto, há de se ter presente, nessa realidade, que, por decorrência de uma “práxis histórica”, foram promovidas reformas constitucionais preocupadas com os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas dos povos latino-americanos.

Começa a florescer por aqui, enfim, em face de uma realidade resultante de um processo histórico singular, um sentimento de pertencimento próprio latino-americano.

A primeira etapa de reformas constitucionais promovidas na América Latina que introduziram os novos horizontes do “constitucionalismo pluralista” abrange tanto a Constituição brasileira (1988) como a Constituição colombiana (1991). A segunda etapa abrange a Constituição bolivariana da Venezuela (1999) como a “autêntica precursora” do novo cons-

⁷¹ WOLKMER, 2013a, p. 10.

⁷² WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo jurídico: fundamentos de uma nova cultura no direito*. São Paulo: Alfa Omega, 1994. p. 151.

titucionalismo. A terceira etapa, por sua vez, abrange tanto a Constituição do Equador (2008) como a Constituição da Bolívia (2009).⁷³

Nas palavras de Wolkmer, as novas Constituições da Venezuela, Equador e Bolívia resultaram de “rupturas sociais e institucionais” em face das práticas históricas de dominação “sustentadas por modelos socioeconômicos e político-jurídicos colonizadores, dependentes e elitistas”, tiveram origem nas comunidades indígenas, camponesas e povos originários dos Andes. Por isso, representa a “oficialidade democrática do pluralismo jurídico comunitário”.⁷⁴

A Constituição Federal brasileira, em especial, também inserida nesse processo histórico, representa, de acordo com Wolkmer, “um importante instrumento diretivo propulsor para um novo constitucionalismo, de tipo pluralista e multicultural”.⁷⁵

O novo constitucionalismo latino-americano, assim, representa um compromisso por uma “cultura pós-colonial e libertadora” que venha a demonstrar a “identidade histórica, econômica, sociopolítica e jurídico-constitucional de ‘nuestra América’”.⁷⁶

Em outras palavras, de acordo com Wolkmer, o novo constitucionalismo latino-americano é do “tipo insurgente e transformador, capaz de abrir horizontes paradigmáticos”. Não se confunde com o neoconstitucionalismo, apesar de existirem “liberais republicanos bem-intencionados que buscam moldar e unificar tradições eurocêntricas garantistas com os avanços constitucionais dos países latino-americanos”.⁷⁷

Há de se atentar, portanto, para o seguinte alerta exposto por Melo:

A expressão ‘novo constitucionalismo’, por vezes é traduzida como ‘neoconstitucionalismo’, confundindo e mesclando os planos de análise: do modelo metateórico proposto por Susanna Pozzolo e estruturado no contexto da filosofia do direito à comparatística constitucional e ao estudo do direito constitucional positivo e das novas realidades constitucionais na América Latina.⁷⁸

⁷³ WOLKMER, 2013b, p. 30-32.

⁷⁴ WOLKMER, 2013a, p. 9-10.

⁷⁵ WOLKMER, 2013b, p. 29.

⁷⁶ WOLKMER, 2013a, p. 11.

⁷⁷ WOLKMER, 2013a, p. 12-13.

⁷⁸ MELO, Milena Petters. *As recentes evoluções do constitucionalismo na América Latina: neoconstitucionalismo?* In: WOLKMER, Antônio Carlos; _____. *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2013. p. 60.

É que, nas palavras de Melo, a confusão com o conceito de neo-constitucionalismo, de visão eurocêntrica, “obnubila”, “turva” e “ofusca” o novo constitucionalismo latino-americano. Além disso, impede vislumbrar o intrínseco potencial contra hegemônico das inovações construídas por aqui na busca de se dar respostas alternativas a problemas concernentes, sobretudo, “à cidadania participativa, à proteção da biodiversidade, à promoção da diversidade cultural e às estratégias para a sustentabilidade socioambiental”.⁷⁹

Merece ser esclarecido aqui, não obstante, que Wolkmer defende a construção de um pensamento crítico latino-americano que implique em um “processo dialético de assimilação, transposição e reinvenção”, não em uma “total negação ou a ruptura radical com outras formas de conhecimento herdadas do iluminismo e produzidas pela modernidade europeia”.⁸⁰

É por isso, aliás, que Grosfoguel prega com todas as letras a necessidade de se transcender epistemologicamente a epistemologia e o cânone ocidentais.⁸¹

Ademais, como a teoria crítica latino-americana é pluralista e aborda vários temas emaranhados entre si, suas ideias dizem respeito tanto às esferas políticas, como às esferas econômicas, sociais e culturais.

Eis a explicação anotada por Wolkmer:

[...] não se trata de negar as formas teóricas de conhecimento, edificadas na tradição da modernidade ocidental, [...] ao legado iluminista do constitucionalismo clássico, tampouco dos avanços do Estado de direito liberal-democrático [...], mas de ir além, [...] assentado em paradigmas alternativos de legitimidade, em uma nova cosmovisão republicana, comunitário-participativa e pluralista.⁸²

Cumprido destacar, pelo exposto, que os direitos fundamentais também constituem um dos núcleos das ideias levantadas no paradigma crítico latino-americano. Esse paradigma tem promovido uma leitura e uma

⁷⁹ MELO, 2013, p. 81-83.

⁸⁰ WOLKMER, Antônio Carlos. *Fundamentos da crítica no pensamento político e jurídico latino-americano*. In: _____. (Org.). *Direitos humanos e filosofia jurídica na América Latina*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 32.

⁸¹ GROSGOUEL, Ramón. *Para descolonizar os estudos de economia política e os estudos pós-coloniais: transmodernidade, pensamento de fronteira e colonialidade global*. In: SANTOS, Boaventura de Sousa; MENESES, Maria Paula (Orgs.). *Epistemologias do sul*. São Paulo: Cortez, 2010. p. 456.

⁸² WOLKMER, 2013a, p. 10-11.

interpretação própria dos direitos fundamentais a partir de ideias que buscam legitimar um constitucionalismo pluralista e emancipador que não fique encerrado nos limites do normativismo jurídico.

1.1.1.4 Constitucionalização dos direitos

Em conjunto com o debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo e com o irrompimento do novo constitucionalismo latino-americano, testemunha-se, hoje, um fenômeno que a doutrina do Direito terminou por denominar constitucionalização dos direitos, ou, de acordo com uma parcela dessa doutrina, ao empregar a expressão no singular, constitucionalização do direito.

Apesar de a expressão comportar “múltiplos sentidos”, Barroso adverte que ela não se confunde, *e.g.*, “com a presença de normas de direito infraconstitucional na Constituição”, nem tampouco com o neoconstitucionalismo. São “dois fenômenos” distintos.⁸³

Essa constitucionalização dos direitos tem trazido importantes transformações para o mundo contemporâneo, mas o fenômeno representa a consolidação de ideias levantadas há mais tempo.

Nas palavras de Barroso, as recentes transformações verificadas no mundo do direito representam o resultado de um “processo extenso e profundo de constitucionalização do Direito”.⁸⁴

Ainda transcrevendo-se as palavras do autor, nesse ambiente de transformações, a Constituição passou a ser:

[...] não apenas um sistema em si - com a sua ordem, unidade e harmonia - mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Este fenômeno, identificado por alguns autores como filtragem constitucional, consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizer os valores nela consagrados.⁸⁵

Em face da “constitucionalização do direito”, portanto, terminou por ocorrer “um efeito expansivo das normas constitucionais” por todo o sistema jurídico, fazendo com que princípios e regras da Constituição passassem a “condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional”.⁸⁶

⁸³ BARROSO, 2007, p. 129, 141, 150.

⁸⁴ BARROSO, 2007, p. 150.

⁸⁵ BARROSO, 2007, p. 151.

⁸⁶ BARROSO, 2007, p. 141-142.

De acordo com Barroso, teria ocorrido, nesse processo de “constitucionalização do direito”, uma “passagem da Constituição para o centro do sistema jurídico”.⁸⁷

Deste modo, o fenômeno representa a consolidação de ideias que buscam prestigiar, na verdade, diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade e que terminaram acolhidos na Constituição correspondente.

Com a irradiação dos valores abrigados nas regras e princípios constitucionais por todo o ordenamento jurídico, isso terminou por resultar, nas palavras de Barroso, “na aplicação direta da Constituição” e, sobretudo, “na interpretação das normas infraconstitucionais em conformidade com o texto constitucional”.⁸⁸

Aliás, para Zagrebelsky, o processo de “constitucionalização dos direitos” teria tornado o “direito dúctil” e, por isso, representaria:

[...] uma solução que se aparta tanto da tradição estatista do Estado de Direito do século XIX, como das distintas tradições que estão compreendidas sob o nome de jusnaturalismo, não obstante apresentar aspectos de ambas.⁸⁹

Portanto, cumpre atentar para um aspecto crucial desta “constitucionalização dos direitos”, no que diz respeito às suas funções, “a que muitas vezes não se presta a merecida atenção, relacionado à confluência de duas tradições sobre os direitos”, distintas e “nem sempre facilmente conciliáveis”. Nas palavras de Zagrebelsky: “os direitos orientados à liberdade e os direitos orientados à justiça”.⁹⁰

Essa confluência se presta a explicar o fato de a doutrina do Direito não ter diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva. Por outro lado, a questão possui enorme importância para a tese aqui

⁸⁷ BARROSO, 2007, p. 150.

⁸⁸ BARROSO, 2007, p. 129.

⁸⁹ ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. 10. ed. Traducción de Marina Gascón. Madrid: Trotta, 2011. p. 68, tradução nossa (una solución que se aparta tanto de la tradición estatista del Estado de derecho decimonónico, como de las distintas tradiciones que se comprenden bajo el nombre de iusnaturalismo, no obstante presentar aspectos de ambas).

⁹⁰ ZAGREBELSKY, 2011, p. 68, tradução nossa (a la que muchas veces no se presta la atención que merece, relacionado con la confluencia de dos tradiciones sobre los derechos [...] distintas y no siempre fácilmente conciliables [...] los derechos orientados a la libertad y los derechos orientados a la justicia).

construída porque esses dois horizontes de direitos se prestam a explicar a diferença daquelas ideias (ver Itens 1.1.2.3, 3.3.3.1 e 3.3.3.2).

Já que esta primeira parte do trabalho pretende abordar o mínimo existencial como direito fundamental, merece particular destaque aqui, por conseguinte, que os direitos fundamentais têm sido objeto de novas leituras e interpretações em face do debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo e do irrompimento do novo constitucionalismo latino-americano, bem como que, hoje, todo o ordenamento jurídico tem sido lido e interpretado de acordo com a Constituição, a qual passou a condicionar a validade das normas infraconstitucionais aos princípios, regras e valores por ela acolhidos.

Tendo em conta o exposto, resta claro que os direitos fundamentais constituem um ponto nuclear em debate no constitucionalismo contemporâneo, tanto em face das ideias levantadas nos paradigmas neoconstitucionalista, garantista e latino-americano, como em face do atual fenômeno da constitucionalização dos direitos.

1.1.2 Estado Social, direito e virada Kantiana

Como explicado anteriormente (ver Item 1.1.1), o constitucionalismo contemporâneo abrange ideias levantadas por diferentes paradigmas: neoconstitucionalismo, garantismo e novo constitucionalismo latino-americano.

Tais paradigmas prestigiam, sob diferentes pontos de vista, o modelo de Estado Social e Democrático de Direito.

É que, apesar do forte viés neoliberal em voga hoje em dia, esse modelo de Estado ainda está a prevalecer na maior parte do globo, cuja constitucionalização, para Carbonell, aliás, seria “uma tendência firme do constitucionalismo contemporâneo”.⁹¹

O modelo de Estado Social não é antigo. A respeito de seu marco histórico, Carbonell explica o seguinte:

Ainda que cronologicamente as primeiras disposições constitucionais em matéria de direitos sociais se encontrem nas Constituições de Querétaro em 1917 [México] e de Weimar em 1919 [Alemanha], não é senão a partir da Lei Fundamental de Bonn, de 1949 [Alemanha], quando o conceito de

⁹¹ CARBONELL, 2013, p. 77, tradução nossa (una tendencia firme del constitucionalismo contemporáneo).

‘Estado Social de Direito’ adquire reconhecimento constitucional.⁹²

Wolkmer, entretanto, alerta que em uma “interpretação mais acurada”, verificar-se-á que a Constituição mexicana de 1917 “foi o primeiro Pacto Político moderno a fixar uma declaração ideológica de direitos sociais e econômicos, como consequência de um processo revolucionário”.⁹³

A Constituição de Weimar, por sua vez, ainda de acordo com Wolkmer, teria sido no contexto do constitucionalismo ocidental contemporâneo, “disso não resta dúvida”, o marco inicial do “Constitucionalismo Social”.⁹⁴

O Estado Social propriamente dito, nas palavras de Carbonell, surgiu em face de um contexto histórico no qual estariam presentes as seguintes condições:

*a) O indivíduo é incapaz de satisfazer por si só, ou com a ajuda de seu entorno social mais imediato, suas necessidades básicas; b) Surgem riscos sociais que não podem ser enfrentados pelas vias tradicionais, baseadas na responsabilidade individual; c) Desenvolve-se a convicção social de que o Estado deve assumir a responsabilidade de garantir a todos os cidadãos um mínimo de bem estar; se o Estado não cumprisse com essa obrigação, pôr-se-ia em dúvida sua legitimidade.*⁹⁵

Assim, para que não fosse posta em dúvida a legitimidade do poder então instituído, várias Constituições terminaram por adotar o modelo de Estado Social e Democrático de Direito.

⁹² CARBONELL, 2013, p. 74, tradução nossa (Aunque cronológicamente las primeras disposiciones constitucionales en materia de derechos sociales se encuentran en las constituciones de Querétaro en 1917 y de Weimar en 1919, no es sino hasta la Ley Fundamental de Bonn, de 1949, cuando el concepto del ‘Estado social de derecho’ adquiere reconocimiento constitucional).

⁹³ WOLKMER, 1989, p. 18-19.

⁹⁴ WOLKMER, 1989, p. 19-20.

⁹⁵ CARBONELL, 2013, p. 67-68, tradução nossa (*a) El individuo es incapaz de satisfacer por sí solo, o con la ayuda de su entorno social más inmediato, sus necesidades básicas; b) Surgen riesgos sociales que no pueden ser enfrentados por las vías tradicionales, basadas en la responsabilidad individual; c) Se desarrolla la convicción social de que el Estado debe asumir la responsabilidad de garantizar a todos los ciudadanos un mínimo de bienestar; si el Estado no cumpliera con esa obligación, se pondría en duda su legitimidad).*

Conforme explicado por Barroso, com a “aproximação das ideias de constitucionalismo e de democracia” no transcurso do processo histórico, produziu-se uma nova forma de organização política, tendo a doutrina do Direito passado a empregar diversos nomes para designá-la: “Estado democrático de direito, Estado constitucional de direito, Estado constitucional democrático”.⁹⁶

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados o modelo de Estado Social e Democrático de Direito, a questão relativa à formulação linguística do direito, a concepção dos direitos de acordo com as tradições do humanismo laico e do humanismo cristão e, ao final, a virada Kantiana.

1.1.2.1 Estado Social e Democrático de Direito

O Estado Social e o Estado Liberal representam os principais modelos de Estado instalados no mundo contemporâneo, mas, em momento histórico anterior ao seu advento, houve a prevalência de um Estado absoluto e de um Estado de polícia. Só depois, no século XVIII, é que foi instaurado o Estado de direito propriamente dito.

Conforme explicado por Díaz, o Estado de direito foi configurado, em sua origem, como a “institucionalização jurídico-política da sociedade burguesa, liberal e capitalista”.⁹⁷

Desde então, isto é, desde o século XVIII, até os dias de hoje, de acordo com Díaz, a cultura jurídica tem manifestado, no seio da sociedade, o domínio da burguesia. Nas palavras de Díaz:

Nessa cultura jurídica da sociedade burguesa - jusnaturalismo, formalismo, historicismo, sociologismo - estão presentes, em forma mais ou menos explícita e com diversa composição, elementos desse caráter, deformados e deformantes, elementos ideológicos derivados de maneira não mecânica da estrutura de classes da dita sociedade.⁹⁸

⁹⁶ BARROSO, 2007, p. 131.

⁹⁷ DÍAZ, Elías. *Legalidad-legitimidad en el socialismo democrático*. Madrid: Civitas, 1978. p. 151, tradução nossa (institucionalización jurídico-política de la sociedad burguesa, liberal y capitalista).

⁹⁸ DÍAZ, 1978, p. 189, tradução nossa (En esa cultura jurídica de la sociedad burguesa - iusnaturalismo, formalismo, historicismo, sociologismo - están presentes, en forma más o menos explícita y con diversa composición, elementos de ese carácter, deformados y deformantes, elementos ideológicos derivados de manera no mecánica de la estructura de clases de dicha sociedad).

Aliás, o século XIX, de acordo com Zagrebelsky, foi o século do “Estado de direito”:

O Estado de direito [Estado sob o regime de direito - *Rechtsstaat*] indica um valor e alude só a uma das direções de desenvolvimento da organização do Estado, mas não encerra em si consequências precisas. O valor é a eliminação da arbitrariedade no âmbito da atividade estatal que afeta os cidadãos. A direção é a inversão da relação entre poder e direito que constituía a quintessência do *Machtstaat* [Estado sob o regime de força] e do *Polizeistaat* [Estado sob o regime de polícia]: não mais *rex facit legem*, mas sim *lex facit regem*.⁹⁹

Cumpra anotar aqui, portanto, que esses modelos de Estado representam uma “evolução” dos tipos de organização política e jurídica concebidos originalmente na Europa e que terminaram depois difundidos para o resto do globo.

Quanto à evolução do moderno Estado europeu, sob a perspectiva de natureza política e jurídica, voltado para “a legitimidade política, a organização e a técnica de limitação do poder dos governantes e para os direitos e deveres atribuídos aos governados”, cumpre também anotar que Miranda faz referência ao Estado estamental, Estado de polícia, Estado absoluto e Estado constitucional. Sob a perspectiva que liga direito, política e economia, por sua vez, o autor faz referência ao Estado de poder soberano, Estado comercial relativamente fechado com sociedade e economia capitalista burguesa, Estado liberal e constitucional e Estado nacional.¹⁰⁰

Merece ser esclarecido aqui, desta forma, que, com o advento do Estado de Direito, foram estabelecidos fins e funções que viriam a caracterizar, na verdade, o Estado Liberal.

A propósito, Zagrebelsky escreve que, neste novo modelo de Estado, característico do século XIX:

⁹⁹ ZAGREBELSKY, 2011, p. 21, tradução nossa (El Estado de derecho indica un valor y alude sólo a una de las direcciones de desarrollo de la organización del Estado, pero no encierra en sí consecuencias precisas. El valor es la eliminación de la arbitrariedad en el ámbito de la actividad estatal que afecta a los ciudadanos. La dirección es la inversión de la relación entre poder y derecho que constituía la quintaesencia del *Machtstaat* y del *Polizeistaat*: no más *rex facit legem*, sino *lex facit regem*).

¹⁰⁰ MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 28.

[...] o que se destacava em primeiro plano era ‘a proteção e promoção do desenvolvimento de todas as forças naturais da população, como objetivo da vida dos indivíduos e da sociedade’. A sociedade, com suas próprias exigências, e não a autoridade do Estado, começava a ser o ponto central para a compreensão do Estado de direito. E a lei, por ser expressão da vontade do Estado capaz de se impor incondicionalmente em nome de interesses transcendentes próprios, começava a ser concebida como instrumento de garantia dos direitos.¹⁰¹

Ainda de acordo com o autor, foi nesse modelo de “Estado liberal de direito” que houve o “condicionamento da autoridade do Estado à liberdade da sociedade, no marco do equilíbrio recíproco estabelecido pela lei”.¹⁰²

Transcorrido mais um século, o Estado Liberal (ou Estado neoliberal, na denominação hoje em voga) e o Estado Social continuam postos à prova em debates e embates diuturnamente promovidos, tanto na área do direito como nas áreas da política e da economia, quando a questão termine por envolver fins e funções do Estado contemporâneo.¹⁰³

¹⁰¹ ZAGREBELSKY, 2011, p. 23, tradução nossa (lo que destacaba en primer plano era ‘la protección y promoción del desarrollo de todas las fuerzas naturales de la población, como objetivo de la vida de los individuos y de la sociedad’. La sociedad, con sus propias exigencias, y no la autoridad del Estado, comenzaba a ser el punto central para la comprensión del Estado de derecho. Y la ley, de ser expresión de la voluntad del Estado capaz de imponerse incondicionalmente en nombre de intereses trascendentes propios, empezaba a concebirse como instrumento de garantía de los derechos).

¹⁰² ZAGREBELSKY, 2011, p. 23, tradução nossa (condicionamiento de la autoridad del Estado a la libertad de la sociedad, en el marco del equilibrio recíproco establecido por la ley).

¹⁰³ Para Everton das Neves Gonçalves e Joana Stelzer, diante de um “novo arranjo do Direito com a Economia” na busca pela eficiência, *e.g.*, faz-se necessário que se observe limites determinados pelo Estado segundo o que entendem por “mínimo ético legal” (GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. *O princípio da eficiência econômico-social no direito brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. Sequencia*, Florianópolis, n. 68, p. 261-290, jun. 2014). Também defendem a necessidade de o Estado intervir no mercado para alcançar esse “mínimo ético legal” para a implementação de um comércio justo e solidário, bem como que para a consecução de uma política de *Fair Trade*, de forma a se eliminar “as externalidades negativas, as falhas de mercado e as incongruências de um sistema neoliberal socialmente nefasto” (GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. *O comércio justo e o consumo ético: a*

Em alguns momentos da história, o Estado Social terminou por se desvirtuar de suas funções e fins próprios. Como lembrado por Cunha, nas concepções calvinista, integralista e fascista, o Estado absorveu todas as funções sociais e, assim, terminou por estabelecer “um domínio absoluto sobre o indivíduo”.¹⁰⁴

Nessa trajetória, ambos os modelos de Estado, ou seja, o Estado Liberal, típico dos primórdios do Estado de direito, isto é, do século XIX, e o Estado Social, continuam presentes no mundo contemporâneo.

Conforme lembrado por Catarino, a corrente neoliberal ganhou “ímpeto” logo depois da II Guerra Mundial em face de “uma reação teórica e política veemente contra o Estado Intervencionista e de bem-estar”. Não obstante, o Estado Social continua permeando, hoje, a “dogmática dos Estados constitucionais contemporâneos”.¹⁰⁵

Nessa realidade, os modelos de Estado hoje instaurados em diversos ordenamentos jurídicos representam, por conseguinte, o instrumento de consecução de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Estado Social e Estado Liberal, porém, possuem características próprias que configuram a existência de uma dualidade. Conforme Dworkin, o direito, no Estado Liberal, seria um direito a um mínimo de proteção, “não um direito a tanta proteção quanto a comunidade poderia oferecer se estivesse disposta a sacrificar o bem-estar geral”.¹⁰⁶

Para Tipke, o Estado Social pretende amparar os necessitados e almejar a *égalité de droit*, mas também pretende almejar certa *égalité de fait* e, acima de tudo, pretende buscar uma “maior igualdade de oportunidades e o manutenção da paz social. Pretende ser mais do que o Estado dos mínimos, que apenas protege a liberdade e a propriedade”.¹⁰⁷

visão econômico-jurídica do fair trade. In: CLARK, Giovani; PINTO, Felipe Chiarello de Souza; OPUSKA, Paulo Ricardo (Orgs.). *Direito e Economia - XXII CONPEDI Unicuritiba*. Florianópolis: Fundação José Boiteux, 2013. p. 331-357).

¹⁰⁴ CUNHA, Sérgio Sérvulo da. Dignidade da pessoa humana. *Interesse Público*, Belo Horizonte, a. 14, n. 74, p. 69-83, jul./ago. 2012b. p. 76.

¹⁰⁵ CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008. p. 220-221, 381.

¹⁰⁶ DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. 2. ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 131.

¹⁰⁷ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. p. 45-46.

Já nas palavras de Atienza, o Estado Social “é um Estado intervencionista que pretende regular a economia por meio do Direito, para assegurar assim certos direitos básicos (sociais) dos indivíduos”.¹⁰⁸

Na explicação exposta por Nabais, o princípio constitucional do Estado Social:

[...] se exprime na assunção ao nível constitucional por parte do estado duma tarefa ou função de conformação social [...] da sociedade. [...] abarca também instrumentos de transformação e modernização das estruturas económicas e sociais, [...] tarefa fundamental do estado que tem por objectivo a realização da democracia económica, social e cultural [...].¹⁰⁹

O constitucionalismo contemporâneo, em particular, tem dado especial enfoque ao modelo de Estado Social. Conforme será exposto mais à frente (ver Item 1.1.2.2), apesar de o direito posto construir sua própria realidade, não pode ficar alheio às realidades social, política, econômica e cultural.

Não há como alienar-se do fato de que, hoje, conforme denúncia feita por Herrera Flores, um quinto de “privilegiados” se sustenta sobre quatro quintos da humanidade, explorando-a para seu próprio benefício.¹¹⁰

Hoje, conforme estudo elaborado pela Oxfam, uma entidade que reúne diversas organizações não governamentais, recentemente divulgado na Folha de São Paulo, as oito pessoas mais ricas do globo possuem patrimônio igual ao de 3,6 bilhões de pessoas. Ainda de acordo com aquele estudo, o “sistema” está funcionando para que 1% da população mundial (as pessoas mais ricas) fique cada vez mais rico, embora a tributação pudesse ser “uma das formas mais importantes de reverter esse quadro e redistribuir parte dessa riqueza pelos outros 99%”.¹¹¹

¹⁰⁸ ATIENZA, 2001, p. 135-136, tradução nossa (es un Estado intervencionista que pretende regular la economía por medio del Derecho, para asegurar así ciertos derechos básicos (sociales) de los individuos).

¹⁰⁹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 2012. p. 573.

¹¹⁰ HERRERA FLORES, Joaquín. *A reinvenção dos direitos humanos*. Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antônio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009. p. 97.

¹¹¹ MENA, Fernanda. Oito mais ricos têm patrimônio igual ao de 3,6 bilhões de pessoas. *Folha Online*, São Paulo, 16 jan. 2017. Disponível em: <www.1.folha.uol.com.br/mercado/2017/01/1850083>. Acesso em: 16 jan. 2017.

O curioso nessa realidade, porém, é que a grande mídia continua tentando fazer com que a população inveje e admire o modelo de Estado Liberal e, assim procedendo, tentando fazer com que muitos se ponham contra o modelo do Estado Social.

É com esse intuito, aliás, que a grande mídia continua “noticiando”, diuturnamente, *e.g.*, que o Estado Social estaria em crise.

Além disso, conforme explicado por Estevan, também existe uma “crítica neoconservadora” que:

[...] se dirige não só contra a política econômica keynesiana, mas que aponta muito mais fundo, acusando as teorias sobre as quais se embasa o Estado Social de uma incorreta compreensão do que significa a liberdade e o conjunto de direitos necessários para protegê-la, e àquele de ser um Estado necessariamente paternalista, que não respeita os indivíduos como agentes pensantes e tomadores de decisão, e se apoia no uso da coação para furtar os recursos de quem legitimamente os possuem, impedindo dessa forma que as pessoas persigam seus próprios valores a sua maneira.¹¹²

Contudo, nas palavras de Catarino, a crise do Estado Social poderia ser assim explicada:

Os governos foram levados a criar regimes universais de promoção da igualdade social, verdadeiros pesadelos igualitários, chamando a si extensas políticas públicas de garantia universal de igualdade, que têm tido por efeito uma única consequência, também universal: deixar todos insatisfeitos com a natureza e a medida de protecção que recebem, criando hábitos de reivindicação sucessiva de mais protecção, numa espiral que parece não ter fim e incentivando os grupos sociais me-

¹¹² ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 23, tradução nossa (se dirige no sólo contra la política económica keynesiana, sino que apunta mucho más hondo, acusando a las teorías sobre las que se basa el Estado social de una incorrecta comprensión de lo que significa la libertad y el conjunto de derechos necesarios para protegerla, y a aquél de ser un Estado necesariamente paternalista, que no respeta a los individuos como agentes pensantes y decisores, y se apoya en el uso de la coacción para hurtar los recursos a quienes legítimamente los poseen, impidiendo de esa forma que las personas persigan sus propios valores a su manera).

lhor organizados a obter padrões de exceção, acima dos demais.¹¹³

Não deixa de ser curioso, desta forma, o fato de esse modelo de Estado prosseguir em vigor, apesar da alardeada crise, das críticas e da tendência de dismantelamento do Estado Social, resultantes de algumas distorções presentes nesse modelo de Estado e, principalmente, em face da imposição de um capitalismo totalizador e globalizante.

O Estado Social, apesar de tudo, continua a prevalecer frente ao Estado Liberal e, como anotado por Estevan, constitui “uma peça chave das democracias ocidentais, sem prejuízo da necessidade de reformá-lo para garantir sua subsistência e viabilidade”.¹¹⁴

Merece ser esclarecido aqui, porém, conforme advertência exposta por Nabais, que a regressão do Estado Social é uma realidade e que isso revela o seguinte paradoxo:

[...] à medida que a solidariedade social é cada vez menos realizável através do Estado interventor, [...] faz-se crescentemente apelo [...] a visão meramente instrumental dos impostos, entendidos exclusivamente como angariação de meios para fazer face às despesas públicas [...].¹¹⁵

Desta forma, alguns ainda não se deram conta, nos debates (e embates) que opõem partidários do Estado Liberal e do Estado Social, que são os recursos públicos arrecadados em razão da tributação que asseguram o cumprimento dos fins e funções de qualquer que seja o modelo de Estado instaurado.

Em outras palavras, alguns ainda não tomaram consciência de que as receitas tributárias são pressupostos necessários à consecução de direitos e garantias reivindicados na sociedade contemporânea.

Logo, se ainda prevalece, na maior parte do globo, o Estado Social, urge conscientizar a sociedade contemporânea de que muitos dos direitos hoje acolhidos na ordem constitucional precisam ser financiados, sob pena de esses direitos serem inviabilizados.

Cumprir destacar, pelo exposto, que o Estado Social e Democrático de Direito ainda está a prevalecer como instrumento de consecu-

¹¹³ CATARINO, 2008, p. 122-123.

¹¹⁴ ESTEVAN, 2002, p. 28, tradução nossa (una pieza clave de las democracias occidentales, sin perjuicio de la necesidad de reformarlo para garantizar su subsistencia y viabilidad).

¹¹⁵ NABAIS, José Casalta. *Solidariedade social, cidadania e direito fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 137-138.

ção dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea. Por isso, representa uma “tendência” firme do constitucionalismo contemporâneo.

1.1.2.2 Direito como fenômeno linguístico

Outrora, as tradições do humanismo cristão e do humanismo laico terminaram por separar as ideias sobre os direitos em compartimentos estanques, o que resultou em dois diferentes horizontes: os direitos orientados à liberdade e os direitos orientados à justiça (ver Item 1.1.2.3).

No jusnaturalismo, portanto, as ideias de liberdade e justiça foram separadas e, logo em seguida, do mesmo modo, diante de outras formulações linguísticas agora advindas do positivismo jurídico, direito e moral também terminaram separados.

Hoje, em face do debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, do irrompimento do novo constitucionalismo latino-americano e do fenômeno da constitucionalização dos direitos (ver Item 1.1.1), bem como da virada Kantiana (ver Item 1.1.2.4), as ideias de liberdade, justiça, direito e moral têm sido objeto de novas formulações linguísticas.

Nesse contexto, história, sociologia e filosofia têm buscado conjugar direito, moral e política em uma única realidade.

Conforme será explicado mais à frente (ver Item 2.1), é verdade que o direito constrói sua própria realidade, mas, dependendo do ponto de vista adotado, direito, moral e política podem estar conjugados ou, ao contrário, separados. Em outras palavras, há possibilidade de conjugação de direito, moral e política quando haja uma análise histórica, sociológica e filosófica que leve em conta as realidades social, política, econômica e cultural como um todo.

Dworkin, aliás, apesar de alertar que “o Direito, ao contrário da literatura, não é um empreendimento artístico”, escreve que “política, arte e Direito estão unidos, de algum modo, na filosofia”.¹¹⁶

Por isso, de acordo com o autor, o direito seria um “empreendimento político” e sua finalidade, “se é que tem alguma”, seria:

[...] coordenar o esforço social e individual, ou resolver disputas sociais e individuais, ou assegurar a justiça entre os cidadãos e entre eles e seu governo, ou alguma combinação dessas alternativas.¹¹⁷

¹¹⁶ DWORKIN, 2005, p. 239, 249.

¹¹⁷ DWORKIN, 2005, p. 239.

Para a consecução desse “empreendimento”, porém, faz-se necessário o emprego de uma formulação linguística. Conforme Comanducci, “a tarefa do teórico do direito consiste em dar conta da realidade jurídica concebida como fenômeno prevalentemente linguístico”.¹¹⁸

Ademais, toda linguagem forma um sistema de signos convencionais, cujo propósito é a representação da realidade. Por isso, “toda teoria tem necessariamente uma formulação linguística e se constrói linguisticamente”.¹¹⁹

Como explicado por Cademartori e Duarte, sintaxe, semântica e pragmática são categorias da Teoria dos Signos. A sintaxe diz respeito à relação interna entre os signos em um dado sistema de linguagem. Já a semântica diz respeito à relação entre o signo e seu objeto designado. A pragmática, por sua vez, diz respeito à circulação do signo em dado contexto de uso.¹²⁰

Já Warat lembra que tanto a Semiologia (de Ferdinand Saussure) como a Semiótica (de Charles Peirce) consideram os signos como objeto do conhecimento científico. A Semiologia seria uma “dimensão epistemológica da linguística” e a “semiologia do poder” pretenderia se articular “em torno de uma ideia muito simples, a de que o consenso sobre a legitimidade do poder é decorrência de um trabalho discursivo, e que só é obtido quando, adequadamente, manipulam-se as palavras”.¹²¹

Carvalho, por sua vez, recorda que a linguagem é “instrumento do saber científico, empregada pelo intérprete jurídico na constituição do direito positivo”.¹²²

Cademartori e Duarte lembram, porém, que a “velha hermenêutica” dava ênfase às dimensões sintática e semântica baseada na subsunção dos fatos à norma. A “nova hermenêutica”, ao contrário, passou a “ênfatar mais a dimensão pragmática na leitura das normas”. De acordo com os autores, com a “guinada pragmática ocorrida nos novos modelos de interpretação jurídica”, as operações sintáticas na nova hermenêutica passaram

¹¹⁸ COMANDUCCI, 2005, p. 106-107, tradução nossa (La tarea del teórico del derecho consiste en dar cuenta de la realidad jurídica concebida como fenómeno prevalentemente linguístico).

¹¹⁹ JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de filosofia*. 5. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2008. p. 169-170.

¹²⁰ CADEMARTORI; DUARTE, 2009, p. 19.

¹²¹ WARAT, Luis Alberto. *O direito e sua linguagem*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995. p. 11, 17-18.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 66.

a ter como principal função a “delimitação estrutural dos contornos lógico-sistemáticos da interpretação”.¹²³

Nesse contexto, merece ser esclarecido aqui, conforme lembrado por Rodrigues, que os avanços alcançados pelas teorias da linguagem e do conhecimento, bem como pela hermenêutica, terminaram por demonstrar a impossibilidade de um “mundo jurídico unívoco”.¹²⁴

Trazendo essas ideias para o campo tributário, resta claro que, dependendo do ponto de vista adotado, a tributação pode vir a ser legitimada sob distintas realidades. Isto é, em uma análise que seja histórica, sociológica e filosófica que leve em conta as realidades social, política, econômica e cultural como um todo, ou, ao contrário, em uma análise que seja estritamente jurídica e, por lógica, reducionista, que leve em conta uma única realidade (aquela construída pelo próprio direito).

Deste modo, a tributação pode vir a ser analisada sob um ponto de vista pluralista que acolha distintas realidades ou, de modo totalmente contrário, sob um ponto de vista reducionista que acolha apenas a realidade construída pelo próprio direito.

A escolha por uma análise estritamente jurídica que acolha apenas a realidade construída pelo direito, porém, não mais representa os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea. Afinal, aquela realidade jurídica é um fenômeno linguístico que está envolto por um mundo plural.

Há de se ter presente, portanto, conforme lembrado por Barroso, que outrora, com a ascensão do positivismo jurídico, o Direito terminou equiparado à lei e, assim, foi afastado da filosofia e de “discussões como legitimidade e justiça”.¹²⁵

Logo, cumpre atentar, como advertido por Zagrebelsky, que o positivismo jurídico, entendido na fórmula de uma “ciência da legislação positiva”, supunha “uma redução de tudo o que pertence ao mundo do direito - isto é, os direitos e a justiça - ao disposto pela lei”, e que isso expressava, na realidade, uma ideia que pressupunha uma situação histórica concreta.¹²⁶

¹²³ CADEMARTORI; DUARTE, 2009, p. 19, 21.

¹²⁴ RODRIGUES, Horácio Wanderlei. *Pensando o ensino do direito no século XXI: diretrizes curriculares, projeto pedagógico e outras questões pertinentes*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 43.

¹²⁵ BARROSO, 2007, p. 133.

¹²⁶ ZAGREBELSKY, 2011, p. 33, tradução nossa (una reducción de todo lo que pertenece al mundo del derecho - esto es, los derechos y la justicia - a lo dispuesto por la ley).

Ainda há de se ter presente, conforme também lembrado por Zagrebelsky, que o princípio da legalidade, no positivismo jurídico, “não era mais do que a culminação da tradição absolutista do Estado e das concepções do direito natural racional ‘objetivo’ que tinham sido seu fundamento e justificação”.¹²⁷

Esse direito natural, nas palavras de Weber, representava um conjunto de normas vigentes independentemente do direito positivo, mas que tinham “preeminência diante deste”. Foi a forma pela qual as classes conferiam legitimidade à reivindicação de direitos “desde que não se apoiassem em revelações e normas religiosas positivas”.¹²⁸

Com a superação histórica do jusnaturalismo e advento do positivismo jurídico, porém, terminou por haver a prevalência de um legislador que passou a ser visto, por muito tempo, como um verdadeiro “senhor do direito”. Hoje, diante do “fracasso político” do positivismo, o posto outrora ocupado pelo legislador passou às mãos dos magistrados com o advento das ideias levantadas no neoconstitucionalismo.

Nesse sentido, conforme explicado por Cademartori e Pinheiro, o direito passou a lidar com “conflitos imaginários” de princípios jurídicos e, por conseguinte, no neoconstitucionalismo, o processo hermenêutico passou a se resumir, “muitas vezes, a uma escolha de acordo com os ideais de justiça do magistrado”.¹²⁹

Em contraponto ao exposto, porém, Atienza diz o seguinte:

A maior parte dos autores positivistas não teria a menor dificuldade em reconhecer que são ideias morais ou de justiça as que determinam muitas vezes a aparição das normas jurídicas ou as que levam a um juiz a tomar uma ou outra decisão.¹³⁰

Zagrebelsky, por sua vez, escreve que “os juízes não são os senhores do direito no mesmo sentido tal qual era o legislador no século

¹²⁷ ZAGREBELSKY, 2011, p. 25, tradução nossa (no era más que la culminación de la tradición absolutista del Estado y de las concepciones del derecho natural racional ‘objetivo’ que habían sido su trasfondo y justificación).

¹²⁸ WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 4. ed. v. 2. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: UnB, 2012. p. 134.

¹²⁹ CADEMARTORI; PINHEIRO, 2013, p. 181.

¹³⁰ ATIENZA, 2001, p. 92, tradução nossa (La mayor parte de los autores positivistas no tendrían la menor dificultad en reconocer que son ideas morales o de justicia las que determinan muchas veces la aparición de las normas jurídicas o las que llevan a un juez a tomar una u otra decisión).

passado”. Em suas palavras, os juízes seriam, na verdade, “garantidores” de uma “necessária e dúctil coexistência entre lei, direitos e justiça”.¹³¹

A propósito, o autor defende, em face da realidade contemporânea, a elaboração de “uma dogmática jurídica ‘líquida’ ou ‘fluida’ que possa conter os elementos do direito constitucional de nossa época”.¹³²

Zagrebelsky também diz com todas as letras que “nos Estados constitucionais modernos, os princípios morais do direito natural têm sido incorporados ao direito positivo”.¹³³

Alexy, por sua vez, diz que o sistema jurídico estaria aberto “em face da Moral” e isso seria perceptível “de forma clara” nos conceitos materiais de direitos fundamentais, dignidade, liberdade e igualdade.¹³⁴

No mesmo sentido, Barroso escreve que o “fracasso político” do positivismo terminou por abrir o caminho para a procura de se “emprender uma leitura moral do Direito”.¹³⁵

Em face de ideias como estas, portanto, passou-se a interpretar o direito levando-se em conta as realidades social, política, econômica e cultural, em uma análise histórica, sociológica e filosófica contraposta ao positivismo jurídico.

Por conseguinte, hoje prevalece a ideia de que, se a Constituição fundamenta o sistema jurídico e acolhe diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, a escolha por uma análise estritamente jurídica que acolha apenas a realidade construída pelo próprio direito não mais representa o mundo plural no qual a realidade jurídica, como fenômeno linguístico, está envolto.

É por isso que, conforme exposto por Dworkin, hoje, “numa democracia, as pessoas têm, pelo menos, um forte direito moral *prima facie* a que os tribunais imponham os direitos que o legislativo aprovou”.¹³⁶

¹³¹ ZAGREBELSKY, 2011, p. 153, tradução nossa (los jueces no son los señores del derecho en el mismo sentido en que lo era el legislador en el pasado siglo. [...] necesaria y dúctil coexistencia entre ley, derechos y justicia).

¹³² ZAGREBELSKY, 2011, p. 17, tradução nossa (una dogmática jurídica ‘líquida’ o ‘fluida’ que pueda contener los elementos del derecho constitucional de nuestra época).

¹³³ ZAGREBELSKY, 2011, p. 116, tradução nossa (En los Estados constitucionales modernos, los principios morales del derecho natural se han incorporado al derecho positivo).

¹³⁴ ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 544.

¹³⁵ BARROSO, 2007, p. 133.

¹³⁶ DWORKIN, 2005, p. 14.

Também é por isso que Carbonell afirma que, hoje, por “detrás de cada decisão legislativa, regulamentar ou jurisprudencial, há uma prévia compreensão de caráter ético sobre a realidade social”.¹³⁷

É verdade que o direito constrói sua própria realidade, mas não pode ficar alheio às realidades social, política, econômica e cultural.

Cumprir destacar, pelo exposto, que é tarefa do teórico do direito dar conta da realidade jurídica concebida como fenômeno linguístico. Há de se ter presente, entretanto, que a realidade jurídica está envolta por um mundo plural e não pode ficar alheio às realidades social, política, econômica e cultural como um todo.

1.1.2.3 Dois horizontes de direitos: justiça e liberdade

Em face da dualidade existente entre Estado Liberal e Estado Social, os temas da justiça e da liberdade têm sido rotineiramente abordados na literatura em geral. A justiça, em particular, passou a ser uma ideia nuclear no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo.

É muito comum, hoje, ouvir falar que o Estado Liberal estaria voltado para a liberdade e que o Estado Social estaria voltado para a justiça (ou igualdade) sem se atentar, porém, que ambas, a justiça e a liberdade, representam valores supremos da sociedade contemporânea.

Não é comum ouvir falar, por outro lado, sobre a confluência de duas antigas tradições sobre os direitos (direitos orientados à liberdade e direitos orientados à justiça). Essa confluência, aliás, se presta a explicar o fato de a doutrina do Direito não ter diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva. Por outro lado, a questão possui enorme importância para a tese aqui construída porque esses dois horizontes de direitos se prestam a explicar a diferença daquelas ideias (ver Itens 3.3.3.1 e 3.3.3.2).

Conforme exposto alhures de forma preliminar (ver Item 1.1.1.4), diante daquele fenômeno da constitucionalização dos direitos, terminou por ocorrer a confluência das duas antigas tradições sobre os direitos.

As tradições do humanismo laico e do humanismo cristão, nas palavras de Zagrebelsky, “colocavam os direitos em relação com dois

¹³⁷ CARBONELL, 2013, p. 189, tradução nossa (detrás de cada decisión legislativa, reglamentaria o jurisprudencial hay una previa comprensión de carácter ético sobre la realidad social).

valores que aparecem inevitavelmente vinculados a elas, mas cuja coexistência está distante de ser pacífica: a liberdade e a justiça”.¹³⁸

Como lembrado pelo autor, essas tradições terminaram por construir “dois horizontes dos direitos: a liberdade e a justiça”.¹³⁹

A tradição do humanismo laico, de acordo com Zagrebelsky, “fala daqueles direitos cuja violação frustra a pretensão de liberdade do homem”, isto é, trata “da opressão à liberdade, através dos direitos”. Já a tradição do humanismo cristão fala daqueles direitos “cuja violação frustra sua aspiração à justiça”, isto é, trata “da injustiça à justiça, através dos direitos”.¹⁴⁰

Ainda de acordo com a lembrança exposta pelo autor, os direitos do humanismo laico “são filhos da tradição antiescolástica que se iniciou com a ruptura operada pelo espírito do Renascimento”, enquanto que os direitos do humanismo cristão “encontram sua explicação, pelo contrário, na tradição antiga que a escolástica medieval sistematizou”.¹⁴¹

Assim, é de suma importância observar, diante da dualidade existente entre Estado Liberal e Estado Social, que embora os direitos orientados à justiça e os direitos orientados à liberdade não sejam “facilmente conciliáveis”, não deveriam continuar separados em compartimentos estanques.

Não há como se defender, no constitucionalismo contemporâneo, que se perpetue o reducionismo de outrora, relativo às ideias dos direitos orientados à justiça e dos direitos orientados à liberdade, mas, a partir desses dois horizontes de direitos, buscar-se-á explicar que as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva possuem particularidades próprias.

¹³⁸ ZAGREBELSKY, 2011, p. 76, tradução nossa (ponen a los derechos en relación con dos valores que aparecen inevitablemente vinculados a ellas, pero cuya coexistencia está lejos de ser pacífica: la libertad y la justicia).

¹³⁹ ZAGREBELSKY, 2011, p. 75, tradução nossa (dos horizontes de los derechos: la libertad y la justicia).

¹⁴⁰ ZAGREBELSKY, 2011, p. 76, tradução nossa (habla de aquellos derechos con cuya violación se frustra la pretensión de libertad del hombre [...] de la opresión a la libertad, a través de los derechos [...] cuya violación se frustra su aspiración a la justicia [...] de la injusticia a la justicia, a través de los derechos).

¹⁴¹ ZAGREBELSKY, 2011, p. 79-80, tradução nossa (son hijos de la tradición antiescolástica que se inició con la fractura operada por el espíritu del Renacimiento [...] encuentran su explicación, por el contrario, en la tradición antigua que la escolástica medieval sistematizó).

Aliás, nesse sentido, Zagrebelsky alerta para a necessidade de se atentar para uma “contradição ínsita nas duas concepções dos direitos”, para que a nenhuma delas se atribua um valor tal que exclua a outra, sob pena de restar configurado um reducionismo:

Se se lhes quisesse dar um valor absoluto, cada uma das duas posições poderia excluir a outra mediante uma dupla e oposta redução: da justiça à liberdade ou da liberdade à justiça. A primeira redução (as sociedades justas são aquelas nas quais vigora a liberdade) é própria das concepções radicalmente individualistas; a segunda (as sociedades livres são aquelas nas quais vigora a justiça) é própria das concepções holistas, concepções que têm conhecido numerosas formas de expressão no curso da história do pensamento político. [...] estas reduções [...] mostram com absoluta clareza a contradição ínsita nas duas concepções dos direitos.¹⁴²

Não obstante, como já exposto (ver Item 1.1.1), o paradigma neo-constitucionalista passou a abordar a justiça como uma ideia nuclear ao buscar reaproximar direito e moral e, com isso, tem dado uma especial ênfase à aproximação entre validade e justiça.

O debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, portanto, está a merecer um alargamento das discussões para o campo das ideias ligadas à liberdade.

A propósito, Hart já havia enumerado seis formas de pretensão no sentido de o direito conformar-se à moral, ou melhor, de pretensão de se defender a conexão entre direito e moral:

(i) *O poder e a autoridade*. [...] um sistema jurídico deve basear-se num sentido de obrigação moral ou na convicção do valor moral do sistema, uma vez que não se baseia e não pode basear-se no mero poder do homem sobre o homem. [...] (ii) *A in-*

¹⁴² ZAGREBELSKY, 2011, p. 76, tradução nossa (Si se les quisiera dar un valor absoluto, cada una de las dos posiciones podría excluir a la otra mediante una doble y opuesta reducción: de la justicia a libertad o de libertad a justicia. La primera reducción (las sociedades justas son aquellas en las que rige la libertad) es la propia de las concepciones radicalmente individualistas; la segunda (las sociedades libres son aquellas en las que rige la justicia) es la propia de las concepciones holistas, concepciones que han conocido numerosísimas formas de expresión en el curso de la historia del pensamiento político. [...] estas reducciones [...] muestran con absoluta claridad la contradicción ínsita en las dos concepciones de los derechos).

fluência da moral sobre o direito. [...] a influência não só da moral social aceita, como também de ideias morais mais vastas [...] entram no direito, quer [...] através de legislação, quer [...] através do processo judicial. [...] (iii) *A interpretação.* [...] Uma decisão judicial [...] envolve frequentemente uma escolha entre valores morais e não uma simples aplicação de um único princípio moral proeminente. [...] (iv) *A crítica do direito.* [...] um bom sistema jurídico se deve conformar em certos pontos [...] com as exigências da justiça e da moral. [...] (v) *Princípios de legalidade e justiça.* [...] a distinção entre um bom sistema jurídico, que se conforma em certos pontos com a moral e a justiça, e um sistema jurídico que não o faz é falaciosa [...]. (vi) *Validade jurídica e resistência ao direito.* [...] a certificação de algo como juridicamente válido [...], por maior que seja a aura de majestade ou de autoridade que o sistema oficial possa ter, as suas exigências devem no fim ser sujeitas a exame moral.¹⁴³

Segundo Hart, “os princípios de justiça não exaurem a ideia de moral; e nem toda a crítica do direito com fundamentos morais é feita em nome da justiça”.¹⁴⁴

É verdade que, como exposto por Höffe, a justiça política tem um “ponto de vista moral em face do direito e do Estado”, e que faltando “legitimação para o discurso do direito e do Estado”, o poder instituído perde sua própria “justificação”, o que resulta em um “ceticismo da justiça do positivismo jurídico”.¹⁴⁵

Também é verdade, conforme exposto pelo próprio Hart, que “embora o direito de certas sociedades tenham ocasionalmente estado adiantado em relação à moral aceita, normalmente o direito segue a moral”.¹⁴⁶

Não obstante, há de se ter presente, conforme escrito por Falcão, que “a legalidade não encerra sempre a justiça, nem supõe necessariamente legitimidade”.¹⁴⁷

¹⁴³ HART, 1986, p. 218, 220-223, 226-227.

¹⁴⁴ HART, 1986, p. 182.

¹⁴⁵ HÖFFE, Otfried. *Justiça política: fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do estado*. 3. ed. Tradução de Ernildo Stein. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 26.

¹⁴⁶ HART, 1986, p. 217.

Merece ser esclarecido aqui, portanto, que outrora as tradições do humanismo cristão e do humanismo laico terminaram por separar as ideias sobre os direitos em compartimentos estanques, o que resultou na tradição dos direitos orientados à liberdade e na tradição dos direitos orientados à justiça. Deste modo, no jusnaturalismo, as ideias de liberdade e justiça foram separadas e, logo, em seguida, no positivismo jurídico, direito e moral também terminaram separados (ver Item 1.1.2.2).

Há de se atentar hoje, apesar da confluência das duas antigas tradições sobre os direitos, para aquele alerta exposto por Zagrebelsky no sentido de que os direitos orientados à justiça e os direitos orientados à liberdade não são “facilmente conciliáveis”.¹⁴⁸

Outro alerta que também cumpre ser anotado aqui diz respeito à explicação antes exposta (ver Itens 1.1.1.1 e 1.1.1.2), no sentido de que a justiça tem recebido uma maior atenção por parte do paradigma neoconstitucionalista e que o paradigma garantista rejeita a pretensa conexão entre direito e moral porque essa ideia seria “tendencialmente jusnaturalista de constitucionalismo”.¹⁴⁹

Embora o paradigma neoconstitucionalista atribua uma maior atenção à justiça, Ferrajoli faz a seguinte anotação acerca da pretendida reaproximação entre direito e moral, entre validade e justiça:

Com a incorporação, nas Constituições, de princípios de justiça de caráter ético-político, como a igualdade, a dignidade das pessoas e os direitos fundamentais, desapareceria o principal traço distintivo do positivismo jurídico: a separação entre direito e moral, ou seja, entre validade e justiça.¹⁵⁰

Por outro lado, como explicado por Bayón, intelectual representante do paradigma neoconstitucionalista, “as concepções da justiça que atribuem um papel central à ideia de direitos básicos podem invocar fundamentos muito diversos e postular conteúdos díspares”.¹⁵¹

¹⁴⁷ FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 325.

¹⁴⁸ ZAGREBELSKY, 2011, p. 68.

¹⁴⁹ FERRAJOLI, 2012a, p. 19.

¹⁵⁰ FERRAJOLI, 2012a, p. 19-20.

¹⁵¹ BAYÓN, Juan Carlos. *Derechos, democracia y constitución*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 211, tradução nossa (las concepciones de la justicia que asignan un papel central a la idea de derechos básicos pueden invocar fundamentos muy diversos y postular contenidos dispares).

Não obstante, justiça e liberdade terminaram por confluir em razão daquele fenômeno da constitucionalização dos direitos (ver Item 1.1.1.4), apesar das divergências nas posturas teóricas adotadas e nos argumentos empregados no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, da impossibilidade de um “mundo jurídico unívoco” e de existir, além disso, a necessidade de se alargar as discussões para o campo das ideias ligadas à liberdade.

Logo, em conjunto com a pretendida reaproximação entre direito e moral, entre validade e justiça, coexiste uma pretendida aproximação entre liberdade e justiça.

Cumpra destacar, pelo exposto, que os direitos orientados à liberdade e os direitos orientados à justiça não são “facilmente conciliáveis”. Nessa realidade, os valores da justiça e da liberdade terminaram por criar dois horizontes de direitos.

1.1.2.4 Virada Kantiana

No âmbito do direito tributário, alguns parecem não se atentar, ainda hoje, para os valores da liberdade e da justiça na tributação.

Como lembrado por Torres:

A partir da década de 1970, coincidentemente com o início do declínio do Estado Socialista e do Estado de Bem-Estar, o pensamento ocidental volta a buscar o relacionamento entre moral e direito, sob o pálio do imperativo categórico, que agora se abre simultaneamente às ideias de liberdade e de justiça.¹⁵²

Entretanto, poucas são as obras de direito tributário que mencionam essas ideias.

Foi Höffe quem teria empregado a expressão *Kantische Wende* (virada kantiana)¹⁵³ para apontar a “reaproximação entre ética e direito, com a fundamentação moral dos direitos humanos e com a busca da justiça fundada no imperativo categórico”.¹⁵⁴

Eis as palavras de Höffe, nas quais faz referência à ocorrência dessa “virada linguística”:

¹⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a. p. 6.

¹⁵³ TORRES, 2005a, p. 3.

¹⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 26.

Enquanto a Filosofia Analítica começa a assumir colocações da discussão alemã, o pensamento analítico é desse lado recebido abrangentemente. Assim se prepara - em parte através da discussão de Kant, mas também através da mediação de uma virada linguística, crítica em relação a Kant - certa convergência de duas tradições de filosofar que durante muito tempo correram paralelas e hostis entre si, do pensamento empírico-analítico dominante no espaço linguístico inglês, com a hermenêutica e a filosofia transcendental.¹⁵⁵

A virada kantiana, desta forma, representa um retorno à leitura da obra de Kant, tendo em conta aquele imperativo categórico idealizado por ele: “Age apenas segundo uma máxima tal que possas ao mesmo tempo querer que ela se torne lei universal”.¹⁵⁶

Como explicado por Pilon, um imperativo, para Kant, é a “forma de um mandamento que representa um princípio objetivo que obriga uma vontade”. O imperativo categórico, por sua vez, é uma “metanorma”, é uma “‘regra’ que estabelece as condições para que as máximas possam ser consideradas leis morais”.¹⁵⁷

Apesar de o imperativo categórico de Kant ter sido outrora entendido no sentido “que fazia coincidir a liberdade com a legalidade”, foi Höffe quem trouxe o alerta no sentido de que o direito definido por Kant como sendo a união da vontade de um com a vontade de outro segundo uma lei geral da liberdade, seria, na verdade, “um conceito jurídico-moral e não jurídico-positivo”.¹⁵⁸

Com a virada kantiana ocorrida “nas últimas décadas”, passou-se a rediscutir, nas palavras de Torres, a “legitimação do ordenamento e dos princípios”.¹⁵⁹

Com isso, os direitos humanos terminaram se convertendo em autênticos “direitos morais” porque encontrariam o seu fundamento

¹⁵⁵ HÖFFE, Otfried. *Immanuel Kant*. Tradução de Christian Viktor Hamm e Valério Rohden. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 341.

¹⁵⁶ KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Tradução de Paulo Quintana. In: _____. *Crítica da razão pura e outros textos filosóficos*. São Paulo: Abril, 1974. p. 223.

¹⁵⁷ PILON, José Almir. *Liberdade e justiça: uma introdução á filosofia do direito em Kant e Rawls*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002. p. 43-44.

¹⁵⁸ TORRES, 2005a, p. 5.

¹⁵⁹ TORRES, 2009, p. 28.

“na consciência moral, no imperativo categórico e na própria dignidade do homem”.¹⁶⁰

Transcrevendo-se as palavras de Torres, a virada kantiana teria trazido como principais novidades afetas à tributação:

[...] a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata; o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões cosmopolita, internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário.¹⁶¹

A virada Kantiana, assim, terminou por influenciar o debate compreendido por alguns intelectuais contemporâneos.

Na lista elaborada por Torres, comporiam o quadro dos autores denominados por ele como “neokantianos” (*sic*),¹⁶² dentre outros: Alexy, Dworkin, Habermas e Rawls. No campo do direito tributário, o seu “mais ilustre representante” seria, “sem dúvida”, Klaus Tipke.¹⁶³

Cumprir destacar aqui, pelo exposto, que, tendo ocorrido uma “virada linguística” a partir da releitura da obra de Kant, isso projetou a ética tributária e aproximou os valores da liberdade e da justiça no âmbito do direito tributário.

1.1.3 Direitos fundamentais

Como explicado anteriormente (ver Item 1.1.2.3), não é comum, à doutrina do Direito, distinguir os direitos orientados à justiça e os direitos orientados à liberdade. De igual forma, hoje, não mais é tão comum, à doutrina, distinguir os direitos fundamentais dos direitos sociais como se fossem figuras contrastantes.

Uma distinção relativamente comum, na atualidade, por não ser objeto de grande divergência doutrinária, talvez seja aquela levantada entre direitos a ações negativas e direitos a ações positivas.

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 45.

¹⁶¹ TORRES, 2005a, p. 5.

¹⁶² *Neokantismo*, na realidade, foi um movimento de retomada da filosofia kantiana no pensamento alemão do século XIX (JAPIASSÚ; MARCONDES, 2008, p. 199).

¹⁶³ TORRES, 2005a, p. 3-4, 6.

Ainda assim, nas palavras de Miranda, apesar de a “opinião tradicional” tender a estabelecer “separação rígida na base do contraste *direitos negativos - direitos positivos*”, tem havido, nas últimas décadas, uma “atenuação destas características” e, sobretudo, uma “intercomunicação das duas categorias”.¹⁶⁴

Nesse sentido, Zagrebelsky escreve que “os direitos negativos e os direitos positivos não são em absoluto incompatíveis e, portanto, podem conviver no seio de concepções de alcance mais generalizado”.¹⁶⁵

Por outro lado, embora a doutrina do Direito tenha buscado aproximar, em muito, as ideias dos direitos sociais e dos direitos fundamentais, e, inclusive, ter passado a fazer uso da expressão *direitos fundamentais sociais*, ou, ainda, ao inverter a ordem dos adjetivos empregados na expressão, *direitos sociais fundamentais*, cumpre alertar que Ferrajoli, *e.g.*, entende que “não basta que uma Constituição use a palavra ‘direito’ para que se trate de um direito fundamental”.¹⁶⁶

É por isso que uma parcela da doutrina continua a distinguir as duas figuras ao esclarecer que os direitos sociais não possuiriam, necessariamente, uma norma garantidora dos mesmos, apesar de também defender, por outro lado, a efetivação dos direitos sociais como se estes fossem equiparáveis aos direitos fundamentais.

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordadas algumas ideias relativas a direitos do homem, direitos humanos, direitos subjetivos, direitos fundamentais, direitos sociais, normas programáticas e reserva do possível.

1.1.3.1 Direitos do homem, direitos humanos e direitos fundamentais

Direitos fundamentais são aqueles direitos individuais acolhidos como tais em uma Constituição. Representam os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade que terminaram acolhidos na sua Constituição.

Conforme apontado por Carbonell, os direitos fundamentais possuem uma “multiplicidade de matizes e diferenças”:

¹⁶⁴ MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: direitos fundamentais*. 2. ed. Tomo IV, Coimbra: Coimbra Editora, 1998. p. 94.

¹⁶⁵ ZAGREBELSKY, 2011, p. 83, tradução nossa (Los derechos negativos y los derechos positivos no son en absoluto incompatibles y, por tanto, pueden convivir en el seno de concepciones de alcance más general).

¹⁶⁶ FERRAJOLI, 2012b, p. 97, tradução nossa (no basta con que una constitución use la palabra ‘derecho’ para que se trate de un derecho fundamental).

[...] a história, cultura e pensamento de cada povo ou comunidade pode agregar, e de fato historicamente tem agregado, uma multiplicidade de matices e diferenças ao conjunto de direitos fundamentais que estabelece sua respectiva Constituição.¹⁶⁷

A doutrina do Direito os diferencia dos direitos humanos (outrora também denominados *direitos do homem*) porque estes, hoje reconhecidos no plano do direito internacional, seriam imanentes à pessoa humana universalmente considerada, enquanto que aqueles diriam respeito à pessoa individualizada em um tempo e um espaço determinados.

Como os direitos do homem possuem natureza pré e suprapositiva (verdadeiros direitos morais), isso os distingue dos direitos fundamentais, já que estes, de acordo com Alexy, são direitos “acolhidos em uma Constituição com o intuito ou com a intenção de positivizar direitos do homem”.¹⁶⁸

No mesmo sentido, Sarlet também diz que os direitos fundamentais são direitos reconhecidos e assegurados por uma Constituição e que, por isso, passíveis de diferenciação em relação aos direitos humanos reconhecidos pelo direito positivo internacional.¹⁶⁹

Höffe, por sua vez, escreve o seguinte acerca dessa diferenciação levantada entre direitos humanos e direitos fundamentais:

Os direitos humanos são padrões morais, aos quais uma ordem jurídica se deveria submeter. Os direitos fundamentais, ao contrário, são os direitos humanos, na medida em que efetivamente são reconhecidos por uma ordem jurídica dada. Lá se trata de postulados ético-políticos, os quais, do ponto de vista do tempo e do espaço, são universais. Aqui, se trata de normas jurídicas que, limitadas à respectiva coletividade, têm vigência positiva.¹⁷⁰

Tendo sido levantada na citação acima transcrita a questão dos “padrões morais”, cumpre apontar aqui aquela lembrança de Popper no sentido de que esses “padrões” dependem da sociedade e de seu estado histórico: “são produtos da sociedade”. Também cumpre lembrar,

¹⁶⁷ CARBONELL, 2013, p. 25, tradução nossa (la historia, cultura y pensamiento de cada pueblo o comunidad puede agregar, y de hecho históricamente ha agregado, una multiplicidad de matices y diferencias al conjunto de derechos fundamentales que establece su respectiva Constitución).

¹⁶⁸ ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 10.

¹⁶⁹ SARLET, 2007, p. 98.

¹⁷⁰ HÖFFE, 2006, p. 417.

aliás, ainda nas palavras do autor, que “é bastante verdadeiro serem os homens e seus objetivos, *em certo sentido*, um produto da sociedade. Mas é também verdadeiro que a sociedade é um produto do homem e de seus objetivos”.¹⁷¹

Canotilho também aponta que aqueles direitos poderiam ser diferenciados da seguinte forma, de acordo com sua origem e significado:

Direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); *direitos fundamentais* são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espaço-temporalmente.¹⁷²

Já Alexy adverte que no conceito de direitos fundamentais estão necessariamente unidos direito e moral porque “a posituação não anula a validade moral dos direitos do homem. Ela acrescenta-lhe somente uma validade jurídica”.¹⁷³

No mesmo sentido, a propósito, Torres também diz que os direitos fundamentais estão vinculados “aos princípios morais ou aos direitos morais”.¹⁷⁴

Denota-se, deste modo, que, apesar de as expressões direitos humanos (ou direitos do homem) e direitos fundamentais possuírem características próprias, são sinônimas em muitos aspectos.

Afinal, nas palavras de Herrera Flores, os direitos humanos, como tal, não constituem meros “postulados metafísicos”, constituem, sim, a afirmação da luta do ser humano:

Não estamos diante de privilégios, meras declarações de boas intenções ou postulados metafísicos que exponham uma definição da natureza humana isolada das situações vitais. Pelo contrário, os direitos humanos constituem a afirmação da luta do ser humano para ver cumpridos seus desejos e necessidades nos contextos vitais em que está situado.¹⁷⁵

De igual modo, Höffe escreve que os direitos humanos não possuem mais o mero significado de ideias, esperanças e postulados:

¹⁷¹ POPPER, Karl Raimund. *A sociedade aberta e seus inimigos*. 3. ed. Tradução de Milton Amado. v. 2. Belo Horizonte: Itatiaia; São Paulo: EDUSP, 1998b. p. 215.

¹⁷² CANOTILHO, 1996, p. 517.

¹⁷³ ALEXY, 2007, p. 11.

¹⁷⁴ TORRES, 2009, p. 28.

¹⁷⁵ HERRERA FLORES, 2009, p. 25.

[...] os direitos humanos não são mais simplesmente solenes declarações de intenção, mas, muito antes, uma parte obrigatória da ordem do direito e do Estado. Eles perderam o caráter de simples princípios de legitimidade e se tornaram princípios de legalidade.¹⁷⁶

É por isso que Höffe também escreve que a “convicção terminológica” que destaca o “positivo significado jurídico dos direitos humanos” fala em direitos fundamentais, mas que tanto os direitos fundamentais como os direitos humanos designam “pretensões jurídicas válidas pré e suprapositivamente”.¹⁷⁷

Entretanto, conforme explicado por Herrera Flores:

Os direitos humanos, como tal, *surgiram no Ocidente* como resposta às reações sociais e filosóficas que pressupunham a consciência da expansão global de um novo modo de relação social baseada na constante acumulação de capital.¹⁷⁸

Pelo exposto, a diferenciação levantada pela doutrina do Direito tem buscado apenas distinguir conceitos elaborados em diferentes períodos históricos, não merecendo constituir, assim, o cerne do debate hoje empreendido sobre o tema.

A crítica que hoje se constrói acerca dos denominados direitos humanos diz respeito, na verdade, à própria história. Nesse sentido, Herrera Flores, *e.g.*, defende que os direitos humanos deveriam ser libertados da “jaula de ferro” na qual foram enclausurados pela história para que se construa um marco de ação que permita, “a todos e a todas”, a criação das “condições que garantam de um modo igualitário o acesso aos bens materiais e imateriais que fazem com que a vida seja digna de ser vivida”.¹⁷⁹

Na atualidade, portanto, uma parcela considerável de intelectuais tem buscado se afastar de ideias predominantemente de matriz eurocêntrica.

Não porque se busque a negação da epistemologia de matriz ocidental, mas sim porque muitos têm tomado consciência de o mundo ser plural e da necessidade de se levar em conta outras formas de conhecimento que são tão enriquecedoras quanto àquelas difundidas a partir da

¹⁷⁶ HÖFFE, 2006, p. 416.

¹⁷⁷ HÖFFE, 2006, p. 417.

¹⁷⁸ HERRERA FLORES, 2009, p. 42.

¹⁷⁹ HERRERA FLORES, 2009, p. 23, 25.

Europa, mas que foram sumariamente desconsideradas quando do advento do Iluminismo.

Desta forma, apesar de os direitos humanos advirem de ideias ocidentais, o mundo contemporâneo começa a rever tanto a epistemologia como a história que consagrou as ideias difundidas por essa epistemologia.

Merece ser esclarecido aqui, por conseguinte, que apesar de a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 constituir, “ainda hoje, um marco muito importante na luta pelo processo de humanização da humanidade”, nas palavras de Herrera Flores, “não podemos ocultar que seus fundamentos ideológicos e filosóficos - quer dizer, culturais - são puramente ocidentais”.¹⁸⁰

Cumprе destacar, pelo exposto, que embora as expressões direitos humanos (ou direitos do homem) e direitos fundamentais possuam características próprias, são sinônimas em muitos aspectos, bem como que existe uma multiplicidade de direitos fundamentais, com matizes e diferenças próprias, acolhidos nos mais variados ordenamentos jurídicos hoje em vigor.

1.1.3.2 Direitos Sociais e reserva do possível

O presente estudo não tem como foco o tema relativo à figura das prestações sociais estatais positivas, nem tampouco os direitos sociais assegurados positivamente pela entrega dessas prestações. Para que não haja um tangenciamento de plano do tema, porém, cumpre apontar aqui o que se entende por direitos sociais (a ideia dos mínimos sociais será abordada mais adiante no Item 1.2.2.2).

Fica o registro, portanto, que este trabalho não diz respeito aos mínimos sociais (prestações sociais estatais positivas) que assegurem condições mínimas para a inclusão social do indivíduo e sua família e, por conseguinte, uma existência digna. Diz respeito apenas à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação.

Como o mínimo existencial também deve ser protegido por parte do Estado Social e Democrático de Direito mediante a entrega de prestações sociais (ver Item 1.2.2), esta pesquisa não poderia omitir a questão.

Afinal, como mencionado por Sarlet, existe um “elo entre direitos fundamentais sociais, vida e dignidade da pessoa humana” que diz res-

¹⁸⁰ HERRERA FLORES, 2009, p. 42.

peito às necessidades existenciais de todo e qualquer indivíduo, o que passou a ser designado por “garantia do mínimo existencial”.¹⁸¹

Transcrevendo-se as palavras de Sarlet:

Na doutrina, o primeiro nome ilustre a sustentar a possibilidade do reconhecimento de um direito subjetivo à garantia positiva dos recursos mínimos para uma existência digna foi o publicista Otto Bachof, que, já no início da década de 1950, considerou que o princípio da dignidade da pessoa humana [...] não reclama apenas a garantia da liberdade, mas também um mínimo de segurança social, já que, sem os recursos materiais para uma existência digna, a própria dignidade da pessoa humana ficaria sacrificada.¹⁸²

Entretanto, conforme exposto por Carbonell, para a realização dos “direitos fundamentais sociais”, na prática, em um determinado modelo de organização estatal, far-se-ia necessária “uma série de pré-condições de caráter psicológico e de uma base axiológica que permita reconhecer o dever moral de nos encarregar das necessidades dos demais”.¹⁸³

Além disso, como lembrado por Torres, far-se-iam necessários recursos financeiros, de forma que existem “limites fáticos” para a garantia do “mínimo existencial” através de “políticas sociais”.¹⁸⁴

Por isso, nas palavras de Torres, os direitos sociais representariam meras “diretivas”, ou “programas constitucionais”, os quais somente seriam concretizados por legislação ordinária, sob a reserva do possível, ou melhor, sob a “reserva da possibilidade financeira do Estado”.¹⁸⁵

Essa reserva do possível, entretanto, no entendimento exposto pelo autor, não seria aplicável ao mínimo existencial porque este estaria vinculado “às garantias institucionais da liberdade”.¹⁸⁶

Conforme explicado por Barcellos, a expressão *reserva do possível*, de uma forma geral, “procura identificar o fenômeno econômico da

¹⁸¹ SARLET, 2007, p. 99.

¹⁸² SARLET, 2007, p. 100.

¹⁸³ CARBONELL, 2013, p. 65, tradução nossa (una serie de precondiciones de carácter psicológico y de una base axiológica que permita reconocer el deber moral de hacernos cargo de las necesidades de los demás).

¹⁸⁴ TORRES, 2009, p. 128.

¹⁸⁵ TORRES, 1995, p. 53.

¹⁸⁶ TORRES, 2009, p. 105.

limitação dos recursos disponíveis diante das necessidades quase sempre infinitas a serem por eles supridas”.¹⁸⁷

Torres, porém, afirma que teria havido uma “desinterpretação” do conceito de reserva do possível por parte da doutrina e jurisprudência no Brasil, e isso teria servido para “alargar desmesuradamente a judicialização da política orçamentária até o campo dos direitos sociais, ao confundir-los com os fundamentais”.¹⁸⁸

Para o autor, os direitos fundamentais, de *status negativus*, careceriam da proteção estatal positiva. Já os direitos sociais e econômicos, de *status positivus socialis*, estariam sujeitos à reserva do orçamento, dependeriam do Poder Legislativo e não encontrariam guarida no âmbito dos direitos fundamentais.¹⁸⁹

Ainda transcrevendo-se as palavras de Torres:

Os direitos econômicos (arts. 174 a 179 da CF 88) e sociais (arts. 6º e 7º), portanto, se distinguem dos fundamentais (art. 5º) porque dependem da concessão do legislador, estão despojados do *status negativus*, não geram por si sós a pretensão às prestações positivas do Estado, carecem de eficácia *erga omnes* e se subordinam à ideia de justiça social.¹⁹⁰

Como lembrado por Cordeiro, foi Jellinek quem outrora havia teorizado esses *status*, identificados por ele como ativo, passivo, negativo e positivo. O *status negativo* (ou *status libertatis*), em particular, seria aquele no qual o indivíduo “é detentor de um espaço de liberdade imune à interferência do Estado”.¹⁹¹

Ferraz Junior também lembra que Jellinek entendia por *status* aquela “posição do cidadão derivada de sua qualidade de membro do Estado”, bem como que o *status negativus* assinalava “basicamente o cidadão como ser livre”.¹⁹²

¹⁸⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2011. p. 277.

¹⁸⁸ TORRES, 2009, p. 110.

¹⁸⁹ TORRES, 2009, p. 241, 271, 282.

¹⁹⁰ TORRES, 1995, p. 53.

¹⁹¹ CORDEIRO, Karine da Silva. *Direitos fundamentais sociais: dignidade da pessoa humana e mínimo existencial, o papel do poder judiciário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 33.

¹⁹² FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 109.

Não obstante as ideias acima expostas por Torres, Alexy alerta que aceitar simplesmente “aquilo que o legislador garante em cada momento” seria o mesmo que renunciar a um “padrão jurídico-constitucional para aquilo que o legislador tem o dever de garantir”.¹⁹³

Piovesan, por sua vez, escrevendo sob a “ótica normativa internacional”, diz o seguinte:

A ideia da não acionabilidade dos direitos sociais é meramente ideológica e não científica. São eles autênticos e verdadeiros direitos fundamentais, acionáveis, exigíveis e demandam séria e responsável observância. Por isso, devem ser reivindicados como direitos e não como caridade, generosidade ou compaixão.¹⁹⁴

No mesmo sentido, Sarlet diz que os direitos sociais são direitos fundamentais e, por isso, “comungam do regime pleno da dupla fundamentalidade formal e material dos direitos fundamentais”.¹⁹⁵

Eis o entendimento do autor acerca dos direitos sociais acolhidos na Constituição Federal:

[...] no âmbito do sistema de direito constitucional positivo nacional - todos os direitos sociais são fundamentais, tenham sido eles expressa ou implicitamente positivados, estejam eles sediados no Título II da CF/88 (dos direitos e garantias fundamentais) ou dispersos pelo restante do texto constitucional ou mesmo que estejam (também expressa e/ou implicitamente) localizados nos tratados internacionais regularmente firmados e incorporados pelo Brasil.¹⁹⁶

Isso não significa, ainda de acordo com Sarlet, que as normas jurídicas relativas aos direitos fundamentais e aos direitos sociais estejam no mesmo plano de eficácia:

[...] as normas de direitos sociais (inclusive de cunho prestacional) devem, em princípio, ser consideradas como dotadas de plena eficácia e, portanto, direta aplicabilidade, o que não significa (e

¹⁹³ ALEXY, 2008, p. 428.

¹⁹⁴ PIOVESAN, Flávia. *Declaração universal dos direitos humanos e a constituição brasileira de 1988*. In: GIOVANNETTI, Andrea (Org.). *60 anos da declaração universal dos direitos humanos: conquistas do Brasil*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009. p. 193.

¹⁹⁵ SARLET, 2007, p. 99.

¹⁹⁶ SARLET, 2007, p. 98.

nem o poderia) que sua eficácia e efetividade deverão ser iguais.¹⁹⁷

Aliás, Ferrajoli destaca existir uma diferença estrutural entre direitos de liberdade e direitos sociais, mas, em face do debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, também diz, é verdade, que a satisfação dos direitos sociais seria condição necessária para a efetividade de todos os demais direitos.¹⁹⁸

Ademais, conforme Silva, os direitos fundamentais cuidam de “situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza”. Os direitos sociais, como dimensão daqueles, “são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos”.¹⁹⁹

Cumprir destacar, pelo exposto, que uma parcela da doutrina do Direito entende que os direitos sociais seriam verdadeiros direitos fundamentais, apesar de não estarem situados no mesmo plano de eficácia jurídica destes últimos, bem como que a ideia da reserva do possível diz respeito apenas aos direitos sociais, não aos direitos fundamentais.

1.1.3.3 Direitos subjetivos, normas programáticas e direitos fundamentais

Embora uma parte da doutrina do Direito entenda que os direitos sociais seriam verdadeiros direitos fundamentais, eles têm sido particularmente diferenciados em face dos direitos subjetivos.

Ferrajoli, *e.g.*, diz que os direitos fundamentais, ao contrário dos direitos sociais, configuram direitos subjetivos:

[...] os direitos fundamentais, se os levamos a sério segundo a bela fórmula de Dworkin, são com certeza configuráveis como direitos subjetivos, ou seja, como expectativas as quais correspondem, por parte de outros, obrigações ou proibições de não lesão ou de prestação.²⁰⁰

¹⁹⁷ SARLET, 2007, p. 99.

¹⁹⁸ FERRAJOLI, 2006, p. 125.

¹⁹⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 180, 288.

²⁰⁰ FERRAJOLI, 2012b, p. 96-97, tradução nossa (los derechos fundamentales, si los tomamos en serio según la bella fórmula de Dworkin, son con seguridad configurables como derechos subjetivos, o sea, como expectativas a las que corresponden, por parte de otros, obligaciones o prohibiciones de no lesión o de prestación).

No mesmo sentido, Alexy também diz que para que alguém tenha um direito fundamental, faz-se necessário que haja uma norma que garanta esse direito, bem como que a “recíproca” não seria verdadeira “quando há normas de direitos fundamentais que não outorgam direitos subjetivos”.²⁰¹

Direito subjetivo, nas palavras de Silva, é um direito “exigível na via jurisdicional”, um direito do qual o seu titular “fica dotado do poder de exigir uma prestação positiva ou negativa”.²⁰²

Para Canotilho, uma norma jurídica garante um direito subjetivo “quando o titular de um direito tem, face ao seu destinatário, o ‘direito’ a um determinado acto, e este último tem o dever de, perante o primeiro, praticar esse acto”.²⁰³

Como os direitos sociais não representariam direitos subjetivos, não poderiam ser confundidos com os direitos fundamentais.

Nesse sentido, Torres escreve que os direitos sociais não são fundamentais porque representariam direitos *prima facie* “que necessitam da *interpositio legislatoris* para se tornarem definitivos”. Segundo o autor, somente haveria a obrigatoriedade de prestações públicas vinculadas aos direitos sociais no caso de pobreza absoluta, hipótese na qual o direito social configurar-se-ia em direito subjetivo do indivíduo frente ao Estado.²⁰⁴

Não obstante, Schäfer, *e.g.*, adota uma “compreensão unitária dos direitos fundamentais” em face da “exigência de uma sociedade marcadamente complexa e pluralista, na qual há interligação indeclinável entre todos os direitos”.²⁰⁵

Para Schäfer, não seria possível, na sociedade contemporânea:

[...] a separação dos direitos, abstratamente, em grupos estanques, pois somente a compreensão dos direitos fundamentais em sua totalidade é que pode atribuir respostas adequadas aos graves problemas atualmente apresentados no que se refere à efetivação dos direitos fundamentais.²⁰⁶

²⁰¹ ALEXY, 2008, p. 50.

²⁰² SILVA, 2014, p. 436.

²⁰³ CANOTILHO, 1996, p. 532-533.

²⁰⁴ TORRES, 2009, p. 20-21, 130.

²⁰⁵ SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 19.

²⁰⁶ SCHÄFER, 2013, p. 19.

Aliás, Alexy afirma que o problema dos “direitos fundamentais sociais” não poderia ser resumido “a uma questão de tudo-ou-nada”.²⁰⁷

No mesmo sentido, Carbonell escreve que os direitos sociais “têm que ser entendidos - deixando para trás as concepções tradicionais de sinal fortemente conservador - como direitos plenamente exigíveis frente a todas as autoridades do Estado”.²⁰⁸

De igual modo, Grau diz que todos os direitos contemplados na Constituição “têm aplicação direta” e que, por isso, as normas constitucionais programáticas, “atributivas de direitos sociais e econômicos, devem ser entendidas como diretamente aplicáveis e imediatamente vinculantes do Legislativo, do Executivo e do Judiciário”.²⁰⁹

Conforme explicado por Miranda, as normas programáticas tem sido objeto de estudos sob “diferentes orientações doutrinárias”:

- ou por serem de aplicação diferida, e não de aplicação ou execução imediata; - ou por prescreverem obrigações de resultado, não obrigações de meios; - ou, mais do que comandos-regras, por explicitarem comandos-valores; - ou por conferirem ‘elasticidade’ ao ordenamento constitucional; - ou por terem como destinatário primacial - embora não único - o legislador, a cuja opção fica a ponderação do tempo e dos meios em que vêm a ser revestidas de plena eficácia (e, por isso, só através de lei adquirirem determinabilidade); - ou só por si não consentirem que os cidadãos ou *quaisquer* cidadãos as invoquem *já* (ou imediatamente após a entrada em vigor da Constituição), em tribunal, pelo que os direitos que delas constam, *maxime* os direitos sociais, não têm a natureza de direitos subjectivos plenos.²¹⁰

Não obstante, para Grau, a teorização a respeito dos graus de eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais “encerra em si a cruel virtude de propiciar o retardamento da efetivação das conquistas sociais”.²¹¹

²⁰⁷ ALEXY, 2008, p. 502.

²⁰⁸ CARBONELL, 2013, p. 77, tradução nossa (tienen que ser entendidos - dejando atrás las concepciones tradicionales de signo fuertemente conservador- como derechos plenamente exigibles ante todas las autoridades del Estado).

²⁰⁹ GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988. p. 126.

²¹⁰ MIRANDA, 2009, p. 313.

²¹¹ GRAU, 1988, p. 125.

É por isso que Canotilho afirma que as normas programáticas possuem, hoje, “um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da constituição”, bem como uma “positividade jurídico-constitucional” que significaria o seguinte:

- (1) - Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*);
- (2) - Vinculação *positiva* de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração como *directivas materiais permanentes*, em qualquer dos momentos da actividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição);
- (3) - Vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, dos poderes públicos, justificando a eventual censura, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos actos que as contrariam.²¹²

Miranda, por sua vez, explica que a expressão *direitos fundamentais* foi empregada nas últimas décadas “para designar os direitos das pessoas frente ao Estado que são objecto da Constituição”, mas já era empregada no século XIX e remonta à Constituição de Weimar.²¹³

Na actualidade, de acordo com Miranda:

Por direitos fundamentais entendemos os direitos ou as posições jurídicas subjectivas das pessoas enquanto tais, individual ou institucionalmente consideradas, assentes na Constituição, seja na Constituição formal, seja na Constituição material - donde, *direitos fundamentais em sentido formal e direitos fundamentais em sentido material*.²¹⁴

Antes, porém, conforme lembrado por Canotilho, a “publicística francesa” empregava a “fórmula direitos civis” e, mais tarde, passou a empregar as expressões “direitos individuais ou liberdades individuais ou ainda liberdades fundamentais”.²¹⁵

Nas palavras de Canotilho:

Os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; (2)

²¹² CANOTILHO, 1996, p. 184.

²¹³ MIRANDA, 1998, p. 48-49.

²¹⁴ MIRANDA, 1998, p. 7.

²¹⁵ CANOTILHO, 1996, p. 519.

implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa).²¹⁶

Cumpre atentar aqui, entretanto, tendo em conta que os direitos sociais e econômicos dizem respeito ao modelo de Estado Social e Democrático de Direito, nas palavras de Zagrebelsky, para uma importante questão:

No conceito de ‘Estado social de direito’ se expressa esta dupla caracterização da regulação constitucional do ‘econômico’: constitucionalização dos direitos de propriedade e livre iniciativa [...] e valoração pelo Estado de exigências de justiça, seja como proteção de direitos de justiça, seja como afirmação imediata de necessidades objetivas de alcance geral.²¹⁷

Como esta primeira parte do trabalho pretende abordar o mínimo existencial como direito fundamental, merece particular destaque aqui, por conseguinte, que os direitos fundamentais são direitos individuais acolhidos como tais em uma Constituição, representam diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade (acolhidos nessa Constituição), constituem direitos subjetivos dotados de plena eficácia e aplicabilidade, e não se confundem com os direitos sociais e econômicos.

1.2 MÍNIMO EXISTENCIAL COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE E SUA FAMÍLIA

As expressões mínimo existencial, mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência e mínimo de subsistência, assim como as expressões mínimo não impositivo e mínimo não tributável (aquelas empregadas nas mais variadas áreas, enquanto estas apenas no âmbito do direito tributário) possuem características próprias, embora sinônimas em

²¹⁶ CANOTILHO, 1996, p. 541.

²¹⁷ ZAGREBELSKY, 2011, p. 102, tradução nossa (En el concepto de ‘Estado social de derecho’ se expresa esta doble caracterización de la regulación constitucional de lo ‘económico’: constitucionalización de los derechos de propiedad y libre iniciativa [...] y valoración por el Estado de exigencias de justicia, sea como protección de derechos de justicia, sea como afirmación inmediata de necesidades objetivas de alcance general).

muitos aspectos quando digam respeito, direta ou indiretamente, às condições mínimas nas quais o indivíduo conseguiria viver com dignidade.

A ideia do mínimo existencial, propriamente dita, em qualquer que seja o sentido porventura empregado, nas mais variadas áreas, está relacionada à vida, à liberdade, à justiça e à dignidade da pessoa humana.

Ela possui duplo sentido porque impõe atuações estatais positivas e negativas. Impõe atuação negativa (proibições/limites) ao Estado no sentido de limitar a intervenção estatal na esfera da liberdade individual decorrente dos direitos fundamentais positivados na Constituição, do mesmo modo que também impõe atuação positiva (obrigações/vínculos) ao Estado no sentido de obrigar a entrega de prestações estatais relacionadas aos direitos sociais de igual forma acolhidos na Constituição.

Nas palavras de Sarlet, o mínimo existencial possuiria, assim, uma “condição de direito-garantia fundamental autônomo”.²¹⁸

Tendo sido levantado na citação acima transcrita o termo “direito-garantia”, cumpre anotar aqui que direitos fundamentais e garantias constitucionais não se confundem.

Nas palavras de Borges:

Não se deve incorrer no erro superficial de indistinguir entre (a) direitos fundamentais, prerrogativas constitucionalmente asseguradas aos seus destinatários, e (b) garantias constitucionais, meios assecuratórios do exercício dos direitos fundamentais [...].²¹⁹

Apesar de uma parcela da doutrina jurídica defender, tal qual, *e.g.*, Grau, a necessidade de “superação da separação absoluta entre direitos e garantias”,²²⁰ a maior parte é unânime no sentido de que as garantias constitucionais são meios destinados a fazer valer direitos assegurados na Constituição.

Para Miranda, “os direitos representam só por si certos bens, as garantias destinam-se a assegurar a fruição desses bens; os direitos são principais, as garantias são acessórias e, muitas delas, adjectivas”.²²¹

Aliás, Ferrajoli denomina garantia qualquer dever correspondente a uma expectativa de direito, assim como a um direito subjetivo.²²²

²¹⁸ SARLET, 2007, p. 105.

²¹⁹ BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 40, set./out. 2001. p. 198.

²²⁰ GRAU, 1988, p. 126.

²²¹ MIRANDA, 1998, p. 88.

²²² FERRAJOLI, 2006, p. 81.

Já de acordo com Silva, as garantias constitucionais se caracterizam, como imposições positivas ou negativas, “especialmente aos órgãos do Poder Público, limitativas de sua conduta, para assegurar a observância ou, no caso de inobservância, a reintegração do direito violado”.²²³

Para Torres, as garantias constitucionais “protegem as liberdades”, mas não se confundem com os direitos fundamentais, nem com “as suas imunidades e seus privilégios”.²²⁴

Schäfer, por sua vez, diz que as “garantias dos direitos fundamentais” significam “os mecanismos jurídicos que dão estabilidade ao ordenamento constitucional e estabelecem preceitos para a integridade de seu valor normativo”.²²⁵

Apesar do exposto, tem sido comum afirmar-se na doutrina do Direito que tanto o direito como a garantia do mínimo existencial não dependeriam de expressa previsão constitucional porque resultantes de valores acolhidos nas Constituições contemporâneas, como a proteção da vida e da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, Sarlet escreve o seguinte:

[...] a garantia (e direito fundamental) do mínimo existencial independe de expressa previsão constitucional para poder ser reconhecida, visto que decorrente já da proteção da vida e da dignidade da pessoa humana. No caso do Brasil, onde também não houve uma previsão constitucional expressa consagrando um direito geral à garantia do mínimo existencial, os próprios direitos sociais específicos (como a assistência social, a saúde, a moradia, a previdência social, o salário mínimo dos trabalhadores, entre outros) acabaram por abarcar algumas das dimensões do mínimo existencial, muito embora não possam e não devam ser (os direitos sociais) reduzidos pura e simplesmente a concretizações e garantias do mínimo existencial [...].²²⁶

A propósito, tal qual exposto por Sarlet na citação acima transcrita, a maior parte da doutrina jurídica reconhece não haver previsão constitucional expressa, no Brasil, que faça referência ao mínimo existencial.

²²³ SILVA, 2014, p. 416.

²²⁴ TORRES, 1995, p. 14.

²²⁵ SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Direitos fundamentais: proteção e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 44.

²²⁶ SARLET, 2007, p. 105.

Talvez por isso, ao abordar a ideia do mínimo existencial, tanto a jurisprudência como a doutrina terminem por discorrer, tal qual se percebe na citação acima transcrita, acerca da ideia dos mínimos sociais, objeto de proteção por parte dos direitos sociais acolhidos na Constituição Federal.

O Supremo Tribunal Federal, *e.g.*, referindo-se expressamente à “garantia constitucional do mínimo existencial”, aproximou, em muito, as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais.

Eis o acórdão prolatado pelo STF:

A cláusula da reserva do possível - que não pode ser invocada, pelo Poder Público, com o propósito de fraudar, de frustrar e de inviabilizar a implementação de políticas públicas definidas na própria Constituição - encontra insuperável limitação na garantia constitucional do mínimo existencial, que representa, no contexto de nosso ordenamento positivo, emanção direta do postulado da essencial dignidade da pessoa humana. [...] A noção de ‘mínimo existencial’, que resulta, por implicitude, de determinados preceitos constitucionais (CF, art. 1º, III, e art. 3º, III), compreende um complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar, à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos, tais como o direito à educação, o direito à proteção integral da criança e do adolescente, o direito à saúde, o direito à assistência social, o direito à moradia, o direito à alimentação e o direito à segurança. Declaração Universal dos Direitos da Pessoa Humana, de 1948 (Artigo XXV).²²⁷

Tendo em consta o exposto, serão abordados a seguir os postulados ético-políticos da fraternidade e da solidariedade, justiça social, função social dos tributos, direito à subsistência, mínimo existencial e mínimo não imponível.

²²⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ARE n. 639.337-AgR*. Relator Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJE 15.09.2011 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *A constituição e o supremo*. 4. ed. Brasília: STF, 2011. p. 22-23).

1.2.1 Solidariedade, justiça social e função social dos tributos

Já foi explicado alhures (ver Item 1.1.3.2) que o objeto desta pesquisa não diz respeito às prestações sociais estatais positivas que assegurem condições mínimas para a inclusão social do indivíduo e sua família e, por conseguinte, uma existência digna. A pesquisa diz respeito apenas à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não impositivo) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação.

Por outro lado, também já foi exposto que, em face do fenômeno da constitucionalização dos direitos (ver Item 1.1.2.3), tem havido a confluência das tradições dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça.

Não obstante, ainda hoje, uma parte da doutrina do Direito continua a fazer referência a liberdade e igualdade, a direitos e deveres, bem como a direito e moral, como figuras contrapostas.

É verdade que, mais recentemente, uma outra parte da doutrina passou a fazer particular referência a justiça, ética e moral de forma conjunta, mas poucas são as referências feitas ao postulado ético-político da fraternidade que, a propósito, passou a ser confundido, de forma equivocada, com a ideia da solidariedade.

Ocorre que não seria correto fazer referência, no constitucionalismo contemporâneo, a liberdade e igualdade, a direitos e deveres, a direito e moral, como figuras contrapostas. Além disso, quando abordadas essas figuras, continua a existir um espaço vazio que mereceria ser preenchido trazendo à discussão justamente o postulado da fraternidade.

Afinal, foi por ter levado em conta as desigualdades e as mazelas historicamente perpetuadas no Brasil, *e.g.*, que a Constituição de 1988 determina constituir objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, dentre outros, a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Conforme o preâmbulo da Constituição de 1988, a igualdade e a justiça são valores supremos da sociedade contemporânea. Além disso, a justiça social foi acolhida pela Constituição Federal como princípio da ordem econômica (art. 170, *caput*, da CF) e da ordem social (art. 193 da CF). É por isso, aliás, que o tributo, no Brasil, cumpre função social por ser instrumento empregado para a consecução da justiça social.

Não obstante os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade brasileira terem sido acolhidos na Constituição de 1988, transcorridos 30 anos de sua promulgação, a

concentração de renda e riqueza e a injusta partilha da carga tributária continuam presentes na sociedade contemporânea.

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados os postulados ético-políticos da fraternidade e da solidariedade. Ao final, serão examinadas justiça social e função social dos tributos.

1.2.1.1 Fraternidade, solidariedade e utopia

Foi na Revolução Francesa de 1789, um dos mais emblemáticos momentos da história escrita, que se proclamou: *Liberdade, Igualdade, Fraternidade!*

Como explicado por Oliveira, a partir dos acontecimentos políticos e sociais ocorridos naquela época, o lema *Liberdade, Igualdade, Fraternidade* passou a “influenciar a criação de instituições e ideais no mundo ocidental contemporâneo”.²²⁸

O postulado ético-político da fraternidade, porém, acabou esquecido (ou melhor, omitido). Nas palavras de Oliveira, o “princípio” da fraternidade passou a ser “ignorado”, “esquecido”, só reaparecendo depois ao ser incorporado à Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, o que terminou por marcar a “concepção universal conferida à Dignidade Humana”.²²⁹

A sociedade contemporânea terminou por não dar a merecida importância ao postulado e, até hoje, não tem sido objeto de maiores considerações nas mais variadas áreas do conhecimento e, em particular, no mundo jurídico. Hoje, até mesmo os intelectuais alinhados com uma perspectiva crítica no plano jurídico-doutrinário, teórico, sociológico ou filosófico, parecem não ter se dado conta da importância merecida por aquele postulado.

Zagrebelsky, *e.g.*, embora reconheça uma certa importância ao princípio da fraternidade, escreve apenas que “o princípio da solidarie-

²²⁸ OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. *O princípio da fraternidade no âmbito das revoluções moderna e contemporânea*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de (Orgs.). *Direitos na pós-modernidade: a fraternidade em questão*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011. p. 35.

²²⁹ OLIVEIRA, 2011, p. 106.

dade (tradução em termos cristãos e católicos da ‘fraternidade’ ilustrada) é um princípio constitucional de alcance fundamental”²³⁰.

Popper, por sua vez, apenas refere que a civilização ocidental “deve seu racionalismo, sua fé na unidade racional do homem e na sociedade aberta, e especialmente sua feição científica, à antiga crença so-crática e cristã na fraternidade de todos os homens”²³¹.

Não obstante, outrora, em meados do século XIX, o postulado da fraternidade aparecia claro, particularmente no âmbito financeiro, através das ideias levantadas por Adolph Wagner. Ele já escrevia, naquela época, *e.g.*, que a ideia de Estado como uma “instituição beneficente” teria saído da “moral cristã” e lhe incumbiria:

[...] *incentivar positivamente* por instituições apropriadas, e pelo *emprego de meios da comunidade que estejam à sua disposição*, a prosperidade de todos os seus membros e particularmente os de baixo e os que necessitam de ajuda.²³²

Por aqui, no Brasil, Manoel Bomfim também fazia referência ao postulado da fraternidade, no começo do século passado, nos seguintes termos:

[...] não há nada mais ultrajante a essa justiça e igualdade que o domínio de um povo sobre outro, tenha este domínio o nome que quiserem. Pede-se solidariedade e fraternidade, e não conquista e violência; e não há de ser pelas vitórias guerreiras de um povo sobre outro, *impondo-lhe* costumes e leis, violentando-lhes todos os sentimentos e tradições, que a humanidade se congregar. ²³³

Afinal, ainda nas palavras de Manoel Bomfim, as “dores” daqueles mais próximos são as que mais “estimulam a compaixão”:

As dores que vemos mais nos impressionam, os males que nos rodeiam mais estimulam a compai-

²³⁰ ZAGREBELSKY, 2011, p. 144, tradução nossa (El principio de solidaridad (traducción en términos cristiano-católicos de la ‘fraternidad’ ilustrada) es un principio constitucional de alcance fundamental).

²³¹ POPPER, 1998b, p. 252.

²³² WAGNER, Adolph. *Traité de la science des finances*. Tradução de Henry Vouters. v. 1. Paris: V. Giard & E. Briere, 1909. p. 70-71, tradução nossa (*favoriser positivement* par des institutions adéquates, et par *l’emploi des moyens de la communauté qui sont à sa disposition*, la prospérité de tous ses membres et notamment des faibles et de ceux qui ont besoin d’aide).

²³³ BOMFIM, Manoel. *A América Latina: males de origem*. Rio de Janeiro: Livreiro-Editor; Paris: H. Garnier, 1905. p. 349-350.

xão; é natural, pois, que o fervor e a paixão de solidariedade humana se exerça entre aqueles de cujas tristezas e necessidades sabemos, que elas nos interessem especialmente, porque as compreendemos e avaliamos.²³⁴

Já naquela época, porém, as ideias da fraternidade e da solidariedade terminaram por se confundir. Com isso, menosprezou-se a importância que deveria ter sido atribuída ao postulado da fraternidade ou, na palavra hoje empregada para designá-lo, ao postulado da solidariedade.

É verdade que as ideias da fraternidade e da solidariedade se complementam, mas não são sinônimas. É que, apesar de exigir a existência de um vínculo relacional entre indivíduos, a solidariedade não exige, necessariamente, uma convivência harmoniosa e recíproca dos indivíduos então solidários. A fraternidade, por outro lado, apesar de também exigir a existência de um vínculo relacional entre indivíduos, não só exige uma convivência harmoniosa e recíproca dos indivíduos então fraternos, mas também uma convivência como irmãos, por natureza semelhantes porque fraternos.

A confusão, entretanto, persiste, mesmo que involuntária, tal como, *e.g.*, quando Torres aproxima as ideias ao escrever que “a solidariedade influencia a *liberdade* na medida em que estabelece o vínculo de fraternidade entre os que participam do grupo beneficiário de prestações positivas”.²³⁵

Merece ser esclarecido aqui, em contraponto, porém, que Torres quer se referir propriamente à fraternidade ao empregar o termo solidariedade quando diz, *e.g.*, que “a reaproximação entre ética e direito nas últimas décadas trouxe, entre as suas inúmeras consequências, a recuperação da ideia de solidariedade, que o liberalismo do século XIX e de boa parte do século XX abandonara”.²³⁶

Há de se ter presente, deste modo, que o termo solidariedade:

Do ponto de vista moral, designa um dever decorrente da tomada de consciência das obrigações recíprocas que ligam todo homem a seus semelhantes, pois cada um depende de todos.²³⁷

O termo fraternidade, por outro lado, possui muitas significações. Para Veronese, *e.g.*, incluiria o compromisso social com os valores morais de determinada sociedade e “poderia ser entendida como uma *parti-*

²³⁴ BOMFIM, 1905, p. VIII.

²³⁵ TORRES, 2005a, p. 182-183.

²³⁶ TORRES, 2005a, p. 180.

²³⁷ JAPIASSÚ; MARCONDES, 2008, p. 258.

cipação comprometida, conjunta, muito além da simples *solidariedade*, que por si só não bastaria”.²³⁸

Para Baggio, o conceito de fraternidade implicaria “uma relação entre liberdade e igualdade”. Enquanto princípio de realidade, a fraternidade explicaria, ainda de acordo com o autor, “o modo com o qual o ser humano é, e com o qual poderia ser considerado: livre e igual, porque fraterno”.²³⁹

Veronese e Mendes, por sua vez, explicam que o termo *fraternidade* vem “do latim *frater*, que significa ‘irmão’, aponta-nos acerca da boa relação entre as pessoas, em que se desenvolvem sentimentos de afeto próprios dos irmãos”.²⁴⁰

De acordo com Veronese, o princípio da fraternidade “há de ser contemplado levando-se em consideração as esferas aparentemente opostas de *Participação e Comprometimento*”. Em outras palavras, também desse autor: “o princípio da *Fraternidade* pode ser semanticamente conceituado como *Participação Comprometida*”.²⁴¹

É verdade que a fraternidade continua sendo vista por muitos como uma utopia, mas, nas palavras de Baggio, enquanto condição humana, deve ser conquistada: “não é utopia, mas estratégia de mais eficácia”.²⁴²

Como ensinado por Herrera Flores, “uma utopia não é um sonho”, o qual não tem um aqui e um agora e que faz fugir de todo aqui e agora. Além disso, a utopia abre o “caminho do possível, da comunicação, da ação”.²⁴³

²³⁸ VERONESE, Eduardo Rafael Petry. *Um conceito de fraternidade para o direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015. p. 98.

²³⁹ BAGGIO, Antonio Maria. *Prefácio*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de (Orgs.). *Direitos na pós-modernidade: a fraternidade em questão*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011. p. 15, 16, tradução nossa (una relazione tra libertà e uguaglianza [...] il modo con il quale l'essere umano è, e con il quale vorrebbe essere considerato: libero ed uguale, perché fratello).

²⁴⁰ VERONESE, Josiane Rose Petry; MENDES, Rita Verônica. *Educação e fraternidade: a imprescindibilidade do criar e recriar*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de; OLIVEIRA, Francisco Cardozo. *A fraternidade como categoria jurídica: da utopia à realidade*. Curitiba: Instituto Memória, 2015. p. 522.

²⁴¹ VERONESE, 2015, p. 102-103.

²⁴² BAGGIO, 2011, p. 16, tradução nossa (non è utopia, ma strategia delle più efficaci).

²⁴³ HERRERA FLORES, 2009, p. 191.

A utopia, portanto, remete à luta por direitos a serem conquistados. Poderia advir de leis, também é verdade, mas há de se atentar que sem práxis e luta, essas leis sequer seriam editadas.

Afinal, como alertado por Herrera Flores, luta-se pelo direito porque, primeiro, “necessitamos ter acesso aos bens exigíveis para viver e, segundo, porque eles não caem do céu, nem vão correr pelos rios de mel de algum paraíso terrestre”.²⁴⁴

Nas palavras de Veronese, “a utopia, enquanto sonho possível de ser realizado, não depende única e exclusivamente de leis”.²⁴⁵

É a educação que possibilita a tomada de consciência do mundo e desse *estado de coisas opressivo e excludente* ainda vivenciado nos dias de hoje. Por isso, remete à luta, não apenas pelos postulados da liberdade e da igualdade, mas também, pelo postulado da fraternidade.

É por isso, aliás, que Dussel prefere, na esfera de uma “práxis de libertação” latino-americana, o seguinte lema: *Alteridade, Solidariedade, Libertação!*²⁴⁶

O resgate do postulado da fraternidade quando da abordagem de liberdade e igualdade, direitos e deveres, direito e moral, portanto, possibilitaria o exercício de uma liberdade e uma igualdade verdadeiramente fraternas.

Ademais, conforme lembrado por Torres, agora no âmbito do direito tributário, com a virada kantiana (ver Item 1.1.2.4), passou-se a procurar “ancorar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade ou fraternidade e benefício, vistas sob o prisma da legitimação, e não apenas da legitimidade”.²⁴⁷

Cumpr destacar, pelo exposto, que o postulado ético-político da solidariedade não se confunde com o da fraternidade, mas influencia a liberdade na medida em que estabelece um vínculo de fraternidade entre os contribuintes integrantes de uma determinada comunidade.

²⁴⁴ HERRERA FLORES, 2009, p. 36.

²⁴⁵ VERONESE, Josiane Rose Petry. *A academia e a fraternidade: um novo paradigma na formação dos operadores do direito*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de (Orgs.). *Direitos na pós-modernidade: a fraternidade em questão*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011. p. 110.

²⁴⁶ DUSSEL, Enrique. *20 teses de política*. Tradução de Rodrigo Rodrigues. Buenos Aires: CLACSO; São Paulo: Expressão Popular, 2007. p. 164.

²⁴⁷ TORRES, 2005a, p. 293.

1.2.1.2 Justiça social e tributação

O Brasil possui desigualdades sociais e regionais resultantes de um processo histórico no qual se permitiu a concentração de renda e riqueza e a injusta partilha da carga tributária.

Em conjunto com isso, testemunhou-se, ao longo da história do Brasil, opressão fiscal, sonegação fiscal e distorções da opção político-tributária adotada.

Conhecedora das desigualdades e das mazelas historicamente perpetuadas no Brasil, a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 elaborou a nova Carta e, por isso, nos termos da Constituição Federal, constitui objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, dentre outros, a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Essas mazelas estão emaranhadas entre si e com vários outros problemas perpetuados na história brasileira.

O problema da injusta partilha da carga tributária, *e.g.*, não é um fenômeno isolado, está imbricado com outros problemas, como a elevada carga tributária e a enorme burocracia fiscal em vigor.

É verdade que a carga tributária, os complexos procedimentos e exigências burocráticas administrativas e fiscais da Fazenda Pública, em conjunto com a multiplicidade de tributos existentes no país (federais, estaduais, distritais e municipais), têm sido objeto de debates, pesquisas e estatísticas elaboradas na atualidade.

Entretanto, a maioria desses debates, pesquisas e estatísticas tem atribuído maior importância à comparação da carga tributária brasileira com a de outros países, desconsiderando-se a realidade nacional, muito distinta daquelas verificadas na maior parte dos países escolhidos como paradigma de estudos. Além de não levar em conta os objetivos fundamentais enumerados na Constituição Federal (construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos), a maioria desses debates, pesquisas e estatísticas tampouco se atenta para as desigualdades e feridas históricas aqui perpetuadas.

Não bastassem as conhecidas figuras da burocracia e da corrupção, arraigadas em todos os níveis e setores da administração pública no país, continua presente, ainda hoje, uma prática de sonegação fiscal que, em determinadas atividades, pode chegar a representar a totalidade dos tributos devidos, como nos casos de serviços informais e de comércio ilegal observados nos mais variados setores da atividade econômica.

Em razão, inclusive, da má gestão dos tributos ao final arrecadados, até hoje o Estado brasileiro continua ineficiente frente a essas questões.

Resta claro, então, que a questão mais importante (a merecer uma ampla reflexão e debate) não está na discussão acerca de uma menor ou maior carga tributária, mas sim no modo justo pelo qual essa carga tributária deveria ser partilhada entre os diferentes grupos e indivíduos na sociedade brasileira.²⁴⁸

Além disso, não poderia ficar fora de uma ampla reflexão e debate a necessidade de se corrigir as bases econômico-tributárias atualmente oneradas.

Nesse sentido, Machado alerta que, apesar de a renda, *e.g.*, ser uma das bases econômicas mais universais da tributação no mundo atual, no Brasil, porém, verifica-se que apenas a renda derivada do trabalho tem sido alvo da tributação. Por outro lado, ainda de acordo com o autor, “os impostos que de certa forma afetam o capital são mantidos em níveis os mais discretos”, enquanto que se eleva “brutalmente os encargos tributários sobre o trabalho”.²⁴⁹

Essa distorção da política tributária adotada, a propósito, já havia sido observada por Lopes Filho quando afirmou ser um “dado real” o fato de apenas a classe trabalhadora pagar tributo no Brasil: “Rico não paga tributo aqui”. Lopes Filho havia sido secretário da Receita Federal e expôs, no ano de 1995, com base na declaração do imposto de renda apresentado no ano de 1991 (no qual se exigia dos contribuintes que os valores de seus bens fossem informados em UFIR), que realizou um estudo com as principais empresas do país, no qual se estabeleceu um universo de 36 mil pessoas, dirigentes ou controladores dessas empresas, tendo sido constatado, em particular, que:

[...] o menor patrimônio estava em torno de 90 milhões de dólares e o maior em quase 800 milhões de dólares, havia três pessoas que se declaravam isentas, uma outra havia pago 200 dólares de imposto [...] e outra tinha pago 500 dólares de imposto.²⁵⁰

²⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. Atualização de Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 28.

²⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação, capital e trabalho*. Disponível em: <<http://201.70.144.16:8080/hugomachado>>. Acesso em: 2 nov. 2016.

²⁵⁰ LOPES FILHO, Osiris Azevedo. Mesa de debates. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1995, São Paulo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, 1997. p. 47-48.

Não deixa de ser curioso, portanto, o fato de até hoje o Estado brasileiro não ter procurado corrigir essa odiosa distorção.

Cumpra apontar, desta forma, conforme denunciado por Godoi em um estudo que analisa a tributação brasileira no transcorrer dos 25 anos da promulgação da Constituição de 1988, o seguinte:

O sistema tributário era e segue sendo concentrado na imposição indireta, incidente sobre o consumo de bens e serviços, o que impõe um ônus mais pesado justamente sobre as camadas populacionais com menor poder aquisitivo.²⁵¹

É verdade que, como alertado por Nabais, os impostos indiretos, hoje, “começaram a ganhar, de novo, a simpatia do legislador e da doutrina” em face de um número crescente “de contribuintes nômades, empresas e profissionais que facilmente deslocam a sede ou a residência para os países ou territórios com uma carga fiscal menor, escapando assim aos impostos diretos”. Por isso, como anotado pelo próprio autor, “parece não restar outra alternativa que não seja a de os sujeitar, ao menos, aos impostos indiretos”, já que insistir no “irrealizável e utópico melhor dos bens”, que seria tributá-los com impostos diretos, acabaria por beneficiá-los.²⁵²

Não obstante, a tributação indireta, no Brasil, tem onerado, em muito, a camada da população mais pobre e, conforme o preâmbulo da Constituição Federal, a igualdade e a justiça foram acolhidos como valores supremos da sociedade contemporânea. Nos termos da Constituição Federal, a justiça social também foi acolhida como princípio da ordem econômica (art. 170, *caput*, da CF) e da ordem social (art. 193 da CF). É por isso, aliás, que o tributo, no Brasil, cumpre função social por ser instrumento empregado para a consecução da justiça social.

Também é por isso que Ferraz lembra, a propósito, que a justiça social, além de ter sido um compromisso assumido no preâmbulo da Constituição Federal, “constitui fundamento (artigo 1º), objetivo fundamental (artigo 3º) e princípio (artigo 170) balizador das atividades estatais e privadas”.²⁵³

²⁵¹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e orçamento nos 25 anos da constituição de 1988. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 200, out./dez. 2013. p. 140.

²⁵² NABAIS, 2005, p. 139.

²⁵³ FERRAZ, Sérgio. *Tributo e justiça social*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 298.

Desta forma, por ter a Constituição Federal acolhido os princípios da igualdade e da justiça social (além do princípio da capacidade contributiva), a carga tributária não deve ser partilhada de modo tão injusto entre os diferentes grupos e indivíduos na sociedade brasileira. Além da correção dessa odiosa distorção, também há necessidade de que se promova, em conjunto, uma gestão mais eficiente dos recursos públicos arrecadados na tributação para, com isso, permitir-se uma melhor distribuição da renda e, por conseguinte, a diminuição da concentração de riqueza no Brasil.

Há de se ter presente, portanto, que o Brasil possui desigualdades sociais e regionais resultantes de um processo histórico no qual se permitiu concentração de renda e riqueza, mas que, em resposta a essa realidade, a Constituição de 1988 prestigia a busca da igualdade social e da justiça social como princípios norteadores do Estado brasileiro de hoje para buscar afastar desigualdades e mazelas historicamente perpetuadas por aqui.

Logo, repita-se, o Estado brasileiro deve ser visto como instrumento da Sociedade contemporânea para a consecução do bem comum.

Nesse sentido, Pasold defende, aliás, uma teoria instrumentalista do Estado contemporâneo e explica que, por ser o Estado uma criatura da Sociedade, a função social do Estado deveria ter como destinação a realização da justiça social, de modo que seria instrumento a ser utilizado pela Sociedade para a realização do bem comum ou interesse coletivo.²⁵⁴

Pasold adverte, é verdade, que essa questão só poderá ser convenientemente equacionada “caso o Estado seja realmente encarado como instrumento da Sociedade toda, e não apenas de segmentos privilegiados por motivos de ordem econômica ou ideológica”.²⁵⁵

É por isso que Vecchio, *e.g.*, defende que a tributação deve deixar de ser um “instrumento de dominação” que se manifesta na concentração do poder econômico, social, político e cultural em face da “transferência de recursos financeiros dos pobres para os ricos”, bem como na “reduzida tributação das maiores rendas e patrimônios”.²⁵⁶

²⁵⁴ PASOLD, Cesar Luiz. *Função social do estado contemporâneo*. 2. ed. Florianópolis: Estudantil, 1988. p. 22, 25, 35.

²⁵⁵ PASOLD, 1988, p. 25.

²⁵⁶ VECCHIO, Humberto Pereira. *Justiça distributiva e tributação*. In: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Direito tributário e outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC*. Florianópolis: Insular, 2015. p. 132.

De acordo com Vecchio, a tributação deve ser capaz, por conseguinte, de “reduzir desigualdades, distribuindo-se os custos e os benefícios da globalização, de modo a contribuir para a solução dos problemas sociais e econômicos existentes”.²⁵⁷

Afinal, como exposto por Falcão, “justiça é perseguição da igualdade social”.²⁵⁸ Além disso, como advertido por Arend, em uma verdadeira democracia, subsiste a “aspiração compulsiva do nivelamento social, fruto natural da concepção filosófica da igualdade perante a lei”, de maneira que, se a justiça social não estiver incorporada “como o componente principal da Democracia, divide-se a sociedade entre uma elite governante e a massa de sujeitos passivos das decisões e do destino do país”.²⁵⁹

Não obstante, transcorridos 30 anos da promulgação da Constituição de 1988, a realidade tem demonstrado que o modelo tributário brasileiro continua injusto, opressivo e excludente.

É verdade que, embora uma parcela da doutrina tributarista diga o contrário, muita coisa mudou de lá para cá. Conforme exposto por Godoi, escrevendo sobre os 25 anos de vigência da Constituição Federal, a política tributária tem convivido com uma “política de gastos garantidora de importantes avanços sociais”.²⁶⁰

Entretanto, também de acordo com o autor, cumpre realçar algumas especificidades do “modelo brasileiro” adotado nesses 25 anos, para a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais:

A primeira especificidade é que a prioridade dada ao aumento dos gastos sociais conviveu com outra prioridade, de mesma ou - quiçá - de maior importância: a prioridade da geração de significativos superávits primários destinados ao pagamento dos vultosos juros da dívida pública. [...] A segunda especificidade do modelo brasileiro é que o relativo viés redistributivo identificado na evolução do padrão das despesas públicas não se verifica em absoluto no que diz respeito à evolução do padrão

²⁵⁷ VECCHIO, 2015, p. 138.

²⁵⁸ FALCÃO, 1981, p. 191.

²⁵⁹ AREND, Márcia Aguiar. *Direitos humanos e tributação*. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Índio Jorge Zavarizi*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 25, 47.

²⁶⁰ GODOI, 2013, p. 149.

de equidade da carga tributária ao longo dos últimos 25 anos.²⁶¹

Cumprido apontar, portanto, que, no “modelo brasileiro” adotado, ainda transcrevendo-se as palavras de Godoi:

[...] a tributação pós-Constituição não incorporou qualquer viés desconcentrador de renda. O ideal igualitário clássico de uma tributação progressiva e baseada nos impostos pessoais sobre a renda foi claramente rejeitado pela política tributária colocada em prática pelos poderes Legislativo e Executivo nos últimos 25 anos.²⁶²

Por isso, o autor afirma que o papel da tributação na redução da desigualdade social terminou “ambíguo”:

[...] por um lado, o contínuo aumento da carga tributária fornece uma base segura de recursos disponíveis para a expansão dos gastos sociais; mas, por outro lado, parte dos efeitos desconcentradores da expansão desses gastos sociais é revertida pela regressividade de um sistema tributário fortemente baseado na tributação do consumo de bens e serviços.²⁶³

Mais do que “ambíguo”, a tributação no Brasil persiste em adotar, na verdade, um odioso modelo perpetuador de mazelas e desigualdades históricas que a Constituição de 1988 tentou justamente afastar.

É de crucial importância, assim, ter presente que, desde a promulgação da Constituição de 1988, o aumento da carga tributária foi destinado “à formação dos superávits primários para pagamento dos juros e amortizações da dívida pública”.²⁶⁴

Essa explicação é por demais esclarecedora e afasta, por si só, muitas alegações desarrazoadas difundidas na grande mídia.

A carga tributária realmente cresceu em razão do “aumento explosivo” da dívida pública federal, mas urge ser realçado, em particular, que esse aumento ocorreu também em razão da destinação dos recursos públicos “ao pagamento dos juros e amortizações da dívida”.²⁶⁵

Em outras palavras, o gasto público global aumentou ao longo dos últimos 25 anos tanto em razão de gastos sociais como em razão de

²⁶¹ GODOI, 2013, p. 147.

²⁶² GODOI, 2013, p. 147.

²⁶³ GODOI, 2013, p. 147.

²⁶⁴ SOARES *apud* GODOI, 2013, p. 143.

²⁶⁵ GODOI, 2013, p. 143.

gastos financeiros destinados ao pagamento de juros e encargos da dívida pública.²⁶⁶

Por decorrência do exposto, para a superação desse *estado de coisas opressivo e excludente* ainda testemunhado nos dias de hoje, no Brasil, urge sejam trilhados novos caminhos.

Para isso, a opção da política tributária, no Brasil, precisa trilhar caminhos nos quais sejam preconizados os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade brasileira e que terminaram acolhidos justamente na Constituição Federal.

Nesse sentido, inclusive, Nogueira já havia apontado alguns possíveis “caminhos” para o alcance de uma imprescindível “reconstrução dos direitos humanos da tributação”:

O primeiro caminho para a reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação é o da efetiva, direta e ativa participação de todos os segmentos da sociedade na elaboração, fiscalização e controle das regras tributárias. A ideia básica é a de eliminar os excessos e injustiça da carga tributária, de modo a torná-la equânime e efetiva, em harmonia com os princípios da justiça e racionalidade. No contraponto, todos, dentro de suas reais possibilidades, devem pagar, pelo que nesse sistema não há lugar para sonegadores [...]. O 2º caminho passa pelo Poder Judiciário, uma das vias mais importantes para o saneamento do sistema saturado de tributação que hoje nos aflige. [...] Conexo com as novas e relevantes funções do Judiciário, aparece a Constituição como um terceiro caminho de muitas ramificações.²⁶⁷

Balthazar também já havia advertido para a necessidade de um alargamento e de um aprofundamento bem mais acentuado da democracia, de modo que houvesse um “verdadeiro controle” dos atos do Governo. Propôs, inclusive, a necessidade de uma participação ativa e direta do povo na tomada das decisões políticas.²⁶⁸

Há de se ter em conta, porém, ao se trilhar esses novos “caminhos”, aquele alerta anotado por Pugliesi no seguinte sentido:

²⁶⁶ GODOI, 2013, p. 143-144.

²⁶⁷ NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 411, 416.

²⁶⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Poder executivo e poder de tributar*. In: BORGES FILHO, Nilson (Org.). *Direito, estado, política e sociedade em transformação*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris; CPGD-UFSC, 1995. p. 185.

Na democracia representativa contemporânea, a lei votada pelos parlamentos não constitui por si só uma garantia do contribuinte, devendo ser acompanhada por medidas de controle da atuação da administração tributária.²⁶⁹

Cumprir destacar, pelo exposto, que a igualdade e a justiça são valores supremos da sociedade contemporânea e que a justiça social terminou acolhida na Constituição Federal como princípio da ordem econômica (art. 170, *caput*, da CF) e da ordem social (art. 193 da CF).

1.2.1.3 Função social dos tributos

Os tributos instituídos até o final do século XIX cumpriam função puramente financeira, isto é, possuíam finalidade fiscal voltada a angariar recursos financeiros.

Essa função financeira dos tributos continuou presente quando do advento do Estado Liberal, mas algumas ideias difundidas por Adolph Wagner, em meados do século XIX,²⁷⁰ terminaram sendo acolhidas, em particular, no Estado Social. Passou-se a levar em conta, em conjunto com aquela, a função social dos impostos.

Hoje, nas palavras de Quintana, a função social dos impostos, “pela qual Wagner tanto lutara - se reconhece na atualidade em todos os países e pelas ideologias mais conservadoras”.²⁷¹

No modelo de Estado Social, portanto, os tributos cumprem função social. De igual modo, no Brasil, a Constituição Federal terminou por conferir função social aos tributos.

Por conseguinte, na atualidade, embora o direito posto legitime a tributação, o Estado deve levar em conta a função social dos tributos para que essa legitimidade não seja posta em dúvida.

²⁶⁹ PUGLIESI, Fábio. *A instituição de dever instrumental tributário por tratado internacional*. Tese (Doutorado) - CCJ, PPGD, UFSC, Florianópolis, 2004. p. 217.

²⁷⁰ NEUMARK, Fritz. *Principios y clases de política fiscal y financiera*. In: GERLOFF, Wilhelm; _____. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 357.

²⁷¹ QUINTANA, Enrique Fuentes. *Introducción*. In: NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. 2. ed. Tradução de Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. LV, tradução nossa (por la que Wagner tanto luchara - se reconoce en la actualidad en todos los países y por las ideologías más conservadoras).

Como lembrado por Hugon, a finalidade do imposto, até o fim do século XIX, era apenas fiscal, mas depois houve uma superposição da “finalidade social e econômica” como “meio de realizar a justiça social e o equilíbrio econômico”.²⁷²

Dentre os escritores de língua portuguesa, Borges foi um dos primeiros a escrever, no século XIX, sobre o “fim social” na tributação:

E como o fim social é igualmente um so e commum a todos, é evidente que nenhuma especie pode ser sem injustiça mais protegida que a outra. Esta protecção importaria monopolio, privilegio, isto é, violação da lei, quebra do equilibrio social, bem de poucos à custa do mal de muitos. Logo todo tributo, que abranger uma so classe, ou cahir com desigualdade sobre duas, será injusto, e produzirá a destruição da prosperidade geral, que não pode existir senão a par da prosperidade individual.²⁷³

Entretanto, como explicado por Gerloff, foi Wagner quem teria atribuído ao imposto uma “função político-social”. Nas palavras do autor, ele teria sido:

[...] o primeiro que expressou claramente a opinião - e até então quase o único - de que o imposto, em conjunto com a função ‘meramente financeira’ também tem uma missão político-social, a saber, a de ‘intervir como regulador na distribuição da renda e do patrimônio nacional’ [...].²⁷⁴

Neumark também diz que foi Wagner quem teria se oposto à tese de que “somente existe o conceito puramente financeiro dos impostos” e lhes atribuiu a “finalidade político-social”.²⁷⁵

²⁷² HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas, o sistema tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1946. p. 117.

²⁷³ BORGES, José Ferreira. *Princípios de syntelologia: comprehendendo em geral a theoria do tributo e em particular observaçoens sobre a administração e despezas de Portugal em grande parte applicaveis ao Brazil*. 2. ed. Lisboa: Sociedade Propagadora dos Conhecimentos Uteis, 1844. p. 9.

²⁷⁴ GERLOFF, Wilhelm. *Doctrina de la economia tributaria*. In: _____; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961b. p. 214, tradução nossa (el primero que expresó claramente la opinión - y por entonces casi el único - de que el impuesto junto con la función ‘meramente financiera’ tiene también una misión político-social, a saber, la de ‘intervenir como regulador en la distribución de la renta y del patrimonio nacional’).

²⁷⁵ NEUMARK, 1961, p. 357, tradução nossa (sólo existe el concepto puramente financiero de los impuestos).

Nas palavras de Baleeiro:

Várias correntes de socialismo elegeram processos tributários para os nivelamentos de fortuna, que preconizavam. Lugar de honra, nessa ordem de ideias, cabe a Adolph Wagner exatamente por ter sido o maior financista alemão da segunda metade do século passado [século XIX]. Em sua obra clássica de Finanças, [...] profetizava uma ‘fase social’ das finanças públicas e batia-se valentemente pela utilização do imposto como instrumento de transformação social, que, então, parecia revolucionária e, hoje, está realizada na maior parte das nações civilizadas.²⁷⁶

Adolph Wagner havia escrito, em meados do século XIX, que ao lado do ponto de vista “puramente financeiro”, deveria existir um ponto de vista de “política fiscal social” que almejasse a “repartição da renda nacional”. Nas próprias palavras de Wagner, a “questão social da ciência e da vida pública modernas” deveria começar a exercer uma ação transformadora para introduzir uma “fase social”.²⁷⁷

É por isso que, conforme recordado por Keller, as ideias de Wagner terminaram apropriadas pelo “intervencionismo político-econômico”.²⁷⁸

Em momento anterior, de acordo com a lembrança exposta por Catarino, “o liberalismo econômico emergiu com força em plena expansão iluminista com Adam Smith”, o qual “criticou a intervenção do Estado na economia defendendo o livre jogo da oferta e da procura”. Logo depois, entretanto, ainda nas palavras do autor, o “repúdio da definição de liberalismo como *laissez faire* veio a ser uma constante do liberalismo clássico, na linha do que Keynes expusera em 1926”.²⁷⁹

No transcurso da história, portanto, nas palavras de Gerloff, sob a influência de uma nova teoria econômica em ascensão, foi ampliado o conceito sustentado por Wagner “de que os impostos também têm a

²⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 830-831.

²⁷⁷ WAGNER, 1909, p. 67-68, tradução nossa (*question sociale de la science et de la vie publique modernes*).

²⁷⁸ KELLER, Theo. *La economia propia de las comunidades públicas*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 125.

²⁷⁹ CATARINO, 2008, p. 69-70, 74.

função ‘de intervir na distribuição dos ingressos e do patrimônio nacionais para regulá-los’”.²⁸⁰

Em face dessas ideias, o Estado passou a adotar uma política fiscal redistributiva de renda e riqueza com o objetivo de promover a justiça social e de regular o setor econômico.

Cumprir ser esclarecido aqui, conforme exposto por Meade, que hoje se tem o pleno conhecimento de que uma política de impostos e subsídios idealizada para transferir renda dos ricos para os pobres pode surtir diversos efeitos, em particular, sobre: *a*) as gerações atual e futura; *b*) a demanda total de bens e serviços; *c*) a relação entre consumo e inversão; *d*) os incentivos para o trabalho; *e*) os incentivos para assumir riscos; *f*) as dotações de esforços e outros recursos entre distintas ocupações, setores de atividade econômica e regiões; *g*) a fecundidade ou mortalidade e; *h*) os custos administrativos, tanto para as autoridades fiscais como para os contribuintes.²⁸¹

A questão da função social dos tributos será retomada mais à frente (ver Item 2.1.2.3), ocasião na qual também serão abordadas as finalidades tributárias. Aqui, cumpre apenas destacar que os tributos, hoje, não cumprem apenas função financeira, também cumprem função social.

1.2.2 Direito à subsistência e condições mínimas de existência humana digna

Diferentes expressões têm sido empregadas pela doutrina do Direito ao se fazer referência direta ou indireta às condições mínimas nas quais o indivíduo conseguiria viver com dignidade.

As ideias correspondentes tomam o indivíduo como pessoa humana, mas há quem empregue essas expressões para se referir à pessoa jurídica. Inclusive, já houve quem tenha escrito outrora sobre um mínimo de subsistência do próprio Estado.

Por isso, cumpre lembrar que, de acordo com Neumark:

²⁸⁰ GERLOFF, Wilhelm. *Fundamentos de la ciencia financiera*. In: NEUMARK, Fritz; _____. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo, 1961a. p. 27, tradução nossa (de que los impuestos tienen también la función ‘de intervenir en la distribución de los ingresos y del patrimonio nacionales para regularlos’).

²⁸¹ MEADE, James Edward. *La economía justa: un estudio sobre la distribución de la renta y de la propiedad, la mirada puesta en los costes sociales y en las futuras generaciones*. Tradução de José García-Durán. Barcelona: Ariel, 1982. p. 241-242.

Existe uma espécie de *mínimo de subsistência estatal*, que deve ser satisfeito já que, em caso contrário, prejudicariam a existência e as funções do Estado. [...] representa a linha demarcatória, a qual ultrapassada, o Estado seria então incapaz de cumprir até com suas funções mais elementares.²⁸²

Por outro lado, no âmbito tributário, as ideias terminaram sendo alargadas pela doutrina do Direito para compreender tanto os contribuintes pessoa física como os contribuintes pessoa jurídica.

Nesse sentido, Goldschmidt escreve que o mínimo existencial não estaria destinado “apenas a preservar a sobrevivência digna do cidadão isoladamente considerado. Ele se destina a proteger, da mesma forma, a estrutura familiar e as atividades produtivas”.²⁸³

Nas palavras desse autor, em se tratando de pessoa jurídica, a “lógica” seria a mesma:

[...] é condição para a incidência de tributação e dedução de sua receita de todas as despesas necessárias ao seu funcionamento. Da mesma forma, coerente com os princípios que orientam a ordem econômica, compõe também o mínimo vital da empresa o montante necessário ao seu desenvolvimento [...].²⁸⁴

De igual modo, Valadão também diz, em sua tese, que o mínimo existencial, ou mínimo vital (expressões sinônimas para ele), “aplica-se tanto às pessoas físicas quanto às pessoas jurídicas”.²⁸⁵

Alerta-se, porém, conforme será explicado neste estudo (ver Itens 1.2.2.2 e 2.2.2.1), que as figuras da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva possuem particularidades próprias, de modo que não se deve alargar a ideia do mínimo existencial, no âmbito tributário, para os contribuintes pessoa jurídica.

²⁸² NEUMARK, 1961, p. 336, tradução nossa (Existe una especie de ‘*mínimo de subsistencia estatal*’, que debe ser satisfecho ya que, en caso contrario, peligrarían la existencia y las funciones del Estado. [...] representa la línea demarcatoria, pasada la cual el Estado ya sería incapaz de cumplir hasta con sus funciones más elementales).

²⁸³ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003. p. 171.

²⁸⁴ GOLDSCHMIDT, 2003, p. 171.

²⁸⁵ VALADÃO, Alexander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. Tese (Doutorado) - UFPR, Curitiba, 2008. p. 324.

Fica registrado aqui, portanto, que não se concorda com o entendimento acima transcrito. Quando se fala em mínimo existencial, está a se falar a respeito do direito e da garantia do indivíduo a uma existência humana digna.

Levando em conta o mínimo existencial que diga respeito ao direito e à garantia que assegure ao indivíduo uma existência humana digna, a seguir serão abordadas as ideias do mínimo vital, mínimo de subsistência, mínimos sociais e mínimo existencial. Ao final, serão examinadas ideologia e condições mínimas de existência digna.

1.2.2.1 Mínimo vital e mínimo de subsistência

As expressões mínimo vital, mínimo de subsistência, mínimo alimentício e mínimo de sobrevivência dizem respeito ao direito à subsistência da pessoa humana, embora aquela primeira expressão, em particular, também seja empregada pela doutrina tributarista quando trata do mínimo não tributável da pessoa jurídica.

Foram os canonistas que originalmente postularam o direito à subsistência. Conforme escrito por Pontes de Miranda já no ano de 1933 (isto é, antes do advento da Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948), esse direito seria “o mais rudimentar dos direitos humanos”.²⁸⁶

Em seguida às ideias canonistas, passou-se a falar, com o advento das ideias do jusnaturalismo, que o direito natural acolheria um direito a um mínimo vital sem o qual o indivíduo pereceria.

Nas palavras de Weber, o “direito natural dos pequenos camponeses”, sob o ponto de vista positivo, passou a abranger:

[...] tanto 1) o direito a uma parcela do solo, na medida da aplicação plena da força de trabalho do camponês (em russo: *trudowaja norma*), quanto 2) o direito a uma parcela do solo, que permite a satisfação das necessidades tradicionalmente indispensáveis (em russo: *potrebitjelnaje norma*) - isso é, na terminologia corrente: o ‘direito a trabalho’ ou o ‘direito ao mínimo vital’ - e, ligado a ambos, 3) o ‘direito ao produto total do trabalho’.²⁸⁷

A propósito, Weber menciona, inclusive, que, com a Revolução agrária ocorrida na Rússia (1905-1906), o conteúdo do direito individual

²⁸⁶ PONTES DE MIRANDA. *Direito à subsistência e direito ao trabalho*. Rio de Janeiro: Alba, 1933. p. 6, 12.

²⁸⁷ WEBER, 2012, p. 138.

terminou perdendo “o sentido de um ‘rendimento de trabalho’ individual - que deixou de existir”. Transcrevendo-se as suas palavras:

Praticamente, transforma-se, então, num direito ao *living wage*, isso é, uma variação do ‘direito ao mínimo vital, determinado pelas necessidades *habituais*’, semelhante ao *justum pretium* da Idade Média, exigido pela ética eclesiástica, o qual, em caso de dúvida, era determinado pelo exame (e, eventualmente, a prova) de se o artesão em questão podia encontrar ou não, na base de determinados preços, uma existência adequada a seu nível social. O próprio *justum pretium*, o elemento mais importante do direito natural contido na doutrina económica canónica, teve, em geral, o mesmo destino.²⁸⁸

Aqui, no Brasil, Ruy Barbosa também fazia referência no final do século XIX a um “mínimo necessário à existência”.²⁸⁹ Castro, de igual modo, também fazia menção, no ano de 1910, à “receita mínima necessária à existência”.²⁹⁰ Pontes de Miranda, por sua vez, em 1933, afirmava que o direito à subsistência diria respeito ao mínimo vital.²⁹¹

De acordo com Pontes de Miranda, o mínimo vital estaria “de acordo com a dignidade humana”. Por isso, já naquela época, defendia que o direito à subsistência fosse concebido como direito subjectivo, “como dever, portanto, do Estado”. É sua a seguinte frase: “É preciso que seja direito público subjectivo e se constitua o *cerne* da organização constitucional”.²⁹²

Para o autor, o mínimo vital deveria atender às circunstâncias de lugar e de tempo, mas também deveria “crescer”, “primeiro, quantitativamente, depois, em qualidade”.²⁹³

Restou claro na citação de Pontes de Miranda que a doutrina do Direito já defendia, outrora, que o “mínimo vital” deveria “crescer”. Essa ideia é defendida ainda hoje por uma parcela da doutrina contemporânea: uma vez alcançados os “mínimos sociais”, não deveria haver retrocesso.

²⁸⁸ WEBER, 2012, p. 138-139.

²⁸⁹ COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Evolução do imposto de renda no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 1966. p. 109.

²⁹⁰ CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo teórico e prático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910. p. 159.

²⁹¹ PONTES DE MIRANDA, 1933, p. 27, 43.

²⁹² PONTES DE MIRANDA, 1933, p. 14, 43, 47.

²⁹³ PONTES DE MIRANDA, 1933, p. 28-29.

Nesse sentido, Canotilho diz, em face do princípio do não retrocesso social, que os direitos sociais e econômicos, uma vez alcançados ou conquistados, passariam “a constituir, simultaneamente, uma *garantia institucional* e um *direito subjetivo*”.²⁹⁴

Aliás, Barroso também escreve que uma Constituição não seria apenas “técnica”, teria “de haver, por trás dela, a capacidade de simbolizar conquistas e de mobilizar o imaginário das pessoas para novos avanços”.²⁹⁵

De igual modo, Carbonell afirma haver uma obrigação de lograr progressivamente a plena efetividade dos direitos reconhecidos porque, “da obrigação de progressividade se desprende também a proibição de regressividade, é dizer, a proibição de que os Estados deem marcha para trás nos níveis alcançados de satisfação dos direitos”.²⁹⁶

Torres também defende que “a dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo”.²⁹⁷

Percebe-se, em uma leitura mais atenta dos trechos acima transcritos, que alguns dos autores citados estariam a tratar, na verdade, da ideia que diz respeito aos mínimos sociais, isto é, da ideia que diz respeito aos direitos sociais hoje positivados nos ordenamentos jurídicos contemporâneos condizentes como modelo do Estado Social.

Também se percebe que, por não haver uma maior preocupação com o rigorismo terminológico, a doutrina do Direito tem empregado diferentes expressões para designar as figuras do mínimo existencial e dos mínimos sociais.

As ideias do mínimo vital, mínimo de subsistência, mínimo alimentício e mínimo de sobrevivência, entretanto, não se confundem com a ideia do mínimo existencial propriamente dita.

Nesse sentido, aliás, Cordeiro afirma que “o mínimo existencial não pode ser reduzido ao que se tem denominado de *mínimo vital* ou a um *mínimo de sobrevivência*”.²⁹⁸

Guerra e Emerique também dizem que não “se pode reduzir o mínimo existencial ao direito de subsistir”.²⁹⁹

²⁹⁴ CANOTILHO, 1996, p. 468.

²⁹⁵ BARROSO, 2007, p. 132.

²⁹⁶ CARBONELL, 2013, p. 93, tradução nossa (De la obligación de progresividad se desprende también la prohibición de regresividad, es decir, la prohibición de que los Estados parte den marcha atrás en los niveles alcanzados de satisfacción de los derechos).

²⁹⁷ TORRES, 2009, p. 36.

²⁹⁸ CORDEIRO, 2012, p. 119.

De igual modo, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça entende que o mínimo existencial não se resume ao mínimo vital, ao mínimo para se viver, porque o seu conteúdo também abrange as condições socioculturais que, para além da questão da mera sobrevivência, assegurem ao indivíduo um mínimo de inserção na vida social.³⁰⁰

Cumpram destacar, pelo exposto, que as ideias do mínimo vital, mínimo de subsistência, mínimo alimentício e mínimo de sobrevivência possuem a aptidão de proteger as condições mínimas nas quais o indivíduo conseguiria viver com dignidade, mas não se confundem com a ideia do mínimo existencial propriamente dita.

1.2.2.2 Mínimos sociais e mínimo existencial

Embora a ideia dos mínimos sociais se aproxime, em parte, das ideias do mínimo vital, mínimo de subsistência, mínimo alimentício e mínimo de sobrevivência, também não deve ser confundida com a ideia do mínimo existencial.

A ideia dos mínimos sociais se presta à proteção do mínimo existencial, mas diz respeito particularmente aos direitos sociais.

Não há confusão de ideias quando Ferrajoli diz, ao fazer referência à dignidade humana, que os direitos sociais e as correspondentes obrigações sociais representam garantia dos “mínimos vitais”.³⁰¹

A doutrina do Direito, entretanto, costumeiramente faz alusão ao mínimo existencial como prestações sociais estatais positivas que assegurem condições mínimas para a inclusão social do indivíduo e sua família e, por conseguinte, uma existência digna. Isto é, não tem diferenciado a ideia do mínimo existencial daquela outra que diz respeito aos mínimos sociais.

Nesse sentido, observa-se não haver diferenciação das ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais quando Sarlet afirma, *e.g.*, que o “mínimo existencial” compreende todo o conjunto de prestações materiais indispensáveis para assegurar a cada pessoa uma vida condigna.³⁰²

²⁹⁹ GUERRA, Sidney; EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. O princípio da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, a. 7, n. 9, dez. 2006. p. 391.

³⁰⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 790767*. Relator Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJE 14.12.2015.

³⁰¹ FERRAJOLI, 2006, p. 114.

³⁰² SARLET, 2007, p. 105.

Observa-se um rigor terminológico, porém, quando Rawls comenta que a garantia de um “mínimo social” deveria ser um “elemento constitucional essencial” e cobrir “pelo menos as necessidades humanas básicas”.³⁰³

Apesar de Cordeiro atribuir ao mínimo social referido por Rawls a denominação de “mínimo existencial rawlsiano”,³⁰⁴ resta claro, no trecho acima transcrito, que Rawls discorre, na verdade, acerca dos mínimos sociais, não do mínimo existencial propriamente dito.

O rigorismo terminológico, no caso, não tem sido usual na doutrina do Direito. O próprio Rawls também trata do mínimo existencial quando aborda, na verdade, questões relacionadas aos mínimos sociais. Isso ocorre, *e.g.*, quando, preocupado com o “nível” que deveria ser fixado para o “mínimo social”, o autor cita a figura em conjunto com a questão relativa à tributação, sugerindo que “poder-se-ia evitar a tributação da renda e, em seu lugar, adotar um imposto proporcional aos gastos, ou seja, um imposto sobre o consumo”. Assim, quando o autor escreve que a tributação do total de gastos deveria incidir apenas acima de uma certa renda, de modo que se pudesse “ajustar o imposto de forma a possibilitar um mínimo social apropriado”, ele está discorrendo, na verdade, acerca do mínimo não imponible que diz respeito à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.³⁰⁵

Embora a doutrina tenha emaranhado as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais, cumpre atentar que, assim como não se deve reduzir a ideia do mínimo existencial ao direito de subsistir, também não se deve promover a redução da ideia do mínimo existencial àquela dos mínimos sociais.

A obra que mais aprofundou os estudos relativos ao mínimo existencial, aqui no Brasil, foi escrita por Ricardo Lobo Torres.³⁰⁶ Apesar do rigor metodológico empregado na obra, nela também existe uma certa aproximação das ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais. Isso pode ser observado quando, apesar de afirmar que os direitos sociais não se confundiriam com o mínimo existencial, o autor complementa

³⁰³ RAWLS, John. *Justiça e democracia*. Tradução de Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 230.

³⁰⁴ CORDEIRO, 2012, p. 72, 99.

³⁰⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. p. 293; RAWLS, 2000, p. 180-183, 228.

³⁰⁶ TORRES, 2009.

em seguida que eles se transformariam em mínimo existencial quando “tocados pelos *interesses fundamentais*”.³⁰⁷

Cumpre alertar aqui, portanto, que, como a maior parte da doutrina do Direito termina por empregar a expressão mínimo existencial para designar aquilo que corresponde, na verdade, aos mínimos sociais, fugindo, desta forma, a um maior rigor terminológico, este trabalho, embora comprometido com o rigorismo científico, tem procurado respeitar a terminologia empregada pelos autores e optou por não alterá-la.

Deste modo, quando for abordada, *e.g.*, a questão relativa ao conteúdo do mínimo existencial (ver Item 1.2.3.1), a maioria dos autores lá citados estão a se referir, na verdade, ao conteúdo das prestações sociais estatais positivas relacionadas aos mínimos sociais. Cumpre ser esclarecido aqui, contudo, que este conteúdo é, de certa forma, útil como paradigma a fundamentar aquele patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, motivo pelo qual faz por merecer referência neste trabalho.

Mencionada a confusão levantada entre as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais, cumpre agora adentrar no tema do mínimo existencial propriamente dito.

Para Torres, o *Existenzminimum* (mínimo existencial) seria de “larga tradição no direito brasileiro e no alemão” e diria respeito aos “direitos constitucionais mínimos”, conforme terminologia da doutrina e jurisprudência americanas, porque integrariam “o conceito de direitos fundamentais”.³⁰⁸

Nas palavras de Torres, o direito ao mínimo existencial representa “o núcleo essencial dos direitos fundamentais ancorado nos princípios da dignidade humana e do Estado Democrático de Direito e na busca da felicidade”.³⁰⁹

Caliendo, por sua vez, menciona que a definição de mínimo existencial “tem sido relacionada à noção de um núcleo essencial de um direito fundamental, ou seja, o conjunto mínimo de significações semânticas e normativas para a afirmação de determinado direito”, mas que, como esse “núcleo essencial” é aberto à interpretação doutrinária, legislativa e jurisprudencial, isso, por si só, “fortalece os críticos da teoria do

³⁰⁷ TORRES, 2009, p. 42, 50.

³⁰⁸ TORRES, 2009, p. 35.

³⁰⁹ TORRES, 2009, p. IX.

mínimo existencial, que alegam ser impossível determinar-se um conteúdo mínimo para os direitos fundamentais”.³¹⁰

Já Tipke diz que o mínimo existencial “resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social”.³¹¹

Em contraponto, Guerra e Emerique escrevem que “não se deve confundir a materialidade do princípio da dignidade da pessoa humana com o mínimo existencial”.³¹²

Apesar de haver quem diga, tal qual Caliendo, que não existiria uma definição clara de que o mínimo existencial seria um conceito constitucional, ainda que implícito,³¹³ é incontroverso, tanto na doutrina do Direito como na jurisprudência, que o mínimo existencial representa um direito imanente à pessoa humana.

É por isso que Torres defende em sua obra que o mínimo existencial seria pré-constitucional e que, apesar de não ter “dicção constitucional própria”, ou seja, “dicção normativa específica”, ele “está compreendido em diversos princípios constitucionais”. Para o autor, ele deve ser procurado na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais “da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, na Declaração dos Direitos Humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão”.³¹⁴

O curioso é que, por parecer tão claro à doutrina do Direito e à jurisprudência, a ideia do mínimo existencial propriamente dita tem sido deixada de lado porque terminou invariavelmente sendo analisada como se dissesse respeito aos mínimos sociais.

Mesmo quando procura seguir o rigor *metodológico*, parte da doutrina do Direito foge ao rigor *terminológico* e, com isso, termina ocorrendo uma involuntária confusão das ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais ao não diferenciá-las.

Por não haver uma maior preocupação com o rigorismo terminológico, parte da doutrina tem feito o uso de diferentes expressões para designar o mínimo existencial como se fossem sinônimas.

³¹⁰ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus Jurídico, 2009. p. 200, 202.

³¹¹ TIPKE, Klaus. *Fundamentos da justiça fiscal*. In: _____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

³¹² GUERRA; EMERIQUE, 2006, p. 391.

³¹³ CALIENDO, 2009, p. 201.

³¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 177, jul./set. 1989. p. 29; TORRES, 1995, p. 128, 131; TORRES, 2009, p. 8, 36.

Nesse sentido, aliás, Caliendo diz que “não há explicitamente uma posição normativa ou doutrinária no Brasil que diferencie o mínimo existencial do mínimo social”.³¹⁵

É verdade que Sarlet, por outro lado, diz expressamente que “a garantia efetiva de uma existência digna abrange mais do que a garantia da mera sobrevivência física”, bem como que o conteúdo do mínimo existencial:

[...] não pode ser confundido com o que se tem chamado de mínimo vital ou um mínimo de sobrevivência, de vez que este último diz com a garantia da vida humana, sem necessariamente abranger as condições para uma sobrevivência física em condições dignas, portanto, de uma vida com certa qualidade.³¹⁶

Entretanto, apesar de ter promovido a diferenciação das figuras no trecho acima transcrito, Sarlet também termina por não diferenciar as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais quando cita, *e.g.*, que o mínimo existencial “no que diz com a garantia da satisfação das necessidades básicas para uma vida com dignidade, assume a condição de conteúdo irrenunciável dos direitos fundamentais sociais”.³¹⁷

Além disso, conforme alerta exposto pelo próprio Sarlet:

É preciso frisar, por outro lado, que também no que diz com o conteúdo do assim designado mínimo existencial, bem como no que diz com a sua proteção e implementação, existe uma gama variada de posicionamentos no que diz com a atuação do Poder Judiciário nesta seara [...].³¹⁸

Isto é, não bastasse a confusão das ideias perpetrada por parte da doutrina do Direito, a jurisprudência também tem trilhado o mesmo caminho. E nem poderia, é verdade, já que na maioria das vezes em que um entendimento jurisprudencial termina por se consolidar, isso ocorre em face do acolhimento do entendimento doutrinário então majoritário ou, nas exceções, quando divergentes os entendimentos existentes, em face do acolhimento do entendimento de uma parcela dessa doutrina.

Não obstante, tomando posição doutrinária, Sarlet escreve:

[...] firma-se posição no sentido de que o objeto e conteúdo do mínimo existencial, compreendido

³¹⁵ CALIENDO, 2009, p. 202.

³¹⁶ SARLET, 2007, p. 102.

³¹⁷ SARLET, 2007, p. 120.

³¹⁸ SARLET, 2007, p. 104-105.

também como direito e garantia fundamental, haverá de guardar sintonia com uma compreensão constitucionalmente adequada do direito à vida e da dignidade da pessoa humana como princípio constitucional fundamental.³¹⁹

Já Caliendo escreve o seguinte sobre o mínimo existencial:

[...] funciona como uma cláusula de barreira contra qualquer ação ou omissão estatal ou induzida pelo Estado que impeça a adequada concretização ou efetivação dos direitos fundamentais e de seu conteúdo mínimo. Igualmente a sua concreção seria independente de norma infraconstitucional intermediária capaz de fundamentar a sua aplicação no caso concreto.³²⁰

Barcellos, por sua vez, diz que o mínimo existencial representa o “conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física [...] mas também espiritual e intelectual”.³²¹

Torres também tem posição formada acerca do mínimo existencial:

Constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade *erga omnes*, aproximando-se do conceito e das consequências do estado de necessidade; [...] é negativo, pois exhibe o *status negativus* que protege o cidadão contra a constricção do Estado ou de terceiros; cria também o *status positivus libertatis*, que gera a obrigação de entrega de prestações estatais individuais para a garantia da liberdade e das suas condições essenciais; postula garantias institucionais e processuais que provocam custos gerais para o Estado; é plenamente justiciável; independe de complementação legislativa, tendo eficácia imediata.³²²

Anota-se, porém, que, quando vista a figura como direito ou garantia que impõe atuação estatal no sentido de obrigar a entrega de prestações sociais decorrentes dos direitos sociais acolhidos na Constituição, cuida-se, na verdade, da ideia dos mínimos sociais, não da ideia do mínimo existencial propriamente dita.

³¹⁹ SARLET, 2007, p. 105.

³²⁰ CALIENDO, 2009, p. 201-202.

³²¹ BARCELLOS, 2011, p. 247.

³²² TORRES, 2009, p. 39-40.

Como escrito por Torres, o mínimo existencial seria “direito da liberdade e não mero direito social”.³²³

Logo, a ideia do mínimo existencial está a merecer maiores esclarecimentos para, com isso, afastar a confusão perpetrada por parte da doutrina do Direito e da jurisprudência.

Ademais, o próprio Torres alerta ter havido, no Brasil, o surgimento de um fenômeno que ele denominou de “metamorfose” dos direitos sociais prestacionais em mínimo existencial.³²⁴

Rigorosamente falando, então, há de se diferenciar as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais. Nas palavras de Torres, o mínimo existencial (*Existenzminimum*) não se confunde com os denominados direitos fundamentais sociais mínimos (*soziale grundrechtliche minimalrechte*) nem com os “direitos fundamentais sociais”.³²⁵

Não se confunde com os mínimos sociais (*minimale sozialgrundrecht* ou *minimale sozialrechte*),³²⁶ nem tampouco com aquelas “prestações existenciais dos cidadãos” que, como lembrado por Canotilho, terminaram designadas na doutrina alemã por *daseinsvorsorge*.³²⁷

Ao se empreender a leitura da obra de Torres, portanto, há de se ter presente que, para ele, o mínimo existencial abrangeria, sob o ponto de vista do *status negativus*, um “direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado” (como, *e.g.*, o mínimo não imponível a ser descrito mais adiante no Item 1.2.3.3) e, ao mesmo tempo, sob o ponto de vista do *status positivus libertatis*, um direito garantido positivamente através de prestações sociais estatais (como, *e.g.*, os mínimos sociais propriamente ditos). Afinal, para o autor, como o mínimo existencial está ligado aos direitos fundamentais e às condições mínimas de dignidade humana, serviria de “limite à lei injusta” e teria efetividade “independentemente de prévia disposição legal”. Nos casos extremos, teria efetividade até “contra a norma jurídica positiva”.³²⁸

³²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na constituição*. v. 4. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 534.

³²⁴ TORRES, 2009, p. 41, 149.

³²⁵ TORRES, 2009, p. 58, 88.

³²⁶ LANGENSCHIEDT. *Taschenwörterbuch portugiesisch*. Berlin: Langenscheidt, 2011. p. 907, 1083.

³²⁷ CANOTILHO, 1996, p. 541-542.

³²⁸ TORRES, 1995, p. 139; TORRES, 2005a, p. 8; TORRES, 2009, p. 115, 117, 184.

Eis a síntese do entendimento construído por Torres acerca do mínimo existencial:

a) aparece como direito subjetivo e também como norma objetiva; *b)* compreende os direitos fundamentais originários (direitos de liberdade) e os direitos fundamentais sociais, todos em sua expressão essencial, mínima e irreduzível; *c)* do ponto de vista da efetividade apresenta a duplicidade do *status negativus* e do *status positivus libertatis*.³²⁹

Como o objeto desta pesquisa diz respeito apenas à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação, foi atribuído especial enfoque à ideia do mínimo existencial baseada naquele ponto de vista do *status negativus* referido por Torres.

Merece registro aqui, porém, que as ideias dos mínimos sociais e do mínimo não imponible podem vir a estar muito próximas e inter-relacionadas no plano tributário quando for levado em conta que as receitas tributárias arrecadadas terminam por ser empregadas para financiar as prestações sociais estatais. Em outras palavras, se, e somente se, for levado em conta que as prestações sociais estatais positivas são viabilizadas financeiramente em face dos recursos arrecadados na tributação.

Afastada aquela que seria a principal confusão resultante da não diferenciação das ideias por parte da doutrina do Direito e da jurisprudência, cumpre apontar, ainda, mas de forma preliminar, porque será objeto de abordagem mais à frente (ver Itens 2.2.2.1 e 2.2.2.2), que existe uma outra confusão perpetrada na doutrina que diz respeito ao âmbito do direito tributário. Ela aparece quando muitos autores abordam a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial, mas, na verdade, tratam da ideia pertinente à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva e em face da proibição de tributo com efeito de confisco.

Cumpre destacar, pelo exposto, que as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais não se confundem. Apesar de a ideia dos mínimos sociais se prestar à proteção do mínimo existencial, ela diz respeito particularmente aos direitos sociais.

³²⁹ TORRES, 2009, p. 37-38.

1.2.2.3 Ideologia e condições mínimas de existência digna

As condições mínimas de existência digna da pessoa humana podem ser asseguradas pela entrega de prestações sociais estatais positivas. Em outras palavras, a ideia dos mínimos sociais se presta a assegurar condições mínimas para a inclusão social do indivíduo e sua família e, por conseguinte, uma existência digna.

Não obstante, essas condições mínimas também podem ser asseguradas em face das ideias do mínimo existencial, mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência, mínimo de subsistência ou mínimo não imponible (mínimo não tributável).

O mínimo existencial pode ser protegido tanto por parte da ideia dos mínimos sociais como por parte das ideias do mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência, mínimo de subsistência ou mínimo não imponible porque todas essas ideias se prestam a assegurar condições mínimas para a inclusão social do indivíduo e sua família.

As ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, em particular, buscam justamente assegurar essas condições mínimas de existência digna do contribuinte e sua família.

Já foi explicado que direito e moral foram separados pelo positivismo jurídico (ver Item 1.1.2.2), que a liberdade acabou reduzida à “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” (ver Item 3.1.2.1) e que em face da virada kantiana (ver Item 1.1.2.4), a liberdade deixou de ser confundida com a lei no sentido jurídico e, nas palavras de Torres, ganhou uma “conotação ética”.³³⁰

Também já foi mencionado que a justiça, por sua vez, tem recebido uma maior atenção no neoconstitucionalismo porque esse paradigma tem buscado a reaproximação entre direito e moral, entre validade e justiça (ver Item 1.1.1).

Nessa nova realidade onde liberdade e justiça parecem confluir (ver Item 1.1.1.4), o direito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana, um propósito ético-político, passou a ser visto, agora, na sociedade contemporânea, como um pressuposto necessário para se alcançar um conteúdo concreto da dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, inclusive, Torres diz que o direito às condições mínimas de existência digna “constitui o conteúdo essencial dos direitos

³³⁰ TORRES, 1995, p. 6.

da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade”.³³¹

Esse propósito tem recebido uma especial importância no Estado Social e Democrático de Direito porque este modelo de Estado representa o instrumento de consecução dos diferentes designios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Entretanto, em face do entendimento de que o mínimo existencial seria imune à tributação, tal qual defendido, *e.g.*, por Torres, ao pregar que a imunidade tributária do mínimo existencial seria uma “limitação pré-constitucional”,³³² uma parcela da doutrina tributarista tem dito que isso significaria um retorno ao jusnaturalismo, uma elaboração metafísica ou, ainda, uma construção ideológica.

Escrevendo acerca do assunto, Borges diz que se estaria apregoando uma “ideologia dos direitos humanos”:

[...] retroceder no tempo para identificar direito e moral é pagar um altíssimo preço: a renúncia à recíproca autonomia entre direito e moral. [...] Com tais concessões, o rigorismo científico será posto de lado e a precisão da linguagem, tão cara ao jurista moderno, será prejudicada em nome da ideologia dos direitos humanos.³³³

Aliás, Borges diz, inclusive, que essa doutrina estaria adentrando em um “jusnaturalismo dissimulado” quando discorre sobre “direitos fundamentais supraconstitucionais”.³³⁴

Zilveti, por sua vez, também defende, “*data venia* da respeitável doutrina”, que deveria ser evitado “cair em elaborações metafísicas, procurando constitucionalizar o mínimo existencial como um direito público subjetivo, oponível ao Estado”. Nas palavras do autor, como o mínimo existencial “não está expresso na Constituição brasileira vigente”, estar-se-ia fazendo referências, neste caso, a “conteúdo metafísico”, a “direitos e conceitos metafísicos”.³³⁵

Tendo sido feita referência às figuras da ideologia e da metafísica nas citações acima transcritas, cumpre apontar aqui que ideologia:

[...] em um sentido mais amplo, passou a significar um conjunto de ideias, princípios e valores

³³¹ TORRES, 2009, p. 39.

³³² TORRES, 1995, p. 141; TORRES, 2005a, p. 304-305.

³³³ BORGES, 2001, p. 209-210.

³³⁴ BORGES, 2001, p. 196.

³³⁵ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 215-216, 222.

que refletem uma determinada visão de mundo, orientando uma forma de ação, sobretudo uma prática política.³³⁶

Quanto à metafísica, cumpre apontar que, quando Comte discorre sobre a “evolução intelectual da humanidade”, diz que ela seria um dos três estados teóricos, diferentes e sucessivos (teológico, metafísico e positivo) que teriam existido, bem como que, no estado da metafísica, intermediado entre os estados da teologia e do positivismo, as “especulações dominantes” conservariam um caráter “tendencioso” aos conhecimentos “absolutos”.³³⁷

Não obstante, não parece ser elaboração metafísica, nem tampouco ideológica,³³⁸ o entendimento no sentido de que o mínimo existencial deveria ser objeto de proteção através da imunidade tributária.

Apesar de as críticas levantadas estarem direcionadas, em parte, à obra de Torres, elas atingem, na verdade, muito daquilo que hoje é defendido no paradigma neoconstitucionalista, que tem buscado a reaproximação entre direito e moral antes separados pelo positivismo jurídico.

É verdade que uma das possíveis acepções do constitucionalismo abarca a ideologia “que justifica ou defende a fórmula política assim designada”,³³⁹ mas há de se ter presente, quando da leitura de autores que defendem a intributabilidade do mínimo existencial, que a virada Kantiana tem buscado a reaproximação entre ética e direito.

Por outro lado, há de se levar em conta que, embora o direito posto construa sua própria realidade, não pode ficar alheio às realidades social, política, econômica e cultural (ver Item 1.1.2.2).

³³⁶ JAPIASSÚ; MARCONDES, 2008, p. 141.

³³⁷ COMTE, Auguste. *Discurso sobre o espírito positivo*. Tradução de José Arthur Giannotti. In: _____. *Os pensadores*. São Paulo: Abril Cultural, 1978. p. 43, 46-48, 57, 64.

³³⁸ Ideologia, nos termos do dicionário Aurélio, significa um “sistema de ideias dogmaticamente organizado como um instrumento de luta política”. (FERREIRA, 2010, p. 1119).

³³⁹ SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005b. p. 123, tradução nossa (En primer lugar, el constitucionalismo puede encarnar un cierto tipo de Estado de Derecho, designando por tanto el modelo institucional de una determinada forma de organización política. En segundo término, el constitucionalismo es también una teoría del Derecho [...]. Finalmente, por constitucionalismo cabe entender también la ideología que justifica o defiende la fórmula política así designada).

Ademais, como explicado por Torres, a proteção do mínimo existencial não está fundada apenas nos direitos humanos e na ética, mas também na liberdade, nos princípios ligados aos direitos fundamentais e na dignidade humana. É por esse motivo, aliás, que Torres defende que o mínimo existencial não necessitaria, “para a sua concretização, da *interpositio legislatoris*”, e possuiria efetividade independentemente de prévia disposição legal.³⁴⁰

Como a dignidade da pessoa humana é um valor acolhido nas Constituições contemporâneas, não parece configurar ideologia, nem tampouco elaboração metafísica, defender-se que a pessoa humana faça jus, na atualidade, às condições mínimas de existência digna.

Embora uma parte da doutrina do Direito entenda que o conceito de mínimo existencial estaria muito próximo daquilo hoje designado por “conceito indeterminado”, ou mesmo por “conceito aberto”, isso apenas remete a discussão para a questão do conteúdo pertinente a esse mínimo existencial, o que não inviabiliza, por si só, a ideia principal.

Nesse sentido, Melo diz que a ideia de mínimo existencial seria “termo vago ou aberto”, mas aponta a possibilidade de se alcançar o seu “real conteúdo”. Para isso, far-se-ia “indispensável a realização de interpretação sistemática do texto constitucional”.³⁴¹

Poucos foram aqueles, porém, que se arvoraram a enumerar um conteúdo para o mínimo existencial. Barcellos diz que o mínimo existencial, “formado pelas condições materiais básicas para a existência”, corresponde a uma “fração nuclear da dignidade da pessoa humana” e é composto por “quatro elementos, três materiais e um instrumental” correspondentes à “educação básica”, “saúde básica”, “assistência aos desamparados” e “acesso à Justiça”.³⁴²

Torres também enumera os seguintes direitos que, no seu entendimento, compõem positivamente o mínimo existencial: “direito à segurança social, direito à educação, direitos à moradia e direito à assistência jurídica”.³⁴³

³⁴⁰ TORRES, 2005a, p. 8; TORRES, 2009, p. 13, 27.

³⁴¹ MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 118-119.

³⁴² BARCELLOS, 2011, p. 292, 302.

³⁴³ TORRES, 2009, p. 13, 244.

Ao afirmar que o “direito à subsistência” diz respeito ao “mínimo vital”, Pontes de Miranda também chega a arrolar o seu conteúdo: alimento, casa, roupa, assistência e educação.³⁴⁴

Logo, o conteúdo do mínimo existencial pode variar no tempo e no espaço em face dos contextos social, político, econômico e cultural então vigentes, mas é possível, sim, determiná-lo juridicamente (ver Item 1.2.3.1).

Afinal, na explicação exposta por Grau, conceitos jurídicos indeterminados “não existem”, de modo que, “ainda que ambíguas e imprecisas, as palavras e expressões jurídicas expressam significações sempre determináveis”.³⁴⁵

Conforme também explicado pelo autor:

[...] são indeterminados os conceitos cujos termos são ambíguos ou imprecisos - especialmente imprecisos - razão pela qual necessitam ser completados por quem os aplique. Neste sentido, talvez pudéssemos referi-los como conceitos carentes de preenchimento com dados extraídos da realidade. Daí a afirmação, que introduzo, de que os parâmetros para tal preenchimento - quando se trate de conceito aberto por imprecisão - devem ser buscados na realidade, inclusive na consideração das concepções políticas predominantes, concepções essas que variam conforme a atuação das forças sociais.³⁴⁶

Como esta primeira parte do trabalho pretende abordar o mínimo existencial como direito fundamental, merece particular destaque aqui, por conseguinte, que justiça, liberdade e dignidade da pessoa humana representam valores supremos acolhidos nas Constituições contemporâneas. Logo, defender condições mínimas de existência digna da pessoa humana não deve ser visto, hoje, como uma postura de viés ideológico, nem tampouco elaboração metafísica. Afinal, defender condições mínimas que assegurem liberdade e justiça significa defender a própria dignidade da pessoa humana porque o direito às condições mínimas de existência digna, um propósito ético-político, passou a ser visto, na sociedade contemporânea, como um pressuposto necessário para se alcançar um conteúdo concreto dessa dignidade.

³⁴⁴ PONTES DE MIRANDA, 1933, p. 27, 43.

³⁴⁵ GRAU, 1988, p. 72-73.

³⁴⁶ GRAU, 1988, p. 72.

1.2.3 Mínimo existencial e mínimo não imponível

O objeto desta pesquisa diz respeito à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponível) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação.

Embora o mínimo existencial esteja relacionado aos valores da justiça e da liberdade, este estudo dá particular enfoque à esfera da liberdade do indivíduo no Estado Social e Democrático de Direito.

Conforme doutrina constitucionalista, as liberdades individuais podem ser classificadas em liberdades positivas e negativas.

Tanto as liberdades positivas como as liberdades negativas são pressupostos à consecução da dignidade da pessoa humana. Sem elas, não haveria como se proteger o mínimo existencial.

Nas palavras de Schäfer:

Às liberdades negativas corresponde a postura omissiva do Estado, a qual comporta não somente a garantia de fazer ou não fazer alguma coisa, mas também o direito de não se submeter a interferências da autoridade na própria esfera da liberdade. [...] As liberdades positivas, ao contrário, encontram sua realização na função promocional do Estado, consubstanciando aqueles direitos que reclamam, para serem efetivados, a prática de condutas concretas por parte do poder público.³⁴⁷

De acordo com o autor, se a realização do direito prescinde de atuação concreta do Estado, trata-se de um direito negativo relacionado às “liberdades negativas: obrigação de abstenção da interferência na esfera pessoal por parte do Estado”. Por outro lado, se a realização do direito tem a atuação concreta do Estado como pressuposto, “e elemento”, trata-se de um direito positivo ou prestacional relacionado às “liberdades positivas: obrigação de intervenção ativa por parte do Estado”.³⁴⁸

Tendo em conta que a tributação intervém na esfera da liberdade individual do contribuinte e que as Constituições contemporâneas acolhem essa liberdade como um valor supremo da sociedade correspondente, aquela intervenção deve estar fundada na própria Constituição.

Nas palavras de Torres:

O tributo surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente

³⁴⁷ SCHÄFER, 2013, 67-68.

³⁴⁸ SCHÄFER, 2013, 68.

limitado por essas liberdades. O aspecto principal da liberdade - o de ser negativa ou de erigir o *status negativus* - é que marca verdadeiramente o tributo.³⁴⁹

Essa questão será particularmente objeto de discussão ao final deste estudo (ver Itens 3.3.1.2 e 3.3.3.2), mas, aqui, de forma preliminar, cumpre apontar que, para Torres, as imunidades tributárias “fazem valer a liberdade individual contra o poder estatal de tributar”.³⁵⁰

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados conteúdo, dimensão e intangibilidade do mínimo existencial. Ao final, será descrita a ideia do mínimo não imponible.

1.2.3.1 Conteúdo e dimensão do mínimo existencial

O mínimo existencial abrange tudo o que diga respeito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana. Por isso, termina por compreender uma gama enorme de bens materiais e imateriais, ou melhor, muita coisa que aqui, neste estudo, seria impossível abordar, como, *e.g.*, aquelas condições mínimas relacionadas às esferas cultural, espiritual, intelectual, emocional, psicológica, etc. Em face da amplitude de seu conteúdo, portanto, não seria possível ao ordenamento jurídico, de igual forma, enumerá-lo.

A ideia é encontrada na Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948 e, inclusive, no Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais.

Consta do Comentário Geral n. 3, do Comitê dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais das Nações Unidas, inclusive, que todos os Estados signatários daquele Pacto devem cumprir um *minimum core obligation*, isto é, estão obrigados a satisfazer, pelo menos, os “níveis essenciais mínimos” de cada um dos direitos enumerados naquele Pacto.

Por isso, aliás, Torres lembra que o direito ao mínimo existencial “tem aparecido com mais frequência” nas declarações internacionais dos direitos humanos. Quando referido no ordenamento jurídico de algum país, ou seja, no âmbito do direito interno, “aparece, não raro, emburilhado com os direitos sociais”.³⁵¹

³⁴⁹ TORRES, 1995, p. 4.

³⁵⁰ TORRES, 1995, p. 55.

³⁵¹ TORRES, 2009, p. 9, 13.

Foi a partir da literatura alemã que a ideia do mínimo existencial se difundiu. Até hoje, na Alemanha, o *Existenzminimum* continua objeto de discussão tanto na doutrina do Direito como na jurisprudência.

Nesse sentido, Seligman já apontava as obras de Schmidt³⁵² e de Sardemann³⁵³ como especialmente dedicadas ao assunto.³⁵⁴

Hoje, conforme explicado por Caliendo:

Para a doutrina alemã existe uma ligação direta entre o conceito de dignidade da pessoa humana (*Menschenwürde*) e mínimo existencial (*Existenzminimum* ou *Notbedarf*); bem como entre o art. 1º do texto da Constituição de Bonn (GG) e o art. 20, que estabelece o princípio do Estado Social (*Sozialstaatsprinzip*) e o direito a prestações sociais.³⁵⁵

Zilveti lembra que o mínimo existencial terminou constitucionalizado em alguns países no início do século XX. A Constituição de Liechtenstein, *e.g.*, “mantém o mínimo existencial expresso em seu texto até hoje”.³⁵⁶

No Brasil, a ideia do mínimo existencial também está presente na Constituição Federal, apesar de a expressão não ter sido empregada na redação de seu texto.

Contudo, embora muitos autores brasileiros abordem a ideia do mínimo existencial, a maioria apenas menciona, em alguns parágrafos, que esse mínimo existencial estaria protegido na ordem constitucional. Por outro lado, a maior parte da doutrina do Direito não diferencia as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais e poucos são aqueles que adentram na questão relativa ao seu conteúdo.

Com isso, não se fomentou nenhuma polêmica a respeito do tema, impossibilitando-se o avanço das ideias correspondentes.

Salvo melhor juízo, não parece fustigar um merecido debate (ou polêmica) apenas dizer, tal qual Rocha, *e.g.*, que a Constituição Federal já

³⁵² SCHMIDT, Hermann. *Die steuerfreiheit des existenzminimums: ein beitrag zur theorie der einkommensteuern*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1877.

³⁵³ SARDEMANN, Franz. *Das steuerfreie existenzminimum als beneficium competentiae und armutsprophylaxe*. Leipzig: Hirschfeld, 1905.

³⁵⁴ SELIGMAN, Edwin R. A. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. New York: The Macmillan Company, 1911. p. 27.

³⁵⁵ CALIENDO, 2009, p. 200.

³⁵⁶ ZILVETI, 2004, p. 206.

“garante o mínimo necessário (material, psicológico e social) para que o cidadão tenha condições de sobrevivência”.³⁵⁷

Não que haja algum eventual desinteresse por parte da doutrina jurídica em criar esse debate (ou polêmica), mas a verdade é que a ideia do mínimo existencial continua muito pouco divulgada no Brasil.

A questão relativa ao conteúdo e à dimensão do mínimo existencial, porém, é de grande importância porque a história demonstra que o desrespeito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana resulta justamente da dificuldade de fixação desse conteúdo e dimensão.

Aliás, referindo-se propriamente aos direitos sociais, Ferrajoli já disse que eles correspondem a “obrigações”, que é possível predeterminar seus conteúdos “mas não seus limites nem sua medida, que dependem, em troca, do grau de desenvolvimento econômico e social de cada país”.³⁵⁸

Cumpra ser esclarecido aqui que Ferrajoli trata, na citação acima transcrita, da ideia dos mínimos sociais, não da ideia do mínimo existencial propriamente dita. Por outro lado, cumpre realçar que o exemplo citado não é uma exceção. Mesmo quando a doutrina do Direito procura adentrar na questão do mínimo existencial, os respectivos conteúdo e dimensão terminam “emburilhados” com os mínimos sociais.

Isso está claro, *e.g.*, quando Caliendo alerta que o mínimo existencial ainda está “fora da proteção estatal e social”, e diz o seguinte:

O mínimo fundamental dos direitos à educação, à saúde, à moradia e à assistência social se constitui em um dos grandes passivos sociais que possui a sociedade brasileira [...]. O grande déficit de cidadania se constitui na gigantesca exclusão social de que padece a maior parte do povo brasileiro para o qual realmente o mínimo existencial está ainda fora da proteção estatal e social.³⁵⁹

É verdade que a dimensão do mínimo existencial é indeterminada pelo direito, entretanto, urge esclarecer que o conteúdo do mínimo existencial pode ser determinado juridicamente, embora esse conteúdo varie no tempo e no espaço em face dos contextos social, político, econômico e cultural então vigentes.

³⁵⁷ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 252, 2009. p. 23.

³⁵⁸ FERRAJOLI, 2006, p. 94, tradução nossa (pero no sus límites ni su medida, que dependen en cambio del grado de desarrollo económico y social de cada país).

³⁵⁹ CALIENDO, 2009, p. 203.

Nesse sentido, Alexy aponta a possibilidade de se recorrer a comparações com outros ordenamentos jurídicos para a determinação do seu conteúdo:

Sem recorrer a comparações é praticamente impossível determinar o que faz parte do mínimo existencial garantido constitucionalmente. Como a História e outros países demonstram, o mínimo existencial absoluto pode ser fixado em um patamar extremamente baixo.³⁶⁰

Entretanto, como lembrado por Caliendo, alguns críticos alegam “ser impossível determinar-se um conteúdo mínimo para os direitos fundamentais”.³⁶¹

Para Sarlet, apesar de os “direitos fundamentais sociais” não se reduzirem à dimensão prestacional, nem se limitarem ao mínimo existencial, o conteúdo essencial dos “direitos sociais de cunho prestacional” pode “ser compreendido como constituindo justamente a garantia do mínimo existencial”.³⁶²

Goldschmidt, por sua vez, diz que o conteúdo do mínimo existencial, no Brasil, poderia ser aferido “a partir do art. 7º, IV, da Constituição, que determina as necessidades que devem ser cobertas com o salário mínimo”.³⁶³

Já Cordeiro chega a abordar, inclusive, “alguns conteúdos mínimos” condizentes com o “mínimo existencial” (que, na verdade, dizem respeito ao *minimum core obligation* estipulado no Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais).³⁶⁴

Percebe-se que os autores acima citados discorrem, na realidade, acerca do conteúdo relativo à ideia dos mínimos sociais. Não obstante, assim como é possível determinar aquele conteúdo, também é possível determinar um conteúdo para o mínimo existencial propriamente dito. Este conteúdo pode variar no tempo e no espaço em face dos contextos social, político, econômico e cultural então vigentes, mas é possível, sim, determiná-lo juridicamente.

O próprio Caliendo, aliás, propõe que o conteúdo do mínimo existencial deveria “ser buscado nos valores fundamentais do Estado Democrático de Direito e nos dispositivos do texto constitucional”.³⁶⁵

³⁶⁰ ALEXY, 2008, p. 427.

³⁶¹ CALIENDO, 2009, p. 200, 202.

³⁶² SARLET, 2007, p. 105-106.

³⁶³ GOLDSCHMIDT, 2003, p. 170.

³⁶⁴ CORDEIRO, 2012, p. 129-139.

³⁶⁵ CALIENDO, 2009, p. 202.

Os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas da sociedade, presentes em uma determinada época e lugar, acolhidos na respectiva Constituição, podem delimitar um conteúdo condizente com as condições mínimas de existência digna da pessoa humana.

A propósito, tendo em conta justamente os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, a Constituição Federal terminou por criar, *e.g.*, um Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos devem ser aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida (art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, incluído pela EC n. 31, de 2000). A Lei n. 10.836, de 2004, por sua vez, criou algumas prestações sociais estatais positivas relativas ao denominado Programa Bolsa Família.³⁶⁶

Apesar de a dimensão do mínimo existencial ser indeterminável pelo direito, é possível determinar juridicamente o seu conteúdo, do mesmo modo que o conteúdo dos mínimos sociais (tal qual pode ser constatado em razão da edição da legislação acima referida).

A doutrina do Direito e a jurisprudência na Alemanha entendem que a dignidade não seria passível de “quantificação” (ou dimensão). Como explicado por Sarlet, o valor da prestação assistencial destinada à garantia das condições existenciais mínimas estaria condicionada espacial e temporalmente, dependeria do “standart socioeconômico vigente” e estaria sujeito às flutuações na esfera econômica e financeira, bem como das “expectativas e necessidades vigentes”.³⁶⁷

No mesmo sentido, inclusive, Nabais também diz que o “montante” do mínimo existencial seria relativo, “dependendo do lugar e do tempo e, enfim, do grau de estadualidade social assumida pelo estado em concreto”. Ainda nas palavras do autor, o “montante” do mínimo existencial dependeria “da situação de desenvolvimento econômico geral do país e das necessidades mínimas reconhecidas pela respectiva comunidade jurídica”, mas o Estado Social não poderia deixar de prover esse mínimo “em função do seu grau de desenvolvimento econômico e

³⁶⁶ Vide: REGO, Walquiria Leão; PINZANI, Alessandro. *Vozes do bolsa família: autonomia, dinheiro e cidadania*. 2. ed. São Paulo: Unesp, 2014.

³⁶⁷ SARLET, 2007, p. 102.

social e do seu empenhamento comunitário constitucionalmente assumido ou recortado”.³⁶⁸

Merece ser esclarecido aqui, por final, que apesar da não diferenciação promovida por parte da doutrina do Direito entre as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais - vinculada esta aos direitos sociais, como aqueles dispostos, *e.g.*, no art. 6º da Constituição Federal (educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, e assistência aos desamparados), ou às prestações de assistência social objeto da Lei n. 8.742, de 1993, relacionadas aos arts. 203 e 204 da Constituição Federal -, há de se ter presente a utilidade do conteúdo dos mínimos sociais como paradigma a fundamentar a dimensão da esfera do patrimônio jurídico não imponible.

Conforme explicado por Cordeiro:

Há quem identifique o mínimo existencial com o *conteúdo essencial* dos direitos sociais. Embora não se compartilhe do entendimento de que tais figuras são equivalentes, o fato é que, na expressiva maioria dos casos, o núcleo essencial dos direitos fundamentais sociais, sobretudo os prestacionais, integrará o conteúdo do mínimo existencial, já que este é composto justamente daquelas prestações materiais destinadas a garantir as condições indispensáveis para uma vida digna [...].³⁶⁹

Cumpra destacar, pelo exposto, que apesar de as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais não se confundirem, estão muito próximas. Seus conteúdos podem ser determinados juridicamente, embora possam variar no tempo e no espaço em face dos contextos social, político, econômico e cultural então vigentes.

1.2.3.2 Intangibilidade do mínimo existencial

Como explicado alhures (ver Item 1.2.3.1), o mínimo existencial abrange tudo que diga respeito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana (bens materiais e imateriais). Por isso, o mínimo existencial pode ser protegido tanto por parte da ideia dos mínimos sociais como por parte das ideias do mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência, mínimo de subsistência ou mínimo não imponible (mínimo não tributável).

³⁶⁸ NABAIS, 2005, p. 115, 579, 691.

³⁶⁹ CORDEIRO, 2012, p. 111.

O próprio Torres diz não haver uma fronteira nítida entre mínimo existencial e “máximos sociais” (o outro extremo dos mínimos sociais), o que “conduz a que a ação governamental se exerça por políticas públicas que englobam ambos os problemas”.³⁷⁰

Como também não existe uma fronteira nítida entre direitos fundamentais e direitos sociais, Torres diz que estes direitos, “em sua configuração de mínimo existencial” terminam “garantidos pelos *serviços públicos*”. Por isso, o autor defende que o “combate à miséria” deveria ser feito “pelo fortalecimento dos instrumentos de garantia do mínimo existencial”, enquanto que o “combate à pobreza” deveria ser feito “pela expansão das prestações positivas dos direitos sociais”.³⁷¹

Aquela não diferenciação promovida por parte da doutrina do Direito entre as ideias do mínimo existencial e dos mínimos sociais (ver Item 1.2.2.2) aparece muito clara na citação acima transcrita e, de igual forma, está presente quando Torres diz, em seguida, que só haveria obrigatoriedade da entrega de prestações públicas vinculadas aos direitos sociais nos casos de pobreza absoluta porque, nesta hipótese, o direito social configurar-se-ia em direito subjetivo do indivíduo frente ao Estado.³⁷²

De igual modo, a não diferenciação das ideias também está presente quando Zilveti escreve que “o mínimo vital do cidadão e de sua família é garantido pela Constituição brasileira, principalmente, nos artigos que tratam dos direitos fundamentais, do trabalho e dos direitos sociais”.³⁷³

Conforme antes exposto (ver Item 1.2.2.2), a ideia dos mínimos sociais diz respeito às prestações sociais estatais positivas que assegurem condições mínimas para a inclusão social do indivíduo e sua família e, por conseguinte, uma existência digna. Isto é, se presta a evitar a exclusão social.

Leal explica que a noção de exclusão social abrange um conjunto de fenômenos e processos que se apresentam de modo “evidente” e “perturbador” tanto nas situações de pobreza como nas situações de desemprego, isolamento social, ausência de proteção social, segregação e discriminação.³⁷⁴

³⁷⁰ TORRES, 2009, p. 17.

³⁷¹ TORRES, 2009, p. 17, 242.

³⁷² TORRES, 2009, p. 20-21, 130.

³⁷³ ZILVETI, 2004, p. 217-218.

³⁷⁴ LEAL, Giuliana Franco. *Exclusão social e ruptura dos laços sociais: análise crítica do debate contemporâneo*. Florianópolis: UFSC, 2011. p. 213.

Cumpra-se atentar que, de acordo com Leal, a exclusão social se refere, “de modo combinado ou não”, à impossibilidade de acesso a bens materiais e imateriais, mas pode estar relacionada a outros fatores:

[...] desinserção do mercado de trabalho, discriminação, segregação, posição entre as mais baixas da estrutura social, vulnerabilidade a riscos sociais, impossibilidade de realização de direitos, ausência de lugar social, inutilidade para o mundo, falta de sentido para a vida.³⁷⁵

Ocorre que o indivíduo faz jus às condições mínimas de existência digna. Por outro lado, tanto nas situações de miséria como nas situações de pobreza, há exclusão social.

Estando ou não o indivíduo em situação configuradora de pobreza ou de miséria, ele possui um núcleo de direitos que está vinculado à própria dignidade da pessoa humana (ver Item 3.3.1) e, em face da necessidade de proteção conferida ao mínimo existencial que viabilize ao indivíduo e sua família uma vida digna, tanto a doutrina do Direito como a jurisprudência passaram a empregar a expressão “intangibilidade do mínimo existencial”.

Intangibilidade não tem o mesmo significado de intributabilidade (ver Item 2.2.3.4), mas, às vezes, a doutrina e a jurisprudência empregam aquele termo no lugar deste último quando tratam da ideia do mínimo não imponible propriamente dita.

Intangibilidade é a qualidade de intangível, a qual, por sua vez, significa aquilo que não se pode tocar.³⁷⁶

Cumpra-se registrar, portanto, que a expressão intangibilidade do mínimo existencial é muito mais abrangente e, por isso, ela tem sido empregada tanto ao se falar de uma forma mais ampla da ideia de proteção da dignidade da pessoa humana (incluindo a ideia dos mínimos sociais), como ao se falar acerca da proteção da atividade econômica da pessoa jurídica. Por outro lado, a expressão intributabilidade do mínimo existencial, bem mais restrita, tem sido empregada quando está a se falar da ideia do mínimo não imponible propriamente dita.

Nesse sentido, quando Kloepfer trata, *e.g.*, da questão relativa à intervenção na dignidade humana, diz ser “preponderante na doutrina” o

³⁷⁵ LEAL, 2011, p. 213.

³⁷⁶ FERREIRA, 2010, p. 1169.

entendimento no sentido da “intangibilidade da dignidade da pessoa humana”.³⁷⁷

Nabais, por sua vez, quando cuida da questão dos limites da tributação, faz referência à “intangibilidade fiscal” dos mínimos existenciais.³⁷⁸

Torres também menciona, ao abordar a questão relativa à dotação orçamentária, que cabe ao Poder Judiciário reconhecer a “intangibilidade do mínimo existencial” e determinar “aos demais poderes a prática dos atos orçamentários cabíveis”.³⁷⁹

Percebe-se, assim, que a doutrina do Direito tem empregado o termo intangibilidade quando trata tanto da ideia dos mínimos sociais como da ideia do mínimo não imponible.

Já na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, *e.g.*, percebe-se prevalecer o emprego da expressão “intangibilidade do núcleo consubstanciador do mínimo existencial” quando discorre acerca das liberdades positivas (ver Item 1.2.3).

Eis um dos acórdãos publicados pelo STF:

Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental. A questão da legitimidade constitucional do controle e da intervenção do Poder Judiciário em tema de implementação de políticas públicas, quando configurada hipótese de abusividade governamental. Dimensão política da jurisdição constitucional atribuída ao Supremo Tribunal Federal. Inoponibilidade do arbítrio estatal à efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais. Caráter relativo da liberdade de conformação do legislador. Considerações em torno da cláusula da ‘reserva do possível’. Necessidade de preservação, em favor dos indivíduos, da integridade e da intangibilidade do núcleo consubstanciador do ‘mínimo existencial’. Viabilidade instrumental da arguição de descumprimento no processo de con-

³⁷⁷ KLOEPFER, Michael. *Vida e dignidade da pessoa humana*. Tradução de Rita Dostal Zanini. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 175.

³⁷⁸ NABAIS, 2012, p. 579.

³⁷⁹ TORRES, 2009, p. 96.

cretização das liberdades positivas (direitos constitucionais de segunda geração).³⁸⁰

Do corpo da referida decisão merece destaque o seguinte trecho, em particular, por revelar que a discussão está afeta, na verdade, à ideia dos mínimos sociais:

Não obstante a formulação e a execução de políticas públicas dependam de opções políticas a cargo daqueles que, por delegação popular, receberam investidura em mandato eletivo, cumpre reconhecer que não se revela absoluta, nesse domínio, a liberdade de conformação do legislador, nem a de atuação do Poder Executivo. É que, se tais Poderes do Estado agirem de modo irrazoável ou procederem com a clara intenção de neutralizar, comprometendo-a, a eficácia dos direitos sociais, econômicos e culturais, afetando, como decorrência causal de uma injustificável inércia estatal ou de um abusivo comportamento governamental, aquele núcleo intangível consubstanciador de um conjunto irredutível de condições mínimas necessárias a uma existência digna e essenciais à própria sobrevivência do indivíduo, aí, então, justificar-se-á, como precedentemente já enfatizado - e até mesmo por razões fundadas em um imperativo ético-jurídico -, a possibilidade de intervenção do Poder Judiciário, em ordem a viabilizar, a todos, o acesso aos bens cuja fruição lhes haja sido injustamente recusada pelo Estado.³⁸¹

Embora existam diferenças nas ideias correspondentes, resta claro que o mínimo existencial pode ser protegido tanto por parte da ideia dos mínimos sociais como por parte da ideia do mínimo não imponível.

Cumprido destacar, em suma, que o mínimo existencial abrange uma gama enorme de bens materiais e imateriais (tangíveis e intangíveis), integra os direitos fundamentais e o seu tolhimento atentaria contra o princípio da dignidade humana, contra o modelo de Estado Demo-

³⁸⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Cautelar em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 45*. Relator Min. Celso de Mello, DJ 04.05.2004, p. 12.

³⁸¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Cautelar em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 45*. Relator Min. Celso de Mello, DJ 04.05.2004, p. 12.

crático de Direito e contra os valores da liberdade e da justiça acolhidos nas Constituições contemporâneas.

1.2.3.3 Mínimo não imponible

O mínimo existencial, no âmbito tributário, pode ser protegido tanto pela ideia da imunidade tributária como pela ideia da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Baleeiro explica que a preservação do mínimo existencial em face do Fisco, em particular, “constitui princípio secular, pacífico e universal pela consagração na doutrina e na prática dos países, ao menos em relação ao imposto sobre a renda”.³⁸²

Afinal, nas palavras de Alfons Dopsch, “estabelecer um mínimo não imponible é algo tão natural que se comprova já nos mais remotos começos do sistema tributário”.³⁸³

Torres lembra que no Estado patrimonial os pobres eram tributados e “incumbia à Igreja, com uma parcela dos dízimos, e aos cristãos ricos dar assistência social aos pobres”. Com o advento do Estado de direito, no século XIX, aprofundou-se a tendência que vinha do Estado de polícia anterior e institucionalizou-se a proteção ao mínimo existencial e à pobreza, proibindo-se “a incidência de impostos sobre a parcela *mínima necesaria à existência humana digna*”. Ainda nas palavras do autor, no Estado Social, a proteção ao mínimo existencial se fez por “mecanismos paternalistas” em face de uma “ideologia” que se aproximava da concepção de “justiça social” e, no Estado fiscal, a imunidade do mínimo existencial aos impostos obteve “maior vigor com a doutrina liberal e a teoria da tributação progressiva”.³⁸⁴

Na explicação exposta por Baleeiro:

Desde o século XVIII, pelo menos, com Montesquieu e depois com Bentham e outros, sustentou-se que o imposto deve poupar os recursos dos indivíduos de restrita capacidade econômica. O ‘necessário físico’ deveria ser isento da tributação. A mes-

³⁸² BALEEIRO, 2001, p. 745.

³⁸³ DOPSCH *apud* GERLOFF, 1961b, p. 248, tradução nossa (Establecer un mínimo no imponible es algo tan natural que se comprueba ya en los más remotos comienzos del sistema impositivo).

³⁸⁴ TORRES, 2009, p. 3, 6-7, 161.

ma ideia, modernamente, é enunciada através do princípio da isenção do ‘mínimo de existência’.³⁸⁵

Como lembrado por Seligman, na Prússia:

[...] o imposto de renda classificado na Lei de 1873 permaneceu como antes, em 1000 *thalers* [moeda prussiana da época] - ou agora, de acordo com a nova unidade monetária alemã, 3000 *marcos* (US\$ 750); mas uma completa isenção foi introduzida para o então denominado mínimo de subsistência, o qual foi fixado em 420 *marcos*.³⁸⁶

De acordo com Zilveti, foi esta lei editada em 1873 que trouxe a primeira noção de mínimo existencial ao direito positivo tributário: “A lei do Reich alemão fixou em 1.000 *thalers* (*sic*), a isenção fiscal para o contribuinte, que seria o mínimo necessário para a subsistência”.³⁸⁷

Depois, com o predomínio do modelo de Estado Social, nas palavras de Torres, “descuidou-se do discurso sobre o mínimo existencial” e exacerbou-se “a retórica sobre a justiça social, que conduziria à transferência de rendas da classe rica para a pobre”.³⁸⁸

No Brasil, logo após a proclamação da República, em relatório submetido ao Chefe do Governo Provisório, no ano de 1891, Ruy Barbosa, então ministro da Fazenda, já defendia a instituição de um “mínimo tributável”, em conjunto com a ideia de instituição do imposto de renda então inexistente:

[...] considero absoluta a necessidade de não submeter à ação do imposto direto o mínimo necessário à existência (*Existenzminimum*) nas classes mais desfavorecidas. Certamente [porém] esse mínimo, se o quisermos determinar precisamente, é uma incógnita muito variável.³⁸⁹

³⁸⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Atualização de Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 276.

³⁸⁶ SELIGMAN, 1911, p. 243, tradução nossa (the classified-income tax in the law of 1873 remained as before, at 1000 thalers - or now, according to the new German monetary unit, 3000 marks (\$750); but a complete exemption was introduced for the so-called minimum of subsistence, which was fixed at 420 marks).

³⁸⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Capacidade contributiva e mínimo existencial*. In: _____; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 45; ZILVETI, 2004, p. 205.

³⁸⁸ TORRES, 2009, p. 163.

³⁸⁹ COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1966, p. 109.

Constava expresso nesse relatório, porém, que o “mínimo necessário à existência” já teria sido, “até certo ponto, reconhecido pelo legislador brasileiro, quando, ao criar o imposto sobre vencimentos, ramo do imposto sobre a renda, só os tributou de 1:000\$000 para cima”.³⁹⁰

Naquela mesma época, Castro também já apontava que os “theoricos allemães” frequentemente tratavam do *Existenzminimum*, “uma receita mínima necessária à existência e que está isenta de impostos”. O autor alertava, entretanto, que Nitti tinha entendimento diferente, pois, rigorosamente falando, não existiria um mínimo de existência: “onde há possibilidade de se aplicar um imposto, de se fazer uma reduçãõ, evidentemente não há um *minimum*”.³⁹¹

Castro publicou sua obra há exatamente um século e nela defendia, tal como Ruy Barbosa, “que o direito moderno não pode deixar de reconhecer uma isençãõ fiscal em favor dos que não têm meios de subsistência, dos miseráveis”. Transcrevendo-se as palavras do próprio Castro: “mesmo não admittindo o *Existenzminimum* dos theoricos allemães, não é contestável a necessidade de se isentar dos impostos directos uma certa renda”.³⁹²

Não obstante, a ideia de se instituir um mínimo não impondível já era então combatida por muitos. Conforme explicado por Neumark:

Apesar de já em tempos relativamente remotos ter havido defensores da introdução de um ‘*mínimo vital*’ livre de impostos (e.g., Justi, Sonnenfels, Bentham e Sismondí), o certo é que este conceito foi combatido até finais do século passado [século XIX] por inumeráveis economistas da escola liberal [...].³⁹³

Conforme lembrado por Seligman, “o argumento contra o mínimo de subsistência, tal como tem sido elaborado, especialmente pelo professor Gustav Cohn, é de natureza tanto econômica como política”.³⁹⁴

³⁹⁰ COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1966, p. 109.

³⁹¹ CASTRO, 1910, p. 159.

³⁹² CASTRO, 1910, p. 159-160.

³⁹³ NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposicion*. 2. ed. Tradução de Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. 95, tradução nossa (A pesar de que ya en tiempos relativamente remotos hubo defensores de la introducción de un «*mínimo vital*» libre de impuestos (por ejemplo, Justi, Sonnenfels, Bentham y Sismondí), lo cierto es que este concepto fue combatido hasta finales del siglo pasado por innumerables economistas de la escuela liberal).

³⁹⁴ SELIGMAN, 1911, p. 27, tradução nossa (The argument against the minimum of subsistence, as it has been elaborated, especially by Professor Gustav

Além do “combate” à ideia do mínimo existencial, também houve quem afirmasse, como Berliri, *e.g.*, que não existiria “razão de ‘conveniência’ que pudesse persuadir o Fisco a renunciar ao abatimento do imposto sobre rendas produzidas abaixo do ‘mínimo’ alimentício”, assim como não haveria “razão do instituto de um mínimo imponível”, quando a progressividade, e por consequência a regressividade, substituísse a proporcionalidade na tributação.³⁹⁵

De acordo com o entendimento de Berliri, a ideia do “mínimo imponível” restaria substituída, neste caso, pela ideia do “mínimo do imposto”, isto é, pelo “mínimo a partir do qual a quantia do imposto passaria a ser tão exígua que não cobriria os gastos de arrecadação”.³⁹⁶

Entretanto, mesmo diante das divergências apontadas, já havia uma certa preocupação ligada ao bem estar do contribuinte. Conforme recordado por Laufenburger, “as deduções do mínimo de existência e de prêmios de seguros e a consideração de despesas de família significavam já as primeiras tentativas de uma personalização”.³⁹⁷

Com a consolidação da ideia da capacidade contributiva, a doutrina tributarista passou a reformular seu entendimento.

Eis as ideias expostas, *e.g.*, por Gerloff acerca das ideias do mínimo não imponível e da capacidade contributiva:

A capacidade contributiva somente começa com aquela existência em bens que excede o imprescindível para viver. O Estado atuaria contra seus próprios fins se quisesse cercear, mediante impostos, os meios requeridos para financiar os gastos

Cohn [COHN, Gustav. *System der finanzwissenschaft*. § 220. Stuttgart: Ferdinand, 1889], is both economic and political in its nature).

³⁹⁵ BERLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto justo: apuntes sobre un sistema jurídico de la contribución pública, esbozo de una reforma orgánica de la hacienda ordinaria*. Tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986. p. 250, 253, tradução nossa (razón de «conveniencia» que pueda persuadir al Fisco a renunciar a la detraccción del impuesto sobre rentas producidas por debajo del «mínimo» alimenticio [...] razón del instituto de un mínimo imponible).

³⁹⁶ BERLIRI, 1986, p. 253, tradução nossa (*mínimo imponible [...] mínimo del impuesto [...] mínimo más allá del cual la cuantía del impuesto pasaría a ser tan exígua que no cubriría los gastos de recaudación*).

³⁹⁷ LAUFENBURGER, Henry. *La imposición a la renta*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 452-453, tradução nossa (Las deducciones del mínimo de existencia y de primas de seguros y la consideración de cargas de familia significaban ya las primeras tentativas de una personalización).

imprescindíveis para viver. Disto surge a *fixação de um mínimo não imponible*, é dizer, aquela renda mínima que é imprescindível para cobrir os gastos da existência. Isto compreende, em sentido restrito, somente as necessidades para a existência física, mas, por regra comum, também aquele mínimo de necessidades culturais que correspondem, segundo a interpretação vigente, também aos mais pobres, como seres humanos.³⁹⁸

Apesar de essas ideias também terem sido discutidas por aqui, a doutrina tributarista brasileira não tem diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de ter aproximado as figuras da isenção e da imunidade tributária em razão da aparente prevalência desta última ideia porque ela possibilitaria o alcance parcial dos mesmos objetivos almejados por aquela.

Por não haver uma maior preocupação com a redução empreendida, a doutrina não tem diferenciado, quando cuidam da questão, as ideias do mínimo existencial, do mínimo não imponible, da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco.

Além disso, também existe um certo reducionismo na doutrina do Direito que restringe a ideia do mínimo não imponible a algumas espécies tributárias.

Neumark, *e.g.*, diz que o “verdadeiro mínimo vital isento” diz respeito particularmente ao imposto de renda:

É evidente que não se pode falar em sentido estrito de um ‘mínimo vital livre de impostos’ além do que diga respeito a um imposto (geral) sobre a renda, mas a expressão também se presta a ser aplicada

³⁹⁸ GERLOFF, 1961b, p. 248, tradução nossa (La capacidad contributiva comienza recién con aquella existencia en bienes que excede lo imprescindible para vivir. El Estado actuaría en contra de sus propios fines se quisiera cercenar, mediante impuestos, los medios requeridos para sufragar los gastos imprescindibles para vivir. De ello surge la *fijación de un mínimo no imponible*, es decir, aquella renta mínima que es imprescindible para cubrir los gastos de la existencia. Esto comprende, en sentido restringido, solamente las necesidades para la existencia física, pero por regla común también aquel mínimo de necesidades culturales que corresponden según la interpretación reinante también a los más pobres, como seres humanos).

cum grano salis a certos impostos de consumo e a um imposto geral sobre o patrimônio [...].³⁹⁹

Tipke, por sua vez, diz que o mínimo existencial é um tabu para todos os impostos, não apenas para o imposto de renda.⁴⁰⁰

Não obstante, Torres menciona que “a imunidade do *mínimo existencial* também compreende as taxas e as contribuições”.⁴⁰¹

No mesmo sentido, Valadão diz que o mínimo existencial “se aplica a todas as espécies tributárias e não apenas aos impostos, e muito menos, apenas ao imposto de renda”.⁴⁰²

A ideia do mínimo não imponível continua atrelada, porém, ao imposto de renda, seja mediante a instituição de isenção tributária, seja mediante o emprego da técnica de dedução em sua base de cálculo, o que tem colaborado para aquele reducionismo de ideias.

Por outro lado, cumpre registrar que a técnica da isenção tributária, ao buscar promover a desoneração tributária do mínimo existencial, está vinculada ao princípio da capacidade contributiva (que diz respeito à ideia da justiça).

Portanto, quando a doutrina tributarista emprega o termo *isenção* para designar a técnica ou mecanismo empregado para a proteção do mínimo existencial, não há de se falar em imunidade tributária, figura vinculada, no caso, à esfera da liberdade, mas sim em desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, figura vinculada à esfera da justiça.

Cumpre ter presente essa distinção ao se promover a leitura de Coêlho quando diz que nas “dobras da legislação” estão a “isenção do mínimo vital no imposto de renda”,⁴⁰³ ou quando ele refere que a renda relativa ao mínimo vital necessária para uma existência digna não revela capacidade contributiva, sendo, pois, “intributável”.⁴⁰⁴

De igual forma, quando Melo diz que o mínimo existencial:

³⁹⁹ NEUMARK, 1994, p. 95, tradução nossa (Es evidente que no se puede hablar en sentido estricto de un «mínimo vital libre de impuestos» más que con respecto a un impuesto (general) sobre la renta, pero la expresión se presta también a ser aplicada *cum grano salis* a ciertos impuestos de producto y a un impuesto general sobre el patrimonio).

⁴⁰⁰ TIPKE, 2002, p. 34.

⁴⁰¹ TORRES, 2007, p. 408.

⁴⁰² VALADÃO, 2008, p. 324.

⁴⁰³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 217.

⁴⁰⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 452.

São recursos econômicos que, quando muito, são suficientes para arcar com as necessidades elementares do cidadão e da sua família. Esses recursos econômicos, de fato, não demonstram a existência de capacidade contributiva. Esses recursos são intocáveis pela tributação.⁴⁰⁵

Também quando Valadão escreve que o mínimo existencial significaria:

[...] o princípio jurídico decorrente da incapacidade contributiva das pessoas, que protege a porção ou parcela tangível do patrimônio que, por sua própria natureza ou pela sua afetação jurídica, sejam voltadas para a satisfação das suas necessidades materiais elementares, proporcionando a subsistência da pessoa e, se for o caso, do seu núcleo familiar, e que merece, por sua importância, proteção legislativa para que o Estado se abstenha de malferi-la sob qualquer pretexto ou motivação.⁴⁰⁶

A questão será retomada mais à frente quando for explicado o fundamento da imunidade tributária (ver Item 2.2.3.2), bem como quando for abordado o princípio da capacidade contributiva (ver Item 2.2.2.1), mas, aqui neste ponto, cumpre apontar, ainda, uma outra questão que diz respeito à tributação das próprias prestações sociais positivas entregues pelo Estado (mínimos sociais) que têm por objetivo assegurar os direitos sociais acolhidos na Constituição correspondente.

Uma parte da doutrina tributarista entende que, por revelarem capacidade contributiva, essas prestações sociais poderiam ser tributadas.

Nas palavras de Nabais:

[...] o princípio do estado social não obsta a que as prestações, em que se concretizam os direitos sociais quando pecuniárias (ou mesmo em espécie), estejam sujeitas a imposto sobre o rendimento como o exigem os princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva, na medida em que ultrapassem o mínimo existencial individual ou familiar.⁴⁰⁷

Entretanto, no entendimento de Tipke, “o Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver”.⁴⁰⁸

⁴⁰⁵ MELO, 2012, p. 119.

⁴⁰⁶ VALADÃO, 2008, p. 80.

⁴⁰⁷ NABAIS, 2012, p. 588.

⁴⁰⁸ TIPKE, 2002, p. 34.

No mesmo sentido, Melo diz que o Estado pode até não intervir ou atuar para a otimização e a maximização dos direitos sociais, “mas ele não deve limitar ou restringir o verdadeiro exercício de direitos sociais por meio do exercício da tributação”.⁴⁰⁹

De acordo com Melo, “os gastos feitos pelo contribuinte em seu favor ou da sua família visando efetivar direitos sociais”, como, *e.g.*, saúde, lazer, educação, moradia, “jamais poderiam sofrer qualquer restrição”.⁴¹⁰

De igual modo, Baleeiro também já havia afirmado que “seria redondamente insensato, antieconômico e trabalhoso retirar, pelo imposto, recursos daqueles aos quais o Estado terá de socorrer pelos canais da despesa”.⁴¹¹

Nas palavras de Tipke e Lang:

[...] na medida em que o Estado Social em razão da Constituição tem de garantir o assim chamado mínimo existencial material sociocultural, influem os critérios jurídico-sociais sobre o Direito Tributário: o Estado não pode retirar algo do cidadão, que ele lhe deve dar, quando lhe falta.⁴¹²

Há de se ter presente, por outro lado, conforme exposto por Zilveti, o seguinte:

A preocupação do Estado Social, nascida com a Revolução Francesa, foi a de buscar a diminuição das desigualdades físicas e morais, garantindo o mínimo existencial. Assim, aquele que não tem condições de prover seu mínimo existencial deve estar isento da obrigação de concorrer para as despesas do Estado, além de ter do mesmo Estado a garantia do direito a um auxílio social e econômico.⁴¹³

Tendo em conta que a Constituição Federal acolhe a liberdade e a justiça como valores supremos da sociedade contemporânea, bem como o princípio da dignidade da pessoa humana, não seria razoável defender que o Estado brasileiro pudesse tributar as prestações entregues por ele próprio.

⁴⁰⁹ MELO, 2012, p. 122.

⁴¹⁰ MELO, 2012, p. 122.

⁴¹¹ BALEEIRO, 1998, p. 276.

⁴¹² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. v. 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. p. 65.

⁴¹³ ZILVETI, 1998, p. 45.

Conforme advertido por Carrazza:

Observe-se que o ‘Preâmbulo’ da Constituição Federal consagra extenso rol de *valores supremos* (a liberdade, a segurança, o bem-estar, a justiça etc.) a serem alcançados com a colaboração de todos, nomeadamente do Estado. De fato, este deve empenhar-se ao máximo para proporcionar às pessoas condições elementares de sobrevivência digna. Assim, não lhe é dado tributar, inclusive e principalmente por meio de imposto sobre a renda, o *mínimo vital* do contribuinte, vale dizer, a parte de seu patrimônio indispensável ao atingimento daqueles elevados objetivos.⁴¹⁴

Carrazza também destaca que a tributação por via do imposto de renda deveria “deixar intocado o *mínimo vital* do contribuinte, isto é, aquela porção de riqueza que lhe garante, e a seus dependentes, uma existência digna de um cidadão”.⁴¹⁵

Nas palavras de Zilveti, o mínimo existencial seria “a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte”.⁴¹⁶

Por isso, Zilveti comenta que:

Tributar aquele que não tem condições mínimas de subsistência tende a agravar o problema da pobreza, impedindo que o pobre possa adquirir produtos e fazer parte do mercado consumidor. Isto privaria o pobre de adquirir condições de mobilidade social segundo suas próprias capacidades, o que atenta contra os princípios do Estado de Direito e da democracia.⁴¹⁷

Já Guerra e Emerique complementam o seguinte acerca da questão do mínimo existencial:

[...] enquanto objeto de dimensão negativa por parte do Estado, neste campo mais especificamente é possível sustentar a adoção de medidas protetoras das mínimas condições de vida digna para as pessoas, principalmente se tais medidas pretendem evitar ações predatórias relacionadas ao po-

⁴¹⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 122.

⁴¹⁵ CARRAZZA, 2008, p. 122.

⁴¹⁶ ZILVETI, 2004, p. 203.

⁴¹⁷ ZILVETI, 1998, p. 45-46.

der de tributar exercido pelo Estado garantindo as condições iniciais de liberdade e a intributabilidade do mínimo vital.⁴¹⁸

O mínimo existencial integra os direitos humanos e os direitos fundamentais, as Constituições contemporâneas impõem limites ao poder instituído e o Estado democrático de direito deve primar pelo respeito à dignidade da pessoa humana.

Visto o mínimo existencial como um direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado, portanto, deveria ser imune à tributação.

Antes de adentrar a discussão dessa questão, porém, a ser tratada na terceira parte deste estudo, será analisada a figura da imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado.

Desta forma, a seguir serão abordados, na segunda parte do trabalho, o sistema constitucional tributário brasileiro e as limitações constitucionais tributárias, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias.

Tendo sido examinado o mínimo existencial como direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado nesta primeira parte do estudo, será possível discutir, na última parte do trabalho, a questão dos limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro, ocasião em que todos os temas abordados na pesquisa serão resgatados para a reflexão embasadora da tese aqui construída para que se verifique, ao final, se o mínimo existencial estaria imune aos tributos no Brasil, apesar de o texto expresso da Constituição Federal nada dispor acerca dessa limitação.

⁴¹⁸ GUERRA; EMERIQUE, 2006, p. 393.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL IMPOSTA AO ESTADO

A Constituição representa um pacto firmado em face do poder do povo. Isto é, representa um pacto de conciliação e de compromisso firmado por diferentes grupos e indivíduos integrantes de uma sociedade.

A Constituição Federal brasileira promulgada em 1988, lei fundamental da República Federativa do Brasil, tem por objeto, em particular, fixar limites e deveres ao Estado brasileiro e, por outro lado, estabelecer deveres, direitos e garantias aos diferentes grupos e indivíduos integrantes da sociedade.

De um modo mais amplo, na lição exposta por Silva, a Constituição Federal tem por objeto estabelecer a estrutura do Estado brasileiro, mas também:

[...] a organização de seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma de seu exercício, limites de sua atuação, assegurar os direitos e garantias dos indivíduos, fixar o regime político e disciplinar os fins socioeconômicos do Estado, bem como os fundamentos dos direitos econômicos, sociais e culturais.⁴¹⁹

É por isso que, nas palavras de Barroso, a Constituição está no centro do sistema jurídico, é dotada de supremacia formal e material, e funciona, hoje, “não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional, mas também como vetor de interpretação de todas as normas do sistema”.⁴²⁰

A legitimidade da tributação hoje em vigor no Brasil, portanto, está situada na Constituição Federal, a qual disciplina o sistema constitucional tributário brasileiro e fixa as limitações constitucionais tributárias, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias.

Os tributos se prestam, no Brasil, à realização das atividades estatais gerais e específicas. Abrangem impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

O Estado brasileiro emprega os tributos arrecadados no exercício de suas atividades fins e, como esse montante representa a maior parcela dos recursos públicos, as atividades estatais (gerais e específicas) somente são possíveis em face da receita tributária.

⁴¹⁹ SILVA, 2014, p. 45.

⁴²⁰ BARROSO, 2007, p. 152.

A atividade financeira do Estado, por conseguinte, representa mera atividade meio, instrumental àquelas. Realiza-se com a identificação, obtenção (receita), administração (gestão) e aplicação (emprego) dos recursos públicos em prol de interesses eminentemente públicos no exercício das atividades fins do Estado.

Interesses públicos não se confundem com interesses coletivos, limitados a um determinado grupo de indivíduos, nem tampouco com interesses pessoais, privados, de um determinado indivíduo.

Entretanto, como explicado por Cristóvam:

[...] o conceito de interesse público compatível com o marco do Estado constitucional de direito não pode ser construído com base em qualquer teoria mais ou menos forte de prevalência abstrata e apriorística de direitos ou interesses coletivos (públicos) sobre direitos ou interesses individuais (privados). [...] ante a necessária pretensão de legitimidade e conformidade ao modelo brasileiro de Estado republicano, social e democrático de direito, [...] o conceito jurídico de interesse público deve ser construído a partir dos mecanismos e parâmetros de promoção daquele conjunto de interesses sociais e coletivos escolhidos pelo legislador constituinte, cuja implementação estará sempre condicionada a um constante e instável diálogo de ponderação com os direitos e interesses fundamentais individuais, pautas político-normativas que também ostentam proteção destacada pela ordem constitucional.⁴²¹

Logo, os interesses do Estado devem estar muito próximos aos interesses da própria sociedade. Em face dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, acolhidos na Constituição Federal, o Estado brasileiro (identificado com o modelo de Estado Social e Democrático de Direito) deve ser visto como instrumento da Sociedade brasileira, isto é, como instrumento para a consecução do bem comum.

Alerta-se, porém, que, conforme escrito por Ferrajoli, “frente ao capitalismo globalizado de hoje e aos denominados ‘mercados’, é dizer,

⁴²¹ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de interesse público no estado constitucional de direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. In: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Orgs.). *Direito tributário e outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC*. Florianópolis: Insular, 2015. p. 151.

aos poderes desregulados e vorazes das finanças especulativas”, tem-se produzido uma “inversão da relação entre política e economia”:

[...] já não são os Estados, com suas políticas, os que controlam o mundo dos negócios e regulam e governam a vida econômica e social em função dos interesses públicos e gerais, mas sim, são os poderes não controlados dos mercados os que impõem aos Estados políticas antidemocráticas e antisociais, para vantagem dos interesses privados de maximização de benefícios e de pilhagem dos bens coletivos.⁴²²

A propósito, Balthazar já havia afirmado que a especulação financeira arraigada no atual capitalismo globalizado representa um investimento que “simplesmente extrai e concentra a riqueza existente” e que “os ganhos do investidor extrativo são realizados à custa de outros indivíduos ou genericamente da sociedade”.⁴²³

Não obstante, escrevendo sobre o sistema econômico designado por “capitalismo”, descrito pela primeira vez em 1845, Popper defende que o “dogma” no sentido de que “o poder econômico está na raiz de todo mal” deveria ser repellido, pois “podemos domá-los”. Para isso, bastaria “usar as chaves”, criando “instituições para o controle democrático do poder econômico e para proteger-nos da exploração econômica”. Afinal, nas palavras do autor, os problemas só podem ser salvaguardados pelo “controle institucional do poder”.⁴²⁴

Tendo presente esses ensinamentos, cumpre apontar que o tributo é instrumento financeiro necessário ao Estado para o exercício de suas atividades fins, ou seja, é recurso financeiro empregado para a consecução

⁴²² FERRAJOLI, 2012b, p. 146, tradução nossa (frente al capitalismo globalizado de hoy y a los llamados ‘mercados’, es decir, a los poderes desregulados y voraces de las finanzas especulativas [...] inversión de la relación entre política y economía: ya no son los Estados, con sus políticas, los que controlan el mundo de los negocios y regulan y gobiernan la vida económica y social en función de los intereses públicos y generales, sino que son los poderes incontrolados de los mercados los que imponen a los Estados políticas antidemocráticas y antisociales, para ventaja de los intereses privados de maximización de beneficios y de rapiña de los bienes colectivos).

⁴²³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *A taxa Tobin e a globalização financeira: uma análise*. In: DAL RI JÚNIOR, Arno; OLIVEIRA, Odete Maria de (Orgs.). *Direito internacional econômico em expansão: desafios e dilemas*. Ijuí: Unijuí, 2003. p. 746.

⁴²⁴ POPPER, 1998b, p. 135, 146, 169.

ção de interesses públicos, está intrinsicamente relacionado à consecução daquele bem comum e se presta a intervir na economia.

Ciente disso, bem como de que o tributo se presta à redistribuição de renda e riqueza, a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 deu especial atenção à enorme concentração de renda e riqueza ainda persistente no Brasil, bem como às mazelas e desigualdades perpetuadas por aqui.

Essa concentração de renda e riqueza verificada no país constitui uma ferida histórica e um dos fatores responsáveis pela perpetuação de antigos privilégios e enormes desigualdades ainda presentes na sociedade brasileira.

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados sistema constitucional tributário brasileiro e limitações constitucionais tributárias.

Ao final desta segunda parte do estudo, buscar-se-á analisar a figura da imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado, questão que será ulteriormente resgatada na última parte do trabalho para a reflexão embasadora da tese aqui construída.

2.1 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Teoria dos Sistemas possui natureza interdisciplinar. De acordo com ela, as explicações de um sistema não se encontram nele próprio, mas sim na sua relação com o meio, já que essa relação constitui o sistema como um todo.

Existem várias teorias a respeito dos sistemas que espelham diferentes aspectos, mas que não são mutuamente exclusivas porque, de acordo com Bertalanffy, frequentemente se combinam na sua aplicação.⁴²⁵

Para Bertalanffy, a teoria geral dos sistemas é uma “investigação científica de conjuntos e totalidades”. Não basta a análise de seus elementos para a sua compreensão, é necessário ter em conta as inter-relações desses elementos, já que “o todo é mais que a soma das partes”.⁴²⁶

Dessa forma, um sistema trabalha para a sua própria unidade através de inter-relações que constrói no âmbito de seus subsistemas e seus elementos constitutivos.

Existem superposições entre diferentes sistemas e, por isso, conforme explicado por Bertalanffy, uma realidade deve ser vista como

⁴²⁵ BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações*. Tradução de Francisco M. Guimarães e Edgar Orth. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2010. p. 131.

⁴²⁶ BERTALANFFY, 2010, p. 14, 83.

“uma enorme ordem hierárquica de entidades organizadas, numa superposição de muitos níveis”.⁴²⁷

Tendo presente o direito positivo como um sistema de normas jurídicas, essas normas devem ser vistas, por conseguinte, como elementos componentes do sistema jurídico correspondente.⁴²⁸

Como alertado por Ataliba, “os sistemas não são formados pela soma de seus elementos, mas pela conjugação harmônica deles”. Os sistemas jurídicos são formados “pela composição hierarquizada e sistemática das normas que o compõem”.⁴²⁹

Nesse sentido, Canotilho também diz que um sistema se caracteriza pelo conjunto dos elementos em interação:

[...] organizado em totalidade, que reage às interações de tal forma que, quer ao nível dos elementos constitutivos quer ao nível do conjunto, aparecem fenómenos e qualidades novas não reconduzíveis aos elementos isolados ou à sua simples soma.⁴³⁰

Conforme realçado pelo autor, um sistema jurídico, ou melhor, um “sistema de normas juridicamente vinculantes”, é composto pelo “conjunto de *normas* jurídicas (regras + princípios jurídicos) constitutivas de uma sociedade organizada”.⁴³¹

O sistema jurídico constitui uma realidade, compreende um todo unitário, coerente e harmônico, e integra uma pluralidade de outros sistemas compreendidos em uma realidade maior.

Nas palavras de Ataliba, “dentro de um sistema normativo são reconhecíveis diversos sistemas parciais, a partir de perspectivas materiais diversas”, mas o sistema jurídico compreende um “conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos”.⁴³²

A composição dos elementos sob a perspectiva unitária do sistema, nos termos apontados por Ataliba, representaria, portanto, uma “tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior”.⁴³³

Acerca desse “pluralismo de sistemas”, Torres escreve o seguinte:

⁴²⁷ BERTALANFFY, 2010, p. 123.

⁴²⁸ CARVALHO, 2008, p. 402.

⁴²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968, p. 20.

⁴³⁰ CANOTILHO, 1996, p. 45.

⁴³¹ CANOTILHO, 1996, p. 46.

⁴³² ATALIBA, 1968, p. 3, 20.

⁴³³ ATALIBA, 1968, p. 4.

O sistema jurídico, por seu turno, compreende os sistemas do Direito Público e do Direito Privado. Aquele abrange os sistemas do Direito Penal, do Direito Financeiro, do Direito Processual, etc. O do Direito Financeiro, contém, ao lado dos sistemas monetário e orçamentário, o *sistema tributário*, que também se apresenta no plural.⁴³⁴

A propósito, Becker já havia alertado que “os vários ramos do Direito não constituem compartimentos estanques”. São partes de “um único sistema jurídico”, motivo pelo qual a regra jurídica contida em uma determinada lei seria resultante de diversas leis ou artigos de leis, ou melhor, seria resultante da “totalidade do sistema jurídico”.⁴³⁵

Carrazza também ensina que o sistema jurídico seria “a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras”.⁴³⁶

O sistema jurídico, portanto, abrange vários outros sistemas, dentre eles o próprio sistema constitucional que, tal qual aqueles, compreende um todo unitário, coerente e harmônico.

O sistema constitucional, nas palavras de Canotilho, é um sistema de regras e princípios, um “sistema aberto” que deixa “um sentido útil ao princípio da unidade da Constituição: o de *unidade hierárquico-normativa*”. É esse princípio da unidade da Constituição que impõe a necessidade de a Constituição ser interpretada de forma a “evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas”.⁴³⁷

O sistema constitucional tributário brasileiro, em particular, intitulado Sistema Tributário Nacional em capítulo próprio da Constituição Federal (abrangente dos arts. 145 a 162 da CF, dentre outros dispositivos esparsos), é regido por regras e princípios jurídicos, explícitos e implícitos, relacionados à matéria tributária.

Como ensinado por Ataliba, a matéria tributária contida na Constituição foi “moldada” em função de princípios e valores que formam “um sistema parcial, inserto no sistema constitucional total”. Em outras palavras, também do autor, o “sistema tributário constitucional” está inserido no sistema constitucional brasileiro, “que com o todo se conjuga, combina e articula, dele extraindo seus fundamentos e condições de expressão e existência”.⁴³⁸

⁴³⁴ TORRES, 2007, p. 1.

⁴³⁵ BECKER, 2007, p. 121-122, 129, 398.

⁴³⁶ CARRAZZA, 2008, p. 37.

⁴³⁷ CANOTILHO, 1996, p. 170, 191, 226.

⁴³⁸ ATALIBA, 1968, p. 4, 6.

No mesmo sentido, Ávila também explica, ao promover o resgate das ideias de Ataliba, Carrazza e Baleeiro, que o capítulo do texto constitucional relativo ao Sistema Tributário Nacional “deve ser relacionado com todo o ordenamento constitucional (ATALIBA), especialmente com os princípios sistematicamente fundamentais (CARRAZZA) - independentemente de estarem expressos ou implícitos (BALEIRO)”.⁴³⁹

De acordo com Ávila, o sistema constitucional tributário brasileiro mantém relação com toda a Constituição Federal, com os direitos fundamentais e com os princípios formais e materiais fundamentais, independentemente de estarem previstos de forma explícita.⁴⁴⁰

Logo, cumpre alertar que o direito constitucional tributário “é muito mais vasto do que o texto constitucional da Constituição Federal referente à matéria tributária”.⁴⁴¹

Isso não afasta, entretanto, a rigidez do sistema que, de acordo com Ataliba:

[...] resultou da preocupação do constituinte em assegurar a autonomia das entidades federadas e municípios, assim como garantir clima de harmonia, estreme de conflitos, o que o conduziu a cuidados superlativos, na disciplina quase exaustiva de toda atividade tributária.⁴⁴²

As normas jurídicas, abrangentes de regras e princípios jurídicos, implícitos e explícitos, compõem o ordenamento jurídico e formam o sistema jurídico. Como o Direito implica coerência e se projeta em sistema, essas normas jurídicas integram um sistema próprio e estão entrelaçadas e inter-relacionadas de tal forma entre si e com o próprio sistema que formam um todo unitário, coerente e harmônico.

O Direito constrói sua própria realidade. As normas jurídicas compõem o ordenamento jurídico e formam o sistema jurídico que, por sua vez, constitui uma realidade e compreende vários outros sistemas organizados numa superposição de muitos níveis.

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados alguns temas relacionados às normas, regras e princípios jurídicos. Ao final, serão enumeradas espécies e finalidades tributárias, bem como a partilha das rendas e competências tributárias.

⁴³⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008a. p. 27.

⁴⁴⁰ ÁVILA, 2008a, p. 21.

⁴⁴¹ ÁVILA, 2008a, p. 71.

⁴⁴² ATALIBA, 1968, p. 38.

2.1.1 Normas, regras e princípios jurídicos

O sistema jurídico compreende um todo unitário, coerente e harmônico abrangente de normas que compõem a ordem jurídica.

Outrora, a doutrina jurídica reduzia o Direito a um mero “sistema de leis”. Superada a ideia, a doutrina, hoje, terminou por conceber a realidade jurídica como um “sistema de normas”.⁴⁴³

Na atualidade, portanto, a maior parte da doutrina do Direito tem empregado a expressão *norma jurídica* como gênero abrangente de regras e princípios jurídicos.

De acordo com Cunha, o emprego do termo *norma* é recente:

É de 1874 o uso mais remoto desse termo [*norma*] (com o significado que lhe damos hoje) que Littré conseguiu assinalar. Tomando ao acaso tratados jurídicos ou compêndios gerais do final do século XIX, não consegui localizar aí o vocábulo ‘norma’, um dos primeiros com que nos deparamos ao ler textos jurídicos contemporâneos. As *Lições de direito natural* do conselheiro João Silveira de Souza, redigidas sobre ‘o compêndio do Sr. conselheiro Autran’, e publicadas em Recife, em 1880 - que tomo como exemplo dos usos comuns -, referem-se a ‘leis’ e ‘regras’, mas não a normas.⁴⁴⁴

Alexy lembra que “a distinção entre regras e princípios já tinha sido inteiramente considerada na Alemanha por Josef Esser durante os anos de 1950, embora com uma terminologia ligeiramente diferente”.⁴⁴⁵

Também se faz referência à obra intitulada *La costituzione e le sue disposizioni di principio*, de Crisafulli Vezio, como um importante marco dessas ideias, já que nela se afirmava que, se o princípio é fonte de norma, também é norma.⁴⁴⁶

Para Cademartori e Pinheiro, deve-se a Dworkin a distinção construída entre regras e princípios jurídicos, surgida na obra intitulada *Ta-*

⁴⁴³ REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 192-193.

⁴⁴⁴ CUNHA, Sérgio Sérvulo da. *Ética*. São Paulo: Saraiva, 2012a. p. 344.

⁴⁴⁵ ALEXY, Robert. *On the structure of legal principles*. Ratio Juris, Oxford, v. 13, n. 3, sep. 2000. p. 294, tradução nossa (The distinction between rules and principles had already been thoroughly considered in Germany by Josef Esser during the 1950s, albeit with a slightly different terminology).

⁴⁴⁶ CADEMARTORI, 2015.

king rights seriously, publicada em 1977,⁴⁴⁷ cujo capítulo objeto da referência havia sido originalmente publicado em 1967.⁴⁴⁸

A propósito, conforme explicado por Cademartori, “desde Dworkin, sabe-se que os princípios morais e as diretrizes políticas fazem parte do direito, numa concepção integral do fenômeno”.⁴⁴⁹

Torres também lembra que teria sido Dworkin quem estremeou “com clareza” os princípios das regras: “O festejado autor, após distinguir entre princípio e *policy*, estabelece as diferenças entre princípios (*legal principles*) e regras (*legal rules*)”.⁴⁵⁰

Alexy recorda, por sua vez, que a versão do pensamento anterior de Hart teria sido o maior desafio de Dworkin e que isso teria marcado “o início de uma ampla discussão”.⁴⁵¹

Hart já havia escrito o seguinte na obra intitulada *The Concept of Law*, publicada originalmente em 1961:

[...] princípios, regras, padrões, relativo à conduta dos indivíduos, [...] pertencem à moral e tornam moralmente obrigatória a conduta. Aqui, duas dificuldades relacionadas entre si vão nos confrontar. A primeira reside em que a palavra ‘moral’ e todas as outras que lhe estão associadas, ou os termos aproximadamente sinônimos como ‘ética’, têm elas próprias uma considerável área de imprecisão ou de ‘textura aberta’. Há certas formas de princípio ou de regra que alguns classificariam como moral e outros não.⁴⁵²

Partindo das ideias iniciais de Hart, portanto, Dworkin diferencia princípios e regras jurídicas, diz que essa diferença seria de natureza lógica e que apareceria “mais claramente quando consideramos princípios que nem mesmo se assemelham a regras”.⁴⁵³

De acordo com Dworkin:

As regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela

⁴⁴⁷ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 2. ed. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. XXI.

⁴⁴⁸ CADEMARTORI; PINHEIRO, 2013, p. 158.

⁴⁴⁹ CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 179.

⁴⁵⁰ TORRES, 2005a, p. 225.

⁴⁵¹ ALEXY, 2000, p. 294, tradução nossa (the beginnings of a broad discussion).

⁴⁵² HART, 1986, p. 182-183.

⁴⁵³ DWORKIN, 2007, p. 39, 42.

fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão. [...] Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm - a dimensão do peso ou importância.⁴⁵⁴

Zagrebelsky, por sua vez, escreve o seguinte acerca das regras e princípios jurídicos:

Em poucas palavras, às regras ‘se obedece’ e, por isto, é importante determinar com precisão os preceitos que o legislador estabelece por meio das formulações que contêm as regras; aos princípios, por outro lado, ‘se presta adesão’ e, por isto, é importante compreender o mundo de valores, as grandes opções de cultura jurídica das quais formam parte e as quais as palavras não fazem senão uma simples alusão.⁴⁵⁵

Já Alexy diz que os princípios são “mandamentos de otimização”, ou seja, são “normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes”, enquanto que as regras, por outro lado, são normas que são satisfeitas, ou não, sempre. Por isso, “se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos”. Ainda de acordo com o autor, “a distinção entre regras e princípios é, portanto, uma distinção entre duas espécies de normas”.⁴⁵⁶

Em outras palavras, agora transcrevendo-se Canotilho, quando promove o resgate das ideias de Dworkin e Zagrebelsky:

As *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou profíbem) que é ou não é cumprida (nos termos de DWORKIN: *applicable in all-or-nothing fashion*); a convivência dos princípios é conflitual (ZAGREBELSKY); a convivência de regras é antinômica. Os princípios coexistem; as regras antinômicas excluem-se.⁴⁵⁷

⁴⁵⁴ DWORKIN, 2007, p. 39, 42.

⁴⁵⁵ ZAGREBELSKY, 2011, p. 110, tradução nossa (En pocas palabras, a las reglas ‘se obedece’ y, por ello, es importante determinar con precisión los preceptos que el legislador establece por medio de las formulaciones que contienen las reglas; a los principios, en cambio, ‘se presta adhesión’ y, por ello, es importante comprender el mundo de valores, las grandes opciones de cultura jurídica de las que forman parte y a las que las palabras no hacen sino una simple alusión).

⁴⁵⁶ ALEXY, 2008, p. 87, 90-91.

⁴⁵⁷ CANOTILHO, 1996, p. 167-168.

Para Canotilho, princípios são “normas jurídicas impositivas de uma *optimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos”. Ou melhor, ainda nas palavras desse autor, princípios jurídicos são “normas que exigem a realização de algo, da melhor forma possível, de acordo com as possibilidades fácticas e jurídicas”.⁴⁵⁸

Quanto às regras, Canotilho anota que “são normas que, verificados determinados pressupostos, exigem, proíbem ou permitem algo em termos definitivos, sem qualquer excepção (*direito definitivo*)”.⁴⁵⁹

Existem muitas outras ideias construídas na doutrina do Direito que, além de diferenciar regras e princípios jurídicos, acrescentam valores, diretrizes e postulados ético-políticos à discussão, mas que não caberiam aqui em face do recorte proposto para este estudo.

Em face dessas ideias, a maior parte da doutrina tem buscado, hoje, soluções para dois problemas daí advindos: a colisão dos princípios jurídicos e o conflito das regras jurídicas (ver Item 2.1.1.2).

Tendo em conta o exposto, a seguir serão analisados os atributos da norma jurídica. Ao final, serão examinados o fenômeno da subsunção da norma jurídica e a técnica da ponderação dos princípios jurídicos.

2.1.1.1 Atributos da norma jurídica

Para a aplicação da norma jurídica ao caso concreto, faz-se necessário verificar os atributos de sua validade, vigência e eficácia.

Ocorre que, tendo em vista a constitucionalização dos direitos (ver Item 1.1.1.4), uma parte da doutrina do Direito entende que os critérios de validade da norma jurídica foram alterados de tal modo que, hoje, uma norma somente seria juridicamente válida se ajustada aos princípios e aos direitos fundamentais positivados na Constituição correspondente.

Não obstante esse fenômeno da constitucionalização dos direitos, bem como das ideias levantadas no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, com as particularidades próprias dos paradigmas que o compõe, a maior parte da doutrina entende que continua necessário, para a aplicação da norma jurídica, verificar se ela é válida, está em vigor e possui eficácia.

Para Reale, a validade de uma norma jurídica pode ser vista sob três aspectos: “o da validade formal ou técnico-jurídica (vigência), o

⁴⁵⁸ CANOTILHO, 1996, p. 168, 534.

⁴⁵⁹ CANOTILHO, 1996, p. 533.

da validade social (eficácia ou efetividade) e o da validade ética (fundamento)”.⁴⁶⁰

Apesar de uma norma jurídica revogada perder sua validade e deixar de ter vigência para regular fatos futuros, ela conserva, porém, a aptidão de regular aqueles fatos consumados sob a égide da lei anterior, em respeito ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido ou à coisa julgada. Portanto, é possível que normas jurídicas não estejam em vigor, mas apresentem eficácia ou validade.

Também é possível que uma norma jurídica seja válida, mas não esteja em vigor porque perdeu a vigência em face de sua revogação ou porque ainda não adquiriu essa vigência.

Para Hart, “dizer que uma dada regra é válida é reconhecê-la como tendo passado todos os testes facultados pela regra de reconhecimento e, portanto, como uma regra do sistema”.⁴⁶¹

De acordo com o autor, “não há relação necessária entre a validade de uma regra concreta e a *sua* eficácia”. Por isso, diz que “devemos distinguir a não observância geral das regras do sistema, da ineficácia de uma regra concreta, que pode servir ou não de argumento contra a sua validade”.⁴⁶²

Hart lembra, inclusive, que o termo *validade* somente é usado “para responder a questões que se colocam *dentro* de um sistema de regras onde o estatuto de uma regra como elemento do sistema depende de que ela satisfaça certos critérios facultados pela regra de reconhecimento”.⁴⁶³

Não obstante, para a aplicação da norma jurídica, na atualidade, há de se atentar para aquele fenômeno da constitucionalização dos direitos, bem como para a aproximação promovida entre validade e justiça pelo paradigma neoconstitucionalista (ver Item 1.1.1).

Afinal, conforme explicação exposta por Barroso:

[...] a constitucionalização do Direito importa na irradiação dos valores abrigados nos princípios e regras da Constituição por todo o ordenamento jurídico, notadamente por via da jurisdição constitucional, em seus diferentes níveis. Dela resulta a aplicabilidade direta da Constituição a diversas situações, a inconstitucionalidade das normas incompatíveis com a Carta Constitucional e, sobretudo, a interpretação das normas infraconstitucio-

⁴⁶⁰ REALE, 2007, p. 105.

⁴⁶¹ HART, 1986, p. 114.

⁴⁶² HART, 1986, p. 115.

⁴⁶³ HART, 1986, p. 120.

nais conforme a Constituição, circunstância que irá conformar-lhes o sentido e o alcance.⁴⁶⁴

Por outro lado, tendo em conta o ponto de vista neoconstitucionalista, há de se atentar que os atributos da validade, vigência e eficácia da norma jurídica merecem um enfoque bem diferente daquele empregado na análise que porventura se faça a partir do ponto de vista garantista.

Para Ferrajoli, validade e invalidade seriam “conceitos teóricos formais, que designam a conformidade e a coerência (e a discrepância ou a incoerência) de uma norma a respeito das normas sobre sua produção”.⁴⁶⁵ De acordo com o entendimento desse autor, também existe “distinção entre o conceito de ‘vigência’, vinculado exclusivamente às formas do ato normativo, e o de ‘validade’, vinculado além disso a seus conteúdos ou significados prescritivos”.⁴⁶⁶

Díaz, por sua vez, adverte que a vigência de uma norma jurídica não significa:

[...] eficácia social dela, de todas e cada uma delas, mas apenas do conjunto, do ordenamento jurídico enquanto tal. Com isto não se alude, pois, primordialmente, a uma ‘vigência’ de carácter sociológico, mas bem mais à validade formal, jurídica, de dita norma.⁴⁶⁷

Como explicado por Díaz, as normas jurídicas vigentes e válidas decorrem do fato de o poder constituinte ser “a origem (o criador) do Estado e do Direito”, o qual, por sua vez, outorga “legitimidade a ambos”.⁴⁶⁸ Por isso, escreve que “a validade do Direito não depende,

⁴⁶⁴ BARROSO, 2007, p. 173.

⁴⁶⁵ FERRAJOLI, 2006, p. 59, tradução nossa (conceptos teóricos formales, que designan la conformidad y la coherencia (y la discrepancia o la incoherencia) de una norma respecto de las normas sobre su producción).

⁴⁶⁶ FERRAJOLI, 2006, p. 60, tradução nossa (distinción entre el concepto de ‘vigencia’, vinculado exclusivamente a las formas del acto normativo, y el de ‘validez’, vinculado además a sus contenidos o significados prescriptivos).

⁴⁶⁷ DÍAZ, Elías. *De la maldad estatal y la soberanía popular*. Madrid: Debate, 1984. p. 23, tradução nossa (eficiencia social de ella, de todas y cada una de ellas, sino sólo del conjunto, del ordenamiento jurídico en cuanto tal. Con ello no se alude, pues, primordialmente, a una «vigencia» de carácter sociológico, sino más bien a la validez formal, jurídica, de dicha norma).

⁴⁶⁸ DÍAZ, 1984, p. 23, tradução nossa (el origen (el creador) del Estado y del Derecho [...] legitimidad a ambos).

por suposto, da justiça ou injustiça do mesmo; depende apenas de sua existência real como ordenamento jurídico”.⁴⁶⁹

Não obstante, de acordo com o autor, para que uma norma jurídica esteja vigente ou válida deve, antes, ser qualificada de “justa ou legítima”.⁴⁷⁰

Escrevendo particularmente para o direito tributário, Moraes assinala ter validade formal a lei em vigor que pode ser aplicada, que o atributo da vigência designa o momento no qual a norma jurídica passa a fazer parte do ordenamento jurídico, integrando-se neste, e que a validade é o atributo conferido à lei em função de sua compatibilidade ou não com esse ordenamento.⁴⁷¹

Para Carrazza, o atributo da vigência “é uma propriedade da regra jurídica que está apta a propagar efeitos tão logo aconteçam, no mundo em que vivemos, os fatos nela abstratamente descritos”. Já o atributo da validade “é a relação entre a norma jurídica e o sistema do Direito posto”.⁴⁷²

Carvalho, por sua vez, destaca que o atributo da validade da norma jurídica é aquela que mantém “relação de pertinencialidade” com um determinado sistema jurídico positivo ao qual se refere, “ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim”. Em outras palavras, ainda de acordo com esse autor, o atributo da validade “é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto”. Por isso, enquanto não revogada por outra norma jurídica, continua pertencendo ao respectivo sistema e, como tal, continua válida. Quanto ao atributo da vigência da norma jurídica, afirma que “é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fático, os eventos que elas descrevem”.⁴⁷³

Conforme explicado por Carvalho, a eficácia não seria atributo da norma jurídica, seria propriamente “qualidade de fatos jurídicos, não de normas”. Por isso, entende que as normas jurídicas podem ou não apresentar “eficácia técnica”, entendida esta como a “qualidade que a norma

⁴⁶⁹ DÍAZ, 1984, p. 22, tradução nossa (la validez del Derecho no depende, por supuesto, de la justicia o injusticia del mismo; depende sólo de su existencia real como ordenamiento jurídico).

⁴⁷⁰ DÍAZ, 1984, p. 23.

⁴⁷¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 148.

⁴⁷² CARRAZZA, 2008, p. 607.

⁴⁷³ CARVALHO, 2008, p. 403-404.

ostenta, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos, tenham aptidão de irradiar efeitos jurídicos”.⁴⁷⁴

Cumprido destacar, pelo exposto, a existência de diferentes entendimentos, bem como a necessidade de se atentar que, sob o ponto de vista neoconstitucionalista, os atributos da validade, vigência e eficácia da norma jurídica merecem um enfoque bem diferente daquele empregado na análise que porventura se faça a partir do ponto de vista garantista. Além disso, merece atenção nessa análise aquele fenômeno da constitucionalização dos direitos.

2.1.1.2 Ponderação e subsunção de normas jurídicas

A colisão dos princípios jurídicos e o conflito das regras jurídicas são questões muito discutidas no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo.

Por isso, a técnica da ponderação dos princípios jurídicos e o fenômeno da subsunção da norma jurídica representam um dos pontos nucleares desse debate.

De acordo com Dworkin, quando duas regras jurídicas entram em conflito:

[...] uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regra promulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes.⁴⁷⁵

Por outro lado, quando dois princípios jurídicos se “intercruzam”, ainda nas palavras de Dworkin, deve-se “levar em conta a força relativa de cada um”. Além disso, um princípio jurídico não deve estar em colisão com outros princípios que devam ser pressupostos para justificar uma regra jurídica que se esteja aplicando “ou com qualquer parte considerável das outras regras”.⁴⁷⁶

⁴⁷⁴ CARVALHO, 2008, p. 405, 413, 417.

⁴⁷⁵ DWORKIN, 2007, p. 43.

⁴⁷⁶ DWORKIN, 2007, p. 42; DWORKIN, 2005, p. 15.

Já nas palavras de Alexy, um conflito entre regras jurídicas “so- mente pode ser solucionado se se introduz, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida”. De modo diverso, quando princípios jurídicos colidem “um dos princípios terá que ceder”. Para a solução desse problema, ainda de acordo com o autor, “a lei da ponderação diz: ‘quanto mais alto é o grau do não cumprimento ou prejuízo de um prin- cípio, tanto maior deve ser a importância do cumprimento do outro’”.⁴⁷⁷

Sem divergência, Canotilho também afirma que, quando prin- cípios jurídicos colidem, eles devem ser “objecto de ponderação, de har- monização, pois eles contêm apenas ‘exigências’ ou ‘standards’ que, em ‘primeira linha’ (*prima facie*), devem ser realizados”.⁴⁷⁸

Barroso, do mesmo modo, diz haver necessidade de ponderação quando duas “normas constitucionais” colidem:

Quando duas normas de igual hierarquia colidem em abstrato, é intuitivo que não possam fornecer, pelo seu relato, a solução do problema. Nestes cas- os, a atuação do intérprete criará o Direito apli- cável ao caso concreto. A existência de colisões de normas constitucionais leva à necessidade de ponderação.⁴⁷⁹

Dessa forma, distintas soluções devem ser aplicadas para os cas- os de conflito de regras jurídicas e para os casos de colisão de prin- cípios jurídicos.

Ademais, conforme exposto por Canotilho, as regras suscitam “questões de *validade* (se elas não são correctas devem ser alteradas)”, enquanto que os princípios, de modo diferente, “suscitam problemas de *validade e peso* (importância, ponderação, valia)”. De acordo com o autor, as regras “contêm ‘fixações normativas’ *definitivas*, sendo insus- tentável a *validade* simultânea de regras contraditórias”.⁴⁸⁰

A propósito, Hart já havia escrito originalmente que:

[...] um critério de validade jurídica, ou fonte de di- reito, é supremo, se as regras identificadas por refe- rência a ele forem ainda reconhecidas como regras do sistema, mesmo que elas estejam em conflito com regras identificadas por referência aos outros critérios, ao passo que as regras identificadas por

⁴⁷⁷ ALEXY, 2008, p. 92-93; ALEXY, 2007, p. 15.

⁴⁷⁸ CANOTILHO, 1996, p. 168.

⁴⁷⁹ BARROSO, 2007, p. 139-140.

⁴⁸⁰ CANOTILHO, 1996, p. 168.

referência a estes últimos não são reconhecidas como tal, se estiverem em conflito com regras identificadas por referência ao critério supremo.⁴⁸¹

Portanto, algumas das questões objeto de debate no constitucionalismo contemporâneo representam discussões que foram levantadas há um bom tempo na doutrina do Direito.

A conexão entre direito e moral, *e.g.*, representa um dos pontos nucleares desse debate (ver Item 1.1.1) porque, como realçado por Pozzolo, o argumento neoconstitucionalista tem afirmado que a interpretação dos princípios jurídicos “deve ser feita à luz de uma teoria moral”.⁴⁸²

Alexy, aliás, faz referência expressa à moral quando diz que “para a validade ou existência de um direito moral basta que a norma, que está na sua base, vale [valha] moralmente”.⁴⁸³

Transcrevendo-se as palavras de Alexy:

Uma norma vale moralmente quando ela, perante cada um que aceita uma fundamentação racional, pode ser justificada. Direitos do homem existem, com isso, rigorosamente então, quando eles, no sentido apresentado, perante cada um, podem ser justificados.⁴⁸⁴

Já nas palavras de Díaz, ao aproximar direito e ética:

O dever ser jurídico pode, creio, comunicar-se (sem confusão) com o dever ser ético, expressão originária e última, por sua vez, da consciência individual. Podem, pois, dar-se razões éticas (fundadas) para o cumprimento do Direito [...].⁴⁸⁵

Não obstante, Zagrebelsky adverte que os princípios jurídicos não devem ser confundidos com a ética:

[...] é próprio dos princípios e dos valores sua capacidade para se relativizar a fim de poder se conciliar reciprocamente. A partir deste ponto de vis-

⁴⁸¹ HART, 1986, p. 117.

⁴⁸² POZZOLO, 2010, p. 109.

⁴⁸³ ALEXY, 2007, p. 47.

⁴⁸⁴ ALEXY, 2007, p. 47.

⁴⁸⁵ DÍAZ, 1984, p. 79, tradução nossa (El deber ser jurídico puede, creio, comunicarse (sin confusión) con el deber ser ético, expresión originaria y última, a la vez, de la conciencia individual. Pueden, pues, darse razones éticas (fundadas) para el cumplimiento del Derecho).

ta, distinguem-se tanto da ética como das regras jurídicas.⁴⁸⁶

Cumpra ser alertado aqui, entretanto, que, para Hart:

Há muitos tipos diferentes de relação entre o direito e a moral [...], não se segue daí que os critérios de validade jurídica de leis concretas, usadas num sistema jurídico, devam incluir, de forma tácita, se não explícita, uma referência à moral ou justiça.⁴⁸⁷

Alerta-se, ainda, transcrevendo-se as palavras de Dworkin, que, às vezes, regras e princípios jurídicos “podem desempenhar papéis bastante semelhantes e a diferença entre eles reduz-se quase a uma questão de forma”.⁴⁸⁸

Tendo em conta o exposto, continuam sendo empregados, na atualidade, critérios outrora levantados para a solução do conflito de regras jurídicas (os critérios de uso hierárquico, cronológico ou da especialidade). No Brasil, inclusive, esses critérios estão dispostos no Decreto-Lei n. 4.657, de 1942, denominado *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro* (conforme redação dada pela Lei n. 12.376, de 2010).

Para a solução do problema da colisão de princípios jurídicos, porém, passou-se a empregar a técnica da ponderação.

Conforme explicado por Sanchís:

[...] a ponderação é um método para a resolução de certo tipo de antinomias ou contradições normativas. Desde logo, não de todas: não daquelas que podem ser resolvidas mediante algum dos critérios de uso hierárquico, cronológico ou de especialidade.⁴⁸⁹

Ainda transcrevendo-se as palavras de Sanchís, essa ponderação requer a complementação de distintos passos:

Primeiro, que a medida examinada apresente um fim constitucionalmente legítimo como fundamento da interferência na esfera de outro princípio

⁴⁸⁶ ZAGREBELSKY, 2011, p. 125, tradução nossa (es propio de los principios y de los valores su capacidad para relativizarse a fin de poder conciliarse recíprocamente. Desde este punto de vista, se distinguen tanto de la ética como de las reglas jurídicas).

⁴⁸⁷ HART, 1986, p. 201.

⁴⁸⁸ DWORKIN, 2007, p. 44.

⁴⁸⁹ SANCHÍS, 2005b, p. 137, tradução nossa (la ponderación es un método para la resolución de cierto tipo de antinomias o contradicciones normativas. Desde luego, no de todas: no de aquellas que puedan resolverse mediante alguno de los criterios al uso, jerárquico, cronológico o de especialidad).

ou direito [...]. Em segundo lugar, a máxima da ponderação requer acreditar na adequação, aptidão ou idoneidade da medida objeto de ajuizamento em ordem à proteção ou consecução da finalidade expressada; [...] A intervenção lesiva para um princípio ou direito constitucional há de ser, em terceiro lugar, necessária; isto é, há de se acreditar que não existe outra medida que, obtendo em termos semelhantes a finalidade perseguida, resulte menos gravosa ou restritiva. [...] Finalmente, a ponderação se completa com o denominado juízo de proporcionalidade em sentido estrito que, de certo modo, condensa todas as exigências anteriores e encerra o núcleo da ponderação [...].⁴⁹⁰

Tendo sido feita referência ao “juízo de proporcionalidade” na citação acima transcrita, cumpre esclarecer aqui, então, que a técnica da ponderação também leva em conta o “juízo de razoabilidade”.

Em outras palavras, hoje, para a solução do problema da colisão de princípios jurídicos, a técnica da ponderação tem sido empregada em conjunto com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Em face dessa realidade, o emprego da técnica da ponderação de princípios jurídicos tem recebido uma especial atenção no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo.

Nesse debate, Sanchís afirma que:

[...] se *antes* de ponderar é preciso, de alguma maneira, subsumir, mostrar que o caso individual que examinamos forma parte do universo, de casos nos quais resultam relevantes dois princípios em colisão, *depois* de ponderar, creio, aparece de novo a exigência de subsunção.⁴⁹¹

⁴⁹⁰ SANCHÍS, 2005b, p. 150, tradução nossa (Primero, que la medida examinada presente un fin constitucionalmente legítimo como fundamento de la interferencia en la esfera de otro principio o derecho [...]. En segundo lugar, la máxima de la ponderación requiere acreditar la adecuación, aptitud o idoneidad de la medida objeto de enjuiciamiento en orden a la protección o consecución de la finalidad expresada; [...] La intervención lesiva para un principio o derecho constitucional ha de ser, en tercer lugar, necesaria; esto es, ha de acreditarse que no existe otra medida que, obteniendo en términos semejantes la finalidad perseguida, resulte menos gravosa o restrictiva. [...] Finalmente, la ponderación se completa con el llamado juicio de proporcionalidad en sentido estricto que, en cierto modo, condensa todas las exigencias anteriores y encierra el núcleo de la ponderación).

⁴⁹¹ SANCHÍS, 2005b, p. 145, tradução nossa (si *antes* de ponderar es preciso de alguna manera subsumir, mostrar que el caso individual que examinamos forma

Moreso também menciona que “a aplicação dos princípios consiste na subsunção de casos individuais em casos genéricos”, de forma que, “por razões conceituais”, não haveria “aplicação do direito sem subsunção”.⁴⁹²

Ferrajoli, por sua vez, ao diferenciar garantias (“princípios reguladores ou imperativos”) de diretrizes (“princípios diretivos ou direti-vas”), diz que “por trás de cada regra existe um princípio”:

[...] existem normas que enunciam valores ou diretivas de caráter político, das quais não é exatamente identificável a observância ou a inobservância. Trata-se, porém, de normas relativamente marginais. Podemos chamá-las *princípios diretivos* ou *diretivas*, em oposição a todos os outros princípios que denominarei *princípios reguladores* ou *imperativos*, porque inderrogáveis. E podemos caracterizá-las como expectativas genéricas e indeterminadas, não de atos, mas de resultados, diversamente dos princípios reguladores que, ao contrário, exprimem expectativas específicas e determinadas, às quais correspondem limites ou vínculos, isto é, garantias consistentes nas relativas proibições de lesão e obrigações de prestação. [...] Todos os outros princípios [...] são reguladores [...]. Na verdade, consistem em normas que, simplesmente, são formuladas de maneira diversa das regras [...].⁴⁹³

De acordo com o autor, as garantias (a cargo do poder público) se comportam como todas as regras, isto é, como normas vinculantes, ao passo que, de modo diverso, as diretrizes “não dão vida a nenhuma situação jurídica”.⁴⁹⁴

Para Ferrajoli, portanto, alguns princípios constitucionais seriam meras diretrizes que “indicam aos poderes públicos determinados fins

parte del universo, de casos en el que resultan relevantes dos principios en pugna, *después* de ponderar creo que aparece de nuevo la exigencia de subsunción).

⁴⁹² MORESO, José Juan. *Conflictos entre principios constitucionales*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 121, tradução nossa (la aplicación de los principios consiste en la subsunción de casos individuales en casos genéricos. [...] por razones conceptuales [...] aplicación del Derecho sin subsunción).

⁴⁹³ FERRAJOLI, 2012a, p. 38-39.

⁴⁹⁴ FERRAJOLI, 2012b, p. 93, tradução nossa (no dan vida a ninguna situación jurídica).

ou objetivos políticos, mas não os meios para alcançá-los, confiados às opções da política”.⁴⁹⁵

No entendimento do autor, essas diretrizes, ainda que fundamentais, não são regras e não implicam em nenhuma garantia:

[...] porque não estipulam nenhuma obrigação ou proibição determinadas. Certamente têm, como diretrizes, um valor deontico bem mais fraco: como normas programáticas, tal como vocês as têm denominado. Mas certamente não implicam nem exigem nenhuma garantia específica.⁴⁹⁶

Quando levado em conta o ponto de vista garantista, por conseguinte, o conflito de normas jurídicas deve ser solucionado pelos critérios de uso hierárquico, cronológico ou da especialidade.

Porém, sob o ponto de vista neoconstitucional, só o conflito de regras jurídicas deve ser solucionado por esses critérios. Se porventura o problema disser respeito à colisão de princípios jurídicos, deve ser empregada a técnica da ponderação (em conjunto com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade).

Nas palavras de Pozzolo, far-se-á necessário, para a solução do problema da colisão de princípios jurídicos, neste caso, “recorrer a argumentos morais e avaliar as exigências de justiça veiculadas no caso concreto, escolhendo a melhor solução”.⁴⁹⁷

Cumpre apontar aqui, entretanto, conforme já exposto (ver Item 1.1.1), que o paradigma garantista não admite essa pretensa conexão entre direito e moral.

É que, nas palavras de Ferrajoli:

Os princípios constitucionais - em especial aqueles que enunciam direitos - são normas prescritivas, que não podem ser neutralizadas por princípios ético-políticos de criação legislativa e, muito menos, jurisprudencial, mas vinculantes para todos os poderes públicos. É esta a substância e o papel garan-

⁴⁹⁵ FERRAJOLI, 2012b, p. 93, tradução nossa (indicam a los poderes públicos determinados fines u objetivos políticos, pero no así los medios para lograrlos, confiados a las opciones de la política).

⁴⁹⁶ FERRAJOLI, 2012b, p. 93, tradução nossa (porque no disponen ninguna obligación o prohibición determinadas. Ciertamente tienen, como directrices, un valor deontico más bien débil: como normas programáticas, tal como las habéis llamado vosotros. Pero ciertamente no implican ni exigen ninguna garantía específica).

⁴⁹⁷ POZZOLO, 2010, p. 108.

tista do constitucionalismo juspositivista que a abordagem principialista arrisca tornar inútil.⁴⁹⁸

No entendimento desse autor, o emprego da técnica da ponderação para a solução do problema da colisão de princípios jurídicos cria um “perigo” e, por isso, alerta o seguinte:

A ideia de que os princípios constitucionais sempre são objeto de ponderação ao invés de aplicação, ou pior, de que podem ser ponderados com princípios morais inventados pelos juízes, gera evidentemente um perigo - do qual nem sempre os defensores desta tese parecem conscientes - para a independência da jurisdição e para a sua legitimação política.⁴⁹⁹

Essa alegação de que os juízes teriam tomado o posto de “senhores do direito” outrora ocupado pelo legislador, aliás, já foi mencionado alhures (ver Item 1.1.2.4).

Como esta segunda parte do trabalho pretende analisar a imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado, merece particular destaque aqui, por conseguinte, que, para a solução do problema da colisão de princípios jurídicos, levando-se em conta o paradigma neoconstitucionalista, faz-se necessário recorrer a argumentos morais para avaliar as exigências de justiça no emprego da técnica da ponderação (em conjunto com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade). Por outro lado, para a solução do conflito de regras jurídicas, deve-se recorrer ao emprego dos critérios de uso hierárquico, cronológico ou da especialidade, qualquer que seja o paradigma levado em conta (neoconstitucionalista ou garantista). Para a subsunção da norma jurídica, porém, far-se-á necessário que ela seja válida, esteja em vigor e possua eficácia.

2.1.2 Espécies e finalidades tributárias

O sistema constitucional tributário brasileiro compreende uma multiplicidade de tributos abrangentes das seguintes espécies tributárias (observada a classificação quinquipartite): impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Conforme antes explicado de forma preliminar (ver Item 1.2.1.3), os tributos, no Brasil, cumprem tanto função financeira como função

⁴⁹⁸ FERRAJOLI, 2012a, p. 45.

⁴⁹⁹ FERRAJOLI, 2012a, p. 45.

social, mas também possuem finalidades que a doutrina tributarista terminou por classificar como finalidades fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados os aspectos jurídicos da hipótese de incidência tributária e enumeradas as cinco espécies tributárias previstas no sistema constitucional tributário brasileiro. Ao final, serão examinadas funções e finalidades tributárias.

2.1.2.1 Aspectos jurídicos da hipótese de incidência tributária

A hipótese de incidência da norma jurídica que institui o tributo existe apenas no mundo abstrato. Quando a norma jurídica tributária incide sobre uma situação, ato, fato, estado de fato ou conjunto de fatos ocorridos no mundo real (comumente designados na doutrina tributarista apenas por “fato”), porque previstos na hipótese de incidência descrita nessa norma, sobrevém o fato gerador e surge a obrigação tributária (cujo fenômeno a doutrina denomina por *subsunção*).

Nas palavras de Ataliba, a hipótese de incidência “é a descrição hipotética e abstrata de um fato”. Já a incidência propriamente dita corresponde ao “fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma”.⁵⁰⁰

De acordo com Becker, a “hipótese de incidência da regra jurídica tributária pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito”.⁵⁰¹

Carrazza explica, por sua vez, que “criar um tributo é descrever abstratamente sua hipótese de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota”.⁵⁰²

Os aspectos jurídicos da hipótese de incidência de todo e qualquer tributo, no Brasil, devem estar contidos explicitamente na lei que o institui, mas estão implícitos, de certa forma, na Constituição Federal, uma vez que ela estabelece o *arquétipo* de cada tributo.

Nesse sentido, Carrazza escreve, inclusive, que a Constituição Federal “apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo pos-

⁵⁰⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 45, 66.

⁵⁰¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 279.

⁵⁰² CARRAZZA, 2008, p. 245.

sível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies de tributos”.⁵⁰³

De igual forma, Coêlho também diz que o Constituinte “definiu os fatos geradores e, indiretamente, os contribuintes de todos os impostos e contribuições sociais do sistema tributário”.⁵⁰⁴

Diferente daquele *arquétipo* constitucional do tributo, porém, a “norma tributária em sentido estrito”, de acordo com Carvalho, “marca o núcleo do tributo” e, por isso, representa a “norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária”. Por isso, aliás, todas as demais regras correspondem às “normas tributárias em acepção ampla”.⁵⁰⁵

Conforme explicado por Ataliba, os aspectos jurídicos da hipótese de incidência tributária “são simples qualidades, atributos ou relações de uma coisa una e indivisível”. De acordo com o autor, são aspectos jurídicos da hipótese de incidência tributária: *a)* aspecto pessoal; *b)* aspecto material; *c)* aspecto temporal e *d)* aspecto espacial.⁵⁰⁶

Ainda transcrevendo-se as palavras de Ataliba:

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso.⁵⁰⁷

Carvalho, porém, buscando retirar a “ênfase total” dada à hipótese de incidência pela doutrina tributarista, defende que essa hipótese da norma jurídica, referida como suposto, prótase, das “endonormas tributárias”, abrigaria apenas os “critérios” (aspectos) material, espacial e temporal, de forma que os “critérios” pessoal e quantitativo estariam abrigados na consequência da norma jurídica, referida como apódose das “endonormas tributárias”, ou, ainda, mandamento, comando, por parte de outros doutrinadores.⁵⁰⁸

⁵⁰³ CARRAZZA, 2008, p. 502.

⁵⁰⁴ COÊLHO, 2009, p. 74.

⁵⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 241, 244.

⁵⁰⁶ ATALIBA, 2008, p. 77-78.

⁵⁰⁷ ATALIBA, 2008, p. 69.

⁵⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 51, 111, 147, 158.

Quanto ao aspecto material da hipótese de incidência tributária, Ataliba escreve que “é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i. [hipótese de incidência]”, bem como que “é a imagem abstrata de um fato jurídico”.⁵⁰⁹

Carvalho, por sua vez, diz que o “critério” (aspecto) material da hipótese de incidência é “o comportamento de uma pessoa (de dar, fazer ou ser), que deflui de um processo de abstração da própria fórmula hipotética”, e complementa, “sem considerarmos os condicionantes de tempo e de lugar (critérios temporal e espacial)”.⁵¹⁰

Quanto ao aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, Ataliba afirma que é o atributo da hipótese de incidência “que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”. De acordo com o autor, o sujeito ativo da obrigação tributária “é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo”. Já o sujeito passivo da obrigação tributária “é o devedor, convencionalmente chamado contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação”.⁵¹¹

Já Carvalho, que defende que o “critério” (aspecto) pessoal não está abrigado na hipótese de incidência, mas na consequência da norma tributária, anota que esse “critério” pessoal “é o conjunto de elementos, contido na consequência das endonormas tributárias e segundo o qual podemos identificar os sujeitos da relação jurídica que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto”.⁵¹²

Conforme esclarecido por Amaro:

Uma coisa é a competência tributária (aptidão para instituir o tributo) e outra é a capacidade tributária (aptidão para ser titular do polo ativo da obrigação, vale dizer, para figurar como credor da relação jurídica tributária).⁵¹³

Ataliba, por sua vez, ensina que “a Constituição é sempre expressa implícita ou explicitamente em prescrever quem são os sujeitos passivos de tributos”, bem como que, “no Brasil, só pode ser onerado o

⁵⁰⁹ ATALIBA, 2008, p. 106-107.

⁵¹⁰ CARVALHO, 2009, p. 127, 131.

⁵¹¹ ATALIBA, 2008, p. 82-83, 86.

⁵¹² CARVALHO, 2009, p. 163-164.

⁵¹³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 293.

destinatário constitucional tributário, porque esse juízo político-financeiro foi exaurido pelo Constituinte”.⁵¹⁴

Já de acordo com Becker, “o legislador, ao estruturar a regra jurídica, tem liberdade [...] de escolher qualquer pessoa (física ou jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária”.⁵¹⁵

O autor excepciona dessa liberdade do legislador apenas duas situações, uma delas relativa aos países cuja Constituição impõe o respeito ao princípio da capacidade contributiva e a outra relativa à escolha de um órgão estatal como sujeito passivo.⁵¹⁶

Por não ser esta última ressalva objeto deste estudo, resta esclarecer aquela primeira, que determina ser dever jurídico do legislador observar o princípio da capacidade contributiva quando da escolha do sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Com esse propósito, portanto, cumpre esclarecer aqui que, para Becker, o sujeito passivo tributário refere-se:

a) Aquela pessoa de cuja renda ou capital, acima do mínimo indispensável, a hipótese de incidência é fato signo-presuntivo; *b)* Qualquer outra pessoa (substituto legal tributário), desde que lhe outorgue o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído (contra aquela pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo).⁵¹⁷

Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência tributária, Ataliba destaca que a sua “mais importante função” diz respeito à indicação necessariamente contida na hipótese de incidência “do momento em que se reputa ocorrido o fato imponible (e, pois, nascida a obrigação tributária)”.⁵¹⁸

Por seu turno, Carvalho aduz que o “critério” (aspecto) temporal da hipótese de incidência é “aquele conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente - critério material), limitando-o no tempo”.⁵¹⁹

A propósito, a vigência da lei tributária é regulada, em regra, de acordo com o que ela própria estabelece ou, no seu silêncio, pelas normas fixadas na *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro* (De-

⁵¹⁴ ATALIBA, 2008, p. 86, 94.

⁵¹⁵ BECKER, 2007, p. 295-296.

⁵¹⁶ BECKER, 2007, p. 297-298.

⁵¹⁷ BECKER, 2007, p. 297.

⁵¹⁸ ATALIBA, 2008, p. 94.

⁵¹⁹ CARVALHO, 2009, p. 135.

creto-Lei n. 4.657, de 1942, com a redação dada pela Lei n. 12.376, de 2010), observadas as normas do Código Tributário Nacional e a Lei Complementar n. 95, de 1998, que dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis.

Quanto ao aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, Ataliba diz que designa a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência “relevantes para a configuração do fato imponible”.⁵²⁰

Carvalho, por sua vez, dispõe que o “critério” (aspecto) espacial da hipótese de incidência “encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência daquele evento”.⁵²¹

Cumpra não omitir, porém, o caráter da *ubiquação* da lei, isto é, o caráter de a lei estar presente em toda parte, uma vez que a lei tributária deve ficar limitada ao âmbito territorial onde terá validade por decorrência do princípio da territorialidade, sob pena de ela ser juridicamente irrelevante.

Quanto ao aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária, Carvalho afirma que o “critério” (aspecto) quantitativo, abrigado na consequência da norma tributária, e não na hipótese de incidência, é o conjunto de elementos “que o legislador faz inserir na consequência das endonormas tributárias e que [...] nos permite precisar o conteúdo da prestação que haverá de ser cumprida pelo sujeito passivo”.⁵²²

Conforme alertado por Amaro, “a quantificação do tributo (com o uso do elemento valorizador ou quantificativo) pode ser tarefa mais ou menos complexa”.⁵²³

Por isso, esclarece o autor que:

Os impostos, de modo geral, têm seu montante determinado mediante uma operação matemática, na qual se toma uma medida de grandeza do fato gerador [...], e sobre ela se aplica um percentual, tendendo-se como resultado o *quantum* da obrigação.⁵²⁴

Ataliba, por sua vez, aponta que “os atributos dimensórios (ou a grandeza) deste aspecto [material] se designam base imponible”, bem como que é “função de base imponible: função jurídica (para efeitos

⁵²⁰ ATALIBA, 2008, p. 104.

⁵²¹ CARVALHO, 2009, p. 131.

⁵²² CARVALHO, 2009, p. 172.

⁵²³ AMARO, 2008, p. 263.

⁵²⁴ AMARO, 2008, p. 264.

jurídicos) de medir a materialidade da base”. Também diz que a alíquota é “um termo do mandamento da norma tributária [...] que se consubstancia na fixação de um critério indicativo de uma parte, fração - sob a forma de percentual, ou outra - da base imponiblel”.⁵²⁵

Para a fixação do *quantum* devido, de acordo com o autor, deve-se aplicar a alíquota sobre a base de cálculo. A combinação das duas grandezas “permite a individualização do débito”.⁵²⁶

Por isso, ainda citando os ensinamentos de Ataliba, os critérios para a qualificação jurídica de cada “fato imponiblel” estão na lei, isto é, na hipótese de incidência e no mandamento da norma jurídica tributária.

Transcrevendo-se as suas palavras:

Na hipótese de incidência, a indicação do sujeito ativo e dos critérios para determinação do sujeito passivo (aspecto pessoal); a indicação da materialidade ou consistência material do fato descrito (aspecto material); a qualificação das coordenadas de tempo (aspecto temporal) e de lugar (aspecto espacial) juridicamente relevantes e a fixação da perspectiva mensurável do aspecto material (base imponiblel) que deve ser considerada, no fato, pelo intérprete. Aplicada a alíquota - inserida no mandamento - à base calculada, obtém-se, em cada caso, o *quantum* devido, objeto da obrigação, nascida do fato imponiblel.⁵²⁷

Esse *quantum*, entretanto, deve observar o princípio da capacidade contributiva e não deve ser de tal monta que venha a caracterizar um confisco (ver Itens 2.2.2.1 e 2.2.2.2). Ou melhor, deve observar todos os princípios constitucionais tributários e, em particular, os princípios da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco, bem como os direitos de propriedade, de herança e da livre iniciativa.

Dessa forma, merece realçar aquele alerta feito por Ataliba no sentido de que “a invocação das finalidades constitucionalmente qualificadas autoriza certas derrogações do regime tributário, [...] mas, por outro lado, impõe-lhe coerência no estabelecimento da base imponiblel”.⁵²⁸

Cumprido destacar, pelo exposto, que os aspectos jurídicos da hipótese de incidência de todo e qualquer tributo, no Brasil, estão implícitos, de certa forma, na Constituição Federal, uma vez que ela estabelece

⁵²⁵ ATALIBA, 2008, p. 109, 113.

⁵²⁶ ATALIBA, 2008, p. 117.

⁵²⁷ ATALIBA, 2008, p. 119.

⁵²⁸ ATALIBA, 2008, p. 199.

o *arquetipo* de cada tributo. Eles devem estar contidos, por outro lado, de forma explícita na *regra-matriz* que institui o tributo.

2.1.2.2 Espécies tributárias

O sistema constitucional tributário brasileiro compreende diferentes espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Os impostos são tributos não vinculados a quaisquer atividades estatais específicas referidas ao contribuinte e podem gravar todas as expressões econômicas reveladoras de riqueza, como a renda, o patrimônio e o consumo.

Nos termos da Constituição Federal, sempre que possível, os impostos devem ter caráter pessoal e devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF).

O art. 167, IV, da Constituição Federal veda a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159 da Constituição, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da Administração tributária, como determinado, respectivamente, pelo art. 198, § 2º, art. 212 e art. 37, XXII, todos da CF, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, da CF, bem como o disposto no § 4º do art. 167 da CF (este último dispositivo permite a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156 da CF, e dos recursos de que tratam o art. 157, art. 158 e art. 159, I, *a* e *b*, e II, todos da CF, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta).

O Código Tributário Nacional, por sua vez, dispõe que impostos são tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16 do CTN).

As taxas são tributos vinculados a atividades estatais específicas referidas ao contribuinte, seja em razão do exercício do poder de polícia, seja pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

O Código Tributário Nacional dispõe que as taxas instituídas por parte da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço

público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 77 do CTN).

Nos termos da Constituição Federal, as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º, da CF). Não obstante, a Súmula Vinculante n. 29 do STF dispõe ser constitucional a adoção, no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.

Considera-se poder de polícia a atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos (art. 78 do CTN).

Por outro lado, consideram-se efetivamente utilizados pelo contribuinte os serviços públicos quando por ele usufruídos a qualquer título, e potencialmente utilizados pelo contribuinte os serviços públicos quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento (art. 79, I, do CTN).

Ainda de acordo com o Código Tributário Nacional, consideram-se serviços públicos específicos quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas, e serviços públicos divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, II e III, do CTN).

Para efeito de criação e cobrança das taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público (art. 80 do CTN).

As contribuições de melhoria também são tributos vinculados a atividades estatais específicas referidas ao contribuinte. Porém, neste caso, em razão da execução de obras públicas valorizadoras do bem imóvel do contribuinte.

A Constituição Federal pouco estabelece acerca das contribuições de melhoria e atribui competência tributária comum a todos os entes

federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a sua instituição em razão de obras públicas (art. 145, III, da CF).

Nos termos do Código Tributário Nacional, as contribuições de melhoria instituídas, no âmbito de suas respectivas atribuições, pela União, pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios, devem fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (art. 81 do CTN).

O Código Tributário Nacional também estabelece requisitos mínimos que a lei instituidora da contribuição de melhoria deverá observar, bem como que a contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização, e que, por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo (art. 82 do CTN).

Por sua vez, o Decreto-Lei n. 195, de 1967, também estabelece que a contribuição de melhoria tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas, além de enumerar as obras públicas possíveis de justificar a instituição do tributo.

Conforme decisão tomada pelo Supremo Tribunal Federal:

Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o “quantum” da valorização imobiliária.⁵²⁹

As contribuições especiais podem ter a forma ou natureza jurídica de imposto ou taxa, mas não podem ter a natureza de contribuição de melhoria. São tributos vinculados a atividades estatais específicas referidas, ou não, ao contribuinte, podem gravar a renda, o patrimônio e o consumo, bem como estar vinculadas, ou não, com a prestação de serviços públicos ou com o exercício do poder de polícia.

Nesse sentido, Carrazza diz que, conforme sejam suas hipóteses de incidência e bases de cálculo, as contribuições interventivas, corpora-

⁵²⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 114.069*. Relator Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 02.05.1994.

tivas e sociais podem revestir a natureza jurídica de imposto ou taxa, mas não podem revestir a natureza de contribuição de melhoria.⁵³⁰

Balthazar, aliás, explica que a contribuição previdenciária possui natureza mista:

[...] caracterizando verdadeiro imposto no que importa à parte do empregador (a h.i. reside no fato deste manter um determinado número de empregados), e verdadeira taxa no que se refere à parte do empregado (a h.i. reside no fato do trabalhador, empregado, receber, como contraprestação, um serviço público específico e divisível, concernente aos serviços de saúde, previdência, aposentadoria etc.).⁵³¹

Conforme esclarecido por Amaro, a atividade estatal a cuja execução se destina a receita arrecadada através das contribuições especiais pode, ou não, ser referível ao contribuinte, “vale dizer, a existência ou não dessa referibilidade (da atividade ao contribuinte) é um dado *accidental* (que pode ou não estar presente) e não *essencial*”.⁵³²

O Código Tributário Nacional quase não faz referências às contribuições especiais, tendo apenas estabelecido que suas disposições não excluem a incidência e a exigibilidade das denominadas *quotas de previdência* (art. 217, II, do CTN), da contribuição destinada a constituir o Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural (art. 217, III, do CTN), da contribuição destinada ao FGTS (art. 217, IV, do CTN), das contribuições enumeradas na Lei n. 4.863, de 1965 e das outras contribuições com fins sociais criadas por lei (art. 217, V, do CTN).

Não obstante, existem diversas contribuições especiais (ver Item 2.1.3.1) abrangentes das seguintes subespécies tributárias: *a*) contribuições sociais gerais; *b*) contribuições sociais para a seguridade social; *c*) contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de servidores públicos e militares; *d*) contribuições de intervenção no domínio econômico; *e*) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e *f*) contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.

Os empréstimos compulsórios podem ter a forma de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, ou seja, podem estar, ou não, vinculados a atividades estatais específicas referidas ao contribuinte, de modo que

⁵³⁰ CARRAZZA, 2008, p. 576.

⁵³¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999. p. 80.

⁵³² AMARO, 2008, p. 84.

podem gravar a renda, o patrimônio e o consumo, estar vinculadas, ou não, com a prestação de serviços públicos, com o exercício do poder de polícia ou, ainda, com a execução de obras públicas valorizadoras do bem imóvel do contribuinte.

Nesse sentido, após lembrar que, regra geral, os empréstimos compulsórios possuem natureza jurídica de imposto, Carrazza complementa que:

No plano puramente teórico, porém, nada impede que sejam instituídos empréstimos compulsórios sob a forma de taxas ou de contribuição de melhoria (basta que se implemente a hipótese de incidência destes tributos vinculados).⁵³³

Sem divergência, Coêlho também menciona que “em suas configurações usuais”, os empréstimos compulsórios possuem natureza jurídica de imposto:

A afirmação teórica de que podem tais exações ser taxas ou impostos (dependendo do fato jurígeno escolhido pelo legislador para montar o tributo) é absolutamente verdadeira. Mas verdadeira no plano teórico e científico. Os insumos da Sociologia Jurídica têm demonstrado que se afiguram como *impostos* ou *adicionais de impostos*, até porque são os feitos que mais lhes convêm.⁵³⁴

Nos termos do Código Tributário Nacional, os empréstimos compulsórios somente podem ser instituídos pela União em casos excepcionais, como no caso de guerra externa ou sua iminência, bem como no caso de calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis (art. 15, I e II, do CTN). Embora o Código Tributário Nacional também disponha acerca da possibilidade de instituição de empréstimos compulsórios no caso de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo, esse dispositivo (art. 15, III, do CTN) não foi recepcionado pela atual Constituição Federal. O Código Tributário Nacional também dispõe que a lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate (art. 15, parágrafo único, do CTN).

Apesar da divergência existente na doutrina do Direito, anota-se aqui que o Supremo Tribunal Federal reconhece, na atualidade, que os

⁵³³ CARRAZZA, 2008, p. 566.

⁵³⁴ COÊLHO, 2009, p. 105.

empréstimos compulsórios constituem espécie tributária.⁵³⁵ Está ultrapassada, portanto, a Súmula n. 418 do STF que dispunha que o empréstimo compulsório não seria tributo.

Tendo sido enumeradas as cinco espécies tributárias previstas no sistema constitucional tributário brasileiro, cumpre destacar, ainda, que a Constituição Federal estabelece caber à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146 da CF).

2.1.2.3 Funções e finalidades tributárias

Conforme explicado anteriormente (ver Item 1.2.1.3), os tributos instituídos até o final do século XIX cumpriam função puramente financeira, isto é, possuíam finalidade fiscal voltada a angariar recursos financeiros. Depois, passou-se a levar em conta, em conjunto com aquela, a função social dos impostos.

Não obstante, embora Neumark lembre que antes de Adolph Wagner formular sua teoria da “finalidade social da tributação” prevalecia uma ideia de “impostos puramente fiscais”, adverte que, na era mercantilista, ainda que não somente nela, “eram correntes e normais tanto na doutrina como na prática os objetivos extrafiscais” relacionadas à política populacional e à política econômica.⁵³⁶

Esses objetivos continuam presentes na atualidade. Os tributos cumprem, hoje, tanto função financeira como função social, e possuem diferentes finalidades. No Brasil, em particular, o legislador infraconstitucional tem instituído tributos com distintos objetivos que a doutrina tributarista terminou por classificar como finalidades fiscais, extrafiscais e parafiscais.

Finalidade significa objetivo, fim a que se destina uma coisa, enquanto que *função* significa utilidade, ação própria de um órgão, aparelho ou máquina.⁵³⁷

Como a função almeja a consecução de determinados objetivos e a finalidade, por sua vez, representa o próprio objetivo almejado, a fina-

⁵³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI n. 447*. Relator Min. Octavio Gallotti, com voto do Min. Carlos Velloso, Plenário, DJ 05.03.1993 (BRASIL, 2011, p. 1632).

⁵³⁶ NEUMARK, 1994, p. 16, tradução nossa (eran corrientes y normales tanto en la doctrina como en la práctica los objetivos extrafiscales).

⁵³⁷ FERREIRA, 2010, p. 947, 993.

lidade tributária (objetivo a que se destina o tributo) estabelecida pela Constituição Federal impõe o dever de o tributo, na atualidade, cumprir indiretamente uma função (utilidade para consecução de objetivos) que caberia diretamente ao Estado contemporâneo cumprir: a função social.

Conforme apontado por Carvalho, “raríssimas” são as referências feitas pelo direito positivo às finalidades tributárias, “tratando-se de construções puramente doutrinárias”. Como não existiria “entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade”, o autor diz que, por isso, “os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva”.⁵³⁸

Explica, entretanto, que os objetivos fiscais estão voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, enquanto que os objetivos extrafiscais estão voltados ao fim de se prestigiar certas situações sociais, políticas ou econômicas. Os objetivos parafiscais, por sua vez, estão voltados ao fim de se disponibilizar os recursos auferidos para que a pessoa jurídica de direito público ou a entidade paraestatal os aplique no desempenho de suas atividades de interesse público específicas.⁵³⁹

Merece ser esclarecido aqui, porém, que a entidade *parafiscal* não possui competência tributária, mas apenas mera capacidade tributária arrecadatória atribuída por lei da pessoa política que detém a competência para instituir o tributo.

Nas palavras de Carrazza, a parafiscalidade ocorre “quando uma entidade diversa daquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo, ficando com o produto arrecadado para si”.⁵⁴⁰

Já a extrafiscalidade, agora nas palavras de Torres, consiste na “utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do Tesouro”.⁵⁴¹

Cumprido destacar, pelo exposto, que a finalidade extrafiscal estaria muito próxima àquela função social do tributo.

Entretanto, há quem questione o termo *extrafiscal* empregado pela doutrina tributarista. Nesse sentido, Bastos escreve que a designação:

[...] oferta a falsa ideia de que o alcance das finalidades previstas no art. 3º da CF/88, quer pela arrecadação quer com outras intervenções estatais, estaria fora do campo rotineiro dos tributos. Em

⁵³⁸ CARVALHO, 2008, p. 239, 241.

⁵³⁹ CARVALHO, 2008, p. 240-243.

⁵⁴⁰ CARRAZZA, 2008, p. 236.

⁵⁴¹ TORRES, 1995, p. 119.

outras palavras, em cada tributo deverá estar ínsito o alcance de tais finalidades, pelo que não se trata de extrafiscalidade, mas de fiscalidade propriamente dita.⁵⁴²

É certo, porém, nos termos ressaltados por Carrazza, que, em face da promulgação da Constituição Federal de 1988, hoje, “um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum. A nosso ver, qualquer exação que não persiga esta finalidade é inconstitucional”.⁵⁴³

A propósito, Pasold explica que “o bem comum não é a soma dos bens individuais ou dos desejos isolados”, mas sim o “bem estar coletivo”, que a principal função do Estado contemporâneo deve ser a “função social”, que é necessário colocar o Estado permanentemente em função da sociedade “como um todo”, que essa função social tem por objeto a realização da “justiça social” e que cada sociedade, em cada realidade, deve indicar e compor a função social de cada Estado.⁵⁴⁴

Foi na busca de se resguardar o bem comum resultante de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea que a Constituição Federal terminou por preconizar um Estado com função social, ou melhor, terminou por adotar o modelo de Estado social.

Não obstante, conforme alertado por Leonetti, em virtude da opção declarada que fez pelos aspectos sociais, em detrimento dos econômicos, ela tem recebido críticas não merecidas.⁵⁴⁵

Por isso, destacam-se aqui as seguintes palavras deste autor:

A despeito dos fortes movimentos no sentido do ressurgimento do liberalismo, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatais, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica.⁵⁴⁶

Para a consecução do bem comum, o Estado necessita de recursos financeiros, cuja principal fonte está na tributação e, como advertido por

⁵⁴² BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Brasília, n. 169, jan./mar. 2006. p. 158.

⁵⁴³ CARRAZZA, 2008, p. 77.

⁵⁴⁴ PASOLD, 1988, p. 35-36, 46, 66, 71, 76.

⁵⁴⁵ LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000. p. 50.

⁵⁴⁶ LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e tributação: um caso concreto*. Disponível em: <www.idtl.com.br/artigos/68.html>. Acesso em: 2 nov. 2016.

Tipke e Lang, os tributos somente seriam desnecessários “se ao Estado tudo já pertence e se a Economia é exercitada pelo Estado sozinho”.⁵⁴⁷

Como o Estado depende financeiramente dos tributos que arrecada, eles representam um instrumento de alcance do bem comum. Aliás, não podem ter outro escopo senão instrumentar o Estado a alcançá-lo, já que tanto o Estado (instrumento da sociedade) como os tributos (instrumento do Estado) se prestam à consecução desse bem comum.

Por outro lado, como o modelo de Estado Social é instrumento da sociedade contemporânea para a consecução do bem comum, isto é, para a busca do cumprimento de uma função social, e como o tributo é instrumento de alcance desse bem comum, logo, também cumpre função social.

Nesse sentido, Sidou já afirmava existir uma “notória função social do tributo” e tem reiterado essa ideia ainda hoje.⁵⁴⁸

Greco, do mesmo modo, escreve que a tributação no Brasil, vista sob o novo contexto constitucional, deixou de ser “mero instrumento de geração de recursos para o Estado” e se transformou em instrumento que, embora tenha este objetivo mediato, “deve estar em sintonia com os demais objetivos constitucionais”.⁵⁴⁹

Ribeiro e Vinha, por sua vez, defendem que “o tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas”, de modo a promover a justiça social, bem como que “a justa repartição do total da carga tributária entre os cidadãos é imperativo ético para o Estado Democrático de Direito”.⁵⁵⁰

Já Machado diz que “todos os tributos têm função social. Aliás, toda a atividade estatal tem, ou deve ter, função social”.⁵⁵¹

⁵⁴⁷ TIPKE; LANG, 2008, p. 53.

⁵⁴⁸ SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 42-47; SIDOU, J. M. Othon. *Os tributos no curso da história*. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coords.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: ABDT; Meio Jurídico, 2003.

⁵⁴⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: _____; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 177.

⁵⁵⁰ RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. *Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In: FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 661-662, 669.

⁵⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 363.

Romita, por seu turno, escreve que a função social do tributo significa o papel a desempenhar pelo tributo, no que diz respeito ao interesse da sociedade, mas que cabe ponderar as exigências do socialmente desejável em face de limites decorrentes do economicamente possível.⁵⁵²

Entretanto, há quem conteste a teoria da função social do tributo como fundamento para a imposição tributária.

A maioria desses juristas segue ideias tais quais aquelas outrora expostas por Becker, o qual, apesar de reconhecer ser a função social do direito, antes de tudo, “nivelamento e pacificação”, afirmava que “a regra jurídica deve ser construída não para um mundo ideal, mas para agir sobre a realidade social”, uma vez que, se for desejado e concebido um direito positivo para um mundo imaginário ideal, o resultado será um direito positivo do outro mundo, mas também para aquele outro mundo.⁵⁵³

Ocorre que muitos deixam de observar aquela necessária “atitude mental jurídica” apregoada pelo próprio Becker, no sentido de o jurista não adentrar no problema da justiça, já que esta é uma questão que diz respeito ao filósofo, e se enveredam também nesse campo, descumprindo um outro ensinamento seu, no sentido de que diante de uma regra jurídica, o jurista não toma uma posição (juízo de valor: é justa ou injusta), apenas toma conhecimento (juízo de validade: há, ou não, juridicidade).⁵⁵⁴

Na atualidade, os tributos cumprem tanto função financeira como função social, e possuem diferentes finalidades (fiscais, extrafiscais e parafiscais), todas elas fixadas em face dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, que terminaram acolhidas na respectiva Constituição. Podem variar de acordo com a época e o lugar, mas têm como propósito possibilitar ao Estado o alcance do bem comum.

Ademais, conforme explicado por Neumark, “tanto os fins e funções da tributação como a estrutura dos sistemas fiscais” estão submetidos a “intensas variações no tempo e no espaço”.⁵⁵⁵

⁵⁵² ROMITA, Arion Sayão. *Função social do tributo*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 391, 397.

⁵⁵³ BECKER, 2007, p. 75, 107.

⁵⁵⁴ BECKER, 2007, p. 15, 92-94.

⁵⁵⁵ NEUMARK, 1994, p. 27, tradução nossa (tanto los fines y funciones de la imposición como la estructura de los sistemas fiscales, la técnica tributaria y la misma naturaleza de los impuestos están sometidos a intensas variaciones en el tiempo y en el espacio).

Em uma das classificações dos objetivos da tributação hoje mais conhecidas, elaborada por Neumark, na qual tomou por base as condições político-econômicas das economias democráticas ocidentais (com um grau relativamente alto de desenvolvimento econômico), foram enumeradas as seguintes finalidades e funções da tributação:

a) A função político-financeira (orçamentária): consistente em procurar os meios de cobertura daqueles gastos públicos que não possam ou não devam ser financiados por outros procedimentos; *b) A função político-econômica:* consistente em contribuir para a realização do que atualmente se reconhece como objetivos supremos da política econômica, que não são outros senão um desenvolvimento econômico o mais contínuo possível e livre de oscilações intensas no valor do dinheiro, um elevado índice de emprego da mão-de-obra e de aproveitamento dos fatores técnicos da produção (o qual, corretamente interpretado, leva implícito a um crescimento econômico relativamente vigoroso) e um equilíbrio da balança de pagamentos com meios adequados à economia de mercado; *c) A função sociopolítica:* consistente em procurar, na medida que se considere politicamente desejável, uma redistribuição da renda e da riqueza em favor dos mais fracos, sempre que tal objetivo não seja factível, ou não o seja suficientemente, mediante medidas próprias da política de gasto público.⁵⁵⁶

⁵⁵⁶ NEUMARK, 1994, p. 27, tradução nossa *(a) La función político-financiera (presupuestaria):* consistente en procurar los medios de cobertura de aquellos gastos públicos que no pueden o no deben ser financiados por otros procedimientos. *b) La función político-económica:* consistente en contribuir a la realización de lo que actualmente se reconoce como objetivos supremos de la política económica, que no son otros que un desarrollo económico lo más continuado posible y libre de oscilaciones intensas en el valor del dinero, un elevado índice de empleo de la mano de obra y de aprovechamiento de los factores técnicos de la producción (lo cual, correctamente interpretado, lleva implícito un crecimiento económico relativamente vigoroso) y un equilibrio de la balanza de pagos con medios adecuados a la economía de mercado. *c) La función sociopolítica:* consistente en procurar, en la medida que se considere políticamente deseable, una redistribución de la renta y de la riqueza en favor de los más débiles, siempre que tal objetivo no sea factible, o no lo sea suficientemente, mediante medidas propias de la política de gasto público).

A propósito, reportando-se à classificação acima transcrita, da qual Neumark terminou por extrair dezoito princípios fiscais atribuídos à tributação, Quintana lembra que “os princípios da tributação derivam da preexistência dos fins que à tributação lhes atribuem” e, aproveitando a oportunidade, apresenta, inclusive, uma classificação própria onde enumera cinco objetivos da tributação: “um fim ético: a justiça; três fins econômicos: a eficácia na alocação dos recursos, a estabilidade e o desenvolvimento econômicos; um objetivo operativo: a eficácia da técnica tributária”.⁵⁵⁷

Cumprе destacar, pelo exposto, que a tributação possui diferentes objetivos, todos eles fixados em face de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade e que terminaram acolhidas na sua Constituição.

2.1.3 Partilha das rendas e competências tributárias

Há uma multiplicidade de tributos no sistema constitucional tributário brasileiro (ver Item 2.1.2.2). Nessa realidade, coexistem tanto justaposição como sobreposição econômica de tributos.

A justaposição de tributos, isto é, a existência de tributos exigidos *lado a lado* com outros tributos, decorre da pretensão de se gravar todas as expressões econômicas reveladoras de riqueza, como o patrimônio, a renda e o consumo, bem como da pretensão de se utilizar os tributos para financiar atividades estatais específicas, ou não, referidas, ou não, a determinado indivíduo ou grupo de indivíduos, pela prestação de serviços públicos, pelo exercício do poder de polícia e pela execução de obras públicas valorizadoras do bem imóvel do contribuinte.

A sobreposição econômica de tributos, por outro lado, decorre da pretensão de se gravar um determinado substrato econômico com mais de um tributo. É uma realidade que, apesar de trazer alguns inconvenientes na ordem econômica, tem sido justificada sob o argumento de que o sistema tributário não deve buscar apenas ser eficiente, coerente e harmônico, também deve buscar respeitar compromissos sócio-políticos decorrentes de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade que terminaram acolhidos na Cons-

⁵⁵⁷ QUINTANA, 1994, p. XXIII-XXIV, tradução nossa (Los principios de la imposición derivan de la preexistencia de los fines que a la tributación se le asignan [...]. Un fin ético: la justicia; tres fines económicos: la eficacia en la asignación de los recursos, la estabilidad y el desarrollo económicos; un objetivo operativo: la eficacia de la técnica tributaria).

tituição correspondente, a qual estrutura esse sistema tributário e atribui funções e finalidades aos respectivos tributos.

A Constituição Federal partilha competências legislativas tributárias, abrangentes da aptidão abstrata para a criação de tributos (competência tributária), entre todas as pessoas políticas da federação brasileira, isto é, entre as entidades que compõem a República Federativa do Brasil.

Isso foi idealizado para que se assegurasse a autonomia dos entes federativos e, nas palavras de Derzi, representa uma “manifestação do próprio Federalismo, por configurar partilha, descentralização do poder de instituir e regular tributos”.⁵⁵⁸

Como já explicava Ataliba, a partilha de competências tributárias, por razões históricas, é “patente imperativo da própria realidade brasileira”. Ela é necessária, em especial, “para tornar efetiva a autonomia das pessoas políticas e para evitar conflitos de competência”.⁵⁵⁹

Tendo em conta o exposto, a seguir será abordada a partilha das competências tributárias para a criação de tributos, bem como a partilha do montante dos recursos arrecadados (rendas tributárias) em face dessas competências tributárias entre os entes da federação brasileira.

2.1.3.1 Partilha das competências tributárias

Em face de uma multiplicidade de tributos criados no Brasil, justapostos e, muitos deles, inclusive, sobrepostos economicamente, existe hoje uma enorme *cesta* de tributos que gravam as três bases econômicas reveladoras de riqueza: renda, patrimônio e consumo.

A Constituição Federal atribui competência tributária à União Federal para instituir os seguintes impostos (arts. 153 e 154 da CF): Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II), Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), Imposto sobre grandes fortunas (IGF), novos impostos (residuais) e impostos extraordinários. Aos Estados e Distrito Federal, a Constituição Federal outorga competência tributária para instituir (art. 155 da CF): Imposto sobre

⁵⁵⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 134.

⁵⁵⁹ ATALIBA, 1968, p. 109, 111.

transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Aos Municípios e Distrito Federal, a Constituição Federal atribui competência tributária para instituir (arts. 147 e 156 da CF): Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), Imposto sobre transmissão *inter vivos* a qualquer título de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis (ITBI), e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

A Constituição Federal outorga competência tributária comum a todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para instituírem taxas, seja em razão do exercício do poder de polícia, seja pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição (art. 145, II, da CF).

De modo distinto daquele estabelecido para os impostos (art. 154, I, da CF) e contribuições sociais (art. 195, § 4º, da CF), a competência tributária residual relativa às taxas pertence aos Estados e Distrito Federal (art. 25, § 1º, e art. 32, § 1º, ambos da CF). Entretanto, a competência administrativa para prestar o serviço público ou para exercer o poder de polícia é que determina a competência tributária da pessoa política para instituir, respectivamente, taxa de serviço ou taxa de polícia.

A Constituição Federal pouco estabelece acerca das contribuições de melhoria. Atribui competência tributária comum a todos os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a sua instituição em razão de obras públicas (art. 145, III, da CF).

A competência tributária residual relativa à contribuição de melhoria pertence aos Estados e Distrito Federal (art. 25, § 1º, e art. 32, § 1º, ambos da CF). Entretanto, a competência administrativa para realizar a obra pública é que determina a competência tributária da pessoa política para instituir a contribuição de melhoria.

A Constituição Federal atribui competência tributária à União Federal para instituir contribuições sociais que gravem os ganhos de seus servidores públicos e militares, ativos ou inativos, bem como pensionistas (arts. 40, 142 e 149 da CF), a importação de produtos estrangeiros ou serviços (art. 149, § 2º, II, da CF), atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, da CF), o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada (art. 195, I, e art. 240 da CF), o trabalhador e demais segurados da previdência social (art. 195, II, da CF), a

receita de concursos de prognósticos (art. 195, III, da CF), o importador de bens ou serviços do exterior, ou outro a ele equiparado (art. 195, IV, da CF), e outras fontes (art. 195, § 4º, da CF). A Constituição Federal também outorga competência tributária aos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituírem contribuições que gravem os ganhos de seus servidores públicos e militares, ativos ou inativos, bem como pensionistas, para o custeio do regime previdenciário respectivo (art. 40, art. 42, art. 142, § 3º, art. 144, §§ 5º e 6º, e art. 149, § 1º, todos da CF). Aos Municípios e Distrito Federal a Constituição Federal concede, ainda, competência tributária para instituir Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF).

Conforme jurisprudência do STF, o vocábulo *empregador*, referido no art. 195, I, da CF compreende a pessoa jurídica empregadora em potencial, de modo que a redação original daquele termo não pode ser interpretada estritamente, já que as contribuições para a seguridade social estão assentadas na solidariedade geral, conforme o *caput* do artigo. Por isso, a nova redação do inciso I do art. 195, da CF, promovida pela EC n. 20, de 1998, apenas explicitou o que o constituinte originário já previa.⁵⁶⁰

A Constituição Federal, por final, atribui competência tributária privativa à União Federal para instituir empréstimos compulsórios mediante lei complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I, da CF), ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II, da CF). A Constituição Federal estabelece, porém, que a aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório deve ser vinculada à despesa que fundamentou sua criação (art. 148, § único, da CF). Já o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estabelece que a urgência prevista no art. 148, II, da CF não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído em benefício da Eletrobrás pela Lei n. 4.156, de 1962 (art. 34, § 12, do ADCT).

Cumpra destacar, pelo exposto, que a partilha das competências tributárias para a tributação da renda, portanto, possibilita que vários tributos gravem esse substrato econômico.

Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, a renda corresponde ao produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Tanto a renda como os proventos (embora estes não sejam sinônimo daqueles), correspondem a acréscimos patrimoniais. Apesar de

⁵⁶⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 585.181-AgR*. Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJE 08.10.2010 (BRASIL, 2011, p. 1870).

receita, faturamento e lucros também não se confundirem, a receita bruta abrange o faturamento e outras receitas da pessoa jurídica.

A Constituição Federal atribui competência tributária privativa à União (art. 153, III, da CF) para instituir Imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza (IR), para instituir empréstimos compulsórios (art. 148, da CF), bem como para instituir Imposto sobre grandes fortunas (IGF) (art. 153, VII, da CF).

Além disso, a Constituição Federal também outorga competência tributária remanescente (residual) à União para instituir outros impostos não discriminados originalmente no seu texto (art. 154, I, da CF), bem como para instituir impostos extraordinários de guerra (art. 154, II, da CF), desde que aqueles primeiros não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados.

A Constituição Federal concede, ainda, competência tributária à União para instituir contribuições especiais, as quais podem gravar a renda através da tributação da folha de salários dos empregados, do lucro, da receita ou do faturamento e, inclusive, de outras fontes que assegurem a manutenção ou expansão da seguridade (arts. 149 e 195 da CF), bem como para instituir contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de seus servidores públicos e militares (arts. 40, 142 e 149 da CF).

Aos Estados, Municípios e Distrito Federal, a Constituição Federal confere competência tributária para instituir contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de seus servidores públicos e militares (art. 149, § 1º, da CF).

A partilha das competências tributárias para a tributação do patrimônio também possibilita que vários tributos gravem esse substrato econômico.

A tributação sobre o patrimônio pode gravar tanto a situação patrimonial estática como a transferência patrimonial. Conforme ensinado por Tilbery, essa tributação pode atingir tanto “a *situação estática*, isto é, o estoque de bens patrimoniais em um determinado momento”, como “o *movimento dinâmico*, isto é, o acréscimo patrimonial por transferência de bens patrimoniais”.⁵⁶¹

A Constituição Federal atribui competência tributária privativa à União (art. 153, VI e VII, da CF) para instituir Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), bem como Imposto sobre grandes fortunas (IGF). Outorga competência tributária aos Estados (art. 155, I e III, da

⁵⁶¹ TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. *Imposto de renda: estudos*, São Paulo, n. 4, out. 1987. p. 295.

CF) para instituir Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD), bem como Imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Confere competência tributária aos Municípios (art. 156, I e II, da CF) para instituir Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), bem como Imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (ITBI). Também concede ao Distrito Federal as mesmas competências tributárias atribuídas aos Estados e Municípios, ou seja, para instituir ITCMD, IPVA, IPTU e ITBI (art. 147, art. 155, I e III, e art. 156, I e II, todos da CF).

O ITCMD e o ITBI são exemplos de tributação que grava a transferência do patrimônio. Não obstante, merece ser destacado que, como assinalado por Coêlho, a transferência patrimonial é fato gerador do ITCMD “apenas na aparência”, porque, na verdade, o que se tributa são os acréscimos patrimoniais obtidos pelos donatários, herdeiros, meeiros e legatários. Nas palavras de Coêlho, “se inexistisse este imposto, a tributação desses acréscimos certamente se daria na área do imposto de renda”.⁵⁶² Merece destaque aqui, ainda, que o ITBI possui regime distinto do ITCMD.

Ainda transcrevendo-se as palavras de Coêlho:

O ITBI, ao revés, não repele o imposto de renda, e por isso mesmo andou bem o constituinte de 1988 ao separar a tributação sobre a transmissão não onerosa de bens imóveis em razão da morte e doações (junto com outros bens e direitos) da tributação sobre a transmissão de imóveis em razão dos negócios jurídicos entre vivos. A transmissão tributada pelos municípios atinge o valor venal do bem imóvel objeto do negócio jurídico, tenha ou não havido acréscimo patrimonial para as partes.⁵⁶³

O ITR, o IPVA e o IPTU, por sua vez, são exemplos de tributação que grava o patrimônio estático. Esses impostos *parciais* possuem uma amplitude restrita, isto é, não gravam o patrimônio do contribuinte em sua totalidade, mas sim categorias específicas desse patrimônio.

O IGF, entretanto, pode vir a ser um imposto *global* incidente sobre o patrimônio, isto é, pode adotar como base impositiva toda e qualquer categoria desse patrimônio. Além disso, o IGF pode gravar tanto a situação estática como a transferência patrimonial e, embora a maior parte da doutrina tributarista brasileira entenda que o IGF cuidaria de

⁵⁶² COÊLHO, 2009, p. 475.

⁵⁶³ COÊLHO, 2009, p. 544.

um imposto sobre o patrimônio, ele possui a aptidão de gravar tanto a renda como o patrimônio.

Os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II, da CF) e outros impostos não discriminados originalmente no texto da Constituição Federal (art. 154, I, da CF) porventura instituídos em face da competência tributária remanescente (residual) atribuída à União, também podem gravar o patrimônio, desde que, em relação aos primeiros, não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos patrimoniais discriminados originalmente no texto constitucional.

A Constituição Federal também outorga competência tributária privativa à União para instituir empréstimos compulsórios (art. 148 da CF), bem como competência tributária residual para instituir contribuições sociais, as quais podem gravar outras fontes que assegurem a manutenção ou expansão da seguridade (art. 195, § 4º, da CF).

A partilha das competências tributárias para a tributação do consumo, por sua vez, também possibilita que vários tributos gravem esse substrato econômico.

A Constituição Federal atribui competência tributária privativa à União (art. 153, I, II, IV e V, da CF) para instituir Imposto sobre importação (II), Imposto sobre exportação (IE), Imposto sobre produtos industrializados (IPI) e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Outorga competência tributária aos Estados (art. 155, II, da CF) para instituir Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). Concede competência tributária aos Municípios (art. 156, III, da CF) para instituir Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Também confere ao Distrito Federal as mesmas competências tributárias atribuídas aos Estados e Municípios, ou seja, para instituir ICMS e ISS (art. 147, art. 155, II, e art. 156, III, todos da CF).

Os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II, da CF) e outros impostos não discriminados originalmente no texto da Constituição Federal (art. 154, I, da CF) porventura instituídos em face da competência tributária remanescente (residual) outorgada à União, também podem gravar o consumo, desde que, aqueles primeiros não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados originalmente no texto constitucional.

Além disso, a Constituição Federal também confere competência tributária privativa à União para instituir empréstimos compulsórios (art. 148 da CF), que podem gravar o consumo, bem como competência tributária para instituir contribuições especiais, as quais também podem

gravar o consumo através da tributação da folha de salários dos empregados, do lucro, da receita ou do faturamento e, inclusive, de outras fontes que assegurem a manutenção ou expansão da seguridade (arts. 149 e 195 da CF).

Cumpre destacar, pelo exposto, que a partilha das competências tributárias possibilita a criação de diversos tributos por parte dos entes da federação brasileira e que esses tributos terminam por gravar diferentes bases econômicas reveladoras de riqueza.

2.1.3.2 Partilha das rendas tributárias

Além de estabelecer a partilha das competências tributárias acima enumeradas, a Constituição Federal também estabelece a partilha das rendas tributárias (de natureza financeira), isto é, a partilha do montante dos recursos arrecadados em face daquelas competências.

O vocábulo *rendas*, dentre alguns sinônimos possíveis, possui o particular significado de recursos, de receitas públicas. Apesar da possibilidade de essas receitas serem oriundas de monopólios, direitos e rendas (utilizando-se este último termo, agora, como gênero), apenas as rendas oriundas da tributação, isto é, as rendas tributárias, dizem respeito a este tópico.

A partilha das rendas tributárias abrange vários tributos arrecadados por diferentes pessoas políticas detentoras da respectiva competência tributária e, embora os arts. 157 a 162 da Constituição Federal façam referência expressa à *repartição das receitas tributárias*, existem outros dispositivos constitucionais que também tratam dessa partilha.

O art. 153, § 5º, I e II, da Constituição Federal, *e.g.*, estabelece que o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, está sujeito exclusivamente à incidência do IOF (da competência tributária da União), devido na operação de origem, assegurada a transferência do montante da arrecadação nas seguintes proporções: 30% para o Estado ou o Distrito Federal, conforme a origem, e os restantes 70% para o Município de origem.

O art. 177, § 4º, II, *a, b, e c*, da Constituição Federal, por sua vez, dispõe que os recursos arrecadados com a instituição da CIDE relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (da competência tributária da União) devem ser destinados ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás, e ao financiamento de

programas de infraestrutura de transportes. Entretanto, 29% do produto dessa arrecadação pertencem aos Estados e Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes (art. 159, III, da CF). Desse montante de recursos que cabe a cada Estado, 25% devem ser destinados aos seus Municípios, o que corresponde, portanto, a 7,25% desta arrecadação ($25\% \times 29\% = 7,25\%$), na forma da lei (art. 159, § 4º, da CF).

Já o art. 239, *caput*, e §§ 1º e 3º, da Constituição Federal determina que a arrecadação decorrente das contribuições para o PIS/PASEP (da competência tributária da União) deve financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro desemprego e o abono pago aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o PIS/PASEP, até dois salários mínimos de remuneração mensal, correspondente ao pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, bem como que, dos recursos arrecadados, pelo menos 40% devem ser destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

O produto da arrecadação do IR (da competência tributária da União), incidente na fonte, sobre rendimentos pagos a qualquer título, pelos Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e fundações, a seus funcionários, servidores públicos e militares, pertencem aos respectivos Estados, Municípios e Distrito Federal (art. 157, I, e art. 158, I, ambos da CF).

São dos Estados e do Distrito Federal 10% do produto da arrecadação do IPI (da competência tributária da União), proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados (art. 159, II, da CF). A nenhuma unidade federada deve ser destinada parcela superior a 20% desse montante e o eventual excedente deve ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido (art. 159, § 2º, da CF). Os Estados devem entregar aos respectivos Municípios 25% desses recursos, o que corresponde, portanto, a 5% desta arrecadação ($25\% \times 20\% = 5\%$), observados os critérios estabelecidos no art. 158, § único, I e II, da Constituição Federal (art. 159, § 3º, da CF).

Também pertencem aos Estados e Municípios 20% do produto da arrecadação dos outros impostos que a União vier a instituir em face da sua competência tributária residual (art. 157, II, da CF).

Concerne aos Municípios 50% do produto da arrecadação do ITR (da competência tributária da União), relativamente aos imóveis neles

situados, cabendo-lhes a totalidade desse montante (100%) na hipótese de os Municípios optarem pela sua fiscalização e cobrança (art. 153, § 4º, III, e art. 158, II, ambos da CF).

São devidos aos Municípios 50% do produto da arrecadação do IPVA (da competência tributária dos Estados) incidente sobre os veículos automotores licenciados em seus territórios (art. 158, III, da CF).

Pertencem aos Municípios, ainda, 25% do produto da arrecadação do ICMS (da competência tributária dos Estados), observado que 75%, no mínimo, da receita pertencente aos Municípios devem ser creditadas na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios, bem como que até 25% (o restante), de acordo com o que dispuser lei estadual (art. 158, IV, § único, I e II, da CF).

Além disso, 49% do produto da arrecadação do IR e do IPI (da competência tributária da União) devem ser assim repartidos: 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios, mais 2% ao mesmo Fundo de Participação dos Municípios, mas neste caso, 1% entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro e 1% entregue no primeiro decêndio do mês de junho, de cada ano; 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, devendo ficar assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer (art. 159, I, *a, b, c, d e e*, da CF). Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada, deve ser excluída a parcela da arrecadação do IR pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos dispostos no art. 157, I, e art. 158, I, ambos da Constituição Federal, que cuidam do IR retido na fonte dos funcionários, servidores públicos e militares estaduais, municipais e do Distrito Federal (art. 159, § 1º, da CF).

No que diz respeito à educação, o art. 212 da Constituição Federal estabelece que a União deve aplicar anualmente 18% (no mínimo) e que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem aplicar anualmente 25% (no mínimo), da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.

Já no que diz respeito às ações e serviços públicos de saúde, o art. 198, § 1º, da Constituição Federal dispõe que o Sistema Único de Saúde (SUS) deve ser financiado com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes. A Constituição Federal também estabelece que a União deve aplicar anualmente 15% (no mínimo) de sua receita corrente

líquida do respectivo exercício financeiro (art. 198, § 2º, I, da CF) e que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem aplicar anualmente recursos mínimos (art. 198, § 2º, da CF) derivados da aplicação de percentuais calculados nos termos fixados em lei complementar, que deve ser reavaliada pelo menos a cada cinco anos (art. 198, §§ 2º e 3º, da CF). No caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 (ITCMD, ICMS e IPVA) e dos recursos de que tratam o art. 157 e o art. 159, I, *a*, e II, ambos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios (art. 198, II, da CF). No caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 (IPTU, ITBI e ISS) e dos recursos de que tratam o art. 158 e o art. 159, I, *b*, e § 3º, ambos da Constituição Federal (art. 198, III, da CF).

Por sua vez, a Lei Complementar n. 141, de 2012, que regula o art. 198, § 3º, da Constituição Federal e dispõe sobre os valores mínimos a serem aplicados anualmente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios em ações e serviços públicos de saúde (com alguns de seus dispositivos tacitamente sem eficácia em face da promulgação da EC n. 86, de 2015), estabelece que a União deve aplicar o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual (art. 5º da LC n. 141, de 2012). Em caso de variação negativa do PIB, este valor não pode ser reduzido, em termos nominais, de um exercício financeiro para o outro (art. 5º, § 2º, da LC n. 141, de 2012). Quanto aos Estados e Distrito Federal, devem aplicar, no mínimo, 12% da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 (ITCMD, ICMS e IPVA), e dos recursos de que tratam o art. 157 e o art. 159, I, *a*, e II, ambos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios (art. 6º da LC n. 141, de 2012). Quanto aos Municípios e Distrito Federal, devem aplicar, no mínimo, 15% da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 (IPTU, ITBI e ISS), e dos recursos de que tratam o art. 158 e o art. 159, I, *b*, e § 3º, ambos da Constituição Federal (art. 7º da LC n. 141, de 2012). O Distrito Federal deve aplicar, no mínimo, 12% do produto da arrecadação direta dos impostos que não possam ser segregados em base estadual e em base municipal (art. 8º da LC n. 141, de 2012). Por final, a referida lei também estabelece estar compreendida na base de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios qualquer compensação financeira proveniente de impostos e transferências constitucionais previstos no art. 198, § 2º, da Constituição Federal, já instituída

ou que vier a ser criada, bem como a dívida ativa, a multa e os juros de mora decorrentes dos impostos cobrados diretamente ou por meio de processo administrativo ou judicial (art. 9º da LC n. 141, de 2012).

Cumpre destacar, pelo exposto, que a partilha das rendas tributárias possui natureza financeira, isto é, nada tem a ver com o direito tributário propriamente dito porque diz respeito ao direito financeiro.

2.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS

Em claro prestígio à obra escrita por Aliomar Baleeiro, o Constituinte de 1988 manteve uma seção própria na Constituição Federal (abrangente dos arts. 150 a 152 da CF) com o seguinte título: *Das limitações do poder de tributar*.

As limitações ao “poder de tributar” estão dispostas na própria Constituição Federal e, como exposto por Carrazza, cabe à lei complementar o dever de “apenas dar-lhes fiel cumprimento, facilitando-lhes a execução”.⁵⁶⁴

Nos termos fixados na Constituição Federal, cabe à lei complementar *regular* as limitações constitucionais ao “poder de tributar” (art. 146, II, da CF).

Quanto à incumbência de essa lei complementar regular as limitações constitucionais tributárias, Derzi escreve o seguinte:

A lei complementar não cria limitações que já não existiam na Constituição, não restringe nem dilata o campo por ela delimitado. Completa e esclarece as disposições relativas à limitação, facilitando sua execução de acordo com os fins que inspiraram o legislador constituinte.⁵⁶⁵

Afinal, nas palavras de Ataliba:

Toda lei emanada de quaisquer órgãos constituídos do país há de submeter-se às balizas e limites contidos na Constituição e, sobretudo, tender a realizar (assegurando-lhe a sua eficácia, na maior plenitude possível) os princípios constitucionais, dos quais a federação e a república comparecem em posição singularmente relevante (porque fundamentais e básicos de todo o sistema).⁵⁶⁶

⁵⁶⁴ CARRAZZA, 2008, p. 939.

⁵⁶⁵ DERZI, 2001, p. 106.

⁵⁶⁶ ATALIBA, 2007, p. 42.

Cabe à Constituição Federal, deste modo, enumerar as limitações constitucionais tributárias, motivo pelo qual a maior parte da doutrina tributarista entende que as imunidades tributárias seriam apenas aquelas estabelecidas no próprio texto constitucional.

Não obstante, Torres defende que as limitações ao “poder de tributar” seriam “pré e supraconstitucionais”. Isto é, não resultariam, “como afirma o positivismo, da autolimitação do próprio Estado no ato de se constituir”.⁵⁶⁷

Para Torres, “toda e qualquer imunidade está ancorada na ética e se fundamenta na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade”. É por isso, a propósito, que ele afirma que o mínimo existencial é imune à tributação.⁵⁶⁸

Melo também defende a ideia do mínimo existencial como “limitador do exercício do poder tributante do Estado”. Para o autor, o mínimo existencial “pode ser verificado como espécie de ‘núcleo duro’ que limita a atuação do poder tributante do Estado”.⁵⁶⁹

Em contraponto ao entendimento exposto, porém, cumpre lembrar que uma parcela da doutrina do Direito não concorda com isso (ver Item 1.2.2.3).

Uma parte da doutrina entende, tal como Borges, *e.g.*, que ideias em nome de uma “ideologia dos direitos humanos” afastariam o “rigorismo científico” e a “precisão da linguagem [...] tão cara ao jurista moderno”.⁵⁷⁰

Transcrevendo-se as palavras de Borges:

No plano doutrinário, há quem sustente uma limitação extraconstitucional do poder de tributar e, pois, uma limitação extradogmática da limitação constitucional do poder de tributar em que consiste a imunidade tributária. Essa limitação decorreria da reserva de direitos humanos, ou melhor dito, de sua prevalência, sobre a fiscalidade. [...] Nesses termos, a imunidade seria uma decorrência dos direitos humanos insusceptíveis à tributação, necessária, obrigatória e inexceptuavelmente acatáveis pelos Estados, ao instituir dogmaticamente o estatuto do poder de tributar. Os direitos humanos corresponderiam a direitos pú-

⁵⁶⁷ TORRES, 2005a, p. 304-305.

⁵⁶⁸ TORRES, 2005a, p. 304-305; TORRES, 1995, p. 128.

⁵⁶⁹ MELO, 2012, p. 122.

⁵⁷⁰ BORGES, 2001, p. 209-210.

blicos subjetivos pré e supraestatais, os direitos fundamentais absolutos, incólumes a qualquer pretensão estatal à tributabilidade, inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis.⁵⁷¹

Não obstante, conforme explicado alhures (ver Item 1.2.2.3), a razão está com Torres. Não que se busque defender uma propalada “ideologia dos direitos humanos” ou que se pretenda afrontar o necessário “rigorismo científico”, mas sim que se prestigie a reaproximação entre direito e moral separados outrora pelo paradigma jurídico positivista, tal qual tem sido buscado, hoje, pelo paradigma neoconstitucionalista.

Neste sentido, o presente estudo busca demonstrar, inclusive, que, embora o direito posto legitime a tributação, também protege o mínimo existencial, de modo que a legitimidade dessa tributação deve ser questionada quando colidir com limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Afinal, o Direito implica coerência e as normas jurídicas que integram a ordem jurídica estão entrelaçadas e inter-relacionadas de tal forma entre si e com o próprio sistema constitucional, que formam um todo unitário, coerente e harmônico (ver Item 2.1).

Há necessidade, portanto, de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana, e isso configura a existência de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados limites formais e materiais da tributação, desoneração tributária do mínimo existencial e, ao final, imunidade tributária do mínimo existencial.

2.2.1 Limites formais e materiais da tributação

As limitações ao “poder tributário” do Estado brasileiro correspondem a limites jurídicos fixados na Constituição Federal em face de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Conforme destacado por Miranda, o poder constituinte, enquanto poder político, “molda o Estado segundo uma ideia, um projeto, um fim de organização”, mas, quando repartido entre órgãos e agentes do Estado,

⁵⁷¹ BORGES, 2001, p. 207.

esse poder toma “a configuração de um conjunto de competências ou poderes funcionais de tais órgãos”.⁵⁷²

Uma vez delineadas essas limitações, o poder público, inclusive o próprio poder legislativo, fica vinculado ao então estabelecido.

Hart explica que o “órgão legislativo supremo” está sujeito a “limitações jurídicas ao exercício dos seus poderes legislativos”. Se um ato legislativo for incompatível com os direitos individuais, *e.g.*, é susceptível de ser considerado *ultra vires* (praticado com excesso de poder conferido por lei) e, por conseguinte, “declarado juridicamente inválido pelos tribunais, na medida em que entre em conflito com as disposições constitucionais”.⁵⁷³

Miranda, por sua vez, alerta que a limitação do poder político “pode e deve procurar-se” na “sede de uma limitação *material*, e não só formal”. O “poder constituinte material” não pode “infringir limites transcendentés” e o “poder constituinte formal” não pode “dispor contra limites imanentes”.⁵⁷⁴

Conforme destacado por Canotilho, o critério da legitimidade do poder constituinte não seria a “mera posse do poder, mas a concordância ou conformidade do acto constituinte com as ‘ideias de justiça’ radicadas na comunidade”. A validade de uma Constituição, portanto, nas palavras do jurista português, “pressupõe a sua conformidade necessária e substancial com os interesses, aspirações e valores de um determinado povo em um determinado momento histórico”. Em outras palavras, a Constituição “não representa uma simples positivação do poder; é também uma positivação de ‘valores jurídicos’”.⁵⁷⁵

Tendo em conta o exposto, resta claro que, se o poder constituinte possui limites formais e materiais, o “poder de tributar”, da mesma forma, também possui limites formais e materiais.

A maior parte da doutrina do Direito entende que as limitações constitucionais ao “poder de tributar” abrangem apenas princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias expressas no corpo da Constituição Federal.

Ocorre que, em conjunto com os limites explícitos à tributação (formais e materiais), coexistem limites implícitos (formais e materiais). Os limites da tributação não estão restritos àqueles enumerados no texto constitucional.

⁵⁷² MIRANDA, 2009, p. 117.

⁵⁷³ HART, 1986, p. 81.

⁵⁷⁴ MIRANDA, 2009, p. 120, 287.

⁵⁷⁵ CANOTILHO, 1996, p. 111.

Desta forma, embora Borges diga que o “poder tributário” seria “um poder jurídico, vale dizer, regulado e limitado pelo Direito”,⁵⁷⁶ cumpre esclarecer que existem limites formais e materiais à tributação que dizem respeito, *e.g.*, à política tributária, às funções e finalidades dos tributos, à dignidade da pessoa humana, à legitimidade da tributação, à justiça tributária, ao montante e à partilha da carga tributária, dentre outras.

Nesse sentido, inclusive, mas referindo-se aos impostos, Nabais escreve:

Ao contrário do que uma [...] tradição positivista do direito fiscal vem afirmando, os impostos não podem ter por limite apenas um conjunto de exigências de natureza formal [...], é imprescindível o apelo a toda uma trama de princípios materiais.⁵⁷⁷

Esses limites podem variar de acordo com a época e o lugar considerado, mas dizem respeito tanto ao direito como à política e à moral. Afinal, como exposto antes (ver Item 1.1.2.2), dependendo do ponto de vista adotado, direito, moral e política podem estar conjugados ou, ao contrário, separados. Há possibilidade de conjugação de direito, moral e política quando haja uma análise histórica, sociológica e filosófica que leve em conta as realidades social, política, econômica e cultural como um todo.

Ademais, não se deve esquecer que grande parte das revoltas, levantes, conjurações, insurreições e revoluções irrompidas no transcorrer da história, nas mais diversas épocas e lugares, resultaram justamente da insatisfação popular diante da opressão fiscal então instalada.⁵⁷⁸

É por isso que Gerloff alerta que, uma vez ultrapassada a fronteira dos limites da tributação, adentra-se em um “território desconhecido”:

Ao falar de ‘limites da tributação’ há que ter bem presente o que é que se quer dizer com a palavra ‘limites’. Limite significa separação de territórios ou, segundo o antigo uso linguístico alemão, uma *Marke*, marca (pedra marcada na fronteira) ao lhe passar se entra em outro (estranho) território, com frequência - especialmente em sentido figurado -

⁵⁷⁶ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 24-25.

⁵⁷⁷ NABAIS, 2012, p. 683.

⁵⁷⁸ AQUINO, Rubim Santos Leão de; BELLO, Marco Antônio Bueno. *Liberdade? Nem pensar!: o livro das conjurações*. Ilustrações de Arnaud Gribel. Rio de Janeiro; São Paulo: Record, 2001.

em domínios que não se conhecem ou somente com dificuldade.⁵⁷⁹

Os limites jurídicos, criados pelo direito posto, buscam neutralizar e afastar eventuais abusos do poder estatal no campo tributário. Diante de um possível abuso de poder por parte dos “poderes democráticos do Estado”, nas palavras de Höffe, faz-se necessária, portanto, a fixação de “limites claros”.⁵⁸⁰

Com esse propósito, o poder do Estado é limitado pela Constituição (editada e promulgada pela sociedade) e é regulado pela legislação infraconstitucional (editada e publicada em face da sociedade), mas, em conjunto com os limites explícitos à tributação (formais e materiais), coexistem limites implícitos (formais e materiais) que devem ser observados, sob pena de a legitimidade desse ordenamento jurídico ser posta em dúvida.

Nessa realidade, as exonerações tributárias terminam por ser fixadas mediante diferentes técnicas e mecanismos na ordem jurídica positiva, mas devem observar limites imanentes ao próprio sistema constitucional tributário que fogem ao ponto de vista do positivismo jurídico.

Nabais explica que os limites formais da tributação dizem respeito ao “princípio da legalidade fiscal”, enquanto que os limites materiais da tributação têm “a ver com a ideia de coerência do sistema ou de sistematicidade”, e dizem respeito, *e.g.*, ao “princípio da igualdade fiscal”.⁵⁸¹

Conforme defendido pelo autor, referindo-se a “limites constitucionais do dever de pagar impostos”, não existem apenas os “clássicos limites formais ligados à ideia de segurança jurídica”. Também existem limites que abarcam “um significativo leque de limites materiais garantidos da justiça fiscal”.⁵⁸²

É por isso que, para Nabais, além dos limites constitucionais da tributação, também existem:

[...] limites imanentes ou exteriores ao próprio sistema fiscal, para aquém dos quais o estado se tem de manter, sob pena de [...] o conjunto dos impos-

⁵⁷⁹ GERLOFF, 1961b, p. 287, tradução nossa (Al hablar de ‘límites de la imposición’ hay que tener bien presente qué es lo que se quiere decir con la palabra ‘límites’. Límite significa separación de territorios o, según el antiguo uso lingüístico alemán, una *Marke*, marca (pedra marcada-piedra en la frontera) y al pasarla se entra en otro (extraño) territorio, con frecuencia -especialmente en sentido figurado- en dominios que no se conocen o sólo con dificultad).

⁵⁸⁰ HÖFFE, 2006, p. 415.

⁵⁸¹ NABAIS, 2012, p. 319, 693-694.

⁵⁸² NABAIS, 2012, p. 683.

tos tenham manifesto carácter confiscatório ou contrário ao sistema.⁵⁸³

No mesmo sentido, Seixas Filho também menciona que “o poder de tributar, como todos os poderes concedidos ao Estado, está sujeito a limites naturais ou limites resultantes da necessidade de compatibilizá-los com os direitos dos contribuintes ou cidadãos”.⁵⁸⁴

Baleeiro, aliás, já havia dito que o sistema constitucional tributário brasileiro “movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimetosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.⁵⁸⁵

Tendo em conta o exposto, a seguir serão examinadas a figura das exonerações tributárias e os princípios constitucionais tributários. Ao final, serão enumeradas as imunidades tributárias positivadas na Constituição Federal.

2.2.1.1 Exonerações tributárias

Exoneração tributária significa renúncia, desoneração tributária. Ela pode se dar por diferentes técnicas e mecanismos, tais como imunidades tributárias, isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos.

Exoneração significa dispensa, ato de exonerar ou exonerar-se, mas também pode significar o “cumprimento de uma obrigação”. Já o verbo exonerar tem o sentido de tirar ônus, desobrigar, dispensar, desonerar. Por sua vez, *desoneração* significa o ato ou efeito de desonerar, enquanto que o verbo desonerar tem o sentido de tirar ônus, encargo.⁵⁸⁶

De acordo com Martins, existiriam “seis formas desonerativas da imposição tributária”: imunidade, não incidência, isenção, anistia, remissão e alíquota zero.⁵⁸⁷

Coêlho, por sua vez, esclarece que, no âmbito da norma jurídica tributária, as exonerações podem ser fixadas tanto nas hipóteses como

⁵⁸³ NABAIS, 2012, p. 315.

⁵⁸⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 723.

⁵⁸⁵ BALEEIRO, 2001, p. 2.

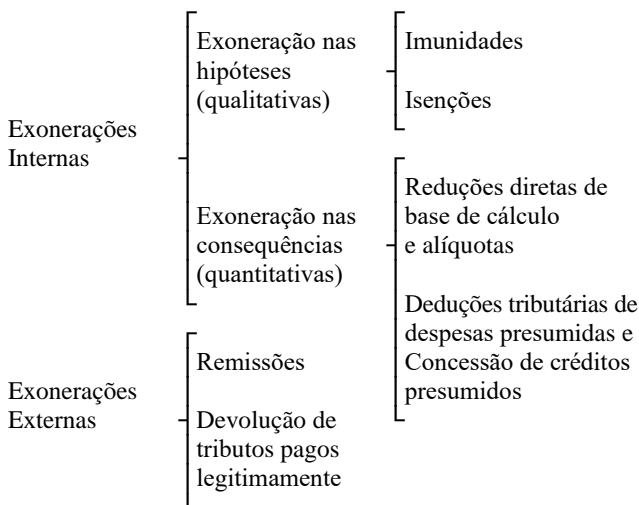
⁵⁸⁶ FERREIRA, 2010, p. 693, 899.

⁵⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. In: _____ (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998a. p. 31-32.

nos mandamentos (consequências) dessa norma (ver Item 2.1.2.1). Nas palavras do autor, as exonerações tributárias podem ser internas ou externas à estrutura da norma jurídica.⁵⁸⁸

As exonerações externas abrangem remissões e devoluções de tributos pagos legitimamente, enquanto que as exonerações internas abrangem imunidades e isenções tributárias (denominadas exonerações qualitativas porque resultantes das hipóteses das normas tributárias), assim como reduções diretas de base de cálculo e alíquotas e, ainda, deduções tributárias de despesas presumidas e concessão de créditos presumidos (denominadas exonerações quantitativas porque resultantes das consequências das normas tributárias).⁵⁸⁹

Eis o organograma elaborado por Coêlho para clarear essa “tipologia exonerativa”.⁵⁹⁰



As imunidades e as isenções tributárias, dentre as diferentes técnicas e mecanismos empregados para a exoneração tributária, serão objeto de análise mais à frente (ver Itens 2.2.2 e 2.2.3). Aqui, cumpre lembrar que essas exonerações tributárias são empregadas há muito tempo e receberam diferentes denominações no transcorrer da história.

Nas palavras de Seligman, no Império Romano:

[...] a então denominada *munera* - tinha se tornado esmagadora, todas as espécies de privilégios

⁵⁸⁸ COÊLHO, 1999, p. 142-144, 230.

⁵⁸⁹ COÊLHO, 1999, p. 142-144.

⁵⁹⁰ COÊLHO, 1999, p. 144.

mais ou menos ilegítimos foram concedidos aos indivíduos, até que a isenção da tributação - *immunitas*, ou liberdade de *munus* específicos - tornou-se o termo comum para a isenção em geral, e tem sido preservada em nossa moderna palavra ‘imunidade’.⁵⁹¹

Já de acordo com a lembrança exposta por Moraes:

Na sua acepção etimológica a palavra ‘imunidade’ vem do latim: *immunitas, tatis*. Trata-se de um vocábulo que indica ‘negação de *munus*’ (cargo, função ou encargo). O prefixo *in* oferece a sua verdadeira conotação (sem encargo, livre de encargos ou de *munus*). *Imunitas*, ou exonerado de *munus*, indica liberação de *munus* ou encargo, dispensa de carga, de ônus, de obrigação ou até de penalidade.⁵⁹²

Nogueira, por sua vez, recorda que entre os séculos XIII e XIX, no Estado patrimonial, as imunidades impediam a tributação da nobreza e da Igreja e que, por isso, “eram forma de limitação do poder da realeza”. Com o advento do Estado fiscal, porém, as imunidades se transformaram em “limitação ao poder de tributar pela existência de direitos preexistentes dos indivíduos”.⁵⁹³

Antes de finalizar este tópico, não deve ser omitido aqui, para não tangenciar a questão de pronto, já que este ponto não será retomado adiante, que, nos termos do Código Tributário Nacional, a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário (art. 172 do CTN), e que a lei também pode conceder anistia tributária de infrações cometidas anteriormente à vigência dessa lei (art. 180 do CTN).

Também merece ser anotado, com a mesma justificativa acima exposta, a menção feita por Seixas Filho no sentido de que a devolução de tributos abrange o *drawback*, um incentivo fiscal que possui a seguinte

⁵⁹¹ SELIGMAN, 1911, p. 25-26, tradução nossa (the so-called *munera* - had become crushing, all kinds of more or less illegitimate privileges were granted to individuals, until exemption from taxation - *immunitas*, or freedom from the particular *munus* - became the common term for exemption in general, and has been preserved in our modern word ‘immunity’).

⁵⁹² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A imunidade tributária e seus novos aspectos*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 105.

⁵⁹³ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Notas a propósito das imunidades tributárias*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). *Doutrinas essenciais de direito tributário*. v. 2. São Paulo: RT, 2011, p. 756.

peculiaridade: “a mercadoria estrangeira paga o imposto de importação ao entrar no País, sendo restituído este imposto quando for exportado um produto resultante da industrialização da mercadoria estrangeira”.⁵⁹⁴

Além disso, ainda resta apontar, conforme também mencionado por Seixas Filho, que as subvenções abrangentes de subsídios, bonificações ou prêmios são “recursos em dinheiro transferidos do Erário ou Tesouro Público para uma determinada atividade empresarial, com a finalidade de reduzir o preço de venda do bem ou serviço”.⁵⁹⁵

Cumpre destacar, pelo exposto, que a imunidade tributária representa apenas uma das técnicas/mecanismos que viabilizam a exoneração tributária empregada no direito positivo brasileiro.

2.2.1.2 Princípios constitucionais tributários

As limitações constitucionais tributárias abrangem vários princípios e imunidades tributárias. Dentre os princípios constitucionais tributários positivados na Constituição Federal, constam em particular: *a)* princípio da isonomia/igualdade tributária; *b)* princípio da legalidade tributária; *c)* princípio da irretroatividade da lei tributária; *d)* princípio da anterioridade tributária; *e)* princípio da liberdade de tráfego; *f)* princípio da proibição de tributo com efeito de confisco; *g)* princípio da capacidade contributiva; *h)* princípio da não cumulatividade tributária; e *i)* princípio da uniformidade tributária.⁵⁹⁶

Além destes princípios acima enumerados, a doutrina tributarista brasileira costuma fazer referência a alguns outros. Carrazza, após explicar que os princípios “conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão”, diz que a fiel observância dos princípios constitucionais republicano, federativo, da autonomia municipal, da anterioridade, da legalidade e da segurança jurídica “é *conditio sine qua non* para a criação de tributos”.⁵⁹⁷

⁵⁹⁴ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 55-56.

⁵⁹⁵ SEIXAS FILHO, 1990, p. 57.

⁵⁹⁶ Esses princípios constitucionais tributários serão aqui abordados de uma forma superficial, apenas para não tangenciar o tema. Os princípios da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco, porém, atrelados ao presente estudo, serão objeto de análise mais aprofundada nos Itens 2.2.2.1 e 2.2.2.2.

⁵⁹⁷ CARRAZZA, 2008, p. 50, 54.

A doutrina do Direito também costuma fazer referência a alguns princípios constitucionais tributários implícitos, além dos princípios explícitos no texto constitucional.

Nesse sentido, Nogueira diz que existem princípios tributários “não clarificados textualmente” na Constituição Federal, tais quais: *a*) princípio da liberdade fiscal; *b*) princípio da transparência fiscal; *c*) princípio da solidariedade fiscal; *d*) princípio da mediania fiscal; *e*) princípio do justo gasto do tributo afetado; *f*) princípio da justiça tributária; e *g*) princípio da cidadania fiscal.⁵⁹⁸

No que tange aos princípios constitucionais tributários explícitos, cabe anotar, preliminarmente, que o art. 5º da Constituição Federal estabelece o *princípio geral da igualdade* ao assegurar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza.

O art. 150, II, da Constituição Federal, por sua vez, cuida especificamente do *princípio da isonomia/igualdade tributária* ao assegurar tratamento uniforme aos contribuintes que se encontrem em iguais condições, permitida eventual discriminação em razão do caráter pessoal quando cuidar de impostos (art. 145, § 1º, da CF).

Nos termos da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

O *princípio da proibição de tributo com efeito de confisco* será objeto de análise aprofundada mais adiante (ver Item 2.2.2.2), mas, de modo preliminar, expõe-se aqui que o art. 150, IV, da Constituição Federal veda a utilização de tributos com efeito de confisco.

De acordo com o texto constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

⁵⁹⁸ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Valores jurídico-tributários implícitos na linguagem do texto constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 56, maio/jun. 2004b. p. 255-263.

O *princípio da capacidade contributiva* também será objeto de análise aprofundada mais à frente (ver Item 2.2.2.1), mas, aqui, também de modo preliminar, expõe-se que o art. 145, § 1º, da Constituição Federal estabelece que, sempre que possível, os impostos deverão ter caráter pessoal e deverão ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Eis o dispositivo constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O art. 5º, II, da Constituição Federal estabelece o *princípio geral da legalidade* ao assegurar que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Incumbe à lei ordinária instituir tributos, mas a Constituição Federal estabelece a necessidade de edição de lei complementar para determinadas hipóteses. Nos casos em que não é exigida a edição de lei complementar, esta também pode instituí-los. Entretanto, nos termos do art. 62, § 1º, III, da Constituição Federal, nas hipóteses em que seja exigida a edição de lei complementar para a instituição de tributos, não se pode editar medida provisória.

A propósito, o art. 150, § 6º, da Constituição Federal exige a edição de lei específica para instituir subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições.

O art. 150, I, da Constituição Federal, por sua vez, cuida especificamente do *princípio da legalidade tributária* ao estabelecer a necessidade de edição de lei para que tributos sejam instituídos ou aumentados.

Nos termos da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

O princípio é mitigado, porém, pelas seguintes exceções expressamente relacionadas à fixação de alíquotas por parte do Poder Executi-

vo e inclusive mediante deliberação no âmbito do CONFAZ: *a*) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II) + Imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE) + Imposto sobre produtos industrializados (IPI) + Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), cujas alíquotas podem ser estabelecidas pelo Poder Executivo (art. 153, § 1º, da CF); *b*) Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidente sobre petróleo, gás natural e álcool combustível, cujas alíquotas podem ser reduzidas e restabelecidas pelo Poder Executivo (art. 177, § 4º, I, *b*, da CF c/c Lei n. 10.336, de 2001); *c*) Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) incidente sobre combustíveis e lubrificantes, cujas alíquotas podem ser definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal no âmbito do CONFAZ (art. 155, § 4º, IV, da CF).

Como o Código Tributário Nacional reforça ainda mais este princípio, a doutrina jurídica também tem empregado a expressão *princípio da estrita legalidade* na esfera do direito tributário.

Eis o dispositivo do CTN:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:⁵⁹⁹

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

O art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal estabelece que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. A norma jurídica, portanto, deve projetar sua eficácia para o futuro, não para fatos pretéritos.

⁵⁹⁹ Os arts. 39, 52 e 57 mencionados no dispositivo legal transcrito encontram-se sem eficácia (o primeiro) ou foram revogados (os dois últimos).

Em decorrência, o art. 150, III, *a*, da Constituição Federal estabelece o *princípio da irretroatividade da lei tributária*, ao vedar a tributação de fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Nos termos da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

Não obstante, fica a ressalva, neste ponto, de que o Supremo Tribunal Federal tem adotado, nas ações diretas de inconstitucionalidade, com certa frequência, a denominada “tese da modulação dos efeitos no tempo”.⁶⁰⁰ Isto é, o STF tem reconhecido a possibilidade de proceder à modulação ou limitação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, mesmo quando proferida pela própria Corte em sede de controle difuso.⁶⁰¹

Ressalva-se, ainda, que o Código Tributário Nacional prevê de modo expresso a possibilidade de retroatividade das leis interpretativas ou de legislação posterior mais benigna.

Eis o dispositivo do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

O *princípio da anterioridade tributária*, ou *princípio da não surpresa*, diz respeito à eficácia, não à vigência ou à validade da lei, e se

⁶⁰⁰ Vide Lei n. 9.868, 1999, que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal.

⁶⁰¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 197.917*. Relator Min. Maurício Corrêa, Plenário, DJ 07.05.2004 (BRASIL, 2011, p. 1374).

subdivide em princípio da anterioridade geral (ou anual) e princípio da anterioridade especial. Este último, aliás, também conhecido por *princípio da noventena* ou *anterioridade nonagesimal*.

O art. 150, III, *b*, da Constituição Federal cuida do princípio da anterioridade geral. Já o art. 150, III, *c*, e o art. 195, § 6º, ambos da Constituição Federal, cuidam do princípio da anterioridade especial.

Eis os dispositivos constitucionais:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

III - cobrar tributos: [...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos 90 dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*; [...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos 90 dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*.

Regra geral, a lei que instituir ou aumentar tributos, portanto, deve ser publicada em data anterior ao exercício financeiro de incidência dos respectivos tributos e, em conjunto, também deve observar o prazo de 90 dias para o início da cobrança.⁶⁰²

Esse marco temporal decorre, na verdade, do fato de o ano civil coincidir, no Brasil, com o ano fiscal. Isto é, decorre do fato de o exercício financeiro corresponder ao período que vai de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano (art. 34 da Lei n. 4.320, de 1964).

Dessa forma, a *noventena* deve ser observada em conjunto com a anterioridade anual, apesar de este último princípio não ser aplicável às contribuições sociais para a seguridade social.

⁶⁰² Embora fixem o prazo de 90 dias para o início da cobrança de tributos, o art. 150, III, *c*, da CF diz respeito aos impostos, enquanto que o art. 195, § 6º, da CF diz respeito às contribuições sociais.

Cumpra alertar aqui, entretanto, que os dois princípios são mitigados por algumas exceções,⁶⁰³ bem como que não se confundem com o princípio da anualidade porque este diz respeito ao orçamento anual, de natureza financeira.

Outrora, o princípio da anualidade exigia uma prévia autorização orçamentária, anual, para a cobrança dos tributos. Tendo em conta o atual texto constitucional, estaria de certo modo relacionado aos art. 48, II, art. 165, III, §§ 5º e 9º, e art. 166, todos da Constituição Federal.

A Constituição Federal também estabelece o *princípio da liberdade de tráfego* ao dispor ser livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens (art. 5º, XV, da CF).

O art. 150, V, da Constituição Federal, por sua vez, veda a tributação que grave a transposição de fronteiras, sejam elas interestaduais ou intermunicipais. Não veda, porém, a cobrança de pedágio pelo uso de vias conservadas pelo Poder Público (independentemente da natureza jurídica do pedágio, isto é, independentemente de se considerar o pedágio como sendo taxa ou tarifa).

De acordo com o texto constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

A Constituição Federal estabelece, ainda, o *princípio da uniformidade tributária* ao vedar a tributação que afronte a almejada uniformidade entre diferentes regiões do país, embora admita a concessão de

⁶⁰³ Exceções relacionadas a ambos os princípios (da anterioridade geral e da anterioridade especial): *a*) II + IE + IOF (art. 150, § 1º, da CF); *b*) Impostos extraordinários de guerra (art. 150, § 1º, e art. 154, II, ambos da CF); *c*) Empréstimos compulsórios para despesas extraordinárias (art. 150, § 1º, e art. 148, I, ambos da CF). Exceções relacionadas apenas ao exercício financeiro (ao princípio da anterioridade geral tributária): *a*) IPI (art. 150, § 1º, da CF); *b*) Contribuições sociais para a seguridade social (art. 195, § 6º, da CF); *c*) ICMS sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, § 4º, IV, *c*, da CF); *d*) CIDE sobre petróleo, gás natural e álcool combustível (art. 177, § 4º, I, *b*, da CF). Exceções relacionadas apenas à *noventena* (ao princípio da anterioridade especial tributária): *a*) IR (art. 150, § 1º, da CF); *b*) IPVA (fixação da base de cálculo - art. 150, § 1º, da CF); *c*) IPTU (fixação da base de cálculo - art. 150, § 1º, da CF).

incentivos fiscais para diferentes regiões (art. 3º, III, *in fine*, art. 151, I e II, e art. 152, todos da CF).

Os dispositivos constitucionais nos quais há referência a esse princípio são:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes; [...]

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

A Constituição Federal admite, além daquela ressalva constante ao final do art. 151, I (concessão de incentivos fiscais), uma outra exceção ao princípio nos seguintes termos:

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais. [...]

§ 2º Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei: [...]

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

O princípio da não cumulatividade tributária diz respeito apenas aos tributos denominados multifásicos, os quais incidem repetidamente (*em cascata*) em cada uma das fases do ciclo produtivo da cadeia econômica.

A expressão *não cumulatividade* na tributação corresponde à vedação da tributação autônoma de fatos integrantes de uma sucessão de

fatos da mesma natureza, isto é, à proibição da acumulação de um mesmo tributo *em cascata* no ciclo produtivo (produção de bens, comercialização de bens, produtos e mercadorias, e prestação de serviços).

Deste modo, o princípio diz respeito apenas ao ICMS dos Estados e do Distrito Federal, bem como ao IPI e a eventuais novos tributos, ambos da competência tributária residual da União.

A técnica da não cumulatividade, por outro lado, também conhecida por técnica do *imposto-contrainposto*, é o procedimento pelo qual se realiza aquele princípio constitucional, ou melhor, é o modo pelo qual se efetiva o princípio da não cumulatividade.⁶⁰⁴

O emprego dessa *técnica* é muito importante para fins de racionalização da tributação, pois, na realidade econômica, o tributo acaba sendo transferido através do mecanismo dos preços para o adquirente dos produtos, mercadorias, bens e serviços.

Apesar de haver situações nas quais nem sempre todos os custos embutidos nos produtos, mercadorias, bens e serviços são trasladados (como, *e.g.*, naquelas situações em que a empresa precise esvaziar seus antigos estoques), essas situações fogem à normalidade. Na grande maioria das vezes (em situações normais), a tributação acaba sendo suportada, ao final, pelos consumidores daqueles bens, produtos, mercadorias e serviços.

A transferência desse ônus tributário aos consumidores é, a propósito, uma realidade não apenas relacionada aos tributos plurifásicos, mas a todos os tributos incidentes sobre bens, produtos, mercadorias e serviços. Salvo algumas situações excepcionais (decorrentes de fatos escusos, em razão *do mercado*, ou, ainda, quando porventura haja subsídio do Estado), não é natural a qualquer empresa privada produzir e comercializar bens, produtos e mercadorias, ou prestar serviços abaixo do custo respectivo. Como exposto de forma simples, didática e clara por Cunha, “ninguém se lançaria aos riscos da atividade econômica sem a perspectiva de um resultado compensador”.⁶⁰⁵

Embora alguns autores façam referência ao *princípio* da não cumulatividade e, outros, à *técnica* da não cumulatividade, a figura pode ser vista como um princípio ou como uma técnica.

Nas palavras de Machado, a técnica:

⁶⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: RT; CEU, 2003. p. 162.

⁶⁰⁵ CUNHA, 2012a, p. 257.

[...] define o regime jurídico do princípio da não cumulatividade do imposto, regime jurídico este que se define em duas espécies, a saber, o regime do *crédito financeiro* e o regime do *crédito físico*, ou ainda por uma terceira espécie, na qual são albergados elementos de um e do outro daqueles dois regimes jurídicos.⁶⁰⁶

Visto como um princípio ou como uma técnica procedimental, busca-se afastar a cumulatividade da tributação *em cascata* incidente na produção de bens, comercialização de bens, produtos e mercadorias, e prestação de serviços.

Nos termos da Constituição Federal, o IPI deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores (art. 153, § 3º, II, da CF).

O ICMS também deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo Estado, por outro Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, § 2º, I, da CF).

Do mesmo modo, os impostos e as contribuições porventura instituídos em face da competência tributária residual da União também devem ser não cumulativos (art. 154, I, e art. 195, § 4º, ambos da CF).

A propósito, quanto ao ICMS, a Constituição Federal estabelece, ainda, que se deve observar a lei complementar que discipline o respectivo regime de compensação (art. 155, § 2º, XII, *c*, da CF).

A técnica da não cumulatividade, própria do ICMS e do IPI, não é prevista como obrigatória na tributação relativa às contribuições do PIS e da COFINS em razão da própria natureza dessas contribuições, incidentes sobre a receita bruta e não sobre o valor individualizado de cada operação.

A Emenda Constitucional n. 33, de 2001, estabelece que cabe à lei ordinária definir as hipóteses em que as contribuições incidem uma única vez, ou seja, refere-se, de forma indireta, à não cumulatividade (art. 149, § 4º, da CF).

A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, por sua vez, permite à lei ordinária definir os setores de atividade econômica para os quais não serão cumulativas as contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, incidentes sobre a receita ou o faturamento,

⁶⁰⁶ MACHADO, 2003, p. 162-163.

bem como as contribuições do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (art. 195, § 12, da CF).

Essa Emenda Constitucional estabelece, ainda, que o dispositivo acima referido se aplica, inclusive, na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada, pela contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento (art. 195, § 13, da CF).

Desta forma, a Constituição Federal terminou por remeter a disciplina da não cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS à legislação infraconstitucional (hoje regulamentada, respectivamente, na Lei n. 10.637, de 2002, e na Lei n. 10.833, de 2003).

Ao contrário do que ocorre na tributação relativa ao ICMS e ao IPI, a técnica da não cumulatividade relativa às contribuições do PIS e da COFINS se equipara a um benefício fiscal, de forma que estaria condicionada à discricionariedade do legislador infraconstitucional e à regra de que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só pode ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as referidas matérias ou o correspondente tributo (art. 150, § 6º, da CF).

2.2.1.3 Imunidades tributárias positivadas na Constituição de 1988

As limitações constitucionais tributárias abrangem várias imunidades positivadas no texto da Constituição Federal que serão a seguir enumeradas. Os efeitos, natureza jurídica e fundamento da imunidade tributária, porém, serão abordados mais adiante no estudo (ver Itens 2.2.3.1 e 2.2.3.2).

Embora ainda persista certa divergência na doutrina jurídica a respeito da questão, as imunidades tributárias dizem respeito a diferentes espécies tributárias.

O art. 150, VI, da Constituição Federal faz referência às imunidades tributárias relacionadas a impostos, mas há dispositivos esparsos no texto constitucional que instituem imunidades tributárias relacionadas a taxas e contribuições especiais.

Os incisos XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII do art. 5º da Constituição Federal, *e.g.*, fixam imunidades tributárias relacionadas a taxas que digam respeito ao direito de petição, direito de obtenção de certidões, direito de registro de nascimento e direito de obtenção de certidão de óbito. Também estabelecem imunidades tributárias relacio-

nadas a emolumentos cartorários e custas processuais que digam respeito à ação popular, *habeas corpus*, *habeas data* e assistência judiciária.

Além disso, a Constituição Federal estabelece imunidades tributárias relacionadas a taxas que digam respeito à celebração do casamento civil (art. 226, § 1º, da CF), prestação de ensino público em estabelecimentos oficiais (art. 206, IV, da CF) e prestação de educação básica obrigatória (art. 208, I, da CF). Conforme Súmula Vinculante n. 12 do STF, a cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da CF.

A Constituição Federal também institui imunidade tributária relacionada a Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) incidentes sobre receitas decorrentes de exportação (art. 149, § 2º, I, da CF).

A Constituição Federal estabelece, ainda, imunidade tributária relacionada a contribuições sociais para a seguridade social incidentes sobre proventos de aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social (art. 195, II, da CF). Também fixa imunidade tributária relacionada a contribuições sociais para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º, da CF).

O art. 203 da Constituição Federal, por sua vez, institui imunidade tributária relacionada a contribuições sociais para a seguridade social ao dispor que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social.

Adentrando-se na questão das imunidades tributárias particularmente relacionadas a impostos, cumpre anotar que, de acordo com Torres, essas imunidades dizem respeito “apenas as do art. 150, VI, da CF, mas não as do art. 150, IV e V, nem as do mínimo existencial”.⁶⁰⁷

Aliás, para Ferreira Sobrinho, a imunidade tributária “somente aceita restrição, no que diz com seu âmbito jurídico, relativamente ao artigo 150, inciso VI, CF, em razão de contemplar apenas os impostos”.⁶⁰⁸

Para Ferreira Sobrinho:

O artigo 150, incisos III, IV e V, CF, cuida da imunidade tributária aplicável ao tributo e não apenas aos impostos; o inciso VI, artigo 150, CF, diz somente com os impostos; o inciso I, artigo

⁶⁰⁷ TORRES, 1995, p. 75.

⁶⁰⁸ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996. p. 111.

151, CF, relaciona-se com a imunidade que abrange tributos e não apenas impostos.⁶⁰⁹

A Constituição Federal veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem impostos sobre patrimônio, renda ou serviços (mas não sobre o consumo) uns dos outros (art. 150, VI, *a*, da CF), o que configura a existência de uma imunidade tributária recíproca dos entes federativos, relacionada a impostos. Conforme jurisprudência do STF, essa imunidade não alcança taxas e contribuições.⁶¹⁰

A imunidade tributária recíproca é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público no que se refere ao patrimônio, renda e serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou as delas decorrentes (art. 150, § 2º, da CF), mas não se aplica ao patrimônio, renda e serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou na qual haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativo ao bem imóvel (art. 150, § 3º, da CF).

Embora não se aplique a imunidade tributária às sociedades de economia mista, se essas sociedades forem prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, fazem jus à imunidade, nos termos da jurisprudência do STF⁶¹¹ (contudo, a Súmula n. 76 do STF dispõe que as sociedades de economia mista não estariam protegidas pela imunidade tributária fixada no art. 31, V, *a*, da anterior Constituição de 1946).

Como as empresas prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado não se equiparam àquelas empresas públicas que apenas exploram a atividade econômica, a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO), *e.g.*, está abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *a*, da CF porque é empresa pública prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. De acordo com a jurisprudência do STF, aliás, a atividade desempenhada pela INFRAERO na execução de serviços de

⁶⁰⁹ FERREIRA SOBRINHO, 1996, p. 110.

⁶¹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 364.202*. Relator Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 28.10.2004; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 378.144-AgR*. Relator Min. Eros Grau, 1ª Turma, DJ 22.04.2005 (BRASIL, 2011, p. 1694).

⁶¹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 580.264*. Relator Min. Ayres Britto, Plenário, DJE 06.10.2011 (BRASIL, 2011, p. 1690).

infraestrutura aeroportuária e daqueles necessários à realização da atividade-fim que lhe foi atribuída pela União é imune ao ISS.⁶¹²

Pelo mesmo motivo, nos termos da jurisprudência do STF, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT), também prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, está abrangida pela imunidade tributária recíproca.⁶¹³

O art. 150, VI, *b*, da Constituição Federal estabelece imunidade tributária relacionada a impostos que digam respeito aos templos religiosos. Essa imunidade compreende apenas patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (art. 150, § 4º, da CF). Conforme jurisprudência do STF, os critérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela imunidade.⁶¹⁴

Já o art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal institui imunidade tributária relacionada a impostos que digam respeito aos partidos políticos (inclusive suas fundações), entidades sindicais dos trabalhadores e instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Essa imunidade compreende apenas patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (art. 150, § 4º, da CF). Conforme jurisprudência do STF, terrenos baldios sem vinculação às finalidades essenciais da entidade afastam a imunidade tributária.⁶¹⁵

As imunidades tributárias acima citadas dizem respeito aos impostos diretos, não aos impostos indiretos, porque, apesar de estes serem pagos pelo contribuinte de direito (contribuinte *de jure*), seu ônus termina repassado para o contribuinte de fato (ocorre, no caso, a repercussão tributária, ou translação tributária).

Não obstante o exposto, a jurisprudência do STF tem reconhecido a imunidade relacionada a impostos indiretos em situações tais como, *e.g.*, no caso do ICMS incidente sobre operações de importação de mercadorias realizadas por entidades de assistência social, quando utilizadas

⁶¹² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 524.615-AgR*. Relator Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJE 03.10.2008 (BRASIL, 2011, p. 699).

⁶¹³ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 407.099*. Relator Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 06.08.2004 (BRASIL, 2011, p. 1694).

⁶¹⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 578.562*. Relator Min. Eros Grau, Plenário, DJE 12.09.2008 (BRASIL, 2011, p. 1696).

⁶¹⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 375.715-ED*. Relatora Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJE 24.09.2010 (BRASIL, 2011, p. 1697).

na prestação de seus serviços específicos, ou mesmo sobre a comercialização de bens por elas produzidos.⁶¹⁶

Por sua vez, o art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal estabelece imunidade tributária relacionada a impostos incidentes sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Conforme jurisprudência do STF, essa imunidade é ampla e abrange produto, maquinário e insumos (a referência ao papel é exemplificativa, não exaustiva).⁶¹⁷ Nos termos da Súmula n. 657 do STF, essa imunidade abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

Já o art. 150, VI, *e*, da Constituição Federal estabelece imunidade tributária relacionada a impostos incidentes sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Essa imunidade tributária também é ampla, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*.

Tendo sido apresentadas as imunidades tributárias particularmente enumeradas no art. 150 da Constituição Federal, resta arrolar, agora, as imunidades fixadas em alguns outros dispositivos constitucionais.

São imunes ao IPI os produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, § 3º, III, da CF).

São imunes ao ITR as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II, da CF).

São imunes ao ITBI os direitos reais de garantia sobre imóveis (art. 156, II, *in fine*, da CF), a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (conforme disposto na Lei n. 6.404, de 1976, que cuida da Lei das Sociedades por Ações), salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil (art. 156, § 2º, I, da CF).

São imunes ao ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior e os serviços prestados a destinatários no exterior (art. 155,

⁶¹⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 210.251-EDv*. Relator Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ 28.11.2003; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 186.175-ED-EDv*. Relatora Min. Ellen Gracie, Plenário, DJ 17.11.2006 (BRASIL, 2011, p. 1698).

⁶¹⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 202.149*. Relator Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, DJE 11.10.2011 (BRASIL, 2011, p. 1690).

§ 2º, X, *a*, da CF), as operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, *b*, da CF), bem como o ouro, quando ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 155, § 2º, X, *c*, da CF) e as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (art. 155, § 2º, X, *d*, da CF).

São imunes a quaisquer impostos, exceto ao II, IE e ICMS, as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país (art. 155, § 3º, da CF).

Também são imunes a quaisquer impostos as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º, da CF).

Por derradeiro, cumpre anotar que a União não pode tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nem tampouco a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes (art. 151, II, da CF).

Por outro lado, também cumpre apontar que, nos termos do art. 149, § 1º, da Constituição Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário próprio, mas a alíquota não pode ser inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Cumpre realçar, em suma, que todas as imunidades tributárias acima enumeradas constam explícitas no texto constitucional.

Como esta segunda parte do trabalho pretende analisar a imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado, merece particular destaque aqui, por conseguinte, que não existe previsão constitucional expressa no ordenamento jurídico brasileiro positivando a imunidade tributária do mínimo existencial. Em outras palavras, não consta explícito no texto da Constituição Federal qualquer referência à imunidade tributária do mínimo existencial.

2.2.2 Desoneração tributária do mínimo existencial

Já foi explicado alhures (ver Item 1.2.2), de forma preliminar, que a ideia do mínimo existencial não diz respeito ao mínimo não tributável dos contribuintes pessoa jurídica. A doutrina tributarista que defende essa tese confunde as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Do mesmo modo que o a ideia do mínimo existencial não se confunde com a ideia dos mínimos sociais, a figura da imunidade tributária (cuja técnica/mecanismo promove a exoneração tributária do mínimo existencial) também não deve ser confundida com a figura da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva (a qual pode ser promovida por intermédio de diferentes técnicas/mecanismos para a exoneração tributária do mínimo existencial).

No plano do direito tributário, porém, a maior parte da doutrina tem abordado a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial quando, na verdade, trata da ideia pertinente à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva ou em face da proibição de tributo com efeito de confisco.

Não há qualquer impropriedade quando, neste caso, é feito o uso de expressões como, *e.g.*, mínimo não imponible, mínimo não tributável, mínimo isento, dentre outras, para designar o montante do patrimônio protegido, não tributável, dos contribuintes pessoa física ou jurídica. Contudo, não há de se falar, neste caso, da ideia da imunidade tributária do mínimo existencial propriamente dita, mas sim da ideia da desoneração tributária.

Conforme anotado por Torres, a questão do mínimo existencial “nada tem que ver com o problema da capacidade contributiva, mas com os direitos de liberdade”.⁶¹⁸

Ademais, como explicado pelo autor, a base de cálculo tributária, coincidente com a capacidade contributiva, “há de ser *montante disponível para o consumo*, que só se forma *além da reserva de intributabilidade representada pelo mínimo existencial* e pelas necessidades vitais para a proteção da família”.⁶¹⁹

Aquelas expressões podem ser empregadas quando da abordagem das ideias da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco, não havendo, no caso, qualquer afronta ao rigorismo terminológico, mas fere o rigor científico não diferenciar as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva ou em face da proibição de tributo com efeito de confisco.

⁶¹⁸ TORRES, 2005a, p. 305.

⁶¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Aspectos constitucionais do fato gerador do imposto de renda*. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coords.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: ABDT; Meio Jurídico, 2003. p. 569.

Não há qualquer afronta ao rigor científico quando, empregando a expressão “mínimo não imponible” ao tratar da ideia da capacidade contributiva, Gerloff escreve o seguinte:

Para medir o montante do mínimo não imponible dever-se-ia ter em conta logicamente as diferenças locais do valor aquisitivo (cidade e campo) e as alterações momentâneas no valor aquisitivo (inflação), digamos, conforme um índice do custo de vida [...]. Junto à demanda necessária para a existência, há ainda várias outras necessidades que representam uma diminuição da capacidade contributiva. São aquelas necessidades que exigem gastos extraordinários prementes ocasionados por ‘condições pessoais’, como estado familiar, quantidade de filhos, enfermidades, etc.⁶²⁰

De igual modo, não há qualquer imprecisão quando, empregando a expressão “mínimo vital libre de impuestos”, Neumark anota:

Segundo seja a configuração que de fato se dê ao mínimo vital libre de impuestos, este servirá somente à realização da tributação de acordo com a capacidade de pagamento ou também com o princípio de redistribuição e/ou com o princípio de economicidade.⁶²¹

Também não há qualquer impropriedade quando Karl Bräuer, por sua vez, empregando expressões como “mínimo vital isento” e “mínimo dedutível”, diz que seria tecnicamente possível “estruturar o mínimo vital isento como *mínimo límite* ou como *mínimo dedutível*”.⁶²²

⁶²⁰ GERLOFF, 1961b, p. 249, tradução nossa (Para medir el monto del mínimo no imponible debieran tenerse en cuenta lógicamente las diferencias locales del valor adquisitivo (ciudad y campo) y las alteraciones momentáneas en el valor adquisitivo (inflación), digamos conforme a un índice del costo de la vida, pero que yo sepa, en la práctica en ninguna parte se ha hecho tal cosa. Junto a la demanda necesaria para la existencia, hay todavía varias otras necesidades que representan una merma de la capacidad contributiva. Son aquellas necesidades que exigen gastos extraordinarios apremiantes ocasionados por ‘condiciones personales’ como estado familiar, cantidad de hijos, enfermedades, etc).

⁶²¹ NEUMARK, 1994, p. 95, tradução nossa (Según sea la configuración de que hecho se dé al mínimo vital libre de impuestos, éste servirá solamente a la realización de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago o también con el principio de redistribución y/o con el principio de economicidad).

⁶²² BRÄUER *apud* NEUMARK, 1994, p. 98, tradução nossa (estructurar el mínimo vital exento como *mínimo límite* o como *mínimo deducible*).

É que a figura da isenção tributária, quando busque viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, está muito próxima da ideia dos direitos orientados à justiça e diz respeito à capacidade contributiva, a qual viabiliza a desoneração tributária do mínimo existencial, enquanto que a figura da imunidade tributária, no caso, está mais próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade e diz respeito a não intervenção do Estado na esfera dessa liberdade.

A propósito, ao defender que “a isenção do mínimo vital decorre de uma exigência de justiça tributária”,⁶²³ Borges afirma que:

A isenção do mínimo necessário à existência é ditada por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I) *conveniência prática*, dada a improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; II) *justiça fiscal*, os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III) *compensação econômico-financeira*, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos.⁶²⁴

Não obstante o exposto, há imprecisão quando as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva não são diferenciadas porque isso termina por desconsiderar a diferença existente entre as figuras da isenção e da imunidade tributária.

Isso ocorre, inclusive, quando o próprio Torres, apesar de distinguir isenção e imunidade tributária, defende configurar hipótese de imunidade tributária alguns casos que, na verdade, cuidam de mera isenção tributária.

Eis a transcrição desse trecho na obra escrita por Torres para justificar a crítica:

O abatimento para os filhos é vera imunidade tributária, embora apareça na legislação infraconstitucional, eis que protege as condições mínimas de existência, nada tendo a ver com a capacidade contributiva ou com os privilégios fiscais.⁶²⁵

Preliminarmente, merece ser esclarecido aqui, no exemplo acima citado, que não seria razoável defender a possibilidade de dedução

⁶²³ BORGES, 2007, p. 55.

⁶²⁴ BORGES, 2007, p. 53.

⁶²⁵ TORRES, 1995, p. 143; TORRES, 2009, p. 189.

integral, na base de cálculo do imposto de renda, dos gastos realizados em caríssimas e pomposas universidades estrangeiras, frequentadas por alguns poucos privilegiados brasileiros.⁶²⁶

Quanto à crítica levantada, cumpre esclarecer, por outro lado, que Torres explica de modo muito claro que, para ele, o “rótulo” de isenção não desnatura a imunidade porque tal isenção (do mínimo existencial) difere no “conteúdo, fundamento e eficácia de outras isenções concedidas pela legislação positiva”. Pouco importaria para ele, deste modo, o fato de a legislação infraconstitucional lhe atribuir o “rótulo” de isenção tributária.⁶²⁷

Transcrevendo-se as palavras de Torres:

Pouco importa que a legislação ordinária, ao quantificá-la, lhe dê o rótulo de *isenção*. Pois o que caracteriza verdadeiramente a imunidade, ao contrário do que pensam os positivistas, não é a fonte formal e imediata de que promana, mas a circunstância de ser um predicado dos direitos da liberdade e de ter um fundamento pré-constitucional.⁶²⁸

Ocorre que, quando ele afasta o rigor terminológico e aproxima as figuras da imunidade tributária e da isenção tributária, o autor está a aproximar, na verdade, as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva. Isso afronta, por conseguinte, salvo melhor juízo, o rigor científico.

⁶²⁶ Conforme divulgado, *e.g.*, pela revista Forbes, existem várias instituições de ensino nos Estados Unidos que cobram mais de 40.000 dólares anuais de seus alunos de graduação: “A mais cara, o Sarah Lawrence College, na cidade de Yonker, em Nova York, custa US\$ 60.116 por ano, o que equivale a R\$ 127 mil anuais, ou R\$ 10.683 por mês. Esse valor inclui todos os gastos que o estudante terá no ano, incluindo despesas com alojamento universitário e livros. Porém, se considerada só o custo do curso em si, o preço continua alto: US\$ 45 mil anuais (R\$ 95 mil), ou US\$ 3,8 mil por mês (R\$ 8 mil)” (CRESCO, Sílvio Guedes. Faculdade mais cara dos EUA custa mais de R\$ 10 mil por mês. *O Estado de São Paulo*. 4 dez. 2012. Disponível em: <<http://blogs.estadao.com.br/radar-economico/2012/12/04>>. Acesso em: 4 dez. 2012). Embora esse exemplo não se preste, de fato, a embasar a reflexão, já que rico no Brasil quase não recolhe imposto de renda como pessoa física, fica anotada a ressalva de modo a levantar o contraponto no sentido de que distorções e privilégios odiosos poderiam ocorrer, nenhuma, porém, a justificar a manutenção do atual limite de dedução estabelecido pela Lei n. 9.250, de 1995.

⁶²⁷ TORRES, 2009, p. 185-186.

⁶²⁸ TORRES, 1995, p. 141.

Torres assim também procede, em particular, quando afirma, *e.g.*, que “o imposto de renda não incide sobre o mínimo existencial familiar, podendo a imunidade se expressar sob a forma de isenção da faixa mínima de renda, abatimento para os filhos e de isenção para os velhos”.⁶²⁹

Não obstante, há de se ter presente aqui que, respeitado o rigor terminológico, isenção, abatimento e dedução, ou qualquer outra técnica ou mecanismo adotado para a desoneração tributária, não devem ser confundidos com a figura da imunidade tributária propriamente dita, sob pena de fugir, inclusive, ao rigor científico.

Ademais, ao não diferenciar as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de aproximar as figuras da isenção e da imunidade tributária, a doutrina termina por desprestigiar muitas outras ideias próprias contrárias à legislação infraconstitucional em vigor que tem afrontado justamente o princípio da capacidade contributiva. Essa questão será explicada mais à frente (ver Item 2.2.2.1), mas, de forma preliminar, anota-se que, no Brasil, onde os princípios da legalidade e da capacidade contributiva encontram-se positivados na Constituição Federal, os contribuintes não podem, *e.g.*, deduzir muitas despesas relacionadas à saúde e à educação, do próprio contribuinte e de sua família, em face de vedações estabelecidas em espécies normativas infralegais.

Se o exemplo acima referido configurasse uma verdadeira imunidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro, nada permitiria a perpetuação dessa odiosa realidade.

Isto é, se a situação configurasse uma verdadeira imunidade tributária, o contribuinte possuiria um direito subjetivo a ser pleiteado no Poder Judiciário para não recolher tributos incidentes sobre aquelas despesas, independentemente de regulamentação infraconstitucional (para não dizer aqui: independente de regulamentação infralegal).

Desta forma, não há como concordar com Tipke quando escreve que a tutela do mínimo existencial estaria “ancorada no princípio da capacidade contributiva”.⁶³⁰

Afinal, como explicado pelo próprio Tipke, o princípio da capacidade contributiva significa que “cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis”.⁶³¹

⁶²⁹ TORRES, 1995, p. 141-142.

⁶³⁰ TIPKE, 2012, p. 31.

⁶³¹ TIPKE, 2012, p. 21.

Aliás, como também escrito pelo próprio Torres, a proibição de excesso “impede a tributação *além* da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal *aquém* da aptidão para contribuir”.⁶³²

Em outras palavras, também deste autor, muito esclarecedoras:

[...] a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não capacidade contributiva [...]. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais o seu fundamento*.⁶³³

Ademais, transcrevendo-se novamente as palavras de Tipke, há de se ter em conta que o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial apenas porque, “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”.⁶³⁴

Já nas palavras escritas por ele em coautoria com Lang:

Para o pagamento do imposto não é disponível o que o sujeito passivo precisa despendar para sua própria subsistência ou para a subsistência de sua família ou por outros motivos. Por isso o mínimo vital [...] e as obrigações de manutenção [...] devem diminuir a base de cálculo. Vale o princípio da dedutibilidade de despesas privadas inevitáveis (o assim chamado *princípio de liquidez privada ou subjetiva*).⁶³⁵

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados o princípio da capacidade contributiva e o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco.

2.2.2.1 Princípio da capacidade contributiva

Como antes já explicado de forma preliminar (ver Item 2.2.1.2), o princípio da capacidade contributiva compõe o rol das limitações constitucionais tributárias, mas, embora possua a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família

⁶³² TORRES, 2005a, p. 305.

⁶³³ TORRES, 1995, p. 138.

⁶³⁴ TIPKE, 2002, p. 34.

⁶³⁵ TIPKE; LANG, 2008, p. 464.

um mínimo necessário à existência digna, não se presta a fundamentar, neste caso, a imunidade tributária do mínimo existencial.

Estão emaranhados com o princípio da capacidade contributiva os seguintes subprincípios constitucionais tributários: *a*) progressividade (o tributo é graduado com alíquotas progressivamente maiores em razão da elevação das bases de cálculo consideradas); *b*) proporcionalidade (o tributo é graduado com alíquotas uniformes independentemente das bases de cálculo consideradas); e *c*) seletividade (o tributo é graduado com alíquotas menores em função da essencialidade dos respectivos bens, produtos, mercadorias ou serviços onerados).

Por isso, a figura da isenção tributária do mínimo existencial está muito próxima da ideia dos direitos orientados à justiça e diz respeito à capacidade contributiva. De modo distinto, a figura da imunidade tributária do mínimo existencial propriamente dita está mais próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade e diz respeito a não intervenção do Estado na esfera dessa liberdade.

Nesse sentido, Torres defende que o princípio da capacidade contributiva está subordinado à ideia de justiça, embora também diga que “pouco tem que ver com a problemática do mínimo existencial, que se insere no campo da liberdade”.⁶³⁶

Cumprе realçar, por outro lado, que uma parcela da doutrina do Direito entende que as figuras da capacidade contributiva e da capacidade econômica possuem particularidades próprias. Conforme escrito por Catarino, capacidade econômica e capacidade contributiva “são realidades diferenciadas”.⁶³⁷

Ribeiro e Vinha afirmam, por sua vez, que a capacidade econômica corresponde à aptidão do indivíduo gerar riqueza, enquanto que a capacidade contributiva corresponde à aptidão do indivíduo pagar tributos na medida daquela capacidade econômica.⁶³⁸

Zilveti escreve que o critério para se distinguir a capacidade econômica da capacidade contributiva seria que “a segunda somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família”.⁶³⁹

⁶³⁶ TORRES, 1995, p. 138.

⁶³⁷ CATARINO, 2008, p. 636.

⁶³⁸ RIBEIRO; VINHA, 2005, p. 666.

⁶³⁹ ZILVETI, 1998, p. 38.

De acordo com Leonetti, a capacidade econômica reflete mais a situação patrimonial do contribuinte do que as suas possibilidades de desembolso.⁶⁴⁰

Já nas palavras de Derzi:

A capacidade econômica de contribuir às despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência para o contribuinte e sua família.⁶⁴¹

A propósito, esta autora diz que a Constituição Federal faz referência à capacidade econômica do contribuinte (art. 145, § 1º, da CF), não à capacidade contributiva, porque pretenderia “afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em *realidades econômicas*”.⁶⁴²

Não obstante os entendimentos acima referidos, uma outra parte da doutrina entende que as figuras são sinônimas. Nesse sentido, Carrazza, *e.g.*, diz que, “no Brasil, *capacidade contributiva* é o mesmo que *capacidade econômica*”. Para o autor, “não fere o princípio da capacidade contributiva a lei impositiva que levar em conta a aptidão abstrata de suportar a carga financeira”.⁶⁴³

De acordo com Carrazza, “é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco”. Por isso, as pessoas “devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza”.⁶⁴⁴

Ainda transcrevendo-se as palavras do autor:

A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é *objetiva*, e não *subjetiva*. É *objetiva* porque se refere *não* às condições econômicas reais de cada contribuinte, individual-

⁶⁴⁰ LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003. p. 53.

⁶⁴¹ DERZI, 2001, p. 537.

⁶⁴² DERZI, 2001, p. 690.

⁶⁴³ CARRAZZA, 2008, p. 92, 104.

⁶⁴⁴ CARRAZZA, 2008, p. 87.

mente considerado, mas às suas *manifestações objetivas de riqueza* [...].⁶⁴⁵

No mesmo sentido, Becker já havia escrito que, apesar de as modernas Constituições terem “canonizado” o princípio da capacidade contributiva, bastaria, para a incidência da norma jurídica tributária, a “realização dos fatos signos presuntivos da capacidade contributiva, ainda que no caso concreto individual não exista a capacidade contributiva”, de modo que esses “signos presuntivos” representariam “verdadeiras presunções *juris et de jure*”.⁶⁴⁶

Além da divergência doutrinária acima exposta, cumpre relatar que também existe uma outra divergência que diz respeito à questão da diferença entre capacidade objetiva (contributiva ou econômica) e capacidade subjetiva (contributiva ou econômica).

Para uma parcela da doutrina jurídica, a capacidade objetiva estaria relacionada às manifestações objetivas de riqueza, enquanto que a capacidade subjetiva estaria relacionada ao sujeito individualmente considerado.

De acordo com Derzi, “*do ponto de vista objetivo*, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução dos gastos à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio”, enquanto que, “*do ponto de vista subjetivo*, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família”.⁶⁴⁷

Como os impostos, no Brasil, sempre que possível, devem ter caráter pessoal (art. 145, § 1º, da CF), a Constituição Federal teria prestigiado a adoção do critério da capacidade contributiva subjetiva e, quando não for possível levar em conta esse caráter pessoal, estaria permitido o emprego do critério da capacidade contributiva objetiva.

Ademais, há situações nas quais contribuintes reconhecidamente ricos não detêm capacidade contributiva subjetiva e, nestas situações, a tributação estaria legitimada em face da riqueza exteriorizada, possibilitando então a adoção do critério da capacidade contributiva objetiva.

Em conjunto com as divergências doutrinárias apontadas, dentre outras, a realidade tem demonstrado que a legislação tributária infraconstitucional editada no Brasil continua por afrontar o princípio da capacidade contributiva acolhida na Constituição Federal.

⁶⁴⁵ CARRAZZA, 2008, p. 90.

⁶⁴⁶ BECKER, 2007, p. 280, 385, 514.

⁶⁴⁷ DERZI, 2001, p. 692-693.

Nesse sentido, Godoi, *e.g.*, afirma que, transcorridos mais de 25 anos da promulgação da Constituição Federal,⁶⁴⁸ “a estrutura tributária brasileira segue claramente dissociada de uma real aderência ao princípio da capacidade econômica”.⁶⁴⁹

Não bastasse o desrespeito do legislador infraconstitucional para com o princípio da capacidade contributiva, em parte explicado pela inexistência de um entendimento majoritário da doutrina do Direito no sentido de denunciar a inconstitucionalidade perpetrada no caso, a doutrina não tem diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de ter aproximado as figuras da isenção e da imunidade tributária (ver Item 1.2.3.3). Ocorre que isso termina por desprestigiar muitas outras ideias próprias contrárias à legislação infraconstitucional em vigor que tem afrontado justamente o princípio da capacidade contributiva.

A ideia da capacidade contributiva já estava presente, no direito positivo brasileiro, desde a outorga da Constituição Política do Império do Brasil, de 1824:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte. [...]

XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

No plano doutrinário, Mandêta menciona que “o prisma da capacidade contributiva” já estava presente nas doutrinas do imposto.⁶⁵⁰

Nesse sentido, Castro já advertia, no início do século passado, que seria indispensável “que cada um contribua segundo a sua *capacidade*, em proporção da sua condição econômica”.⁶⁵¹

Como lembrado por Tipke e Lang, o princípio da capacidade contributiva foi desenvolvido no século XIX como princípio de luta de classes para a justificativa da progressão tributária. Evoluiu de um “princípio político de redistribuição” para um “princípio de direito” que, sobre-

⁶⁴⁸ Godoi lembra, a propósito, que ao longo dos 25 anos de vigência do atual sistema constitucional tributário, o volume da carga tributária “aumentou consideravelmente”, passando de 25,2% do PIB em 1991, para 35,31% do PIB em 2011, “um crescimento relativo de 40%” (GODOI, 2013, p. 142).

⁶⁴⁹ GODOI, 2013, p. 140-141.

⁶⁵⁰ MANDÊTTA, Savério. *Impostos, taxas e contribuições: resenha histórica do regime fiscal no Brasil*. São Paulo: Colébras, [s.d.]. p. 24.

⁶⁵¹ CASTRO, 1910, p. 154.

tudo, “concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado”.⁶⁵²

Hoje, portanto, nas palavras desses autores, não mais estão em jogo, para a concretização jurídica do princípio da capacidade contributiva, a progressividade tributária e a redistribuição que representavam, para muitos de outrora, uma “exploração” do contribuinte.⁶⁵³

Uma parte da doutrina do Direito, porém, ao discorrer sobre a ideia da capacidade contributiva, termina por adentrar em questões que dizem respeito à redistribuição de renda e riqueza em face da função social dos tributos.

Ocorre que, na explicação exposta por Martins, a capacidade contributiva representa a “potencialidade do sujeito passivo da relação tributária de agregar, ao patrimônio e necessidades do Erário, recursos que não afetem sua própria possibilidade de gerá-los”, enquanto que a função redistributiva de riquezas, por outro lado, representa a “finalidade estatal de reciclar seus ingressos tributários, permitindo que outras pessoas atinjam capacidade contributiva, sem prejudicar a capacidade contributiva daqueles que os criaram”.⁶⁵⁴

Merece ser esclarecido aqui, portanto, que o princípio da capacidade contributiva não é adotado exclusivamente no modelo de Estado Social, não se confunde com os princípios da justiça social e da justiça tributária, nem se presta a fundamentar, neste caso, a imunidade tributária do mínimo existencial.

Em outras palavras: o princípio da capacidade contributiva está muito próximo da ideia dos direitos orientados à justiça porque ligado à esfera da igualdade, mas não se confunde com a função social dos tributos.

Nesse sentido, Carrazza diz que o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade, “é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*”.⁶⁵⁵

Para Velloso, a igualdade constitui “conceito fundamental das teorias filosóficas e jurídicas sobre a justiça”. Por isso, pode-se afirmar “com absoluta tranquilidade que a justiça tributária está assentada no princípio da igualdade tributária”, bem como que a capacidade contributiva é o

⁶⁵² TIPKE; LANG, 2008, p. 202.

⁶⁵³ TIPKE; LANG, 2008, p. 202.

⁶⁵⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998b. p. 51.

⁶⁵⁵ CARRAZZA, 2008, p. 87.

“critério fundamental de concretização da isonomia tributária e, assim, da justiça tributária”.⁶⁵⁶

Derzi, porém, adverte o seguinte:

A capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da justiça tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade. Mas não é o único. Critérios constitucionalmente válidos podem presidir as exceções à proibição de discriminar entre pessoas que demonstram idêntica capacidade contributiva.⁶⁵⁷

Portanto, ainda de acordo com o alerta exposto por Derzi, é equivocado “reduzir a justiça tributária ao princípio da capacidade contributiva”, porque “nem a igualdade, nem a justiça tributária se reduzem aos limites da capacidade contributiva”.⁶⁵⁸

Do mesmo modo que se deve evitar o reducionismo das ideias da capacidade contributiva e da função social dos tributos, bem como das ideias da capacidade contributiva e da justiça tributária, nos termos acima expostos, também se deve evitar o reducionismo das ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Não obstante, a doutrina tributarista tem promovido esse reducionismo (ver Item 1.2.3.3). A jurisprudência, aliás, também tem procedido do mesmo modo. Isso pode ser percebido, *e.g.*, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que tributar verba paga em razão de adesão a programa de demissão voluntária representa avançar sobre o “mínimo vital” garantido ao trabalhador desempregado, já que a razão adotada para fundamentar esse entendimento está no fato de a situação ferir o princípio da capacidade contributiva.⁶⁵⁹

Ocorre que, conforme explicado por Torres, a questão do mínimo existencial “nada tem que ver com o problema da capacidade contributiva, mas com os direitos de liberdade”.⁶⁶⁰ O mínimo existencial “encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais o seu fundamento*”.⁶⁶¹

⁶⁵⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Justiça tributária*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 41-42, 75.

⁶⁵⁷ DERZI, 2001, p. 546-547.

⁶⁵⁸ DERZI, 2001, p. 697-698.

⁶⁵⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1057912*. Relator Min. Luiz Fux, 1ª Seção, DJE 26.04.2011.

⁶⁶⁰ TORRES, 2005a, p. 305.

⁶⁶¹ TORRES, 1995, p. 138.

No mesmo sentido, Tipke também aponta que o princípio da capacidade contributiva “protege o *mínimo existencial*”, porque, “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”.⁶⁶²

Melo, de igual modo, diz que dois “parâmetros” constitucionais delimitariam a capacidade contributiva: o “mínimo vital ou existencial” e a vedação ao confisco.⁶⁶³

O princípio da capacidade contributiva, portanto, impõe ao legislador infraconstitucional, quando da criação dos tributos, que leve em conta as ideias da igualdade e da justiça tributária para, com isso, promover a desonerarção tributária do mínimo existencial, seja mediante a instituição de isenção tributária, seja mediante o emprego de outras técnicas ou mecanismos como, *e.g.*, a dedução de despesas do contribuinte e sua família.

A imunidade tributária do mínimo existencial, de modo distinto, veda ao legislador infraconstitucional a criação do tributo correspondente.

Esse, aliás, é o claro entendimento exposto por Torres:

[...] a capacidade contributiva do cidadão e da empresa é um espaço aberto pelas liberdades individuais ao legislador para que, no processo democrático, institua a tributação justa. Mas a capacidade contributiva permanece limitada pela reserva dos direitos da liberdade, tanto quantitativa (proibição de excesso e mínimo existencial) como qualitativamente (imunidades e proibições de privilégios e de discriminações).⁶⁶⁴

Não obstante, a doutrina tributarista não tem diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desonerarção tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de ter aproximado as figuras da isenção e da imunidade tributária.

Quando discorrem sobre a proteção do mínimo existencial, empregando muitas vezes outras expressões para designá-lo (ver Item 1.2.2), muitos terminam involuntariamente não se dando conta que a ideia do mínimo não imponible diz respeito tanto ao princípio da capacidade contributiva (ao promover a desonerarção tributária do mínimo existencial), como à imunidade tributária do mínimo existencial propriamente dita.

Isso ocorre quando Pires, *e.g.*, referindo-se ao imposto sobre a renda, dispõe que “o titular do rendimento mais baixo, privado de um

⁶⁶² TIPKE, 2002, p. 34.

⁶⁶³ MELO, 2012, p. 118-124.

⁶⁶⁴ TORRES, 2005a, p. 308.

mínimo necessário à sobrevivência digna, estaria em situação desigual em relação a outro que abdicaria do supérfluo”.⁶⁶⁵

De igual modo, quando Ávila escreve, *e.g.*, que “dos deveres de proteção da dignidade, da família e da educação, pode-se inferir a obrigatoriedade de dedução dos gastos necessários à realização mínima desses bens e valores”.⁶⁶⁶

Também está presente na definição atribuída por Pezzi ao mínimo existencial:

Em matéria tributária, a proteção ao mínimo existencial significa sua não tributação. Tem-se que a capacidade contributiva só começa para além do mínimo necessário à existência humana digna, e termina aquém do limite destruidor da propriedade. Consequentemente, a intributabilidade desse patamar mínimo coincide com a total ausência de capacidade contributiva.⁶⁶⁷

Embora isso não pareça claro em uma rápida leitura das citações acima transcritas, a aproximação das figuras da isenção e da imunidade tributária mostra-se presente porque não se buscou diferenciar as ideias da imunidade tributária e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva nos textos correspondentes.

A aproximação também está presente quando Allemand, *e.g.*, diz que os valores situados “abaixo da 1ª faixa da tabela do imposto de renda” são “considerados imunes”.⁶⁶⁸

Aparece, ainda, quando este autor afirma que “a tributação dos valores constantes abaixo da 1ª faixa da tabela do imposto de renda, caracterizados como o mínimo existencial, ofende os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade”.⁶⁶⁹

De igual modo, quando Zilveti escreve, *e.g.*, que o conceito de mínimo existencial estaria ligado ao “conceito da renda disponível”, quando defende a necessidade de cálculo de uma “renda líquida” e quando afirma que “a concretização do mínimo existencial, calculado de

⁶⁶⁵ PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 53.

⁶⁶⁶ ÁVILA, 2008a, p. 379.

⁶⁶⁷ PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana, mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito*. Dissertação (Mestrado) - PPGD, PUC do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 121.

⁶⁶⁸ ALLEMAND, Luiz Cláudio. *A tributação do mínimo existencial: desindexação da tabela do imposto de renda*. Sapucaia do Sul: Notadez, 2010. p. 53.

⁶⁶⁹ ALLEMAND, 2010, p. 102.

modo que atenda a capacidade contributiva do cidadão, evita tributar quem não reúne condições mínimas de subsistência”.⁶⁷⁰

Aliás, a redução das ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva aparece mais clara ainda quando Zilveti anota expressamente que, embora a Constituição Federal não cuide mais do mínimo existencial de maneira expressa, como na Constituição de 1946, “o faz indiretamente, ao determinar a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.⁶⁷¹

Ocorre o mesmo quando Nabais escreve que a exclusão do mínimo existencial do campo de incidência dos impostos é uma consequência do princípio da capacidade contributiva.⁶⁷²

Está claro, nas citações acima transcritas, que as ideias levantadas dizem respeito à justiça tributária e à capacidade contributiva. Não há referência alguma, nessas citações, a ideias relacionadas à esfera da liberdade do contribuinte.

Desta forma, não há como concordar com a tese de Valadão, *e.g.*, quando escreve sobre o mínimo existencial (ou mínimo vital, expressões sinônimas para ele) e afirma:

O mínimo vital constitui um conjunto de bens tangíveis que, por sua natureza ou afetação, são voltados para a proteção e conservação da existência da pessoa física e seu círculo familiar, bem como da pessoa jurídica, que não podem ser tributados pelo Estado porque são expressões de mera capacidade econômica e não de capacidade contributiva.⁶⁷³

Em primeiro lugar porque a ideia do mínimo existencial, no âmbito tributário, não diz respeito ao mínimo não tributável dos contribuintes pessoa jurídica (ver Item 1.2.2). Em segundo lugar, porque a ideia do mínimo existencial não se confunde com a ideia do mínimo vital (ver Item 1.2.2.1). Em terceiro lugar, porque o mínimo existencial abrange uma gama enorme de bens materiais e imateriais (tangíveis e intangíveis) que não podem ser mensurados no plano do direito tributário (ver Item 1.2.3.1). Em quarto lugar, mas não por último, já que existem outras razões que poderiam ser aqui enumeradas, porque o princípio da capacidade contributiva está muito próximo da ideia dos direitos orien-

⁶⁷⁰ ZILVETI, 2004, p. 218.

⁶⁷¹ ZILVETI, 2004, p. 223.

⁶⁷² NABAIS, 2012, p. 579.

⁶⁷³ VALADÃO, 2008, p. 323.

tados à justiça (ligada à esfera da igualdade) e busca proteger o mínimo existencial por intermédio de diferentes técnicas/mecanismos para a exoneração tributária.

Em contraponto, porém, cumpre registrar que se concorda em parte com Valadão (ressalvado o entendimento de que a natureza jurídica do mínimo existencial seria a de uma “não incidência tributária”), quando expõe o seguinte:

O mínimo vital tem natureza de não incidência tributária, porque está fora do alcance da competência tributária estatal, e sua proteção é reforçada de vários modos, no texto constitucional brasileiro, quando trata da proteção à dignidade humana (artigo 1º, III); da determinação dos objetivos do Estado brasileiro, de erradicação da pobreza, da marginalização e da redução das desigualdades sociais (artigo 3º, III); da solidariedade social (artigo 3º, I); do salário mínimo familiar (artigo 7º, IV); e, sobretudo, da inexistência de capacidade contributiva (parágrafo 1º do artigo 145).⁶⁷⁴

Cumpre realçar, portanto, que ao não diferenciar as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de aproximar as figuras da isenção e da imunidade tributária, a doutrina jurídica termina por desprestigiar muitas outras ideias próprias contrárias à legislação infraconstitucional em vigor que tem afrontado justamente o princípio da capacidade contributiva.

É verdade que as figuras da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva estão muito próximas, mas possuem particularidades próprias. O princípio da capacidade contributiva se presta a fundamentar a intributabilidade do mínimo existencial, mas não a imunidade tributária porque neste caso está a se falar de um extremo que diz respeito à esfera da liberdade individual.

Por conseguinte, não há como concordar com Zilveti quando diz que o limite de dedução das despesas com educação na declaração do imposto de renda no Brasil “deturpa o conceito de mínimo existencial”, nem tampouco quando afirma que o mínimo existencial de “maior interesse” seria aquele que informa o princípio da capacidade contributiva que garante ao contribuinte o “direito de sofrer a tributação somente da

⁶⁷⁴ VALADÃO, 2008, p. 323.

parcela líquida de sua renda” porque salvaguarda os “custos básicos de subsistência pessoal e familiar”.⁶⁷⁵

Como o mínimo existencial, ou melhor, o mínimo não imponible, representa o patrimônio jurídico protegido contra a tributação do Estado porque, além de estar situado aquém da capacidade contributiva, integra os direitos humanos (imanescentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas), o limite de dedução das despesas com a educação, naquele exemplo acima levantado por Zilveti, “deturpa”, na verdade, o conceito de capacidade contributiva.

Também “deturpa” o conceito de capacidade contributiva aquela ideia exposta por Bezerra no sentido de que as isenções de receitas e as deduções de despesas previstas na Lei n. 9.250, de 1995, “materializam a imunidade do mínimo existencial”.⁶⁷⁶

Afinal, isenções e deduções tributárias dizem respeito ao princípio da capacidade contributiva e, conforme esclarecido pelo próprio Torres, “a natureza da dedução é de uma *isenção parcial*”.⁶⁷⁷

Transcrevendo-se as palavras de Torres:

A capacidade contributiva, representada pelo lucro ou pelos frutos da propriedade ou do trabalho, surge, portanto, no espaço de justiça aberto pela autolimitação da liberdade, que, por seu turno, é emoldurado pela reserva de liberdade consubstanciada nas limitações constitucionais ao poder de tributar, que exornam os direitos fundamentais do contribuinte.⁶⁷⁸

Logo, mereceria ser realçado, em primeiro plano, que a legislação infraconstitucional que não observa o dever de o Estado brasileiro promover a desoneração tributária do mínimo existencial em razão da capacidade contributiva tem afrontado, no Brasil, um princípio acolhido explicitamente na Constituição Federal e que isso “deturpa” o sistema constitucional tributário brasileiro. Em segundo plano, mas não menos importante, mereceria ser realçado que, como o mínimo existencial está situado aquém da capacidade contributiva, *nunca* poderia ser alvo da tributação, já que protegido contra a intervenção do Estado.

⁶⁷⁵ ZILVETI, 2004, p. 219, 223.

⁶⁷⁶ BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, dez. 2008. p. 27-29.

⁶⁷⁷ TORRES, 1995, p. 300.

⁶⁷⁸ TORRES, 2005a, p. 303.

Por isso, em contraponto, cumpre registrar que se concorda em parte com Zilveti quando escreve que o Fisco só pode “tributar o excedente do mínimo existencial”, quando diz que o Fisco não pode tributar “despesas com a manutenção individual e da família”, e quando expõe que não possui capacidade contributiva “quem somente ganha o mínimo existencial”.⁶⁷⁹

Não há como concordar com Zilveti, porém, quando defende que o salário mínimo poderia “ser entendido como um parâmetro de mínimo existencial, isento de qualquer tributação”.

É que aqui, embora tenha sido empregado, com propriedade, a expressão da isenção tributária, aparece, de novo, aquele reducionismo das ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Apesar de Zilveti enumerar vários autores da doutrina alemã, italiana e espanhola, e entender ser “louvável” e merecedor de “elogios” as ideias no sentido da “intributabilidade” do mínimo existencial (com a qual se concorda), reconhece que está tratando, na verdade, da ideia da capacidade contributiva ao concluir dizendo: “em razão do princípio da capacidade contributiva”. Também teria reconhecido isso ao defender a fixação de um mínimo existencial a ser aplicado “diretamente à base de cálculo do imposto, variável de acordo com a renda e os gastos pessoais e familiares”.⁶⁸⁰

As ideias acima expostas incorrem involuntariamente em reducionismo, repita-se, porque não diferenciam, as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Prova disso é que todos os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais estrangeiros citados por ele fazem referência ao emprego de técnicas ou mecanismos que dizem respeito ao princípio da capacidade contributiva. A lei alemã citada (lei do imposto de renda de 1997), objeto de interpretação por parte do Tribunal Constitucional na Alemanha, “estabeleceu diversos mecanismos de proteção do mínimo existencial individual e familiar” através da fixação de “limites básicos de dedução, acrescidos de dedução de casal e por filhos”. A doutrina italiana citada propõe o respeito ao mínimo vital “no âmbito de aplicação do artigo 53 da Constituição italiana (que trata da capacidade contributiva)”. A lei espanhola citada (lei do imposto de renda de 1998), bem como a doutri-

⁶⁷⁹ ZILVETI, 2004, p. 203-204.

⁶⁸⁰ ZILVETI, 2004, p. 206-213.

na espanhola citada, propõe “identificar o mínimo existencial, na Constituição, no artigo 31, que trata da capacidade contributiva”.⁶⁸¹

De acordo com a proposta apresentada por Zilveti, depois de identificada a capacidade contributiva, poderia ser definido o que seria “indispensável” para um indivíduo, o que possibilitaria a quantificação de um *suposto* mínimo existencial “em um percentual da renda do contribuinte”. Ainda de acordo com a proposta apresentada pelo autor, os “custos básicos para a sobrevivência digna do cidadão deveriam, por força das diversidades econômicas e sociais, ser apurados regionalmente”.⁶⁸²

Ocorre que, como reconhecido pelo próprio Zilveti, ele está tratando da ideia da capacidade contributiva. Isso pode ser verificado quando ele escreve, *e.g.*, com todas as letras, que o legislador fiscal deveria graduar, assim, “a tributação segundo a capacidade contributiva”.⁶⁸³

Todas as ideias acima transcritas são muito boas, razoáveis e legítimas, não há dúvidas disso. Entretanto, incorrem na redução das ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

É verdade que o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como instrumento de concretização de direitos e garantias do contribuinte, mas não se presta a justificar a aproximação perpetrada entre isenção e imunidade tributária.

Diante das críticas levantadas às ideias de Zilveti (boas ideias, repita-se) e embora este trabalho não tenha o propósito de aprofundar o tema do princípio da capacidade contributiva, cumpre anotar aqui que uma das melhores ideias relacionadas à capacidade contributiva (mas não implementada, aparentemente, em nenhum ordenamento jurídico em vigor), talvez seja aquela apontada por Neumark, a qual diz respeito ao princípio da determinação e distribuição das cargas fiscais segundo a “capacidade individual de pagamento dos sujeitos passivos” porque ela exige que as “cargas fiscais imputáveis em conjunto ao indivíduo” sejam estruturadas de maneira que:

[...] depois de ter em conta todos os fatores pessoais de importância para os indicadores da capacidade contributiva, refletissem a relação existente entre as capacidades individuais de pagamento e, em consequência, que as perdas ocasionadas ao indivíduo pela tributação, em face de suas dispo-

⁶⁸¹ ZILVETI, 2004, p. 208-209, 211, 213.

⁶⁸² ZILVETI, 2004, p. 216-217.

⁶⁸³ ZILVETI, 2004, p. 216-217.

nibilidades econômico-financeiras, pudessem ser consideradas como igualmente onerosas em termos relativos.⁶⁸⁴

Afinal, há de se levar em conta, como destacado por Pires, que “quem mais riqueza possui mais desfruta das vantagens de viver em um estado de direito e suporta com menor sacrifício maior carga tributária”.⁶⁸⁵

Além disso, nas palavras de Torres, a capacidade contributiva “consiste em legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos”.⁶⁸⁶

Cumpra não esquecer, porém, que Berliri já alertava que, para os economistas, a principal justificação para a instituição de um limite mínimo de renda, abaixo do qual o “gravame” não deveria ser aplicado, seria um argumento de “conveniência econômica”, mas que, “pretender que pague o imposto quem tenha uma renda apenas suficiente para sobreviver - se diz -, seria provavelmente inícuo e, sem dúvida, politicamente inoportuno”.⁶⁸⁷

Conforme lembrado por Berliri, para os economistas:

[...] seria *inútil e anti-econômico*, tendo em conta que, apenas incidido o mínimo vital necessário, o contribuinte cairia nos braços da beneficência pública, a qual, portanto, deveria restituir em forma de subsídios a cargo da coletividade, o que esta havia obtido em forma de imposto.⁶⁸⁸

Não resta dúvida que o princípio da capacidade contributiva possui a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que

⁶⁸⁴ NEUMARK, 1994, p. 151, tradução nossa (después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad impositiva, reflejen la relación existente entre las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a sus disponibilidades económico-financieras, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos).

⁶⁸⁵ PIRES, 1996, p. 55.

⁶⁸⁶ TORRES, 1995, p. 270.

⁶⁸⁷ BERLIRI, 1986, p. 249, tradução nossa (Pretender que pague el impuesto quien tiene una renta apenas suficiente para sobrevivir - se dice -, sería probablemente inícuo y, sin duda, políticamente inoportuno).

⁶⁸⁸ BERLIRI, 1986, p. 249, tradução nossa (sería *inútil y antieconómico*, habida cuenta de que, apenas incidido el mínimo vital necesario, el contribuyente caería en los brazos de la beneficencia pública, la cual, por tanto, debería restituir en forma de subsidios a cargo de la colectividad, lo que ésta habría obtenido en forma de impuesto).

viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna através da desoneração tributária do mínimo existencial.

Também não resta dúvida que a legislação infraconstitucional não deveria afrontar o princípio da capacidade contributiva porque o mínimo necessário para a existência digna do contribuinte e sua família é “tabu para o Fisco”, de maneira que o legislador não poderia ignorar os gastos do contribuinte relativos “à criação, educação e plena assistência devida aos filhos”.⁶⁸⁹

Não obstante, a ideia da capacidade contributiva não se presta a fundamentar, neste caso, a imunidade tributária do mínimo existencial.

Cumprido destacar, em suma, que a figura da imunidade tributária do mínimo existencial diz respeito à esfera da liberdade individual, enquanto que o princípio da capacidade contributiva diz respeito à ideia da justiça (ligada à esfera da igualdade). Em outras palavras, a figura da imunidade tributária do mínimo existencial está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, enquanto que a figura da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça.

2.2.2.2 Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco

Como explicado alhures (ver Item 2.2.1.2), o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco também compõe o rol das limitações constitucionais tributárias, mas, embora possua a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna, também não se presta a fundamentar, *por si só*, a imunidade tributária do mínimo existencial.

Apesar de a Constituição Federal permitir a “perda de bens” em face de condenação penal transitada em julgado (art. 5º, XLVI, *b*, da CF), sejam “expropriadas” as propriedades rurais e urbanas onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo (art. 243, *caput*, da CF), e seja “confiscado” todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins e da exploração de trabalho escravo (art. 243, § único, da CF), ela também assegura, por outro lado, os direitos de propriedade e de herança (art. 5º, XXII e XXX) e veda a utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da CF).

⁶⁸⁹ DERZI, 2001, p. 579.

Para Carrazza, o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco é derivado do princípio da capacidade contributiva.⁶⁹⁰

Transcrevendo-se as palavras do autor:

O *princípio da não confiscatoriedade* limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho.⁶⁹¹

Goldschmidt também relaciona o “princípio do não confisco” ao princípio da capacidade contributiva ao anotar que ele “protege o contribuinte da tributação que se situe acima ou abaixo de sua capacidade contributiva”.⁶⁹²

Derzi, por sua vez, escreve que, não havendo capacidade contributiva, configurar-se-á confisco a tributação:

a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade.⁶⁹³

Dória diz que “o poder tributário, legítimo, se desnatura em confisco, vedado, quando o imposto absorva *substancial* parcela da propriedade ou a *totalidade* da renda do indivíduo ou da empresa”.⁶⁹⁴

Já Torres entende que a “proibição de imposto com efeito confiscatório” seria uma imunidade tributária “e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica”.⁶⁹⁵

Não obstante, cumpre lembrar que, no ordenamento jurídico brasileiro, a propriedade deve cumprir função social (art. 5º, XXIII, e art. 170, III, ambos da CF), de modo que o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco também estaria afeto à ideia da justiça.

⁶⁹⁰ CARRAZZA, 2008, p. 100.

⁶⁹¹ CARRAZZA, 2008, p. 101.

⁶⁹² GOLDSCHMIDT, 2003, p. 169.

⁶⁹³ DERZI, 2001, p. 578-579.

⁶⁹⁴ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e 'due process of law': ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 195.

⁶⁹⁵ TORRES, 1995, p. 111.

As ideias da proibição de tributo com efeito de confisco, capacidade contributiva e imunidade tributária do mínimo existencial, porém, não se confundem, apesar de estarem muito próximas porque aquelas também possuem a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna, ou melhor, porque se prestam à desoneração tributária do mínimo existencial.

Acerca dessas ideias, cumpre ser esclarecido aqui que uma parcela da doutrina do Direito distingue o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco do princípio da proibição de excesso.

Para Ávila, a aplicação do “postulado da proibição de excesso” decorreria do “dever de compatibilizar os direitos de liberdade com o interesse público na medida do possível”.⁶⁹⁶

Ainda de acordo com o autor, a proibição de excesso está fundamentada:

[...] na ideia de que todos os direitos e princípios fundamentais, ainda que possam ser restringíveis, não podem ser atingidos no seu núcleo essencial, sendo esse núcleo definido como aquela parte do conteúdo de um direito sem a qual ele perde a sua mínima eficácia e, por isso, deixa de ser reconhecível como um direito fundamental. Ainda que se admita que o Estado tenha competência para instituir impostos, o exercício dessa sua competência não pode implicar a impossibilidade de aplicação de uma outra norma.⁶⁹⁷

Ávila lembra que o “limite da proibição de excesso” já foi objeto de análise por parte do Supremo Tribunal Federal no ano de 1951, ocasião na qual foram fixados “importantes limites para uma tributação excessiva”.⁶⁹⁸

Essa decisão foi prolatada ainda na vigência da Constituição de 1946. Nela, embora o Supremo Tribunal Federal tenha reconhecido a validade do tributo que dificultava a atividade econômica, também reconheceu, por outro lado, a proibição de o Estado inviabilizar essa atividade em razão do aumento da carga tributária:

O poder de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir [...] somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a

⁶⁹⁶ ÁVILA, 2008a, p. 104.

⁶⁹⁷ ÁVILA, 2008a, p. 403.

⁶⁹⁸ ÁVILA, 2008a, p. 9.

liberdade de trabalho, comércio e da indústria e como o direito de propriedade [...]. É um poder, em suma, cujo exercício não deve ir até o abuso, o excesso, o desvio [...].⁶⁹⁹

Com o passar do tempo, a questão relativa à fronteira limítrofe da tributação terminou sendo deixada de lado e, por isso, hoje, continua difícil apontar qual seria o montante da tributação global que viesse a configurar confisco no Brasil, apesar de a doutrina do Direito e a jurisprudência apontarem, caso a caso, alguns limites pontuais para determinados tributos.

Dória lembra, aliás, que a absorção de todas as rendas do setor privado para o público obrigaria ao Estado suprir as necessidades vitais individuais, de modo que, economicamente, em um sistema capitalista, exigir-se-ia que a tributação poupasse “os valores necessários à satisfação vital do consumo, à manutenção do capital, e uma parcela destinada à formação de novos capitais”.⁷⁰⁰

Entretanto, ainda de acordo com o autor, “em teoria, a cobrança de impostos só encontra limites nos valores por que se expressa a totalidade do produto nacional”.⁷⁰¹

Além disso, Dória lembra que a medida exata da transposição compulsória de rendas do setor privado para o público pode variar “em função de condições econômicas e sociais, da ideologia política dominante no país, das funções que se reconhecem ao Estado, da existência de conflitos bélicos, etc”. Recorda, inclusive, que, muito antes daquela decisão prolatada em 1951, o STF já havia decidido, em 1923,⁷⁰² que a Constituição Federal “não fixa limite algum ao *quantum* dos impostos que a União ou os Estados podem cobrar, desde que assim procedendo não lhe infringjam algum princípio”.⁷⁰³

Deste modo, retomando aquele entendimento de Torres exposto logo acima no sentido de que a proibição de tributo com efeito de confisco não seria simples princípio jurídico vinculado à justiça, bem como o alerta no sentido de que, no Brasil, a propriedade deve cumprir função social, o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco estaria

⁶⁹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 18.331*. Relator Min. Orozimbo Nonato, 2ª Turma, DJ 08.11.1951, p. 10856.

⁷⁰⁰ DÓRIA, 1986, p. 176-177.

⁷⁰¹ DÓRIA, 1986, p. 176.

⁷⁰² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Apelação Cível n. 3.673*. Relator Min. Viveiros de Castro; Revisores Min. Edmundo Lins e Geminiano da Franca. 28ª Sessão, 19 maio 1923.

⁷⁰³ DÓRIA, 1986, p. 177-178.

próximo tanto da ideia dos direitos orientados à justiça como da ideia dos direitos orientados à liberdade.

Nessa realidade, a tributação não pode se tornar insuportável, sob pena de se abater a famosa *galinha dos ovos de ouro*, tão referida na literatura a partir daquela máxima atribuída à Jacob Bornitz (1612) no sentido de que, “quando as galinhas são abatidas elas nunca mais põem ovos”.⁷⁰⁴

Cumpra não omitir aqui, porém, que o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco não afasta a criação de tributos extrafiscais que tenham por objetivo onerar a aquisição ou a manutenção de bens suntuários, de luxo ou supérfluos, nem tampouco impor pesadas multas tributárias.

Neste último caso, porém, o Estado não pode afrontar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, já que, conforme orientação do STF, o princípio da vedação ao efeito de confisco também se aplica às multas.⁷⁰⁵

A aplicação da multa moratória tem por objetivo sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias e, conforme jurisprudência do STF, para que essa multa cumpra sua função de desencorajar a evasão fiscal, não pode ser pífia, mas também não pode ter um importe que lhe confira característica confiscatória.⁷⁰⁶

O princípio da proporcionalidade, por outro lado, ainda de acordo com a jurisprudência do STF, está vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do poder público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais, amparando o contribuinte contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências não razoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado.⁷⁰⁷

Cumpra destacar, pelo exposto, que o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco, tal como o princípio da capacidade contributiva, possui a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna, mas não se presta a fundamentar, *por si só*, a imunidade tributária do mínimo existencial.

⁷⁰⁴ TIPKE, 2012, p. 60.

⁷⁰⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 523.471-AgR*. Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJE 23.04.2010 (BRASIL, 2011, p. 1686).

⁷⁰⁶ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 582.461*. Relator Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJE 18.08.2011 (BRASIL, 2011, p. 1686).

⁷⁰⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *ADI 2.551-MC-QO*. Relator Min. Celso de Mello, Plenário, DJ 20.04.2006 (BRASIL, 2011, p. 1631).

2.2.3 Imunidade tributária do mínimo existencial

As figuras da imunidade tributária, isenção tributária, não incidência e alíquota zero não se confundem, apesar de, sob certos aspectos, estarem muito próximas.

A incidência da norma jurídica tributária corresponde à subsunção de uma situação, ato, fato, estado de fato ou conjunto de fatos (ocorridos no mundo real e comumente designados na doutrina tributarista apenas por “fato”) à hipótese de incidência descrita nessa norma, momento no qual sobrevém o fato gerador e surge a obrigação tributária.

Não incidência, por exclusão, corresponde a não subsunção de uma situação, ato, fato, estado de fato ou conjunto de fatos a uma hipótese de incidência descrita na norma jurídica tributária. Corresponde, portanto, a um fato concreto ocorrido no mundo real, mas não previsto de forma abstrata no ordenamento jurídico, isto é, não previsto no mundo jurídico.

Nas palavras de Coêlho, a não incidência “é uma inferência lógica a que se chega por contraste”.⁷⁰⁸ Já nas palavras de Meirelles, não incidência é o “inverso ou o reverso da incidência”.⁷⁰⁹

A isenção tributária, por sua vez, é uma técnica legislativa empregada para a desoneração tributária mediante lei infraconstitucional e diz respeito ao plano do exercício das competências tributárias atribuídas pela Constituição Federal aos entes da federação brasileira. Corresponde, dessa forma, a uma limitação infraconstitucional tributária.

Nas palavras de Borges, as isenções tributárias propriamente ditas são “limitações jurídicas ao poder de tributar”.⁷¹⁰

Não obstante, de acordo com o autor:

A isenção é imprópria ou impropriamente dita quando a lei que ‘isenta’ apenas descreve e circunscreve o fato gerador, delimitando o âmbito de incidência da regra jurídica tributária, de modo a mantê-la dentro dos limites da competência do poder tributante. Mero expediente de técnica legislativa, nesse caso a lei não isenta, porque está configurada hipótese de não incidência pura e simples.⁷¹¹

⁷⁰⁸ COÊLHO, 1999, p. 164.

⁷⁰⁹ MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro*. 15. ed. atualizada por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 192.

⁷¹⁰ BORGES, 2007, p. 157.

⁷¹¹ BORGES, 2007, p. 208.

Conforme explicado por Carvalho, com o “encontro” de duas normas jurídicas (a “regra-matriz de incidência tributária” e a regra de isenção tributária), termina por ocorrer, nesse fenômeno, a subtração da “parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente” daquela “regra-matriz”, porque a regra de isenção possui como característica a aptidão de suprimir a “área de abrangência de qualquer dos critérios da hipótese ou da consequência da primeira (regra-matriz)”.⁷¹²

A alíquota zero também é uma técnica legislativa empregada para a desoneração tributária mediante lei, decreto ou convênio firmado no âmbito do CONFAZ.

Busca, em particular, estimular ou desestimular a produção ou o consumo de certos bens, produtos, mercadorias ou serviços. Não precisa observar o princípio da legalidade tributária em razão das exceções que mitigam esse princípio e admitem a fixação de alíquotas por parte do Poder Executivo e inclusive mediante deliberação no âmbito do CONFAZ. Entretanto, quando instituída por lei, aproxima-se, sob certo aspecto, da isenção tributária, pois qualquer base de cálculo multiplicada pela alíquota zero resulta em zero.

Já a imunidade tributária corresponde a uma limitação constitucional tributária que diz respeito ao plano da definição das competências tributárias atribuídas pela Constituição Federal aos entes da federação.

A imunidade tributária, dessa forma, é estabelecida na própria Constituição Federal e abrange, inclusive, a maioria dos casos nos quais o texto constitucional emprega o termo *isenção* ou a expressão *não incidência*.

De acordo com Borges, porém, quando a Constituição Federal dispõe, *e.g.*, no art. 155, XII, *e*, que cabe à lei complementar excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no art. 150, X, *a*, “excluir da incidência do imposto é, na linguagem-objeto, a da Constituição Federal, um outro nomear da isenção tributária”.⁷¹³

Em alguns daqueles casos pode restar configurada uma mera explicitação constitucional daquilo que a doutrina tributarista denomina por não incidência constitucional ou não incidência constitucionalmente qualificada.

Quando a expressão não incidência é empregada pela legislação infraconstitucional, por outro lado, resta configurada, neste caso, uma

⁷¹² CARVALHO, 2005, p. 490-491.

⁷¹³ BORGES, 2007, p. 254.

mera explicitação legal daquilo que a doutrina denomina por não incidência legal ou não incidência legalmente qualificada.

Aliás, a doutrina tributarista também costuma empregar, nos dois últimos exemplos citados, a expressão não incidência de direito ou não incidência juridicamente qualificada.

Isso ocorre, conforme realçado por Coêlho, porque, ao elaborarem leis exonerativas, alguns legisladores, “armados de um ‘sexto sentido’ jurídico”, têm empregado a expressão “o tributo não incide”, apesar de terem presente que, sob o ponto de vista do direito positivo, tanto a imunidade tributária como a isenção tributária “são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhes efeitos tributários”.⁷¹⁴

Os casos de imunidade tributária, isenção tributária, não incidência tributária e alíquota zero dizem respeito à obrigação tributária de recolher o tributo correspondente e não afastam a eventual obrigação de se cumprir deveres instrumentais, isto é, não afastam as obrigações tributárias acessórias necessárias à comprovação da situação, ato, fato, estado de fato ou conjunto de fatos prestigiados, ou apenas previstos, na Constituição Federal ou na legislação infraconstitucional tributária.

Ao contrário das isenções tributárias, cuja legislação deve ser interpretada literalmente (art. 111, II, do CTN), a doutrina do Direito entende que as normas jurídicas concernentes às imunidades tributárias devem ser interpretadas extensivamente. Nesse sentido, defendendo a adoção do “método” de interpretação extensiva das normas que instituem imunidades tributárias, Mattos justifica explicando que, “em regra, o pano de fundo das normas imunizatórias é dar garantias para a realização de certos direitos fundamentais”.⁷¹⁵

Cumprir não omitir aqui, por derradeiro, que a figura da imunidade tributária, quando busque viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, enquanto que as figuras da isenção tributária e da alíquota zero, no caso, estão mais próximas da ideia dos direitos orientados à justiça. Já a figura da não incidência tributária pode aproximar-se dos dois horizontes de direitos, isto é, de ambas as ideias.

Tendo em conta o exposto, a seguir serão apontados os efeitos, a natureza jurídica e o fundamento da imunidade tributária. Ao final, serão

⁷¹⁴ COÊLHO, 1999, p. 149, 162.

⁷¹⁵ MATTOS, Samuel da Silva. Imunidades tributárias e sua interpretação. *Revista da ESMESC*, Florianópolis, a. 6, n. 8, p. 201-214, ago. 2000. p. 211.

abordadas a imunidade tributária positivada na Constituição de 1946 e a intributabilidade do mínimo existencial.

2.2.3.1 Efeitos e natureza jurídica da imunidade tributária

Existem divergências doutrinárias relacionadas à figura da imunidade tributária no Brasil que dizem respeito, em particular, aos seus efeitos jurídicos e à sua natureza jurídica.

Nos termos expostos na clássica obra de Baleeiro, as imunidades tributárias estariam compreendidas dentre as “limitações constitucionais ao poder de tributar”.⁷¹⁶

Nas palavras deste autor, as imunidades representariam “vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjéctivas) ou certos bens (objectivas) e, às vezes, uns e outras”.⁷¹⁷

Como lembrado por Torres, a imunidade tributária é uma limitação imposta ao Estado que ganhou “voz constitucional” no Brasil por obra de Rui Barbosa. Aliás, ainda conforme o autor, as imunidades possuíam, na Constituição de 1891, “o sentido que tinham no direito americano, captado por Rui Barbosa, redator dos dispositivos correspondentes”.⁷¹⁸

Amaro, por sua vez, lembra que aqui, no Brasil, a imunidade tributária era “tradicionalmente” entendida como “limitação do poder de tributar”, no sentido de “supressão” para Amílcar de Araújo Falcão, de “proibição” para Rubens Gomes de Sousa ou de “vedação” para Aliomar Baleeiro.⁷¹⁹

Não obstante, para Moraes, existiriam apenas duas correntes doutrinárias sobre a imunidade tributária no Brasil. Uma delas entende que a imunidade seria uma “exclusão de competência fiscal” e a outra entende que a imunidade seria uma “não incidência constitucionalmente qualificada”.⁷²⁰

⁷¹⁶ BALEEIRO, 2001.

⁷¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 113.

⁷¹⁸ TORRES, 1995, p. 17, 29-30.

⁷¹⁹ AMARO, 2008, p. 151.

⁷²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade*. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III curso de especialização em direito tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: RT, 1978. p. 319, 321.

Nos termos expostos por Ferreira Sobrinho, haveria uma “inexatidão” no entendimento que conceituava a imunidade tributária como “não incidência constitucionalmente qualificada”:

A caracterização da imunidade tributária como não incidência é teoricamente insuficiente, uma vez que não incidência é realidade factual, fora do campo jurídico, pelo que não serve para designar uma realidade jurídica. Ademais, se existe a figura jurídica da imunidade é porque uma regra jurídica a introduziu no mundo deôntico.⁷²¹

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, porém, terminou por aderir àquele entendimento doutrinário no sentido de a imunidade tributária configurar uma “não incidência constitucionalmente qualificada”, ou melhor, de configurar uma “forma de autolimitação do poder tributário”.⁷²²

A maior parte da doutrina do Direito, porém, entende que a imunidade tributária limita a competência tributária atribuída aos entes da federação brasileira.

Além disso, nas palavras de Barreto, “a doutrina brasileira, em sua esmagadora maioria, reconhece que as imunidades tributárias são balizas constitucionalmente postas ao exercício da competência tributária”.⁷²³

De acordo com Malerbi, as imunidades tributárias “balizam, pela demarcação constitucional do seu âmbito de atuação, a competência tributária, definindo uma área subtraída do campo tributável”.⁷²⁴

Para Martins, a imunidade tributária, no direito brasileiro, exterioriza “vedação absoluta ao poder de tributar”.⁷²⁵

Delgado também entende que a imunidade tributária seria uma “vedação constitucional à competência tributária”.⁷²⁶

⁷²¹ FERREIRA SOBRINHO, 1996, p. 60.

⁷²² TORRES, 1995, p. 36, 405.

⁷²³ BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 156.

⁷²⁴ MALERBI, Diva. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 70.

⁷²⁵ MARTINS, 1998a, p. 32.

⁷²⁶ DELGADO, José Augusto. *Imunidade tributária: aspectos controvertidos*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 54.

Já Bastos diz que a imunidade tributária configura a “vedação total ao poder de tributar”. Ainda nas palavras do autor, a imunidade tributária seria “uma regra de competência negativa”.⁷²⁷

Machado escreve que a imunidade tributária “impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária”.⁷²⁸

De acordo com o autor, a imunidade tributária:

[...] designa a proibição, estabelecida pela Constituição ao legislador, de instituir tributo sobre os fatos ou contra as pessoas que indica. O fato ou as pessoas ficam, assim, excluídos do alcance do legislador infraconstitucional. Ficam *imunes* ao tributo.⁷²⁹

Nas palavras de Barreto, as imunidades tributárias consistem na “exclusão da competência tributária”.⁷³⁰

Para Moraes, as imunidades tributárias representam uma “limitação constitucional à competência” porque lhe parece “inadequada” a expressão “exclusão da competência”.⁷³¹

Já Coêlho diz que as imunidades tributárias apontam “o que não pode ser tributado” e proíbem “*ao legislador o exercício da sua competência tributária* sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição”.⁷³²

Entretanto, para Ferreira Sobrinho:

[...] não existe competência limitada no sentido de que alguém possa ser mais ou menos competente. O que existe é um feixe competencial perfeitamente delimitado relativamente à soma de poder jurídico conferido ao seu titular para agir validamente.⁷³³

De acordo com este autor, a imunidade tributária “não significa excluir ou suprimir a competência tributária”, não é “limitação constitu-

⁷²⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 241.

⁷²⁸ MACHADO, 2013, p. 287-288.

⁷²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 267.

⁷³⁰ BARRETO, 1998, p. 155.

⁷³¹ MORAES, 1978, p. 319, 321.

⁷³² COÊLHO, 2009, p. 137.

⁷³³ FERREIRA SOBRINHO, 1996, p. 101.

cional de coisa nenhuma, uma vez que competência tributária é o que o legislador outorgou através de norma jurídica”.⁷³⁴

Pestana também diz que a imunidade tributária não seria uma limitação do poder de tributar porque não existiria “cronologia que, num primeiro passo, outorgue à pessoa política capacidade para inovar a ordem jurídica, subsequentemente mutilando-a ou limitando-a”.⁷³⁵

Amaro, por sua vez, escreve que a imunidade tributária configuraria, na verdade, “simples técnica legislativa” através da qual o constituinte “exclui” da esfera tributável “determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal”, apesar de autorizada a tributação, “*em regra*, sobre o *gênero* de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas”.⁷³⁶

Nas palavras do autor, a imunidade tributária seria:

[...] a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁷³⁷

Amaro, porém, alerta que não haveria uma “amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”.⁷³⁸

Já nas palavras de Carvalho:

[...] a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.⁷³⁹

Borges também diz que a imunidade tributária não limitaria a competência “que ela própria disciplina” e que a competência “não nasce sem a sua congênita limitação”. De acordo com o autor, “a rigor”, a imunidade tributária não subtrai competência tributária porque ela “já

⁷³⁴ FERREIRA SOBRINHO, 1996, p. 66-67.

⁷³⁵ PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. São Paulo: RT, 2001. p. 113.

⁷³⁶ AMARO, 2008, p. 151.

⁷³⁷ AMARO, 2008, p. 151.

⁷³⁸ AMARO, 2008, p. 151.

⁷³⁹ CARVALHO, 2005, p. 176.

nasce limitada”. Ademais, “toda atribuição de competência representa, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação”.⁷⁴⁰

Ainda transcrevendo-se as palavras de Borges:

É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária.⁷⁴¹

Para Carrazza, “em boa técnica, não há propriamente ‘limitações constitucionais às competências tributárias’, mas, apenas, ‘competências tributárias’ com perfis perfeitamente traçados pela Carta Fundamental”. De acordo com o autor, como “a *competência tributária* se traduz numa *autorização* ou *legitimação* para a criação de tributos (aspecto positivo) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo)”, por lógica, “a competência tributária nasce, pois, limitada”.⁷⁴²

Carrazza entende que a imunidade tributária estabelecerá uma “incompetência” aos entes da federação para instituir tributos:

As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a *incompetência* das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.⁷⁴³

Referindo-se à incompetência das pessoas políticas para instituir tributos, Carvalho, por sua vez, assim define a imunidade tributária:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadoras.⁷⁴⁴

⁷⁴⁰ BORGES, 2001, p. 209; BORGES, 2007, p. 217, 219.

⁷⁴¹ BORGES, 2007, p. 217.

⁷⁴² CARRAZZA, 2008, p. 701, 705.

⁷⁴³ CARRAZZA, 2008, p. 705.

⁷⁴⁴ CARVALHO, 2008, p. 341.

No mesmo sentido, Pestana anota que a Constituição outorga competências, mas “fixa, reversamente, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para tratar de algumas matérias”.⁷⁴⁵

Aliás, este autor apresenta, inclusive, uma classificação para as “normas jurídicas imunizantes” nos seguintes termos:

As normas jurídicas imunizantes em sentido amplo são aquelas construídas pelo intérprete a partir de enunciados instalados na Constituição Federal, expressando-se com linguagem na função proibida ou vedatória, que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas pela própria Carta Constitucional. [...] *As normas jurídicas imunizantes em sentido estrito* [...] contudo, estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir as espécies tributárias expressamente especificadas na Carta, nas situações igualmente particularizadas e caracterizadas na própria Constituição Federal.⁷⁴⁶

De acordo com a classificação elaborada por Pestana, na primeira categoria das “normas jurídicas imunizantes”, a Constituição Federal “se refere ao gênero tributo, aí podendo abrigar qualquer uma das diversas espécies tributárias”. Já na segunda categoria, a Constituição Federal, de modo diferente, “é específica, *chamando a espécie tributária pelo nome*, não admitindo, portanto, que respectiva prescrição venha a ser estendida a outra espécie tributária”.⁷⁴⁷

Existem muitas outras classificações elaboradas na doutrina jurídica, mas a principal seria aquela de Baleeiro, já citada logo acima, que distingue as imunidades objetivas e subjetivas,⁷⁴⁸ também empregada, *e.g.*, por Torres, quando explica que as imunidades tributárias “pessoais” (ou subjetivas) “vedam a incidência tributária sobre certas pessoas”, enquanto que as imunidades “reais” (ou objetivas) “vedam a incidência de impostos sobre determinados bens ou mercadorias em homenagem às liberdades”.⁷⁴⁹

Tendo sido exposta a divergência doutrinária existente acerca dos efeitos jurídicos da imunidade tributária, cumpre realçar, ainda, que a

⁷⁴⁵ PESTANA, 2001, p. 113.

⁷⁴⁶ PESTANA, 2001, p. 113-114.

⁷⁴⁷ PESTANA, 2001, p. 114.

⁷⁴⁸ BALEEIRO, 2013, p. 113.

⁷⁴⁹ TORRES, 1995, p. 76.

doutrina tributarista brasileira também diverge acerca de sua natureza jurídica.

Uma parte da doutrina entende que a imunidade tributária seria princípio jurídico, enquanto que uma outra parcela entende que seria regra jurídica.

Para Becker, a imunidade tributária seria “regra constitucional” que impõe ao legislador ordinário o dever jurídico:

[...] de escolher fatos-signos presuntivos de renda ou de capital para a composição da hipótese de incidência do tributo, mas também e principalmente o dever de *criar isenções tributárias* que resguardem a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e de renda.⁷⁵⁰

Machado escreve que a imunidade tributária seria uma “regra da Constituição” que cria “obstáculo” à incidência de outra “regra jurídica de tributação”.⁷⁵¹

Ramos Filho também diz que a imunidade tributária é “regra” que atende à orientação do poder constituinte.⁷⁵²

Moraes, porém, entende que a imunidade tributária “não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um *princípio constitucional* próprio”. Por isso, complementa dizendo que se trata de um “princípio constitucional de vedação tributária”.⁷⁵³

Pestana, de igual modo, escreve que a imunidade tributária estaria “alçada ao plano dos princípios em razão da posição de proeminência que ocupa no ordenamento constitucional brasileiro, dotada de intensa consistência, considerável *peso e importância*, indiscutível normatividade”.⁷⁵⁴

Nas palavras do autor, o “princípio da imunidade tributária” corresponderia ao “feixe de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas”.⁷⁵⁵

No mesmo sentido, Ferreira Sobrinho também entende que a imunidade tributária seria “princípio constitucional”.⁷⁵⁶

⁷⁵⁰ BECKER, 2007, p. 530.

⁷⁵¹ MACHADO, 2013, p. 287-288.

⁷⁵² RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *A natureza jurídica das imunidades tributárias*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). *Doutrinas essenciais de direito tributário*. v. 2. São Paulo: RT, 2011, p. 463.

⁷⁵³ MORAES, 1998, p. 107,109.

⁷⁵⁴ PESTANA, 2001, p. 112.

⁷⁵⁵ PESTANA, 2001, p. 112.

⁷⁵⁶ FERREIRA SOBRINHO, 1996, p. 111.

Torres, por sua vez, alerta que, “a depender das circunstâncias da sua aplicação ou do grau de sua positivação”, a imunidade tributária “pode se expressar por princípio ou por regra”.⁷⁵⁷

De acordo com Torres, a imunidade tributária pode se expressar como princípio jurídico, *e.g.*, quando vinculado à ideia de liberdade:

[...] as imunidades estão compreendidas nos princípios que declaram os direitos fundamentais do cidadão brasileiro (art. 5º da CF) e os direitos fundamentais do contribuinte (art. 150, incisos IV, V e VI), positivados com a intermediação dos princípios formais da razoabilidade, ponderação e igualdade.⁷⁵⁸

Por outro lado, a imunidade tributária pode se expressar como regra jurídica, *e.g.*, quando são estabelecidas “condições para a fruição da imunidade e para a sua adjudicação nos casos concretos”:

É regra meramente declaratória, mas que se abre à subsunção. A dimensão de regra da imunidade surge também na delimitação da competência dos entes tributantes, de natureza também declaratória.⁷⁵⁹

Em face do exposto, merece ser esclarecido aqui, portanto, que, para a solução do problema da colisão de princípios jurídicos, levando-se em conta o paradigma neoconstitucionalista, faz-se necessário recorrer a argumentos morais para avaliar as exigências de justiça no emprego da técnica da ponderação (em conjunto com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade). Por outro lado, para a solução do conflito de regras jurídicas, deve-se recorrer ao emprego dos critérios de uso hierárquico, cronológico ou da especialidade, qualquer que seja o paradigma (neoconstitucionalista ou garantista) porventura levado em conta. Para a subsunção da norma jurídica, porém, far-se-á necessário que ela seja válida, esteja em vigor e possua eficácia (ver Item 2.1.1.2).

Cumprido destacar, em suma, apesar das divergências doutrinárias apontadas, que a imunidade tributária configura uma limitação constitucional tributária, isto é, configura uma exoneração tributária estabelecida no texto da própria Constituição Federal.

⁷⁵⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. p. 49.

⁷⁵⁸ TORRES, 2005b, p. 49.

⁷⁵⁹ TORRES, 2005b, p. 50.

2.2.3.2 Fundamento da imunidade tributária

Conforme explicado no tópico anterior, existem divergências doutrinárias acerca dos efeitos jurídicos e da natureza jurídica da imunidade tributária.

Em meados do século passado, na vigência da Constituição de 1946, antes da edição da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, Sousa já havia escrito que a imunidade tributária:

[...] é o privilégio, por força do qual a entidade, a qual seja conferido, fica subtraída ao poder impositivo [...] é matéria constitucional, porque, excluindo a própria incidência do tributo, configura uma limitação do poder de tributar [...].⁷⁶⁰

A maior parte da doutrina tributarista brasileira entende que o fundamento da imunidade tributária estaria situado na Constituição Federal. Esse entendimento é antigo, mas uma parcela da doutrina alerta que ele estaria situado, na verdade, nas ideias políticas e valores acolhidos pelo Constituinte.

Conforme explicado por Torres, o fundamento é “causa, origem ou fonte do ordenamento jurídico e dos direitos”. Em outras palavras, o fundamento do ordenamento jurídico é a “fonte de onde promanam os princípios e as normas”.⁷⁶¹

Atienza, por outro lado, lembra que “fundamentar” direitos significa oferecer razões “que mostrem que eles integram o critério básico de legitimidade de um Direito positivo”.⁷⁶²

Logo, o fundamento da imunidade tributária estaria situado nos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Nesse sentido, Bastos escreve que “os princípios que justificam e guiam a imunidade tributária surgem em razão das ansiedades de uma sociedade em uma determinada época”.⁷⁶³

Há quem defenda, por isso, que as imunidades tributárias seriam limitações pré-constitucionais.

⁷⁶⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. Petrobrás, sociedade de economia mista, monopólio, imunidade e isenção tributárias, pessoas jurídicas de direito público e de direito privado. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 54, out./dez. 1958. p. 485.

⁷⁶¹ TORRES, 2005a, p. 206.

⁷⁶² ATIENZA, 2001, p. 217, tradução nossa (que muestren que ellos integran el criterio básico de legitimidad de un Derecho positivo).

⁷⁶³ BASTOS, 1998, p. 242.

Torres, *e.g.*, defende que “as imunidades fiscais são limitações ao poder de tributar fundadas na liberdade absoluta”. Para o autor, o fundamento das imunidades estaria na liberdade individual, embora também possam fundamentá-las “as ‘condições da liberdade’ ou ‘as condições mínimas de existência humana digna’”.⁷⁶⁴

Amaro escreve que o fundamento da imunidade tributária estaria na preservação de valores que a Constituição Federal reputa relevantes:

[...] que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.⁷⁶⁵

Já nas palavras de Ramos Filho, a imunidade tributária estaria fundada na “orientação do Poder Constituinte em função das ideias políticas vigentes”.⁷⁶⁶

Por isso, quando da positivação das imunidades tributárias, diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade terminam por ser acolhidos.

Levando em consideração as realidades social, política, econômica e cultural como um todo, bem como a possibilidade de conjugação de direito, moral e política, resta claro que tanto a liberdade como a justiça, valores supremos da sociedade contemporânea, terminam sendo levados em conta pelo Constituinte no momento da fixação das imunidades tributárias. Entretanto, quando busca viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, estas imunidades estão relacionadas particularmente à proteção da liberdade, enquanto que a maioria das técnicas e mecanismos empregados para a desoneração tributária, no caso, está relacionada à consecução da justiça e, com isso, à proteção da igualdade.

A figura da imunidade tributária do mínimo existencial, portanto, está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, enquanto que a figura da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça.

Nesse contexto, diferentes técnicas e mecanismos se prestam à desoneração tributária e, quando das escolhas para se implementar esta ou aquela desoneração tributária, são levadas em conta várias razões para justificá-la.

⁷⁶⁴ TORRES, 1995, p. 412-413.

⁷⁶⁵ AMARO, 2008, p. 151.

⁷⁶⁶ RAMOS FILHO, 2011, p. 463.

Blumenstein, *e.g.*, enumera as seguintes razões, além da “razão puramente técnica”:

Por razões de *equidade econômica* se renuncia à cobrança do imposto quando o dever tributário objetivo se origina em fatos que, no caso individual, fariam injusta a carga a mérito de certas circunstâncias [...]. As isenções mais importantes do dever tributário objetivo se baseiam em considerações de *política social*: por um lado, em determinadas condições, eximem-se certas partes da renda e do patrimônio na oportunidade de sua sanção a fim de facilitar o sustento diário do contribuinte (mínimo de existência e deduções por despesas de família), e por outro lado, admite-se que as doações para fins de beneficência ou bem comum se deduzam da renda ou herança gravadas.⁷⁶⁷

Diante dessa realidade, várias são as razões acolhidas pelo Constituinte e pelo legislador infraconstitucional, quando da escolha das técnicas e mecanismos para a desoneração tributária como, *e.g.*, imunidades e isenções tributárias.

Para a instituição da isenção tributária, em particular, faz-se necessária a edição da lei correspondente, motivo pelo qual não existem isenções tributárias implícitas.

De igual forma, como as imunidades tributárias devem ser instituídas pela Constituição Federal porque dizem respeito ao plano da definição das competências tributárias atribuídas aos entes da federação, também não existem imunidades tributárias implícitas.

Não obstante, há quem defenda, de modo contrário, que existiriam imunidades tributárias implícitas no texto constitucional.

⁷⁶⁷ BLUMENSTEIN, Ernst. *El orden jurídico de la economía de las finanzas*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 136, tradução nossa (Por razones de *equidad económica* se renuncia al cobro del impuesto cuando el deber impositivo objetivo se origina en hechos que, en el caso individual, harían injusta la carga a mérito de ciertas circunstancias [...]. Las exenciones más importantes del deber impositivo objetivo se basan en consideraciones de *política social*: por un lado, en determinadas condiciones, se eximen ciertas partes de la renta y del patrimonio en la oportunidad de su sanción a fin de facilitar el sustento diario del contribuyente (mínimo de existencia y deducciones por cargas de familia), y por el otro lado, se admite que las donaciones para fines de beneficencia o bien común se deduzcan de la renta o herencia gravadas).

Nesse sentido, Torres anota que “nem sempre a imunidade vem declarada expressamente na Constituição”. Na explicação elaborada pelo autor, como o art. 150 da Constituição Federal, “sede constitucional das imunidades, é o contraponto fiscal do art. 5º, que declara os direitos da liberdade”, todos os direitos enumerados nesse dispositivo, por conseguinte, “estão protegidos contra a incidência de impostos, taxas e contribuições”.⁷⁶⁸

Transcrevendo-se as suas palavras:

[...] como o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal.⁷⁶⁹

Por outro lado, em conjunto com o exame das imunidades tributárias fixadas na Constituição Federal, há de se ter em conta que a propriedade deve cumprir função social (art. 5º, XXIII, e art. 170, III, ambos da CF) e que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só é permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo (art. 173 da CF).

Merece ser esclarecido aqui, por conseguinte, que a imunidade tributária é uma limitação, mas também está sujeita a limites.

Nesse sentido, inclusive, Schoueri diz que as imunidades tributárias estão sujeitas, “dentre outros, a limites determinados pelo vetor do princípio da livre concorrência”. Nas palavras do autor, “as normas sobre imunidades não são absolutas”, também estão sujeitas a limitações, motivo pela qual a “correta e coerente interpretação depende da compreensão do conteúdo do art. 173 da Constituição”.⁷⁷⁰

Cumprir destacar, pelo exposto, que o fundamento da imunidade tributária está situado na Constituição Federal, a qual terminou por aco-

⁷⁶⁸ TORRES, 1995, p. 175-176.

⁷⁶⁹ TORRES, 1995, p. 20-21.

⁷⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 391.

lher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea. É por isso que ela legitima a tributação, mas também acolhe a liberdade e a justiça como valores supremos dessa sociedade.

2.2.3.3 A imunidade tributária positivada na Constituição de 1946

A doutrina do Direito tem citado costumeiramente o art. 15, § 1º, da Constituição de 1946 como exemplo de isenção tributária do mínimo existencial outrora em vigor no Brasil.

Eis a transcrição do referido dispositivo da Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 1946:

Art. 15. Compete à União decretar impostos sobre:
[...]

II - consumo de mercadorias; [...]

§ 1º São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Abordando o texto da Constituição de 1946, Falcão havia dito o seguinte acerca das “isenções tributárias”:

As isenções, estabelecem-nas as leis ordinárias; podem ter por ponto de partida um preceito constitucional, em regra, programático ou diretivo (*directory provision*), mas o legislador ordinário é quem as estabelece. Como exemplos de isenções mencionadas pela Constituição, citam-se os seguintes: a isenção em favor dos serviços públicos concedidos (art. 31, parágrafo único, da Constituição Federal), a isenção do pequeno produtor em relação ao imposto de vendas e consignações (art. 19, IV, da Constituição Federal), a isenção do imposto de consumo quanto a artigos classificados como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (art. 15, § 1º, da Constituição), etc. Em todos esses casos, porém, é a própria lei ordinária quem irá estabelecer a isenção.⁷⁷¹

⁷⁷¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidades e isenção tributária: instituição de assistência social. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 66, out./dez. 1961. p. 368.

Ainda hoje, parte da doutrina jurídica continua afirmando que aquele dispositivo constitucional tratava de uma isenção tributária.

Borges, *e.g.*, diz que o art. 15, § 1º, da Constituição de 1946 cuidava de isenção tributária e realça, inclusive, que ele estava redigido em “termos inequívocos” porque “isentos do imposto de consumo eram apenas os artigos que a lei classificasse como o mínimo existencial”.⁷⁷²

Na explicação do autor, a Constituição Federal pode “programar”, em consonância com os ideais de justiça tributária nela acolhidos, o estabelecimento de “certas isenções” em leis ordinárias e isso seria “precisamente o caso” daquele dispositivo constitucional.⁷⁷³

Transcrevendo-se as palavras do jurista pernambucano:

A própria Constituição de 1946 estabeleceu a exigência de lei ordinária para a qual explicitamente remeteu o intérprete. Só os artigos nela especificados seriam *isentos* e não *imunes*. Trata-se de norma meramente programática da qual, nos seus desdobramentos através dos fios condutores da legislação ordinária, decorreriam isenções de tributos.⁷⁷⁴

Não obstante o entendimento de Borges no sentido de a “isenção programada” pelo dispositivo constitucional representar um “aspecto particular da intributabilidade do mínimo vital”,⁷⁷⁵ aquele dispositivo constitucional cuidava, na verdade, de uma imunidade tributária.

Nesse sentido, Balthazar, *e.g.*, referindo-se expressamente ao art. 15, § 1º, da Constituição de 1946, diz que eram “imunes ao imposto de consumo os artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.⁷⁷⁶

Para Balthazar, o dispositivo constitucional cuidava de uma imunidade tributária, apesar de não ter sido efetivamente aplicada, “permanecendo letra morta durante a vigência da Constituição de 1946”.⁷⁷⁷

No mesmo sentido, Pontes de Miranda também entende cuidar de uma imunidade tributária e, por conseguinte, fundamento de “direito subjetivo, pretensões e ação, que dela derivam”.⁷⁷⁸

⁷⁷² BORGES, 2007, p. 50-51, 55.

⁷⁷³ BORGES, 2007, p. 52.

⁷⁷⁴ BORGES, 2007, p. 51.

⁷⁷⁵ BORGES, 2007, p. 52.

⁷⁷⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 126.

⁷⁷⁷ BALTHAZAR, 2005, p. 127.

Aliás, ao abordar esse dispositivo constitucional, Pontes de Miranda emprega a expressão “limitação da tributabilidade pelo mínimo vital” e, embora também faça o uso do termo “isenção”, realça particularmente que:

A regra do texto obriga à fixação do *mínimo vital*. Obriga a que se não cobrem impostos sobre os artigos indispensáveis a ele. Consequências: quanto à habitação, o habitante do Brasil, que tem casa que corresponde ao mínimo de habitação, tem pretensão de direito público e ação (art. 141, § 4º) para que se respeite o texto constitucional; quanto ao vestuário, dá-se o mesmo; quanto à alimentação, se o Estado não regulou a isenção, a ação toma o caráter de ação para determinar a aquisição sem pagamento de impostos. A regra do texto nem é só criadora de direito objetivo, nem precisa de regulamentação: há direito subjetivo, pretensões e ação, que dela derivam.⁷⁷⁹

Torres, por sua vez, escreve o seguinte acerca do art. 15, § 1º, da Constituição de 1946:

A Constituição de 1946 (art. 15, § 1º) garantia a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Hoje desapareceu o dispositivo e a proteção se efetiva sob a forma de isenções do IPI e do ICMS [...] incidente sobre a cesta básica. [...] Em todos esses casos estamos diante da proteção negativa do mínimo existencial assegurada pelo mecanismo da *imunidade*.⁷⁸⁰

Embora Borges mencione que aquele art. 15, § 1º, da Constituição de 1946 teria sido regulamentado pela Lei n. 494, de 1948, e pelo Decreto n. 26.149, de 1949,⁷⁸¹ a verdade, porém, é que o dispositivo constitucional permaneceu “letra morta” e terminou suprimido pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

⁷⁷⁸ PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1946*. 4. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Borsoi, 1963. p. 120-121.

⁷⁷⁹ PONTES DE MIRANDA, 1963, p. 120-121.

⁷⁸⁰ TORRES, 1995, p. 141.

⁷⁸¹ BORGES, 2007, p. 51, 55

Conforme será explicado logo a seguir, apesar da divergência doutrinária exposta, aquele dispositivo constitucional cuidava de uma imunidade tributária.

De fato, a Constituição Federal aponta alguns casos nos quais está a tratar da figura da isenção tributária a ser implementada pelos entes da federação no âmbito de suas respectivas competências tributárias, mas, na maioria das vezes em que é empregado o termo *isenção* (tal qual também ocorre, aliás, com a expressão *não incidência*), ela está a tratar, na verdade, da figura da imunidade tributária propriamente dita.

Como explicado anteriormente (ver Item 2.2.3), a imunidade tributária é estabelecida diretamente pela Constituição Federal e, na maioria dos casos nos quais o texto constitucional emprega o termo *isenção* ou a expressão *não incidência*, trata-se de imunidade tributária.

Há de se ter presente, portanto, aquela clássica distinção construída pela doutrina tributarista nacional acerca das figuras da imunidade e da isenção tributária, que, conforme explicado por Amaro, “está em que a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício da competência*”.⁷⁸²

A propósito, como escrito por Meirelles:

Embora a imunidade só possa ser instituída pela Constituição, nada impede seja regulamentada por lei que esclareça e facilite seu auferimento, desde que não amplie nem restrinja o disposto no texto constitucional.⁷⁸³

Apesar de a atual Constituição Federal continuar delegando ao legislador infraconstitucional a regulamentação de algumas imunidades tributárias como, *e.g.*, aquela imunidade relacionada ao ITR, estabelecida para as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II, da CF), isso não quer significar que a hipótese cuidaria de isenção tributária.

Nesse sentido, inclusive, Goldschmidt escreve o seguinte:

[...] a Constituição prevê uma proteção expressa ao mínimo [existencial] familiar através da tributação no seu art. 153, § 4º, ao assegurar a imunidade do imposto sobre a propriedade territorial rural incidente sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei [...].⁷⁸⁴

⁷⁸² AMARO, 2008, p. 152.

⁷⁸³ MEIRELLES, 2006, p. 187.

⁷⁸⁴ GOLDSCHMIDT, 2003, p. 173.

Torres, de igual forma, também diz que a “imunidade do mínimo existencial familiar” se estende ao imposto territorial rural, que não incide sobre as pequenas glebas rurais, nos termos do art. 153, § 4º, da CF.⁷⁸⁵

Eis a transcrição do referido dispositivo constitucional:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]

VI - propriedade territorial rural; [...]

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:
(Redação dada pela EC n. 42, de 2003) [...]

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela EC n. 42, de 2003)

Desta forma, embora conste expresso a delegação de sua regulamentação ao legislador infraconstitucional (“definidas em lei”), nem por isso a hipótese cuida de isenção tributária, muito menos, inclusive, daquilo que a doutrina jurídica tem denominado por não incidência constitucional.

O mesmo ocorre, *e.g.*, com aquela imunidade tributária relacionada a contribuições sociais para a seguridade social concedida às entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, § 7º, da CF).

Eis a transcrição do referido dispositivo constitucional:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Também consta expresso aqui a delegação de sua regulamentação ao legislador infraconstitucional (“que atendam às exigências estabelecidas em lei”) e, nem por isso a hipótese cuida de isenção tributária.

Da mesma forma, também ocorre com aquela imunidade tributária relacionada a impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços concedida aos partidos políticos (inclusive suas fundações), às entidades sindicais dos trabalhadores e às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, *c*, da CF).

⁷⁸⁵ TORRES, 1995, p. 142, 147.

Eis a transcrição do referido dispositivo constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Também consta expresso aqui a delegação de sua regulamentação ao legislador infraconstitucional (“atendidos os requisitos da lei”) e, nem por isso a hipótese cuida de isenção tributária.

Cumpra destacar, pelo exposto, que já existiu no Brasil uma imunidade tributária do mínimo existencial na vigência da Constituição de 1946, depois suprimida pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965.

2.2.3.4 Intributabilidade do mínimo existencial

A doutrina do Direito e a jurisprudência têm empregado os termos *intangibilidade* e *intributabilidade* quando abordam ideias relativas ao mínimo existencial, mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência, mínimo de subsistência, mínimo não imponible ou mínimo isento.

Intangibilidade significa a qualidade de intangível, cujo termo, por sua vez, tem o significado daquilo que é intocável, que não se pode tocar. Intributável, por outro lado, significa aquilo que não é tributável, de forma que intributabilidade, por conseguinte, significa a qualidade de intributável.⁷⁸⁶

Como exposto anteriormente (ver Item 1.2.3.2), a expressão intangibilidade do mínimo existencial é muito mais abrangente e, por isso, ela tem sido empregada tanto ao se falar de uma forma mais ampla da ideia de proteção da dignidade da pessoa humana (incluindo a ideia dos mínimos sociais), como ao se falar acerca da proteção da atividade econômica da pessoa jurídica. Por outro lado, a expressão intributabilidade do mínimo existencial, bem mais restrita, tem sido empregada quando está a se falar da ideia do mínimo não imponible propriamente dita.

Conforme defendido por Torres, o mínimo existencial é direito de *status negativus*, protegido negativamente contra a intervenção do Esta-

⁷⁸⁶ FERREIRA, 2010, p. 1169, 1178.

do, mas também é direito de *status positivus*, garantido positivamente por prestações sociais entregues pelo Estado. De acordo com o autor, em face do *status positivus*, as prestações estatais são entregues para a proteção de direitos econômicos e sociais. Por outro lado, em face do *status negativus*, “o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência”.⁷⁸⁷

Desta forma, como este estudo não tem por objeto aquelas prestações sociais estatais positivas que dizem respeito à proteção dos direitos sociais acolhidos na Constituição (mínimos sociais), mas apenas à intributabilidade do mínimo existencial, ou melhor, à intributabilidade daquele montante do patrimônio jurídico que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, protegido contra a intervenção estatal (mínimo não imponible), cumpre esclarecer que o mínimo existencial aqui investigado diz respeito àquele direito correspondente ao *status negativus* referido por Torres.

Tendo presente o recorte proposto para este estudo, portanto, cumpre ainda anotar aqui, preliminarmente, por não ter sido arrolada dentre aquelas imunidades tributárias alhures enumeradas (ver Item 2.2.1.3), que o texto original da Constituição de 1988 trouxe uma imunidade tributária que dizia respeito ao mínimo existencial, mas que depois acabou suprimida.

Como lembrado por Torres, a “imunidade dos velhos ao imposto de renda”, antes prevista no texto original do art. 153, § 2º, II, da Constituição de 1988, acabou suprimida pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998.⁷⁸⁸

Eis o dispositivo que constava do texto original da Constituição Federal promulgada em 1988, suprimido dez anos depois:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza; [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III: [...]

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, ex-

⁷⁸⁷ TORRES, 1989, p. 35; TORRES, 1995, p. 139, 151, 155; TORRES, 2009, p. 184.

⁷⁸⁸ TORRES, 1995, p. 143.

clusivamente, de rendimentos do trabalho. (Revogado pela EC n. 20/98).

Tanto esta “exoneração tributária” instituída na Constituição de 1988, depois suprimida pela EC n. 20, de 1998, como aquela “exoneração tributária” instituída na Constituição de 1946, depois suprimida pela EC n. 18, de 1965, estabeleciam uma imunidade tributária relativa ao mínimo existencial.

Não deixa de ser curioso, no caso, além do fato de aquela exoneração ter permanecido “letra morta” na Constituição de 1946, o fato de esta outra exoneração não ter sido respeitada na nova ordem jurídica positivada aqui no Brasil.

É que, embora a imunidade tributária dos idosos ao imposto de renda tenha sido suprimida pelo Constituinte derivado mediante a edição de uma emenda constitucional, consta na Constituição de 1988, em particular, um dispositivo que veda qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias individuais (as denominadas *cláusulas pétreas*, conforme art. 60, § 4º, IV, da CF), de modo que *nunca* poderia ter sido suprimida.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, ao qual competiria “precipualemente, a guarda da Constituição” (art. 102 da CF), manteve-se inerte. Aliás, para demonstrar a insensibilidade daquela Corte em certas questões tributárias cruciais ao contribuinte, cumpre anotar aqui, inclusive, aquela decisão tomada quanto à imunidade relativa à contribuição previdenciária incidente sobre a verba paga pelas empresas aos seus trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, porque não possui natureza remuneratória (por isso, aliás, também referida como exemplo de não incidência constitucional tributária).

Consta da Constituição Federal:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: [...]

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Nos termos da decisão prolatada no Supremo Tribunal Federal, haveria necessidade de lei para o exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF, de forma que, “diante da imperativa necessidade de

integração” seria “possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo”.⁷⁸⁹

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, de igual modo, também acompanhou a jurisprudência da Suprema Corte que reconhecia a imunidade do art. 7º, XI, da Constituição Federal, mas entendeu que a norma seria de “eficácia limitada e somente poderia incidir após a respectiva regulamentação infraconstitucional”.⁷⁹⁰

Desta forma, até que fosse enfim regulamentada a imunidade tributária, houve a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga pelas empresas aos seus trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, isto é, até a edição da Lei n. 10.101, de 2000.

Cumpra anotar aqui, porém, que o mais curioso de tudo isso está no fato de aquela desoneração dos idosos ao imposto de renda representar, na atualidade, uma mera isenção tributária fixada na legislação tributária infraconstitucional em vigor.

Eis o disposto na Lei n. 7.713, de 1988, que institui a referida isenção tributária:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...]
 XV - os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto, até o valor de: (Redação dada pela Lei n. 11.482, de 2007) [...]
 i) R\$ 1.903,98 por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015; (Redação dada pela Lei n. 13.149, de 2015)

A propósito, a Lei n. 9.250, de 1995, também dispõe acerca da isenção tributária dos idosos ao imposto de renda, nos seguintes termos:

⁷⁸⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 398.284*. Relator Min. Menezes Direito, 1ª Turma, DJE 19.12.2008; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 505.597-AgR-AgR*. Relator Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJE 18.12.2009; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE n. 393.764-AgR*. Relatora Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJE 19.12.2008 (BRASIL, 2011, p. 609-610).

⁷⁹⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial n. 1216838*. Relator Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJE 19.12.2011.

Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas: [...]

VI - a quantia, correspondente à parcela isenta dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, transferência para a reserva remunerada ou reforma, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, de: (Redação dada pela Lei n. 11.482, de 2007) [...]

i) R\$ 1.903,98 por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015; (Redação dada pela Lei n. 13.149, de 2015)

Ocorre que, conforme escrito por Torres, “o mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado”. Esse direito se estende à família, o que significa dizer “a absoluta impossibilidade de incidência de tributo que coloque em risco a sobrevivência da instituição familiar ou ofenda o mínimo existencial familiar”.⁷⁹¹

Logo, a imunidade tributária instituída pelo Constituinte original de 1988 *nunca* poderia ter sido suprimida.

É verdade que essa proteção pode ser alcançada por diferentes técnicas e mecanismos, motivo pelo qual, a propósito, aquela desoneração tributária continua existente em face da legislação tributária infraconstitucional em vigor.

Isso explica, em parte, o fato de a doutrina jurídica ter aproximado as figuras da isenção e da imunidade tributária quando aborda a intri-butabilidade do mínimo existencial porque ambas se prestam à desone-ração tributária.

Como mencionado por Borges, “o mínimo vital, mais que isento, é *imune*”. Por isso, no ordenamento jurídico nacional:

[...] não será cabível tributação que desconsidere a irredutibilidade a imposto de situações de fato e de direito configuradoras do mínimo vital, será inconstitucional tributar o mínimo necessário a existência humana.⁷⁹²

⁷⁹¹ TORRES, 1995, p. 139, 362.

⁷⁹² BORGES, 2007, p. 55.

Entretanto, o autor aproxima as figuras da isenção e da imunidade quando trata da imunidade tributária do mínimo existencial fazendo referência à “isenção do mínimo vital”.⁷⁹³

A aproximação das figuras também ocorre quando Torres escreve que a Constituição Federal traz implícitas algumas imunidades “que apenas se explicitarão nos tratados internacionais e nas leis infraconstitucionais através dos mecanismos da isenção ou dos descontos do imposto de renda”.⁷⁹⁴

Também ocorre essa aproximação quando Bezerra afirma que “muitas imunidades implícitas (sic) são veiculadas em tratados internacionais [...] e em leis infraconstitucionais”, mas que nem por isso perdem a “natureza de imunidade”.⁷⁹⁵

Merece ser esclarecido aqui, porém, que a desoneração tributária dos agentes diplomáticos e do patrimônio dos Estados estrangeiros realmente vem de tempos “imemoriais” e terminou positivada no direito internacional em face da Convenção de Viena, a qual “reconheceu a ‘isenção’ de todos os impostos e taxas ao Estado acreditante e ao Chefe da Missão”,⁷⁹⁶ mas isso não significa concluir pela existência de uma imunidade tributária implícita, nem sequer de uma isenção tributária implícita.

A desoneração tributária, no caso, decorre da ordem jurídica positiva em vigor na República Federativa do Brasil.

Não há como concordar, portanto, com a aproximação promovida, de igual forma, quando Torres aponta que as imunidades tributárias “se convertem em *isenções* dos impostos indiretos sobre os bens de consumo popular ou necessários à alimentação, em deduções do imposto de renda pelas despesas familiares e de tratamento médico, em subvenções, etc”.⁷⁹⁷

Há de se realçar, no caso, que, quando se fala em intributabilidade do mínimo existencial, pode-se falar tanto da imunidade tributária como de outras técnicas e mecanismos que viabilizam a desoneração tributária do patrimônio jurídico do contribuinte. Não obstante, quando se fala particularmente em imunidade tributária do mínimo existencial, não está a se falar em desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva ou em face da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco.

⁷⁹³ BORGES, 2007, p. 54-55.

⁷⁹⁴ TORRES, 1995, p. 73.

⁷⁹⁵ BEZERRA, 2008, p. 23.

⁷⁹⁶ TORRES, 1995, p. 252.

⁷⁹⁷ TORRES, 1995, p. 158.

O princípio da capacidade contributiva e o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco se prestam a fundamentar aquelas técnicas e mecanismos para a desoneração tributária do mínimo existencial, mas não se prestam a fundamentar, neste caso, a imunidade tributária propriamente dita.

A técnica legislativa da isenção tributária se presta à desoneração tributária do mínimo necessário à existência digna do contribuinte e sua família. Entretanto, há de se ter presente que a isenção está atrelada à capacidade contributiva e termina moldada em face de uma opção de política fiscal do governo então instalado.

Em outras palavras, quando se fala em isenção tributária do mínimo existencial, está a se falar da intributabilidade ligada ao princípio da capacidade contributiva, que tem por fundamento a igualdade acolhida na Constituição Federal como valor supremo da sociedade brasileira, cujo objetivo é a proteção dos direitos orientados à justiça. Por outro lado, quando se fala em imunidade tributária do mínimo existencial está a se falar da intributabilidade ligada à ideia da liberdade individual que tem por fundamento próprio essa liberdade, de igual forma também acolhida na Constituição Federal como valor supremo, mas cujo objetivo é a proteção dos direitos orientados à liberdade.

Afinal, de acordo com o próprio Torres, a imunidade tributária do mínimo existencial “se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar”.⁷⁹⁸

Por isso, nas palavras deste autor, a imunidade tributária significa “intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade”.⁷⁹⁹

Já nas palavras de Nogueira, sem se atentar para a distinção acima explicada, o “princípio da intributabilidade do mínimo existencial” seria “indispensável à garantia da dignidade da pessoa humana”.⁸⁰⁰

De acordo com este jurista, o “cidadão” possui direito:

[...] à intributabilidade de um mínimo essencial, ou mínimo social, índice justo de bens de primeira necessidade, abaixo do qual as pessoas simples-

⁷⁹⁸ TORRES, 1995, p. 138.

⁷⁹⁹ TORRES, 1995, p. 36.

⁸⁰⁰ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Princípio da intributabilidade do mínimo existencial*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (Coords.). *Curso de direito tributário da APET*. São Paulo: Editora MP, 2005, p. 87.

mente não podem participar da sociedade como cidadãos.⁸⁰¹

A propósito, o próprio Becker já afirmava que, sob pena de restar configurada a inconstitucionalidade da lei tributária, o legislador ordinário deve escolher para compor a “hipótese de incidência da regra jurídica tributária” fatos que sejam “signos presuntivos de *renda ou capital acima do mínimo indispensável*”.⁸⁰²

Goldschmidt, por sua vez, também escreve que a possibilidade de tributação não começaria com a pura e simples existência de riqueza:

É necessário que essa riqueza exceda o mínimo necessário para a realização de direitos constitucionais básicos, sem os quais torna-se impossível falar em existência digna. Nisso consiste o chamado mínimo existencial, imune à tributação (ímune na medida em que delimita, por exclusão, as competências tributárias constitucionais).⁸⁰³

Conforme apontado alhures (ver Item 2.2.3.2), o fundamento da imunidade tributária está situado na Constituição Federal, a qual terminou por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade e, por isso, legitima a tributação correspondente, mas também acolhe de igual forma a liberdade e a justiça como valores supremos da sociedade contemporânea.

Como esta segunda parte do trabalho pretende analisar a imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado, merece ser transcrito aqui a lembrança posta por Torres no sentido de que “a tributação nasce sob a reserva dos direitos fundamentais” e que esses direitos constituem “pedra angular da concepção de Estado Social de Direito”.⁸⁰⁴

De acordo com o autor, “há um direito às *condições mínimas de existência humana digna* que não pode ser objeto da intervenção do Estado”, motivo pelo qual “esse mínimo necessário à existência constitui um *direito fundamental*”.⁸⁰⁵

Já Allemand diz que, visto o mínimo existencial como decorrente do princípio da dignidade da pessoa humana, isso “lhe garante *status* de direito fundamental”. Por outro lado, visto o mínimo existencial como

⁸⁰¹ NOGUEIRA, 2004b, p. 262-263.

⁸⁰² BECKER, 2007, p. 530, 560.

⁸⁰³ GOLDSCHMIDT, 2003, p. 169-170.

⁸⁰⁴ TORRES, 1995, p. 19, 44.

⁸⁰⁵ TORRES, 1995, p. 51.

decorrente de um direito fundamental ou do princípio da dignidade da pessoa humana, caracteriza-se como imunidade.⁸⁰⁶

O mínimo existencial, portanto, é um direito fundamental protegido pelas Constituições contemporâneas em qualquer modelo de Estado e, em particular, no modelo de Estado Social.

Nas palavras de Tipke, ainda que se trate do modelo de Estado Liberal, não seria permitido que o mínimo existencial fosse “subtraído pela tributação”.⁸⁰⁷

Cumprе destacar, em suma, que o mínimo existencial é direito fundamental protegido negativamente contra a intervenção do Estado brasileiro porque a Constituição Federal acolhe a liberdade como um valor supremo da sociedade contemporânea e tem a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

⁸⁰⁶ ALLEMAND, 2010, p. 35, 82.

⁸⁰⁷ TIPKE, 2002, p. 34.

3 LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E LIMITES IMANENTES AO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A primeira parte deste trabalho examinou o mínimo existencial como direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado. A segunda parte, por sua vez, analisou a imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado.

Agora, nesta última parte, pretende-se discutir a legitimidade da tributação em face de alguns limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro que serão aqui levantados.

Levar-se-á em conta, em particular, que a tributação deve estar legitimada pela ordem jurídica positiva brasileira, isto é, pelo direito posto, e, por outro lado, que essa tributação possui limites relacionados ao próprio sistema do qual faz parte.

Desta forma, buscar-se-á demonstrar que, embora o direito posto legitime a tributação, também protege o mínimo existencial. A legitimidade dessa tributação deve ser questionada quando colidir com limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro. Buscar-se-á demonstrar, portanto, a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana.

Afinal, no transcorrer da história da humanidade, o indivíduo, grupo de indivíduos ou instituição, em uma determinada comunidade ou sociedade, aqui ou ali, sempre pagou, doou, entregou, prestou ou emprestou bens, direitos, moeda, serviços ou a própria vida a um outro indivíduo, grupo de indivíduos, instituição, *polis, civitas, res publica, imperium* ou Estado, detentores do poder político, tributário, militar, divino, religioso ou simplesmente mítico, cujas *prestações* receberam várias denominações e que, em muitas épocas e lugares, possuíram significações semelhantes ou completamente opostas.

As relações assim surgidas outrora, portanto, nem sempre foram amistosas e decorriam, na maioria das vezes, de relações mantidas sob *manu militari*.

Como exposto por Amed e Negreiros:

Genericamente, é possível afirmar que os povos antigos arrecadavam tributos através da cobrança interna e sobre povos dominados. Grande parte da sobrevivência do Império Romano - assim como dos grandes impérios da Antiguidade - vinha da

exploração dos povos que haviam sido derrotados militarmente.⁸⁰⁸

Algumas daquelas prestações, atualmente denominadas tributos, impostos, taxas, contribuições ou empréstimos compulsórios, outrora podem ter sido denominadas: adicionais, ajudas, alcavalas, banalidades, benesses, benevolências, capatazias, capelas, capitações, catastos, catéis, centésimas, confiscos, conhecenças, contratos, contribuições, corveias, cotas, cotizações, custas, décimas, derramas, direitos, dividendos, dízi-mos, donativos, dons, éisforas, emolumentos, empréstimos compulsórios, empréstimos forçados, encargos, entradas, escalas, esmolas, espór-tulas, estipêndios, exações, expedientes, fautesins, fintas, formalidades, foros, gabelas, gratificações, impostos, imposições, indenizações, joias, laudêmios, legados, licenças, maneios, mão-morta, mestrados, miúdas, monopólios, pedágios, pensões, pios, portagens, prêmios, primícias, propinas, quintos, redízimas, regalias, rendas, senhoriagens, selos, ses-mas, sisas, subsídios, talhas, terça parte, tributos, vigésimas, vintenas, dentre outros vocábulos ou expressões.⁸⁰⁹

Em algumas épocas e lugares, muitas dessas prestações sequer estavam fundadas nas bases econômicas reveladoras de riqueza atualmente tributadas, como a renda, o patrimônio ou o consumo. Isto é, muitas dessas prestações estavam fundadas no próprio indivíduo, excluído, às vezes, de sua condição como pessoa humana porque reduzido, assim, a um mero bem patrimonial, propriedade ou riqueza de outrem.

Hoje, porém, muitas dessas prestações, em particular as prestações *in natura* (produtos) e *in labore* (serviços), não mais são reconhecidas como tributo pelo ordenamento jurídico contemporâneo de muitos países. Nos tempos atuais, a maioria das prestações exigidas por parte dos Estados tem sido paga, quase que invariavelmente, *in pecunia* (moeda corrente).

Outrora, como tributo propriamente dito, essas prestações já haviam sido definidas, *e.g.*, por Borges, um dos mais antigos escritores de língua portuguesa que escreveram sobre tributos, como a “contribuição dos subditos d’uma nação, imposta por seus legítimos representantes, com

⁸⁰⁸ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp; Nobel, 2000. p. 22.

⁸⁰⁹ AMARO, 2008, p. 70; BORGES, 1844, p. 9, 47 das notas; DE PLÁCIDO E SILVA. *Noções de finanças e direito fiscal*. 2. ed. Curitiba: Guaíra, 1941. p. 136; HUGON, 1946, p. 163; SIDOU, 1978, p. 56.

o fim d'habilitar o governo a fazer as despesas necessarias para conseguir a observancia da lei, e a segurança e prosperidade nacional”.⁸¹⁰

Transcrevendo-se as palavras escritas por Borges em meados do século XIX, no estilo de sua época:

Adoptamos com preferênciã o nome genérico de *tributo* [...], que na sua accepção própria elle significa a prestação ou *pareas*, que um príncipe d'um Estado é obrigado a pagar a outro em signal de dependência, ou em virtude de tractados, ou como preço da paz feita. Nós o preferimos a *imposto*, que propriamente significa - o direito sobre fazendas importadas. [...] Não usamos do termo *contribuição*, porque entre nós verdadeiramente só significa o acto de contribuir. À palavra *imposição* preferimos *tributo* [...]. O nosso verdadeiro termo seria *taxa* e *taxação*; porém a palavra *taxação* é já hoje pouco usada, e até desconhecida na accepção própria de tributo, que se pagava aos recebedores das rendas d'el-rei; e a palavra *taxa* é a que nos resta, para designar a altura, o limite, o mais elevado do preço médio d'uma cousa qualquer.⁸¹¹

Da mesma forma como foram empregadas diferentes palavras na citação acima transcrita para a definição do tributo, várias outras palavras foram empregadas para designá-lo no transcorrer da história, muitas delas com diferentes significados, todas elas resultantes dos contextos político, econômico, social e cultural da época e do lugar correspondente.

O tributo, na atualidade, não possui mais o significado atribuído outrora. Hoje, para que uma determinada prestação seja reconhecida como tributo, precisa estar prevista no ordenamento jurídico correspondente, estar conformada ao regime de economia capitalista e, por outro lado, respeitar os direitos conquistados na sociedade contemporânea.

No Brasil, nos termos da Lei n. 5.172, de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN).

⁸¹⁰ BORGES, 1844, p. 1.

⁸¹¹ BORGES, 1844, p. 4 das notas.

Afinal, conforme explicado por Ataliba, o conceito de tributo é um conceito jurídico positivo, “sofreu evolução”, pode ser modificado “e até desaparecer”.⁸¹²

No mesmo sentido, Brito também diz que “entre nós o conceito de tributo é dogmático, tal como inserido no art. 3º das leis tributárias (a de n. 5.172, de 1966)”.⁸¹³

Pelo exposto, a ideia de tributo não tem sido a mesma no transcorrer da história, variou de acordo com a época e o lugar.

Conforme realçado por Moraes, na sua significação mais simples é tão antigo quanto à comunidade humana, mas “o conceito moderno de tributo não corresponde ao seu sentido primitivo”.⁸¹⁴

De igual forma, a legitimidade e a legitimação da tributação então instituída terminaram por variar no transcorrer dessa história de acordo com a época e lugar correspondente.

Como lembrado por Torres, “o conceito de legitimação se aproxima do de *justificação* (*Rechtfertigung*), muito empregado no direito germânico”, mas, por outro lado, “a ideia de legitimação, em certo sentido, pode se aproximar da de *fundamentação*, muito empregada pelos autores ibéricos”.⁸¹⁵

Fundamento e legitimação, portanto, são figuras muito próximas, embora não se confundam. De acordo com a explicação exposta por Torres:

A principal distinção entre legitimação e fundamento, conseqüentemente, consiste em que aquela é buscada fora do ordenamento ou do direito a ser justificado, enquanto o fundamento pode ser coextensivo ao próprio objeto a se justificar: Estado, direitos, princípios, etc.⁸¹⁶

É por isso que ele escreve que “a legitimação do Estado e do ordenamento jurídico é o processo de julgamento de suas qualidades e de sua validade ética”.⁸¹⁷

⁸¹² ATALIBA, 2008, p. 40.

⁸¹³ BRITO, Edvaldo Pereira de. *O sistema tributário na nova constituição do Brasil: empréstimo compulsório*. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 1988, São Paulo. *O sistema tributário na nova constituição do Brasil*. São Paulo: Resenha Tributária; ABDT, 1988. p. 204.

⁸¹⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 348-349.

⁸¹⁵ TORRES, 2005a, p. 204.

⁸¹⁶ TORRES, 2005a, p. 208.

⁸¹⁷ TORRES, 2005a, p. 203.

Também é por isso que, nos tempos atuais, ainda de acordo com o autor, “a legitimidade do poder tributário se afirma pelo respeito aos direitos da liberdade e pela atualização dos princípios constitucionais vinculados à segurança, à justiça e à igualdade”.⁸¹⁸

Desta forma, a legitimidade atribuída à tributação, em conjunto com o processo de sua legitimação, termina por refletir a legitimidade atribuída ao próprio Estado, em conjunto com o seu correspondente processo de legitimação.

Transpondo-se essa ideia para uma análise histórica da tributação, cumpre lembrar aqui que, nas palavras de Laufenburger:

A história do imposto reflete a da civilização, ela trai as mudanças das estruturas e as flutuações da conjuntura econômica, ela mostra quanto frequentemente a repartição das riquezas foi modificada, às vezes no sentido da concentração, às vezes no do nivelamento.⁸¹⁹

Cumpre recordar, agora nas palavras de Adams, que “os tributos são o combustível que faz a civilização andar. Não há civilização conhecida que não tribute”.⁸²⁰ Ainda de acordo com este autor, “a prosperidade, bem como o declínio das nações sempre teve um fator tributário, e isso vamos ver o tempo todo ao longo da história”.⁸²¹

No transcorrer da história, portanto, a legitimidade e o respectivo processo de legitimação, tanto da tributação como do próprio Estado, também terminaram por variar de acordo com a época e o lugar correspondente.

⁸¹⁸ TORRES, 1995, p. 412.

⁸¹⁹ LAUFENBURGER, Henry. *Histoire de l'impôt*. 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1959. p. 132, tradução nossa (L'histoire de l'impôt reflète celle de la civilisation, elle trahit les changements des structures et les fluctuations de la conjoncture économique, elle montre combien souvent la répartition des richesses a été modifiée, tantôt dans le sens de la concentration, tantôt dans celui du nivellement).

⁸²⁰ ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. New York: Madison Books, 1999. p. 1-2, tradução nossa (Taxes are the fuel that makes civilization run. There is no known civilization that did not tax).

⁸²¹ ADAMS, 1999, p. xxi, tradução nossa (The prosperity as well as the decline of nations has always had a tax factor, and this we will see time again throughout history).

Nos séculos XVIII e XIX, conforme mencionado por Derzi, o Estado não tinha nenhum dever no campo social.⁸²²

Até a metade do século XIX, agora transcrevendo-se as palavras de Baleeiro, as ideias de impostos progressivos “soavam como confisco, rapina, comunismo e subversão social, a despeito dos argumentos lógicos que a seu favor desenvolveram alguns nobres espíritos”.⁸²³

Já na virada do século XX para o século XXI, conforme escrito por Torres, houve uma “alteração da estrutura da fiscalidade”.⁸²⁴

Hoje, a literatura tem se dividido ao defender ideias opostas condizentes ou com o modelo do Estado Social ou com o modelo do Estado Liberal. A grande mídia, por sua vez, tomando posição nesse embate, tem preferido divulgar ideias com forte viés neoliberal, apesar de ainda prevalecer na maior parte do globo, aparentemente, aquelas ideias condizentes com o modelo do Estado Social, ou melhor, condizentes com o atual modelo de Estado Constitucional Social e Democrático de Direito.

A doutrina do Direito, por outro lado, cumprindo seu papel, tem buscado enumerar as vantagens e as desvantagens das ideias condizentes com o Estado Liberal e com o Estado Social.

Nessa realidade, alguns parecem não se atentar, contudo, para a advertência exposta por Pontes de Miranda já no início do século passado, no sentido de que o liberalismo econômico “*proíbe*, teórica e praticamente, qualquer intromissão do Estado na economia e deixa a miséria à falível bondade dos sentimentos dos ricos”.⁸²⁵

Outros parecem não se atentar, por outro lado, para o alerta exposto por Neumark em meados do século passado, no sentido de que todo “sistema fiscal” resulta, na história, de “compromissos sócio-políticos”.⁸²⁶

A maioria, por sua vez, tampouco se atenta para aquela outra advertência exposta por Kaldor nas conferências sobre desenvolvimento econômico realizadas no Rio de Janeiro, no ano de 1956, sob os auspícios da Fundação Getúlio Vargas, no sentido de que, quando o grupo de maior influência na sociedade vem a ser afetado, “surgem os mais for-

⁸²² DERZI, 2001, p. 630.

⁸²³ BALEEIRO, 2001, p. 752.

⁸²⁴ TORRES, 2007, p. 381.

⁸²⁵ PONTES DE MIRANDA, 1933, p. 15.

⁸²⁶ NEUMARK, 1994, p. 356.

midáveis obstáculos políticos contra a criação de qualquer sistema eficaz de tributação”.⁸²⁷

Uma grande parcela da doutrina jurídica, portanto, deveria estar atenta para o fato que muitas das atuais ideias de cunho liberais (ou neoliberais) difundidas na mídia e na literatura estão na contramão da história, já que a eventual supressão de direitos conquistados no Estado contemporâneo representará um retrocesso.

Ademais, como alertado por Torres, “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”.⁸²⁸

Nos termos da tese aqui proposta, a legitimidade da tributação deve ser posta em dúvida se o sistema constitucional tributário correspondente afrontar limites iminentes ao próprio sistema e, por outro lado, esses limites estarão extrapolados se a tributação afrontar direitos fundamentais positivados na respectiva Constituição, se o Estado não almejar a justiça tributária, se for imposto ao contribuinte o dever de recolher tributos que não sejam justos e se a tributação inviabilizar uma existência digna ao contribuinte e sua família.

Cumprir notar, porém, que tem sido comum a difusão de “extremismos” na literatura contemporânea.

Nas palavras de Nabais, o liberalismo “só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos”, enquanto que o comunitarismo, por outro lado, “dissolve a liberdade individual numa teia de deveres”.⁸²⁹

Por isso, aliás, Zagrebelsky tem alertado que “quem só tem pensado na Constituição como ordenamento da justiça e não como ordenamento da liberdade, não tem invocado uma Declaração de Direitos, mas sim uma Declaração de deveres constitucionais”.⁸³⁰

Tendo em conta o exposto, a seguir serão levantados alguns limites iminentes ao sistema constitucional tributário brasileiro correspondentes à necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o

⁸²⁷ KALDOR, Nicholas. Tributação e desenvolvimento econômico. *Revista Brasileira de Economia*, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, a. 11, n. 1, mar. 1957. p. 90.

⁸²⁸ TORRES, 1995, p. 13.

⁸²⁹ NABAIS, 2012, p. 673.

⁸³⁰ ZAGREBELSKY, 2011, p. 95, tradução nossa (Quienes sólo han pensado en la constitución como ordenamiento de la justicia y no como ordenamiento de la libertad, no han invocado una Declaración de Derechos, sino una Declaración de deberes constitucionales).

dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana.

3.1 LEGITIMIDADE DA TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

Levando em consideração uma realidade na qual Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivem de forma harmoniosa, bem como que, na atualidade, o conceito de legalidade continua ainda muito próximo daquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal”, enquanto que o conceito de legitimidade está bem mais próximo dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea (ver Item 3.1.2.3), o presente estudo tem buscado reforçar esta ideia, repetidas vezes, em diversos trechos deste trabalho, quando se pretende realçar a importância que deve ser atribuída à legitimidade das Constituições contemporâneas porque também cabe a elas legitimar a tributação instituída.

Aqui, cumpre enfim esclarecer, portanto, que a ideia de se reportar a diferentes “desígnios”,⁸³¹ “aspirações”,⁸³² “valores”,⁸³³ “interesses”,⁸³⁴ e “expectativas”,⁸³⁵ presentes na sociedade contemporânea, em vários trechos deste trabalho, resultou da coleta desses vocábulos citados (de modo conjunto ou em separado) pela doutrina do Direito consultada para a elaboração da tese aqui construída.

Cita-se, dentre os autores transcritos no presente estudo que empregam esses vocábulos (ou seus sinônimos): Ataliba (desígnios),⁸³⁶ Bastos (ansiedades),⁸³⁷ Canotilho (interesses, aspirações e valores),⁸³⁸ Díaz (valores e interesses),⁸³⁹ Falcão (valores, anseios e aspirações),⁸⁴⁰

⁸³¹ Intentos, intenções, planos, projetos, propósitos (FERREIRA, 2010, p. 687).

⁸³² Desejos intensos de se alcançar um objetivo, um alvo, um fim (FERREIRA, 2010, p. 221).

⁸³³ Normas, princípios ou padrões sociais aceitos ou mantidos por indivíduo, classe ou sociedade (FERREIRA, 2010, p. 2129).

⁸³⁴ Pretensões, preocupações, vantagens, proveitos, benefícios, aquilo que convém, que importa (FERREIRA, 2010, p. 1173).

⁸³⁵ Esperanças fundadas em supostos direitos (FERREIRA, 2010, p. 900).

⁸³⁶ ATALIBA, 2007, p. 28.

⁸³⁷ BASTOS, 1998, p. 242.

⁸³⁸ CANOTILHO, [s.d.], p. 1377; CANOTILHO, 1996, p. 111.

⁸³⁹ DÍAZ, 1984, p. 27.

⁸⁴⁰ FALCÃO, 1981, p. 194.

Grau (interesses e aspirações),⁸⁴¹ Rawls (expectativas),⁸⁴² Torres (interesses),⁸⁴³ Wolkmer (valores, interesses e aspirações),⁸⁴⁴ dentre outros.

Como já defendido em vários trechos deste estudo, tendo em conta que diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade terminam por ser acolhidos, em algum momento, na sua Constituição, existe, por conseguinte, um razoável consenso de legitimidade da tributação então instituída.

Diante dessa realidade, a sociedade contemporânea terminou por se convencer de que o tributo é instrumento financeiro necessário para o exercício das atividades fins do Estado.

Aqui, no Brasil, é a Constituição Federal que confere legitimidade à tributação instituída, mas essa tributação deve levar em conta limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro para que aquela legitimidade não seja posta em dúvida.

Ademais, conforme exposto por Rawls, as “normas públicas” são destinadas a pessoas racionais, têm o propósito de prover a estrutura da cooperação social e, quando são justas, “estabelecem uma base para expectativas legítimas”. Além disso, “constituem as bases que possibilitam que as pessoas confiem umas nas outras e reclamem, com razão, quando não veem suas expectativas satisfeitas”. Aliás, é por isso que o autor escreve que a concepção de legitimidade política apela para uma “razão pública livre” e almeja “uma base pública de justificação”.⁸⁴⁵

Conforme também explicado por Rawls:

Alguna aceitação coletiva é necessária e todos querem assegurar que ela será honrada para que cada um se disponha a fazer a sua parte. Em uma grande comunidade, não se garante o grau de confiança mútua na integridade alheia que tornaria supérflua a coerção.⁸⁴⁶

Afinal, o sistema jurídico deve ser unitário, coerente e harmônico, de forma que existem limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro (além daquelas limitações constitucionais tributárias explícitas na Constituição Federal, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias).

⁸⁴¹ GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 86, 88-89.

⁸⁴² RAWLS, 1997, p. 257; RAWLS, 2000, p. 359.

⁸⁴³ TORRES, 1995, p. 133.

⁸⁴⁴ WOLKMER, 2003, p. 80.

⁸⁴⁵ RAWLS, 1997, p. 257; RAWLS, 2000, p. 359.

⁸⁴⁶ RAWLS, 1997, p. 297.

A tributação deve observar os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, pois, se porventura o Estado não for visto como instrumento da sociedade, pôr-se-á em dúvida a legitimidade do poder instituído e, inclusive, o próprio pacto social que o instituiu.

Além disso, quando analisada a tributação em vigor, a questão da legitimidade dessa tributação deve ser objeto de particular consideração em face dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça.

Hoje, entretanto, conforme será explicado adiante (ver Item 3.1.2), uma parcela da doutrina do Direito ainda faz referência às figuras da legalidade, legitimidade e legitimação sem diferenciá-las.

Tendo em conta o exposto, serão abordados a seguir pacto social, universo jurídico, legitimação do poder, legalidade e legitimidade. Ao final, após discorrer sobre estatuto do contribuinte, poder tributário, legitimação e legitimidade da tributação, será discutida a questão relativa à legitimidade da tributação em face dos direitos fundamentais positivados na Constituição Federal.

3.1.1 Pacto social, universo jurídico e legitimação do poder

Conforme explicado anteriormente, as Constituições contemporâneas, elaboradas por uma assembleia eleita democraticamente para esse fim, representam um pacto firmado em face do poder do povo. Isto é, representam um pacto de conciliação e de compromisso firmado por diferentes grupos e indivíduos integrantes de uma sociedade.

Aqui no Brasil, conforme exposto por Ataliba, a Assembleia Nacional Constituinte de 1987-1988 teria sido fiel ao pensamento popular e aos desígnios básicos do povo que a elegeu.⁸⁴⁷

Do mesmo modo que diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, fundamento da soberania popular, terminaram acolhidos na maioria das Constituições contemporâneas em vigor pelo critério democrático das maiorias, também foram acolhidos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas das minorias. Afinal, somente assim todos terminam convencidos de que convivem em comunidade e conferem razoável consenso de legitimidade democrática ao poder instituído.

⁸⁴⁷ ATALIBA, 2007, p. 28.

É por isso que, no Estado Social e Democrático de Direito, em particular, a legitimidade democrática continua fundada no critério das maiorias e não marginaliza as minorias.

De acordo com a explicação elaborada por Díaz:

O critério democrático das maiorias por suposto que não exclui o pacto, o compromisso, o consenso, com outros grupos sociais minoritários, via pela qual, em definitivo, viriam a se conseguir maiorias qualificadas mais amplas, sólidas e eficazes.⁸⁴⁸

Ademais, como lembrado por Wolkmer, “por trás de todo e qualquer poder, seja ele político ou jurídico, subsiste uma condição de valores consensualmente aceitos e que refletem os interesses, as aspirações e as necessidades de uma determinada comunidade”.⁸⁴⁹

Por outro lado, ainda conforme Wolkmer:

Numa cultura jurídica pluralista, democrática e participativa, a legitimidade não se funda na legalidade positiva, mas resulta da consensualidade das práticas sociais instituintes e das necessidades reconhecidas como ‘reais’, ‘justas’ e ‘éticas’.⁸⁵⁰

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados pacto social e universo jurídico, bem como legitimação e poder estatal.

3.1.1.1 Pacto social e universo jurídico

Para que haja um pacto em face do poder do povo, aquela “cooperação social” referida por Rawls ou aquele “contrato” (“pacto”) referido, *e.g.*, por Rousseau, Locke e Hobbes, há necessidade de um razoável consenso. Além disso, o compromisso firmado deve ter por fundamento um critério que o legitime.⁸⁵¹

⁸⁴⁸ DÍAZ, 1984, p. 136, tradução nossa (El criterio democrático de las mayorías por supuesto que no excluye el pacto, el compromiso, el consenso, con otros grupos sociales minoritarios, vía por la que, en definitiva, vendrían a conseguirse mayorías cualificadas más amplias, sólidas y eficaces).

⁸⁴⁹ WOLKMER, 2003, p. 80.

⁸⁵⁰ WOLKMER, 2003, p. 89.

⁸⁵¹ HOBBS, Thomas. *Leviatã, ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. 2. ed. Tradução de Rosina D’Angina. São Paulo: Martin Claret, 2012; LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Tradução de Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2001; RAWLS, 1997; ROUSSEAU, Jean Jacques. *Do contrato social ou princípios do direito político*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Penguin Classics; Companhia das Letras, 2011;

O critério empregado nas Constituições contemporâneas é o da legitimidade democrática. É ela que fundamenta o pacto firmado, na atualidade, em face do poder do povo.

Afinal, nas palavras de Rousseau, “pelo pacto social demos existência ao corpo político” e, como a força não funda o direito, “só temos a obrigação de obedecer aos poderes legítimos”, de forma que só restariam “as convenções como base de toda autoridade legítima entre os homens”.⁸⁵²

Contudo, para que não se reduza a uma simples “fórmula vazia”, ele alerta que o “pacto social” implica um “compromisso”, de modo que, “quem se recusar a obedecer à vontade geral será forçado a fazê-lo”. Ademais, para Rousseau, esse “pacto fundamental” substituiria a desigualdade física que a natureza possa ter imposto aos homens por uma “igualdade moral e legítima”, o que terminaria por fazer com que “todos eles se tornem iguais por convenção e de direito”.⁸⁵³

Não obstante, Rawls lembra por sua vez que a “ordem coercitiva de normas públicas” são destinadas a “pessoas racionais” e tem como propósito “regular sua conduta e prover a estrutura da cooperação social”.⁸⁵⁴

A propósito, o autor também recorda o seguinte acerca da “tradição do contrato social”:

Na história do pensamento democrático, duas ideias contrastantes de sociedade têm um lugar proeminente: uma é a ideia de sociedade como sistema equitativo de cooperação social entre cidadãos livres e iguais; a outra é a ideia de sociedade como sistema social organizado com o intuito de produzir o bem máximo considerando-se todos os seus membros, sendo que esse bem é um bem completo especificado por uma doutrina abrangente. A tradição do contrato social elabora a primeira ideia, a tradição utilitarista é um caso especial da segunda.⁸⁵⁵

Pilon, por outro lado, ao citar que Kant admite a ideia de um “contrato originário”, alerta que existe uma característica que o diferencia de Rousseau, Locke e Hobbes:

⁸⁵² ROUSSEAU, 2011, p. 59, 88.

⁸⁵³ ROUSSEAU, 2011, p. 69-70, 74.

⁸⁵⁴ RAWLS, 1997, p. 257.

⁸⁵⁵ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Tradução de Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 33.

Para ele, esse contrato não é, necessariamente, um fato antropológico ou histórico por se poder comprovar empiricamente que tenha sido feito pelos homens, em algum momento da evolução humana, um trato escrito ou até mesmo verbal para criar o estado.⁸⁵⁶

Embora uma parcela da doutrina do Direito não admita a preexistência desse “contrato social”, cumpre observar que, no Estado Social e Democrático de Direito, o critério que legitima o pacto social está presente na denominada legitimidade democrática (ver Item 3.1.1).

Além disso, também cumpre levar em conta, transcrevendo-se as palavras de Díaz, que “soberania popular, regra das maiorias, contrato social e posteriores consensos ou acordos são questões, pois, intimamente implicadas na legitimidade democrática”.⁸⁵⁷

Para o autor:

[...] a consciência crítica individual, que é a base ineludível de toda legitimidade democrática através do critério das maiorias e minorias, constitui também - com os mais complexos problemas e mediações - o suposto fático (de conhecimento) e o valor ético fundamental para uma consequente teoria da justiça [...].⁸⁵⁸

Entretanto, conforme também alertado por Díaz, a legitimidade democrática, por si só, não assegura a justiça. Há necessidade da legitimação do poder instituído. Logo, a legitimidade democrática do Direito e do Estado precisa de fundadas razões que “sejam aceitas socialmente”. É preciso, assim, adesão e legitimação “para que o sistema social funcione”.⁸⁵⁹

Todas essas questões estão emaranhadas entre si e dizem respeito tanto ao Direito como ao Estado e à própria Sociedade. Ou melhor, todas essas questões estão emaranhadas naquela *complexidade do universo*

⁸⁵⁶ PILON, 2002, p. 49.

⁸⁵⁷ DÍAZ, 1984, p. 145, tradução nossa (soberanía popular, regla de las mayorías, contrato social y posteriores consensos o acuerdos son cuestiones, pues, íntimamente implicadas en la legitimidad democrática).

⁸⁵⁸ DÍAZ, 1984, p. 146, tradução nossa (la conciencia crítica individual, que es la base ineludible de toda legitimidad democrática a través del criterio de las mayorías y minorías, constituye también - con más complejos problemas y mediaciones - el supuesto fáctico (de conocimiento) y el valor ético fundamental para una consecuente teoría de la justicia).

⁸⁵⁹ DÍAZ, 1984, p. 75, tradução nossa (sean aceptadas socialmente [...] para que el sistema social funcione).

jurídico redescoberta por Santi Romano no início do século XX, quando alertava para a necessidade de se rever a relação existente entre Sociedade, Direito e Estado.⁸⁶⁰

Portanto, para que um pacto social alcance um razoável consenso de legitimidade democrática e represente compromisso, é necessário pressupor a criação de um ordenamento jurídico que regule diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na respectiva da sociedade.

Não obstante o entendimento positivista, *e.g.*, de Kelsen, no sentido de que o Estado seria uma realidade social porque “incluído na categoria de sociedade”, motivo pelo qual, aliás, o define como “uma sociedade politicamente organizada porque é uma comunidade constituída por uma ordem coercitiva”,⁸⁶¹ cabe anotar que, se levada em conta a experiência acumulada no mundo contemporâneo (em face dos fatos revelados em muitas épocas e lugares no transcorrer da história), resta evidenciado que Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivem de forma harmoniosa.

Por outro lado, conforme explicado no início do século passado por Romano, existem tantos ordenamentos jurídicos quantas sejam as instituições. Cada uma dessas instituições, com seu respectivo ordenamento, pode estar interligada com outra, fazendo com que seus ordenamentos possam, de acordo com o ponto de vista adotado, permanecerem distintos ou constituir, ao contrário, “partes de um ordenamento mais amplo, ou seja, de uma instituição mais ampla da qual são elementos integrantes”.⁸⁶²

Desta forma, aqueles diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade terminam por ser reivindicados em uma realidade na qual coexistem vários ordenamentos e um universo jurídico onde Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivem de forma harmoniosa.

Além disso, não bastasse a convivência conflitante entre Sociedade, Direito e Estado, merece ser realçado que, na atualidade, confor-

⁸⁶⁰ ROMANO, Santi. *O ordenamento jurídico*. Tradução de Arno Dal Ri Júnior. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

⁸⁶¹ KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 263, 273.

⁸⁶² ROMANO, 2008, p. 137.

me alerta de Dal Ri Júnior, muitos “perderam a noção de que o Homem, e não a norma, é o elemento central do universo jurídico”.⁸⁶³

Tendo isso presente, cumpre acrescer que não há como se compreender o mundo jurídico, na explicação exposta por Díaz:

[...] se o sistema normativo se desconecta do sistema de legitimidade que o inspira (Ciência do Direito); ou se isola e separa da realidade social na qual aquele nasce e na qual se aplica, ou do sistema ou sistemas de valores imperantes em dita sociedade (Sociologia do Direito).⁸⁶⁴

Percebe-se, dessa forma, que as ideias de Romano estavam à frente de seu tempo, pois realçavam que o Direito não é apenas a norma posta, está compenetrado com a natureza da Sociedade e contém a ideia da ordem social.⁸⁶⁵

Como explicado pelo jurista italiano, antes de ser norma, antes de se referir a uma simples relação ou uma série de relações sociais, o Direito é organização, estrutura e atitude da Sociedade na qual está em vigor.⁸⁶⁶

É por isso que, ainda de acordo com Romano, a Sociedade é uma entidade distinta dos indivíduos que a compõe. O Estado, por sua vez, é uma projeção do Direito e existe por meio deste, isto é, por meio do ordenamento que o constitui, e, quando ele tutela o Direito, acaba por tutelar a si mesmo.⁸⁶⁷

Cumpre destacar, pelo exposto, que embora Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivam harmoniosamente, o pacto social pode alcançar um razoável consenso de legitimidade democrática e representar compromisso. Para isso, entretanto, faz-se necessário pressupor a criação de um ordenamento jurídico que regule diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na respectiva sociedade.

⁸⁶³ DAL RI JÚNIOR, Arno. *Humanismo latino e cultura jurídica*. In: _____; PAVIANI, Jayme (Orgs). *Globalização e humanismo latino*. Porto alegre: EDIPUCRS, 2000. p. 141.

⁸⁶⁴ DÍAZ, 1978, p. 22, tradução nossa (si el sistema normativo se desconecta del sistema de legitimidad que lo inspira (Ciencia del Derecho); o si aísla y separa de la realidad social en la que aquél nace y a la cual se aplica, o del sistema o sistemas de valores imperantes en dicha sociedad (Sociología del Derecho).

⁸⁶⁵ ROMANO, 2008, p. 72, 77.

⁸⁶⁶ ROMANO, 2008, p. 78.

⁸⁶⁷ ROMANO, 2008, p. 77-94.

3.1.1.2 Legitimação e poder estatal

Embora alguns entendam que o poder do Estado estaria fundado nele próprio, a doutrina do Direito alerta que a titularidade do poder estatal está no povo e que o direito posto termina por acolher, em algum momento, aqueles diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade.

Há de se estar atento no mundo contemporâneo, portanto, para uma realidade na qual coexistem vários ordenamentos e um universo jurídico onde Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivem de forma harmoniosa.

Além disso, também há de se atentar que o poder então instituído precisa levar em conta a complexidade do universo jurídico no qual estão emaranhados Estado Direito e Sociedade.

Em face dessa realidade, conforme explicado por Canotilho, o movimento constitucional terminou por desencadear uma “acesa discussão” relacionada a “dois problemas fundamentais”, intimamente relacionados, que merecem atenção:

Trata-se de saber, por um lado, quem detém e exerce o poder soberano; trata-se, por outro lado, de obter a justificação da titularidade e exercício desse poder. A soberania deve ter um título de *legitimação* e ser exercida em termos materialmente legítimos (*legitimidade*); a legitimidade e a legitimação fundamentam a soberania.⁸⁶⁸

Por conseguinte, para que o pacto social obtenha um razoável consenso e para que o poder instituído não seja posto em dúvida, esse pacto precisa levar em conta diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade para que, no processo de legitimação do poder instituído, ele termine legitimado como tal.

É por isso, aliás, que existe uma especial preocupação com o critério da legitimidade democrática no processo de legitimação do Estado Social e Democrático de Direito (ver Item 3.1.1.1).

Afinal, conforme exposto por Díaz, o critério democrático das maiorias:

[...] não supõe nem tem porque supor negação das minorias (quantitativas ou qualitativas), nem negação da liberdade do indivíduo concreto: ao contrário, o critério das maiorias exige completamente ambas explícitas afirmações. As maiorias não

⁸⁶⁸ CANOTILHO, 1996, p. 257.

podem, com efeito, eliminar essas duas instâncias se quiserem se afirmar como tais, se quiserem ser coerentes com sua própria metodologia, com a qual invocam precisamente como justificação de si mesmas.⁸⁶⁹

De acordo com o autor, o critério da liberdade e das maiorias pode até não chegar ao que se considere “objetivamente justo”, entretanto:

[...] constitui, creio, a melhor via para, por um lado, estabelecer uma ordem jurídico-político (baseada, pois, nessa liberdade), para impulsionar as transformações que lhe façam a mais justa possível e até, por outro lado - insisto nisto -, para se aproximar livremente à justiça e à verdade.⁸⁷⁰

Submetido a esse processo de legitimação, portanto, o poder estatal, termina não sendo posto em dúvida, já que atento àqueles diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na respectiva sociedade.

Ademais, conforme explicado por Wolkmer:

Tendo em vista a estreita relação entre Direito e Poder Político, torna-se essencial que a ordem legal, que organiza e justifica o exercício do poder de uma sociedade, venha a ser justa e moralmente compartilhada pelos membros da comunidade.⁸⁷¹

Já de acordo com a advertência exposta por Díaz:

O Direito poderá exigir obediência, sob ameaça de sanção, mas - produzido democraticamente, pela vontade popular - haverá de ter muito em conta o mais amplo reconhecimento possível dessa liberdade e das exigências éticas da consciência individual. Se não for assim, até a própria validade e

⁸⁶⁹ DÍAZ, 1984, p. 58-59, tradução nossa (no supene ni tiene por qué suponer negación de las minorías (cuantitativas o cualitativas), ni negación de la libertad del individuo concreto: al contrario, el criterio de las mayorías exige completamente ambas explícitas afirmaciones. Las mayorías no pueden, en efecto, eliminar esas dos instancias si quieren afirmarse como tales, si quieren ser coherentes con su propia metodología, con la que invocan precisamente como justificación de sí mismas).

⁸⁷⁰ DÍAZ, 1984, p. 62, tradução nossa (constituye, creo, la mejor vía para, por un lado, establecer un orden jurídicopolítico (basado, pues, en esa libertad), para impulsar las transformaciones que le hagan lo más justo posible y hasta, por otro - insisto en ello -, para acercarse libremente a la justicia y a la verdad).

⁸⁷¹ WOLKMER, 2003, p. 80.

vigência do Direito terminará mais cedo ou mais tarde gravemente ameaçada.⁸⁷²

Não obstante, nesse processo de legitimação do poder estatal, há de se ter presente a existência de uma sutil diferença entre direito legítimo e direito ilegítimo.

Conforme alertado por Grau, quando o Direito não é legítimo, “deixa de ser instrumento de organização social e passa a cumprir a função de organizar e justificar o exercício do poder por um determinado grupo”.⁸⁷³

A questão parece muito simples, mas não recebeu, ainda, a atenção que faz por merecer. Uma parcela da doutrina do Direito continua fazendo referência às figuras da legalidade, legitimidade e legitimação sem diferenciá-las.

A discussão dessa questão será retomada logo a seguir (ver Itens 3.1.2 e 3.1.3), mas, aqui, aproveitando-se a oportunidade, expõe-se de forma preliminar que *legitimidade* significa qualidade ou estado de legítimo, enquanto que *legitimação*, por sua vez, significa ato ou efeito de legitimar.⁸⁷⁴

Nas palavras de Díaz, legitimar significa “justificar, tratar de justificar”, enquanto que legitimação “alude ao fato social da aceitação ou não de uma legitimidade”.⁸⁷⁵

Já nas palavras de Höffe, “legitimizar uma coisa ou produzir para ela uma legitimação quer dizer reconhecê-la ou demonstrar seu acordo com a justiça, sua justificação”.⁸⁷⁶

Höffe alerta, entretanto, que:

Em meio a um sistema social dado, segue uma legitimação em consequência do recurso a normas atuais, em meio a um ordenamento jurídico, através do recurso às leis correspondentes. Em face do universal mandato ao exercício da coerção, respectiva-

⁸⁷² DÍAZ, 1984, p. 85, tradução nossa (El Derecho podrá exigir obediencia, bajo amenaza de sanción, pero - producido democráticamente, por la voluntad popular - habrá de tener muy en cuenta el más amplio reconocimiento posible de esa libertad y de las exigencias éticas de la conciencia individual. De no ser así, hasta la propia validez y vigencia del Derecho quedará más pronto o más tarde gravemente amenazada).

⁸⁷³ GRAU, 1988, p. 37.

⁸⁷⁴ FERREIRA, 2010, p. 1248.

⁸⁷⁵ DÍAZ, 1984, p. 21, 26, tradução nossa (alude al hecho social de la aceptación o no de una legitimidad).

⁸⁷⁶ HÖFFE, 2006, p. 54.

mente diante da particular coerção de Estado e de direito, uma tal *legitimação positiva* ou convencional, porém, não é possível, porque aqui o positivamente dado, a coerção social, está, ela mesma, em discussão. O lugar da *legitimação positiva* deve, por isso, ser ocupado por uma *legitimação* normativo-valorativa ou *crítica*, uma *legitimação* que resulta de razões pré e suprapositivas.⁸⁷⁷

De acordo com Cademartori, o termo *legitimidade* representa o “produto final de um processo denominado *legitimação*”, isto é, significa o resultado de um “processo de obtenção de consenso ou adesão (trauzidos em obediência) chamado de *legitimação*”.⁸⁷⁸

Nas palavras do jurista gaúcho, os termos legitimidade e legitimação designam “os dois diversos níveis ou aspectos do fenômeno da justificação e aceitação do poder”:

Legitimidade é o termo mais carregado de significado valorativo: quotidianamente, dizer que um poder é legítimo equivale a assegurar que é justo, que é merecedor de aceitação, isto é, significa atribuir-lhe uma valoração positiva.⁸⁷⁹

Além disso, ainda de acordo com Cademartori, a ideia da legitimação:

[...] indica o processo através do qual o poder busca reconhecimento, consenso, adesão: os meios empregados para isso podem ser múltiplos; desde a satisfação das necessidades fundamentais da população ou de grupos isolados até a propaganda, ou ao aspecto de *legalidade* com que se apresenta [...], a apelação a valores transcendentais etc.⁸⁸⁰

Pelo exposto, cabe complementar aqui, por derradeiro, conforme lembrado por Torres, que a legitimação do Estado fundada no pacto social e, em particular, naquele lema da liberdade, igualdade e fraternidade difundido outrora a partir da Revolução Francesa, chegou a um impasse no período de vigência do positivismo jurídico. Contudo, agora, estaria a se renovar sob a perspectiva do Estado Democrático de Direito.⁸⁸¹

Cumpre destacar, em suma, que diante de uma nova realidade, o processo de legitimação do poder estatal passou a levar em conta, enfim,

⁸⁷⁷ HÖFFE, 2006, p. 54.

⁸⁷⁸ CADEMARTORI, 1999, p. 94-95.

⁸⁷⁹ CADEMARTORI, 1999, p. 93.

⁸⁸⁰ CADEMARTORI, 1999, p. 93.

⁸⁸¹ TORRES, 2005a, p. 222.

a coexistência de vários ordenamentos e um universo jurídico no qual Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivem de forma harmoniosa. Por isso, as Constituições contemporâneas passaram a acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade para que aquele poder estatal não terminasse sendo posto em dúvida.

3.1.2 Legalidade *versus* legitimidade

Uma parcela da doutrina do Direito ainda faz referência às figuras da legalidade, legitimidade e legitimação sem diferenciá-las, o que configura um reducionismo de ideias.

Isso é alertado por Wolkmer, *e.g.*, quando diz que ainda existem juristas que “tendem tradicionalmente a identificar e apresentar como sinônimos as expressões legalidade e legitimidade”.⁸⁸²

Ocorre que, nas palavras de Grau, a “superposição” das figuras traria como resultado a não percepção de que *direito legítimo* e *direito ilegítimo* representam objetos e realidades distintas.⁸⁸³

Conforme advertido por Díaz, a “equiparação” da legitimidade do poder político e jurídico à mera “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” representa, na verdade, uma “imposição ideológica” que almeja a implantação do “modelo positivista de legitimação”.⁸⁸⁴

Tendo em conta o exposto e recordando que a figura da legitimação já foi analisada alhures (ver Item 3.1.1.2), a seguir será abordada aquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” e a figura da legitimidade sob diferentes perspectivas do direito. Ao final, buscar-se-á promover a distinção das figuras da legalidade e da legitimidade.

3.1.2.1 A ‘fórmula positivista da legalidade burguesa liberal’

O princípio da legalidade está assente, hoje, quase que na totalidade dos ordenamentos jurídicos em vigor. Com ele, o poder estatal contemporâneo se fundamenta e busca legitimar-se.

No transcorrer da história, o Estado de direito buscou sua legitimação por intermédio das leis então impostas tendo como base a “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” idealizada no Iluminismo.

⁸⁸² WOLKMER, 2003, p. 80.

⁸⁸³ GRAU, 1988, p. 37.

⁸⁸⁴ DÍAZ, 1984, p. 49-50.

Equiparando as figuras da legitimidade e da legalidade, aquela fórmula tem sido o bastante para justificar muito do que ainda persiste na realidade de um *estado de coisas opressivo e excludente* historicamente perpetuado.

Conforme explicado por Díaz, essa pretensa equiparação da legitimidade do poder político e jurídico à legalidade promovida pela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” alega fundamentalmente duas coisas:

a) a racionalidade do jusnaturalismo (sobretudo do posterior ao século XVII), supostamente realizada e continuada na nova legalidade revolucionária (Inglaterra, 1689; Estados Unidos, 1776; França, 1789) que se concretiza em seguida como legalidade de caráter burguês e liberal: o Direito positivo herda assim no século passado o velho prestígio do Direito natural racionalista do qual diz proceder por trás do triunfo e da consolidação dessas revoluções levadas a cabo pela burguesia liberal contra o *ancien régime* absolutista; b) o entendimento da legalidade (e isto é decisivo) como produto, em maior ou menor medida e proporção, da vontade geral, da soberania popular.⁸⁸⁵

Como lembrado por Miranda, a conexão entre liberdade e lei, ou a “colocação da lei ao serviço da liberdade”, remonta ao constitucionalismo liberal e tem por fórmula: “ninguém pode ser obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei”.⁸⁸⁶

Em face dessa fórmula, ainda nas palavras de Miranda, a “problemática jurídico-política da lei” terminou objeto de muitas indagações nos últimos séculos que dizem respeito tanto à sua essência, como ao seu fundamento e limites. Em sua obra, o autor enumera essas “indagações” nos termos da seguinte transcrição:

⁸⁸⁵ DÍAZ, 1984, p. 49-50, tradução nossa (a) la racionalidad del iusnaturalismo (sobre todo del posterior al siglo XVII), supuestamente realizada y continuada en la nueva legalidad revolucionaria (Inglaterra, 1689; Estados Unidos, 1776; Francia, 1789) que se concreta en seguida como legalidad de carácter burgués y liberal: el Derecho positivo hereda así en el pasado siglo el viejo prestigio del Derecho natural racionalista del cual dice proceder tras el triunfo y la consolidación de esas revoluciones llevadas a cabo por la burguesía liberal contra el *ancien régime* absolutista; b) el entendimiento de la legalidad (y esto es decisivo) como producto, en mayor o menor medida y proporción, de la voluntad general, de la soberanía popular).

⁸⁸⁶ MIRANDA, 1998, p. 290.

- A lei, ordenação da razão (S. TOMÁS DE AQUINO e, de certo modo, ainda SUAREZ); - A lei, vontade do soberano (HOBBS); - A lei, garantia da liberdade civil e da propriedade (LOCKE); - A lei ligada à divisão do poder e ao equilíbrio das instituições (MONTESQUIEU); - A lei, expressão da vontade geral (ROUSSEAU); - A lei, vontade racional (KANT); - A lei, instrumento para a utilidade e a felicidade geral (BENTHAM); - A lei, manifestação imediata do poder soberano (AUSTIN); - A lei, instrumento do domínio de classe (MARX, ENGELS); - A lei, escalão de normas imediatamente a seguir à Constituição (KELSEN); - O conceito político de lei (SCHMITT).⁸⁸⁷

Díaz ressalta que foi Weber quem havia constatado “que na moderna sociedade a legitimidade vem a coincidir e a se confundir - diz - com a legalidade”.⁸⁸⁸ Por isso, até hoje, ainda nas palavras do autor, “é obrigatório e necessário referir-se a Weber sempre que se fala em legitimidade”.⁸⁸⁹

Weber havia escrito que “a crença na legalidade de ordens pactuadas remonta a tempos muito remotos” e que a “forma de legitimidade” mais corrente na sua época era “a crença na *legalidade*: a submissão a estatutos estabelecidos pelo procedimento habitual e *formalmente* correto”.⁸⁹⁰

Como explicado por Díaz:

Em Weber a *legitimidade* aparece em todo momento vinculada ao conceito de *ordem* e fundamentalmente [...] ao conceito de *dominação*, expressando-se portanto como *dominação legítima* e *ordem legítima*.⁸⁹¹

⁸⁸⁷ MIRANDA, 2009, p. 378-379.

⁸⁸⁸ DÍAZ, 1984, p. 46, tradução nossa (que en la moderna sociedad la legitimidad viene a coincidir y a confundirse - dice - con la legalidad).

⁸⁸⁹ DÍAZ, 1984, p. 38, tradução nossa (Es obligado y necesario referirse a Weber siempre que se habla de legitimidad).

⁸⁹⁰ WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 4. ed. v. 1. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: UnB, 2014. p. 23.

⁸⁹¹ DÍAZ, 1984, p. 39, tradução nossa (En Weber la *legitimidad* aparece en todo momento vinculada al concepto de *orden* y fundamentalmente [...], al concepto de *dominación*, expresándose por tanto como *dominación legítima* y *orden legítimo*).

Já na explicação exposta pelo próprio Weber, a legitimidade de uma dominação representaria uma “probabilidade”, mas também uma “pretensão”, no sentido de “ser reconhecida e praticamente tratada como tal”.⁸⁹²

Para Weber, existiriam três formas de legitimidade da dominação, isto é, três “tipos *puros* de dominação legítima”, todas dependentes da “auto justificação mediante o apelo aos princípios de sua legitimação”.⁸⁹³

Eis a transcrição do trecho da obra de Weber em que ele discorre sobre esses tipos de dominação:

O Estado [...] é uma relação de *dominação* de homens sobre homens, apoiada no meio da coação legítima (quer dizer, considerada legítima). [...] Quando e por que fazem isto, somente podemos compreender conhecendo os fundamentos justificativos internos e os meios externos nos quais se apoia a dominação. Justificações internas, isto é, fundamentos da *legitimidade* de uma dominação [...], existem três, em princípio. Primeiro, a autoridade do [...] *costume* sagrado por validade imemorable e pela disposição habitual de respeitá-lo [...]. Segundo, a autoridade do *dom de graça* pessoal, extracotidiano (carisma) [...]. Por fim, a dominação, em virtude de ‘legalidade’, da crença na validade de *estatutos* legais e da ‘competência’ objetiva, fundamentada em regras racionalmente criadas, isto é, em virtude da disposição de obediência ao cumprimento de deveres fixados nos estatutos [...].⁸⁹⁴

Wolkmer lembra que essa tipologia da legitimidade, elaborada por Weber, “acabou se tornando clássica”.⁸⁹⁵

Díaz, por sua vez, explica essa tipologia construída nos seguintes termos:

1. De caráter *racional*: que repousa na crença na legitimidade de ordenações estatuídas e dos direitos de mando dos chamados por essas ordenações a exercer a autoridade (autoridade legal). 2. De caráter *tradicional*: que repousa na crença cotidiana na santidade das tradições regentes desde tempos distantes e na legitimidade dos assinalados por es-

⁸⁹² WEBER, 2014, p. 140.

⁸⁹³ WEBER, 2012, p. 141, 197.

⁸⁹⁴ WEBER, 2012, p. 526.

⁸⁹⁵ WOLKMER, 2003, p. 85.

sa tradição para exercer a autoridade (autoridade tradicional). 3. De carácter *carismático*: que repousa na entrega extracotidiana à santidade, heroísmo ou exemplaridade de uma pessoa e às ordenações por ela criadas ou reveladas (denominada autoridade carismática).⁸⁹⁶

Foi a partir dessa época que a “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” terminou ganhando primazia, o que assinalou a derrota das tradições do Absolutismo e do *Ancien Régime*.

Conforme lembrado por Zagrebelsky, em face dessa fórmula, “o Estado de Direito e o princípio da legalidade supunham a redução do direito à lei e à exclusão, ou pelo menos a submissão à lei, de todas as demais fontes do direito”,⁸⁹⁷

Com isso, ainda nas palavras deste autor, terminou “expressa a ideia da lei como ato normativo supremo e irresistível”, isto é, terminou configurada uma “soberania legislativa” dotada de “força normativa absoluta”.⁸⁹⁸

Com base nessa fórmula, portanto, o paradigma do positivismo jurídico tem atribuído uma enorme importância à legalidade.

Aproximando as figuras da legitimidade e da legalidade, Kelsen, *e.g.*, afirma que, pelo “princípio da legitimidade”, as normas jurídicas “permanecem válidas na medida em que não tenham sido invalidadas da maneira que a própria ordem jurídica determina”. Também diz, a propósito, que “a ciência jurídica não tem de legitimar o Direito”, nem tampouco tem, por forma alguma, de justificar “a ordem normativa que lhe compete - tão somente - conhecer e descrever”.⁸⁹⁹

⁸⁹⁶ DÍAZ, 1984, p. 43-44, tradução nossa (1. De carácter *racional*: que descansa en la creencia en la legitimidad de ordenaciones estatuidas y de los derechos de mando de los llamados por esas ordenaciones a ejercer la autoridad (autoridad legal). 2. De carácter *tradicional*: que descansa en la creencia cotidiana en la santidad de las tradiciones que rigieron desde lejanos tiempos y en la legitimidad de los señalados por esa tradición para ejercer la autoridad (autoridad tradicional). 3. De carácter *carismático*: que descansa en la entrega extracotidiana a la santidad, heroísmo o ejemplaridad de una persona y a las ordenaciones por ella creadas o reveladas (llamada autoridad carismática)).

⁸⁹⁷ ZAGREBELSKY, 2011, p. 24, tradução nossa (El Estado de derecho y el principio de legalidad suponían la reducción del derecho a la ley y la exclusión, o por lo menos la sumisión a la ley, de todas las demás fuentes del derecho).

⁸⁹⁸ ZAGREBELSKY, 2011, p. 24, 25. Tradução nossa (expresa la idea de la ley como acto normativo supremo e irresistible [...]). En la soberanía legislativa estaba ínsita la fuerza normativa absoluta).

⁸⁹⁹ KELSEN, 2005, p. 171; KELSEN, 2006, p. 78.

Cumpra destacar, porém, que as figuras da legalidade e da legitimidade não são sinônimas. A pretensa confusão da figura da legitimidade àquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” representa uma mera “imposição ideológica”.

3.1.2.2 Legitimidade e perspectivas do direito

Conforme antes já explicado (ver Item 2.1), o Direito constrói sua própria realidade. Para a compreensão dessa realidade, há de se ter em conta, além da complexidade do universo jurídico (ver Item 3.1.1.1), diferentes perspectivas do direito.

Nesse sentido, Díaz escreve que, para uma compreensão do Direito que venha a possibilitar a sua “transformação”, *e.g.*, é preciso contar, além dos dados legais e sociais, com uma perspectiva crítica que se situe no nível do direito justo. Defende, por isso, que para uma concepção totalizadora da realidade jurídica, faz-se necessária uma recíproca e mútua interdependência e interação de três perspectivas, ou dimensões, que caberiam ser diferenciadas ao se tratar do Direito: as “perspectivas científico-normativa, sociológica e filosófica”.⁹⁰⁰

De acordo com o autor, Ciência do Direito, Sociologia do Direito e Filosofia do Direito, com seus respectivos “fundos históricos”, possuem uma “dinâmica intercomunicação”, além de diferentes “níveis de legitimidade”, ou “âmbitos dos juízos de valor”: legitimidade legalizada, legitimidade socialmente eficaz e legitimidade justa ou crítica.⁹⁰¹

Ainda de acordo com a explicação apresentada por Díaz, os estudos sobre legitimidade social são próprios da Sociologia jurídica e política. Os estudos sobre legitimidade jurídica, por sua vez, são próprios da Ciência do Direito, enquanto que os estudos sobre legitimidade crítica, também alojada nas duas anteriores e base de toda ideia de justiça, são próprios da Filosofia jurídica.⁹⁰²

⁹⁰⁰ DÍAZ, 1978, p. 22.

⁹⁰¹ DÍAZ, 1978, p. 17, 21.

⁹⁰² DÍAZ, 1984, p. 30-31.

Eis o quadro elaborado pelo filósofo espanhol para clarear suas ideias:⁹⁰³

	Ciência do Direito	Sociologia do Direito	Filosofia do Direito
Legalidade	Direito válido (Validade do Direito)	Direito eficaz (Eficácia do Direito)	Direito justo (Justificação do Direito)
Legitimidade	Legitimidade legalizada	Legitimidade eficaz	Legitimidade crítica

Portanto, embora exista uma propensão à “sacralização” da legalidade positivista, há de se ter presente que isso não torna incompatível o reconhecimento da legitimidade no âmbito da perspectiva social.

Nas palavras de Díaz:

Trata-se, pois, de saber, em definitivo, quais normas e quais valores são os que socialmente possuem ou não legitimação, e por que se dá essa circunstância, com independência - repito - de que por sua vez tais valores figurem ou não como protegidos pelas normas jurídicas ou de que alguém os considere ou deixe de considerar justos ou injustos.⁹⁰⁴

Quando analisada a legitimidade a partir de sua dimensão social, há de se ter presente a conexão existente entre legitimidade e efetividade. Desta forma, “a legitimidade social é precisamente aquela que se expressa como legitimação efetiva”.⁹⁰⁵

Por outro lado, quando analisada a legitimidade a partir de sua dimensão filosófica, há de se ter presente que o Direito é a expressão de um poder político que mantém relações nos âmbitos econômico e social, e que pretende se apresentar como legítimo, isto é, nas palavras de Díaz, pretende se apresentar “como algo necessário e justo”. Por isso, o Direito precisa justificar a possibilidade de utilizar a coação e se justificar, por-

⁹⁰³ DÍAZ, 1978, p. 21.

⁹⁰⁴ DÍAZ, 1984, p. 29, tradução nossa (Se trata, pues, de saber, en definitiva, qué normas y qué valores son los que socialmente poseen o no legitimación, y por qué se da esa circunstancia, con independencia - repito - de que a su vez tales valores figuren o no como protegidos por las normas jurídicas o de que alguien los considere o deje de considerar justos o injustos).

⁹⁰⁵ DÍAZ, 1984, p. 30, tradução nossa (la legitimidad social es precisamente aquella que se expresa como legitimación efectiva).

que, “utilizar a força e querer ser obedecido exige, desde logo, dar algum tipo de razão, exige oferecer alguma justificação”.⁹⁰⁶

Por sua vez, quando analisada a legitimidade a partir de sua dimensão jurídica, há de se ter presente que todo sistema de legalidade “incorpora e realiza através de suas normas um determinado sistema de legitimidade, um determinado sistema de valores e interesses”.⁹⁰⁷

Ademais, de acordo com Díaz, a primeira forma de legitimidade seria “a respaldada pelas leis, pelo Direito”. Isto é, ainda de acordo com o autor, “em toda legalidade se encontra já uma legitimidade: a incorporada nas normas, a que (por um ou outro procedimento, democrático ou não) tenha logrado se fazer legitimidade legalizada”.⁹⁰⁸

Cumprе destacar, pelo exposto, que o direito pode ser analisado sob diferentes perspectivas nas quais a legitimidade e a legalidade adquirem diferentes significados.

3.1.2.3 Legalidade e legitimidade

Assim como as figuras da legitimidade e da legitimação não são sinônimas, as figuras da legalidade e da legitimidade também não se confundem, embora uma parte da doutrina do Direito ainda faça referência às figuras da legalidade, legitimidade e legitimação sem promover sua diferenciação.

Antes de distinguir as figuras da legalidade e da legitimidade, porém, cumpre assinalar que diferentes sistemas podem estar superpostos (ver Item 2.1), bem como as seguintes palavras de Díaz: todo sistema de legalidade é “expressão de um determinado sistema de legitimidade” e, por outro lado, todo sistema de legitimidade busca se expressar “através de um determinado sistema de legalidade”.⁹⁰⁹

⁹⁰⁶ DÍAZ, 1984, p. 22, tradução nossa (como algo necesario y justo. [...] Utilizar la fuerza y querer ser obedecido exige, desde luego, dar algún tipo de razones, exige ofrecer alguna justificación).

⁹⁰⁷ DÍAZ, 1984, p. 27, tradução nossa (incorpora y realiza a través de sus normas un determinado sistema de legitimidad, un determinado sistema de valores e intereses).

⁹⁰⁸ DÍAZ, 1984, p. 27, tradução nossa (la respaldada por las leyes, por el Derecho [...]. En toda legalidad se encuentra ya una legitimidad: la incorporada en las normas, la que (por uno u otro procedimiento, democrático o no) ha logrado hacerse legitimidad legalizada).

⁹⁰⁹ DÍAZ, 1978, p. 17-18, tradução nossa (expresión de un determinado sistema de legitimidad [...] a través de un determinado sistema de legalidad).

De acordo com Díaz, a legalidade pode ser entendida como sinônimo de direito, de ordenamento jurídico. Por outro lado, a legitimidade pode ser tomada como sinônimo de justificação.⁹¹⁰

Em uma dimensão crítica, portanto, legitimidade significa, de acordo com Habermas, aquilo que é “digno de reconhecimento”.⁹¹¹

Para Grau, legitimidade é um “conceito material”, enquanto que legalidade é um “conceito formal”.⁹¹² De acordo com o autor, não é o “direito posto” que legitima os interesses e aspirações sociais, mas sim o contrário: são os interesses e aspirações sociais que legitimam o direito, motivo pelo qual, dotado de legitimidade é o “direito posto” que corresponde ao “direito pressuposto”.⁹¹³

Ainda transcrevendo-se as palavras de Grau, a norma jurídica somente é legítima, isto é, dotada de legitimidade, “quando existir correspondência entre o comando nela consubstanciado e o sentido admitido e consentido pelo todo social, a partir da realidade coletada como justificadora do preceito normatizado”. Por sua vez, a norma jurídica somente é legal, isto é, dotada de legalidade, “quando criada conforme o procedimento previsto pela Constituição, não tendo sido posteriormente revogada, segundo o procedimento também previsto pela Constituição”.⁹¹⁴

Para Wolkmer, a legalidade refletiria “fundamentalmente o acatamento a uma estrutura normativa posta, vigente e positiva”, enquanto que a legitimidade, por outro lado, incidiria “na esfera da consensualidade dos ideais, dos fundamentos, das crenças, dos valores e dos princípios ideológicos”.⁹¹⁵

Refletindo sobre a legalidade, vista como uma “qualidade do exercício de poder”, o autor aduz o seguinte:

Trata-se de uma conceituação exclusivamente jurídica, cuja condição técnico-formal é essencial para a existência do próprio Direito, revelando-se estruturalmente dogmática, porquanto a autoridade de suas disposições estão em conformidade com um texto positivo.⁹¹⁶

Já a legitimidade, vista como uma “qualidade do título de poder”, nas palavras de Wolkmer:

⁹¹⁰ DÍAZ, 1984, p. 26.

⁹¹¹ HABERMAS *apud* DÍAZ, 1984, p. 33.

⁹¹² GRAU, 1988, p. 86.

⁹¹³ GRAU, 2005, p. 86, 88-89.

⁹¹⁴ GRAU, 1988, p. 38; GRAU, 2005, p. 86.

⁹¹⁵ WOLKMER, 2003, p. 81-82.

⁹¹⁶ WOLKMER, 2003, p. 83.

Implica numa noção substantiva e ético-política, cuja existencialidade move-se no espaço de crenças, convicções e princípios valorativos. Sua força não repousa nas normas e nos preceitos jurídicos, mas no interesse e na vontade ideológica dos integrantes majoritários de uma dada organização social. Enquanto conceituação material, legitimidade condiz com uma situação, atitude, decisão ou comportamento inerente ou não ao poder, cuja especificidade é marcada pelo equilíbrio entre a ação dos indivíduos e os valores sociais, ou seja, a prática da obediência transformada em adesão é assegurada por um consenso valorativo livremente manifestado sem que se faça obrigatório o uso da força.⁹¹⁷

Após promover a distinção das figuras, Wolkmer destaca, ainda, o papel do Direito e das leis de “fazer com que a dominação não seja tida como uma violência” e, por conseguinte, deva ser aceita:

Ora, se o Estado e o Direito fossem percebidos nessa sua realidade real, isto é, como instrumentos para o exercício consentido da violência, evidentemente ambos não seriam respeitados, e os dominados se revoltariam. A função da ideologia consiste em impedir essa revolta fazendo com que o legal apareça para os homens como legítimo, isto é, como justo e bom.⁹¹⁸

Cumprido destacar, pelo exposto, que existem diferentes ideias acerca das figuras da legalidade e da legitimidade, e que elas não devem ser confundidas nem superpostas. Na atualidade, o conceito de legalidade continua ainda muito próximo da “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal”, enquanto que o conceito de legitimidade, por outro lado, está bem mais próximo dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

3.1.3 Estatuto do contribuinte, poder tributário, legitimação e legitimidade da tributação

A legitimidade da tributação instituída no Brasil está situada na Constituição Federal porque ela terminou por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na socieda-

⁹¹⁷ WOLKMER, 2003, p. 84.

⁹¹⁸ WOLKMER, 2003, p. 201.

de contemporânea. Para que essa legitimidade não seja posta em dúvida, ela estabelece limitações constitucionais tributárias ao Estado brasileiro, dispõe caber à lei complementar regular essas limitações e atribui direitos e garantias ao contribuinte.

Conforme explicado alhures (ver Item 2.2.1), em conjunto com os limites explícitos à tributação (formais e materiais), coexistem limites implícitos (formais e materiais) que buscam neutralizar e afastar eventuais abusos no campo tributário. Por isso, o poder do Estado brasileiro é limitado pela Constituição (editada e promulgada pela sociedade) e é regulado pela legislação infraconstitucional (editada e publicada em face da sociedade).

Tendo em conta o exposto, a seguir serão abordados deveres, direitos e garantias do contribuinte. Ao final, será discutida a questão da limitação e da autolimitação do poder tributário, bem como a questão da legitimação e da legitimidade da tributação.

3.1.3.1 Deveres, direitos e garantias do contribuinte

A Constituição Federal atribui direitos e garantias ao contribuinte, isto é, direitos e meios destinados a fazer valer esses direitos, mas também estabelece deveres. Por conseguinte, grupos e indivíduos, pessoas física e jurídica, possuem deveres, direitos e garantias na ordem jurídica brasileira, o que configura a existência de um verdadeiro estatuto do contribuinte.

Esse estatuto do contribuinte compreende, de acordo com Carvalho, a “tábua dos direitos e obrigações do sujeito passivo, no plano sistemático da atividade tributária do Estado”.⁹¹⁹

Transcrevendo-se as palavras do autor:

Define-se o *estatuto do contribuinte*, ao pé de nossa realidade jurídico-positiva, como a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária, que positiva ou negativamente estipulam os direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões impositivas do Estado [...].⁹²⁰

⁹¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, jan./jun. 1979. p. 137.

⁹²⁰ CARVALHO, 1979, p. 138.

A Constituição Federal fixa limites ao “poder de tributar”, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte (art. 150 da CF). Além disso, também estabelece que os direitos e garantias expressos no texto constitucional não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios adotados ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5º, § 2º, da CF).

Como a Constituição Federal admite outros direitos e garantias não enumerados expressamente no texto constitucional e prevê a possibilidade de os tratados internacionais que digam respeito a direitos humanos sejam equivalentes às emendas constitucionais (art. 5º, § 3º, da CF), existem, no ordenamento jurídico positivo brasileiro, várias *fontes de direito*.

De acordo com Silva, seriam três as fontes de direitos e garantias fundamentais:

a) os expressos (art. 5º, I a LXXVIII); *b) os decorrentes dos princípios e regime* adotados pela Constituição; *c) os decorrentes de tratados e convenções internacionais* adotados pelo Brasil.⁹²¹

Os direitos e garantias decorrentes de tratados e convenções internacionais, em particular, precisam ser incorporados ao ordenamento jurídico nacional e, nos termos do parágrafo 3º do art. 5º da Constituição Federal (acrescido pela EC n. 45, de 2004), os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por 3/5 dos votos dos respectivos membros, são equivalentes às emendas constitucionais.

Por isso, escrevendo sobre a incorporação de normas internacionais de direitos humanos ao ordenamento constitucional brasileiro, Silva alerta que o entendimento prevalente outrora precisa ser repensado:

Entendia-se que essa incorporação era automática, diferentemente do que ocorre com outros tipos de tratados e acordos internacionais, dependentes sempre de referendo congressual e ratificação governamental. Entendia-se que essa incorporação se fazia com a natureza de normas constitucionais.⁹²²

Levando em conta a promulgação daquele novo dispositivo constitucional, portanto, o entendimento exposto por Silva, na atualidade, é no seguinte sentido:

[...] as normas internacionais de direitos humanos só serão recepcionadas como direito constitucio-

⁹²¹ SILVA, 2014, p. 184.

⁹²² SILVA, 2014, p. 185.

nal interno, *formal*, se o decreto legislativo que as referendarem for aprovado nas condições indicadas, de acordo com o processo de formação de emendas constitucionais previsto no art. 60 da Constituição. *Direito Constitucional formal*, dissemos, porque só nesse caso adquirem a supremacia própria da Constituição, pois de *natureza constitucional material* o serão sempre, como o são todas as normas sobre direitos humanos. A diferença importante está aí: as normas infraconstitucionais que violarem as normas internacionais acolhidas na forma daquele § 3º são inconstitucionais, e ficam sujeitas ao sistema de controle de constitucionalidade na via incidente como na via direta; as que não forem acolhidas desse modo, ingressam no ordenamento interno no nível da lei ordinária e eventual conflito se resolverá, no nosso entender, pelo modo de apreciação da relação entre *lei especial* e *lei geral*.⁹²³

Como a citação acima transcrita faz referência ao “conflito” de normas jurídicas, cumpre apontar que a questão relativa aos atributos, subsunção e ponderação de normas jurídicas já foi examinada alhures (ver Itens 2.1.1.1 e 2.1.1.2).

Merece ser esclarecido aqui, por derradeiro, que o art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal estabelece que qualquer proposta de emenda constitucional tendente a abolir direitos e garantias individuais acolhidos na Constituição (as denominadas *cláusulas pétreas*) não pode ser objeto de deliberação pelo Congresso Nacional. Logo, direitos e garantias abrangidas pelo estatuto do contribuinte não poderiam ser suprimidos.

Cumpre destacar, em suma, que os contribuintes, pessoa física e jurídica, são regidos no ordenamento jurídico positivo brasileiro por um verdadeiro estatuto do contribuinte.

3.1.3.2 Limitação e autolimitação do poder tributário

A Constituição Federal estabelece limites ao “poder tributário” do Estado brasileiro, abrangentes de princípios e imunidades tributárias, dentre outros direitos e garantias asseguradas ao contribuinte, decorrentes dos valores, do regime e dos princípios nela adotados.

⁹²³ SILVA, 2014, p. 185.

As limitações constitucionais tributárias dizem respeito, assim, a limites jurídicos fixados pelo direito posto. Cabe à Constituição Federal limitar o poder instituído e disso decorre, por conseguinte, estabelecer limites à tributação.

Conforme realçado por Höffe, a legitimação da “ordem positiva do direito e do Estado” deve estar articulada com sua limitação.⁹²⁴

Transcrevendo-se as palavras do filósofo:

Pelo fato de o contrato social ter, ao mesmo tempo, um significado legitimador bem como limitador do Estado, ele é - na compreensão crítica filosófica - um princípio crítico do direito e do Estado. No nível dos princípios, fixa ele a origem, a amplitude e os limites de uma ordem positiva de direito e de Estado. Na filosofia iluminista, foi Kant quem viu isto de modo mais claro. Como ele diz nas *Reflexões* [...], no contrato social, não se trata da origem do Estado, como ele é, mas de regra e norma como ele deve ser.⁹²⁵

Canotilho, inclusive, lembra que a Constituição possui uma importante função de legitimação do poder instituído porque ela funda esse poder, regula o seu exercício e, com isso, “limita o poder”:

[...] assume-se e é reconhecida como ‘direito superior’, como ‘lei superior’, que vincula, em termos jurídicos e não apenas políticos, os titulares do poder. Através da subordinação ao direito dos titulares do poder, pretende-se realizar o fim permanente de qualquer lei fundamental - a *limitação do poder*.⁹²⁶

Deste modo, a Constituição Federal termina por conferir legitimidade ao ordenamento jurídico como um todo ao fixar limites ao poder estatal.

Ademais, o Estado contemporâneo não pode tudo. Se porventura tudo pudesse, essa dominação assumiria “traços ameaçadores de um Estado com carta branca, de um Estado onipotente e absolutista”, somente comparável àquele poder do Leviatã.⁹²⁷

Tendo sido feita referência ao Leviatã, cumpre anotar aqui, conforme lembrado por Höffe, que, “para seu tempo fiel à Bíblia”, foi

⁹²⁴ HÖFFE, 2006, p. 390.

⁹²⁵ HÖFFE, 2006, p. 405.

⁹²⁶ CANOTILHO, [s.d.], p. 1378.

⁹²⁷ HÖFFE, 2006, p. 2.

Hobbes quem havia denominado “o poder do Estado inexpugnável ‘Leviatã’, o monstro marinho do livro de Jó”.⁹²⁸

Hobbes extraiu essa figura “dos dois últimos versículos do capítulo 41 de Jó, nos quais Deus, após ter estabelecido o grande poder do Leviatã, chamou-o rei dos soberbos”. Transcrevendo-se as próprias palavras de Hobbes: “graças à arte criamos esse grande Leviatã a que chamamos República ou Estado (em latim, *Civitas*)”.⁹²⁹

Para a limitação do poder estatal, portanto, foram idealizados mecanismos como, *e.g.*, o sistema de freios e contrapesos de Montesquieu para que não fossem editadas “leis tirânicas para executá-las tiranicamente”. Com esse propósito, Montesquieu idealizou, então, um Estado com três espécies de poderes, “o Legislativo; o Executivo das coisas que dependem do Direito das Gentes; e o Executivo das que dependem do Direito Civil”.⁹³⁰

Essas ideias terminaram acolhidas nas Constituições contemporâneas que promoveram a separação dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Dentre os vários limites fixados, hoje, ao Estado contemporâneo, estão situadas, *e.g.*, as denominadas limitações do “poder de tributar”, “poder tributário” ou “poder tributante”.

A questão está emaranhada às competências tributárias. A doutrina tributarista brasileira diverge, porém, quando discorre sobre esses limites. Há quem entenda que a Constituição Federal fixa limites ao poder tributário, quem diga que o poder tributário é que, na verdade, se autolimita, e quem defenda que não existem limitações constitucionais propriamente ditas.

Parte da doutrina entende que a imunidade tributária configuraria uma “forma de autolimitação do poder tributário”, tendo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal aderido a este entendimento,⁹³¹ embora a autolimitação somente pudesse ocorrer, na verdade, no campo do exercício das competências tributárias atribuídas aos entes da federação, não no campo da definição dessas competências.

Por isso, Torres não concorda com aquela jurisprudência e defende que a imunidade tributária deve “ser vista como “limitação absoluta” do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes”. Para o

⁹²⁸ HÖFFE, 2006, p. 2.

⁹²⁹ HOBBS, 2012, p. 15, 255.

⁹³⁰ MONTESQUIEU, 1999, p. 166-167.

⁹³¹ TORRES, 1995, p. 36, 405.

autor, é a liberdade individual que se autolimita e abre “espaço para a atuação limitada do poder fiscal”.⁹³²

Ainda de acordo com o autor, fora os casos da isenção tributária, não ocorre uma autolimitação do poder estatal propriamente dito. O que ocorre é uma “autolimitação da liberdade diante do poder tributário”. Somente ocorre uma “autolimitação do poder fiscal” nos casos em que, *e.g.*, a Constituição Federal ou a lei, destituída de razoabilidade, permita que “alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes”, ou nos casos de concessão de isenção tributária porque, neste caso, a desoneração estaria “fundada na ideia de justiça”.⁹³³

No mesmo sentido, Borges diz que “somente o poder constituinte estabelece limitações ao exercício do poder tributário”, já que o poder de tributar é essencialmente “o poder de dispor sobre competência”.⁹³⁴

Como explicado por este autor, a doutrina tributarista costuma se referir à isenção “como uma autolimitação do poder de tributar, estabelecida em lei ordinária pela pessoa jurídica de direito público interno competente para instituir o tributo”. A isenção tributária “configura uma renúncia pelo próprio ente público que tem o poder de tributar, o qual, por motivos de ordem social, econômica ou política, deixa de exercer esse poder”. Decorre da “autolimitação do exercício do poder de tributar”, mas também pode resultar da “limitação heterônoma, originária de lei complementar”.⁹³⁵

Conforme também exposto por Borges:

[...] a doutrina evoluiu para conceituar as isenções como limitações legislativas ao poder de tributar. As isenções podem ser consideradas limitações jurídicas ao poder de tributar, originárias no sistema federativo brasileiro, de leis editadas pela União, Estados-membros e Municípios.⁹³⁶

Entretanto, como lembrado por ele, uma parte da doutrina jurídica entende que a isenção do mínimo vital afronta o princípio da igualdade de todos perante a lei e, uma vez que afeta a isonomia, “tem-se como inaceitável”.⁹³⁷

Para Seixas Filho, a isenção é uma “limitação ao poder de tributar”. Ainda transcrevendo-se as suas palavras:

⁹³² TORRES, 1995, p. 36.

⁹³³ TORRES, 1995, p. 6, 287, 400.

⁹³⁴ BORGES, 2007, p. 219, 222-223.

⁹³⁵ BORGES, 2007, p. 156, 159, 220.

⁹³⁶ BORGES, 2007, p. 157.

⁹³⁷ BORGES, 2007, p. 54.

No exercício de sua competência tributária, poderá o respectivo titular renunciar a uma parcela dela, ou autolimitar-se no exercício da mesma, não sendo errado, portanto, configurar a isenção tributária, como uma renúncia ou autolimitação da competência tributária [...].⁹³⁸

Já de acordo com Meirelles, a isenção tributária é uma mera “liberalidade fiscal concedida por lei a certas pessoas, bens, serviços ou atos reputados de interesse público e, por isso mesmo, aliviados do encargo tributário”. Entretanto, alerta que “somente pode isentar quem pode tributar”.⁹³⁹

Cumprе apontar, ainda, transcrevendo-se as palavras de Augusto Filho, que alguns se referem à isenção como limitação ao poder de tributar, mas que “não se pode definir a isenção exclusivamente por essa característica”. De acordo com ele, “a renúncia ao poder de tributar também não pode ser guindada a característica suficiente para conceituar a isenção”.⁹⁴⁰

Além disso, nas palavras deste autor:

Para que a norma de isenção assuma legitimidade constitucional, cumpre encará-la não como imediata tutela do interesse particular do contribuinte, mas sim como proteção jurídica de um interesse público de natureza não tributária. É claro que, de roldão com a tutela desse interesse público, acaba também sendo resguardado o interesse do contribuinte em não entregar aos cofres públicos a prestação tributária. Mas isto é mera consequência da tutela do próprio interesse estatal.⁹⁴¹

Cumprе destacar, pelo exposto, que o “poder tributário” já está limitado na Constituição Federal, mas os entes da federação podem autolimitar o exercício de suas próprias competências tributárias (outorgadas pela Constituição Federal).

⁹³⁸ SEIXAS FILHO, 1990, p. 61-62.

⁹³⁹ MEIRELLES, 2006, p. 188.

⁹⁴⁰ AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bus-hatsky, 1979. p. 140-141.

⁹⁴¹ AUGUSTO FILHO, 1979, p. 121.

3.1.3.3 Legitimação e legitimidade da tributação

Foi explicado alhures que o poder estatal precisa legitimar-se como tal e que, para isso, precisa levar em conta a coexistência de vários ordenamentos e um universo jurídico no qual Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivem de forma harmoniosa.

Também já foi apontado que a legitimidade atribuída à tributação, em conjunto com o processo de sua legitimação, termina por refletir a legitimidade atribuída ao próprio Estado, em conjunto com o seu correspondente processo de legitimação.

Nas palavras de Torres, a distinção entre as figuras da legitimidade e da legitimação:

[...] está em que aquela se apoia no consenso sobre a adequação entre o ordenamento positivo e os valores, enquanto a legitimação consiste no próprio processo de justificação da Constituição e dos seus princípios fundamentais.⁹⁴²

Desta forma, se as Constituições contemporâneas não fixassem limites ao “poder de tributar” do Estado, a legitimidade da tributação instituída terminaria sendo posta em dúvida.

Tendo presente essa realidade, a Constituição Federal da República Federativa do Brasil confere legitimidade à tributação ao estabelecer limites ao Estado brasileiro.

Afinal, há de se ter presente, na atualidade, conforme explicado por Canotilho, que a legitimidade de uma Constituição “pressupõe uma conformidade substancial com a *ideia de direito*, os valores, os interesses de um povo num determinado momento histórico”.⁹⁴³

Em outras palavras, a legitimidade atribuída à tributação instituída no Brasil reflete a legitimidade atribuída à própria Constituição Federal (em conjunto com a legitimidade também atribuída ao próprio Estado brasileiro).

Como já havia sido escrito por Baleeiro, o sistema constitucional tributário brasileiro, se movimenta “sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.⁹⁴⁴

Esses limites não estão encerrados, porém, no plano constitucional. Conforme Ataliba, há de se atentar para o “perfeito atendimento às exi-

⁹⁴² TORRES, 2005a, p. 210.

⁹⁴³ CANOTILHO, [s.d.], p. 1377.

⁹⁴⁴ BALEEIRO, 2001, p. 2.

gências constitucionais explícitas e implícitas”, mas, na esfera infraconstitucional, também há de se atentar para a necessidade de se atender aos “reclamos da justiça fiscal” que impõem “cuidados ao legislador e, na mesma medida, ônus, empecos, entaves, ao Estado”.⁹⁴⁵

As limitações hoje fixadas na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, no Brasil, acolhem diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea e foram idealizadas em face de uma realidade e de uma experiência histórica próprias. Representam, por isso, o resultado de lutas e conquistas alcançadas pela própria sociedade, embora observem muitos postulados construídos outrora em diferentes épocas e lugares.

Ademais, de acordo com Díaz, a sociedade deve ter presente que o processo de legitimação “pode recair tanto sobre normas como sobre valores, e que haverá, portanto, que indagar de umas e outras sua aceitação ou sua recusa no grupo social”.⁹⁴⁶

Logo, conforme exposto por Falcão:

[...] para que uma norma jurídica obtenha o acatamento por parte do grupo social, é preciso que ela seja vista por esse grupo como algo que consubstancie seus valores. Ela há de estar acorde com os anseios, aspirações, etc., que o grupo valere e reconheça como autênticos do seu passado, assentes no presente ou dignos de persecução, como benefícios para seu hoje ou seu amanhã.⁹⁴⁷

De acordo com Falcão, a norma jurídica precisa, então, “ser reconhecida pelo grupo para que seja espontaneamente acatada. Isso é que a torna eficaz, dá-lhe eficácia”.⁹⁴⁸

Há de se ter presente, assim, aquele alerta exposto por Estevan no sentido de que “não se deve esquecer que somente um sistema que se percebe como justo recebe a aceitação que é precisa para sua eficaz aplicação”.⁹⁴⁹

⁹⁴⁵ ATALIBA, 2007, p. 178-179.

⁹⁴⁶ DÍAZ, 1984, p. 30-31, tradução nossa (puede recaer tanto sobre normas como sobre valores, y que habrá, por tanto, que indagar de unas y otros su aceptación o su rechazo en el grupo social).

⁹⁴⁷ FALCÃO, 1981, p. 194.

⁹⁴⁸ FALCÃO, 1981, p. 194.

⁹⁴⁹ ESTEVAN, 2002, p. 148, tradução nossa (no se debe olvidar que sólo un sistema que se percibe como justo recibe la aceptación que es precisa para su eficaz aplicación).

No transcorrer da história, porém, muitos tributos foram instituídos e cobrados sem uma maior preocupação com aqueles limites e, em face da enorme opressão fiscal implantada, revoltas, levantes, conjurações, insurreições e revoluções terminaram registradas nos mais variados cantos e lugares.⁹⁵⁰

Essa realidade histórica, aliás, foi registrada por todo o globo terrestre. Nas palavras de Adams:

[...] por trás de muitas dos grandes eventos da história - a prosperidade e a pobreza das nações, revoltas e revoluções, liberdade e escravidão, e acima de tudo, de guerra - os tributos têm desempenhado um papel importante que é facilmente perdido de vista no drama dos grandes eventos.⁹⁵¹

Muitos são os episódios na história que estiveram relacionados à opressão fiscal. Alguns deles, inclusive, merecem particular lembrança em razão da conquista representada no que diz respeito justamente à fixação de limites à tributação em face do descontentamento do povo.

Conforme mencionado por Uckmar, é comum imputar à *Magna Charta*, editada no ano de 1215, na Inglaterra, como sendo “a primeira afirmação do princípio de que nenhuma prestação pecuniária pode ser imposta, se não por deliberação dos órgãos legislativos”. Contudo, o autor lembra que a origem, na verdade, “se encontra em época anterior” e que existem “exemplos típicos” registrados ainda antes dessa Carta “que demonstram a necessidade do consentimento dos contribuintes para a introdução de gravames”.⁹⁵²

Na maioria dos episódios em que isso ocorreu, anteriores ou posteriores àquela *Magna Charta*, os limites então fixados (em face da opressão fiscal instalada) representaram verdadeiras conquistas dos contribuintes.

Isso foi verificado, *e.g.*, na Revolução Francesa e na Revolução Norte-Americana, as quais, nas palavras de Uckmar, terminaram por conduzir “à determinação dos princípios que são basilares do direito constitucional”.⁹⁵³

⁹⁵⁰ AQUINO; BELLO, 2001.

⁹⁵¹ ADAMS, 1999, p. xxii, tradução nossa (behind most of the great events of history - the prosperity and poverty of nations, revolts and revolutions, liberty and slavery, and most of all, war - taxes have played an important role that is easily lost sight of in the drama of great events).

⁹⁵² UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT; Educ, 1976. p. 9, 11.

⁹⁵³ UCKMAR, 1976, p. 20.

As Constituições contemporâneas fixam limites à esfera da liberdade individual, já que isso é condição *sine qua non* para a existência do Estado, mas também fixam limites ao próprio Estado. Desta forma, o direito posto termina por atribuir legitimidade ao Estado e, inclusive, à própria tributação.

Ademais, de acordo com Höffe:

Uma entidade comunitária que fixa obrigatoriamente as renúncias à liberdade vantajosas para todos e, se necessário, as impõe através de coerção, não é um poder ilegítimo, mas, ao contrário, uma condição de possibilidade de uma coexistência legítima.⁹⁵⁴

Há tempos esses limites são objeto de intenso debate na doutrina do Direito e nos tribunais, o que terminou por colaborar com a construção de novos postulados no campo do direito tributário que até hoje são referidos na literatura.

A jurisprudência construída na Suprema Corte norte-americana, *e.g.*, continua muito lembrada ainda hoje.

É costumeiro à literatura fazer referência àquela decisão prolatada por Marshall em 1819, no caso *McCulloch versus Maryland*, onde se advertia que “o poder de tributar envolve o de destruir”.⁹⁵⁵

Conforme Dória, essa frase “certamente” é “o mais repetido aforisma de toda a teoria tributária”.⁹⁵⁶ Entretanto, cumpre lembrar aqui, como destacado por Uckmar, que “tal advertência, até hoje bastante válida, sem dúvida, é muitas vezes esquecida por aqueles que elaboram as leis tributárias”.⁹⁵⁷

É certo, portanto, que a lembrança feita na literatura atual tem um claro propósito de alerta ao poder então instalado.

Além desse exemplo, a doutrina do Direito também tem feito costumeira referência a algumas outras decisões outrora prolatadas por aquela Suprema Corte norte-americana.

Dória, *e.g.*, lembra esta outra decisão prolatada por Marshall que também menciona aquela decisão acima transcrita:

Se o poder de tributar compreende o de destruir, aduzia MARSHALL em outra famosa decisão, ‘(ele) pode, sem dúvida, ser levado a um excesso

⁹⁵⁴ HÖFFE, 2006, p. 390.

⁹⁵⁵ TORRES, 1995, p. 29, tradução do autor (the power to tax involves the power to destroy).

⁹⁵⁶ DÓRIA, 1986, p. 185.

⁹⁵⁷ UCKMAR, 1976, p. 7.

de tal forma a tomar todos os seus lucros, e ainda mais do que os seus lucros, para o uso do Estado; e conseqüentemente destruir a instituição. Ora, qualquer que seja a regra da despesa, a constitucionalidade de uma medida não depende do grau de seu exercício, mas de seu princípio.⁹⁵⁸

Tão lembrada quanto àquela decisão, a literatura também tem feito referência à reação empreendida a partir do voto divergente prolatado naquele mesmo julgamento. Como explicado por Torres, “Holmes afirmou, em voto divergente, que ‘o poder de tributar não é o poder de destruir enquanto esta Corte funcionar’”.⁹⁵⁹

Transcrevendo-se as palavras de Dória:

A reação contra a doutrina de MARSHALL, nascida na própria Corte que presidira por tantos anos, exprimiu-se na fórmula de que ‘o poder de tributar é o poder de manter a atividade’, atingindo seu clímax na expressão aforística de HOLMES: ‘o poder de tributar não é o poder de destruir, enquanto esta Corte funcionar’.⁹⁶⁰

O voto prolatado por Holmes, desde então, terminou por dar novos rumos ao debate relativo aos limites do Estado e da liberdade individual.

Apesar de menos referidas na literatura, algumas outras frases envolvendo os mesmos juízes costumam ser lembradas como, e.g., aquela na qual Holmes confidenciou ao seu secretário particular o seguinte: “*Gosto de pagar impostos. Com eles eu compro civilização*”. De igual modo, aquela outra na qual Holmes exprimiu o seguinte: “*Os impostos são o que pagamos pela sociedade civilizada*”.⁹⁶¹

Como esta última parte do trabalho pretende discutir a legitimidade da tributação em face de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro, merece particular destaque aqui, por conseguinte, que a legitimidade da tributação instituída no Brasil está situada na Constituição

⁹⁵⁸ DÓRIA, 1986, p. 185-186, tradução nossa ((it) may, unquestionably, be carried to such an excess as to take all its profits, and still more than its profits, for the use of the State; and consequently destroy the institution. Now, whatever may be the rule of expediency, the constitutionality of a measure depends not on the degree of its exercise, but on its principle).

⁹⁵⁹ TORRES, 1995, p. 31, tradução do autor (the power to tax is not the power to destroy while this courts sits).

⁹⁶⁰ DÓRIA, 1986, p. 187, tradução nossa (the power to tax is the power to keep alive [...] the power to tax is not the power to destroy, while this Courts sits).

⁹⁶¹ DÓRIA, 1986, p. 41, tradução nossa (I like to pay taxes. With them I buy civilization. [...] Taxes are what we pay for civilized society).

Federal, bem como que, no processo de legitimação da tributação, a Constituição terminou por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

3.1.4 A legitimidade da tributação em face dos direitos fundamentais

Como explicado anteriormente (ver Item 3.1.2), as figuras da legalidade e da legitimidade não são sinônimas. A pretensa confusão da figura da legitimidade àquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” representa uma mera “imposição ideológica”.

Legalidade e legitimidade não devem ser confundidas nem superpostas. Na atualidade, o conceito de legalidade continua ainda muito próximo daquela fórmula, enquanto que o conceito de legitimidade, por outro lado, está bem mais próximo dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Por conseguinte, quando analisada a tributação em vigor, a questão da legitimidade dessa tributação deve ser objeto de particular consideração. Ademais, se porventura o Estado não for visto como instrumento da sociedade, pôr-se-á em dúvida a legitimidade do poder instituído e, inclusive, o próprio pacto social que o instituiu.

Logo, devem estar presentes, quando da análise da legitimidade e do próprio processo de legitimação da tributação então instituída, diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Além disso, devem ser levados em conta os direitos orientados à liberdade e os direitos orientados à justiça, bem como ser tarefa própria do Estado a consecução do bem comum (ver Item 1.2.1.2), de modo que precisa justificar a tributação mediante o emprego do montante arrecadado em políticas públicas voltadas àquele bem comum.

A tributação, portanto, precisa ser justificada sob pena de o seu questionamento vir a permitir o advento de “consequências indesejáveis”. Conforme explicado por Gerloff:

[...] o limite da tributação equivale àquela medida da tributação que, ao se ultrapassar, produz consequências indesejáveis ou imprevisíveis, de tal modo que provoca efeitos que menosprezam a finalidade da tributação ou que se opõem a reconhecidos postulados políticos, econômicos, sociais.⁹⁶²

⁹⁶² GERLOFF, 1961b, p. 287, tradução nossa (el límite de la imposición equivale a aquella medida de la imposición que, al traspasarse, produce consecuencias

É por isso que, em conjunto com as limitações constitucionais tributárias, os entes da federação podem autolimitar o exercício de suas próprias competências tributárias (outorgadas pela Constituição Federal).

Tendo em conta essa realidade, o “resgate da legitimidade do Estado de Direito” e a “constante denúncia de seus vezos de ilegitimidade”, nas palavras de Cademartori, é tarefa que deve ser empreendida pela sociedade, “uma vez conscientizada esta da importância civilizatória que aquele modelo normativo comporta”.⁹⁶³

Não obstante, nas palavras de Dal Ri Júnior, a reconstrução de uma política crítica do direito que preserve um “pluralismo fundamentado na conflitualidade dos paradigmas e valores”, na busca do “fortalecimento do papel da sociedade civil em relação ao autoritarismo estatal”, representa ser o “grande desafio do século XXI”.⁹⁶⁴

Cabe ao Estado, portanto, a tarefa de justificar a tributação instituída. Por sua vez, à Sociedade cabe a tarefa de aferir a legitimidade dessa tributação e, inclusive, do próprio Estado.

Afinal, embora os gastos públicos sejam financiados pelos tributos, Habermas alerta que, para que não haja um “déficit” por parte do Estado, há de se atentar que o seu “aparelho” (do Estado) “enfrenta simultaneamente duas tarefas”:

De um lado, supõe-se que eleve o nível necessário de impostos, subtraindo lucros e rendas, e use os impostos disponíveis racionalmente de modo que os distúrbios das crises do crescimento possam ser evitados. Por outro lado, o soerguimento seletivo de impostos, o padrão discernível de prioridades do seu uso e os próprios desempenhos administrativos precisam ser constituídos de tal maneira, que a necessidade de legitimação possa ser satisfeita. Se o Estado falha na tarefa anterior, há um déficit na racionalidade administrativa; se falha na primeira, resulta um déficit de legitimação.⁹⁶⁵

Para que a legitimidade da tributação instituída não seja posta em dúvida, então, o próprio poder instituído precisa legitimar-se como tal e,

indeseables o imprevisibles, de tal modo que provoca efectos que menoscaban la finalidad de la imposición o que se oponen a reconocidos postulados políticos, económicos, sociales).

⁹⁶³ CADEMARTORI, 1999, p. 168.

⁹⁶⁴ DAL RI JÚNIOR, 2000, p. 142.

⁹⁶⁵ HABERMAS, Jürgen. *A crise de legitimação no capitalismo tardio*. 2. ed. Tradução de Vamireh Chacon. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2002. p. 82.

para isso, não pode afrontar direitos fundamentais positivados na Constituição Federal.

Ademais, embora os tributos representem instrumento financeiro indispensável para a consecução das atividades estatais, a doutrina do Direito é unânime no sentido de que a tributação não pode afrontar direitos fundamentais.

Nesse sentido, Torres afirma que a tributação não pode invadir a esfera dos direitos fundamentais que constituem “pedra angular” da concepção de Estado Social.⁹⁶⁶

Afinal, ainda nas palavras do autor, “o Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais”.⁹⁶⁷

No mesmo sentido, Ferreira Sobrinho também afirma que os direitos fundamentais “materializam uma primeira conformação da denominada competência tributária, uma vez que ela somente pode ser validamente exercitada se e enquanto respeitar tais direitos”.⁹⁶⁸

Nas palavras de Ferreira Sobrinho, a tributação “encontra limites jurídicos representados pela reserva absoluta de lei e pelos direitos fundamentais”. Por isso, os direitos fundamentais “impedem que a tributação se desenvolva sem sua observância”, de modo que, o “tributo que desrespeite tais direitos poderá ser impugnado em razão da inconstitucionalidade”.⁹⁶⁹

Portanto, em conjunto com as limitações constitucionais tributárias explícitas na Constituição Federal, coexistem limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Como demonstrado nesta pesquisa, o mínimo existencial integra os direitos fundamentais. O seu tolhimento atentaria contra o princípio da dignidade humana, contra o modelo de Estado Democrático de Direito e contra os valores da liberdade e da justiça acolhidos nas Constituições contemporâneas.

Estando ou não o indivíduo em situação configuradora de pobreza ou de miséria, ele possui um núcleo de direitos que está vinculado à própria dignidade da pessoa humana.

Há necessidade, por conseguinte, de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados

⁹⁶⁶ TORRES, 1995, p. 19, 44.

⁹⁶⁷ TORRES, 1995, p. 13.

⁹⁶⁸ FERREIRA SOBRINHO, 1996, p. 100.

⁹⁶⁹ FERREIRA SOBRINHO, 1996, p. 99.

na Constituição Federal e isso configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

3.2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E DEVER DE RECOLHER TRIBUTOS

O conceito de justiça deve fazer jus a um significado que seja o mais amplo e moderno possível. Como já anotado anteriormente, igualdade e justiça são valores supremos da sociedade contemporânea. Por isso, a justiça social terminou acolhida na Constituição Federal como princípio da ordem econômica e da ordem social.

Já foi apontado que a tributação deve observar os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, pois, se porventura o Estado não for visto como instrumento da sociedade, pôr-se-á em dúvida a legitimidade do poder instituído e, inclusive, o próprio pacto social que o instituiu.

Além disso, quando analisada a tributação em vigor, a questão da legitimidade dessa tributação deve ser objeto de particular consideração em face dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça.

Tendo em conta que a figura da imunidade tributária do mínimo existencial está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, enquanto que a figura da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça, a seguir serão abordadas as ideias da moral tributária, justiça tributária e dever de recolher tributos.

Ao final, será discutida a questão relativa à desoneração tributária do mínimo existencial em face do dever do Estado almejar a justiça tributária e do dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos.

3.2.1 Moral tributária

A justiça tributária e o dever de recolher tributos são temas imbricados à *moral tributária*, expressão empregada pela doutrina tributarista alemã quando aborda o dever do Estado almejar a justiça tributária e/ou o dever do contribuinte recolher tributos para esse Estado.

É por isso que Sultan diz que a moral, no campo tributário, possui duplo polo. Nas suas palavras, o problema possui “doble polo”: “a *ética* tributária do *legislador* e a *moral* tributária dos *contribuintes*”.⁹⁷⁰ Aliás,

⁹⁷⁰ SULTAN, Herbert. *Ciencia financiera y sociológica*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo,

ele é um dos autores que defendem a necessidade de se realizar “uma análise sociológica das questões de *ética e moral tributárias*”.⁹⁷¹

No mesmo sentido, Tipke, também integrante desse grupo preocupado com as questões de ética e moral tributárias, explica que a ética, no campo tributário, engloba tanto o “agir moral-impositivo dos Poderes Públicos” como o “agir moral-tributário do Contribuinte”.⁹⁷² Para o autor, a “moral da tributação correspondente à ética fiscal” seria pressuposto para a “moral fiscal dos cidadãos”.⁹⁷³

Tendo sido apresentadas essas questões preliminares, a seguir serão abordados direito, moral e ética, bem como moral tributária.

3.2.1.1 Direito, moral e ética

Conforme antes explicado (ver Item 1.1.1.1), direito e moral foram separados com o advento do paradigma do positivismo jurídico.

Diante da reaproximação promovida pelo paradigma neoconstitucionalista (ver Item 1.1.1) e da virada Kantiana (ver Item 1.1.2.4), porém, urge discutir-se a legitimidade da tributação a partir das ideias correspondentes.

A propósito, nas palavras de Torres, “com a retomada do relacionamento entre ética e direito” tornou-se imperativo discutir-se, inclusive, a “legitimidade do próprio Estado Democrático Fiscal”.⁹⁷⁴

Ademais, como exposto por Atienza, “o reconhecimento de uma realidade como jurídica, como Direito válido, não pode se fazer sem recorrer à moral”.⁹⁷⁵

A questão é antiga. O relacionamento entre ética e direito tributário já havia sido abordado outrora. Conforme assinalado por Gerloff, a “tendência ética ou político-social” já havia sido defendida por pesquisadores com diferentes orientações metodológicas e seu “representante mais eminente” teria sido Adolph Wagner.⁹⁷⁶

1961. p. 102, tradução nossa (la *ética* impositiva del *legislador* y de la *moral* impositiva de los *contribuyentes*).

⁹⁷¹ SULTAN, 1961, p. 83, tradução nossa (un análisis sociológico de las cuestiones de *ética y moral* impositivas).

⁹⁷² TIPKE, 2012, p. 7.

⁹⁷³ TIPKE, 2002, p. 28.

⁹⁷⁴ TORRES, 2005a, p. 39.

⁹⁷⁵ ATIENZA, 2001, p. 112, tradução nossa (El reconocimiento de una realidad como jurídica, como Derecho válido, no puede hacerse sin recurrir a la moral).

⁹⁷⁶ GERLOFF, 1961a, p. 36.

Desta forma, o que se discute nos tempos atuais representa, na verdade, a *retomada* de uma velha questão outrora abandonada no plano tributário, embora tanto a *ética*, relacionada às normas de conduta consideradas como universalmente válidas, como a *moral*, relacionada aos valores, costumes e normas de conduta, destinados a assegurar uma vida comum, justa e harmoniosa de uma determinada sociedade,⁹⁷⁷ sejam questões de suma importância no exame da legitimidade da tributação instituída.

Afinal, como apontado neste estudo, o direito constrói sua própria realidade, mas, dependendo do ponto de vista adotado, direito, moral e política podem estar conjugados ou, ao contrário, separados. Há possibilidade de conjugação de direito, moral e política quando haja uma análise histórica, sociológica e filosófica que leve em conta as realidades social, política, econômica e cultural como um todo. Dependendo do ponto de vista adotado, portanto, a tributação pode vir a ser legitimada sob distintas realidades. Isto é, em uma análise que seja histórica, sociológica e filosófica que leve em conta o pluralismo das realidades social, política, econômica e cultural, ou, ao contrário, em uma análise que seja estritamente jurídica e, por lógica, reducionista, que leve em conta uma única realidade (aquela construída pelo próprio direito).

Cumprido destacar, pelo exposto, que apesar de o positivismo jurídico ter separado direito e moral, há necessidade de se discutir, hoje, a legitimidade da tributação a partir de novas ideias que levem em conta direito, moral e ética.

3.2.1.2 Ética e moral tributária

Como explicado alhures (ver Item 1.1.1.1), para o neoconstitucionalismo, a Constituição é uma espécie de ponte entre o discurso jurídico e o discurso moral, motivo pelo qual a sua interpretação e aplicação não poderiam prescindir de valoração ética.

Tendo ocorrido uma “virada linguística” a partir da releitura da obra de Kant (virada kantiana), isso projetou a ética tributária e aproximou os valores da liberdade e da justiça no âmbito do direito tributário.

Aliás, Mandêta já havia escrito algo a respeito da questão, no campo tributário, quando disse que “a base do imposto é essencialmente moral”.⁹⁷⁸

⁹⁷⁷ JAPIASSÚ; MARCONDES, 2008, p. 97, 193.

⁹⁷⁸ MANDÊTTA, [s.d.], p. 23.

Para Tipke, a “moral tributária” exigiria a harmonização das leis tributárias não apenas com a Constituição, mas também “com a Ética corporificada em seus direitos fundamentais”. Ainda de acordo com o autor, cumpriria ao Poder Judiciário fixar os princípios da justiça tributária, porque seria o “guardião da moral impositiva”, enquanto que cumpriria ao Poder Legislativo orientar-se por esses princípios.⁹⁷⁹

Afinal, como defendido por Klaus Vogel, se cumprir as leis também é um “dever moral”, existe, de igual modo, um dever moral no agir do Estado e do contribuinte.⁹⁸⁰

Gerloff também defende que a política econômica e a ciência financeira deveriam realizar postulados éticos, “começando com os princípios de justiça e universalidade da tributação até o princípio de impostos político-sociais de Adolph Wagner”.⁹⁸¹

Como o Estado Social e Democrático de Direito, em particular, deve almejar a justiça social (ver Itens 1.1.2.1 e 1.2.1.2), por conseguinte, também deve almejar a justiça tributária.

O contribuinte, por sua vez, integrante dessa sociedade cujo Estado tem por dever almejar a justiça tributária, possui o correspectivo dever ético de recolher os tributos criados por esse Estado.

Entretanto, conforme alertado por Gerloff, “todo gravame influi sobre a conduta do contribuinte”, em particular quando chega ou ultrapassa “determinada medida”. Por isso, há de se ter presente que, se a carga tributária ultrapassar essa “medida”, terminará por influir “sobre a conduta do contribuinte de forma tal que o efeito financeiro corre o perigo de se inutilizar ou de que a tributação produza efeitos indesejáveis”.⁹⁸²

Além disso, também há de se levar em consideração, por outro lado, o seguinte alerta exposto por Meisel:

Nos sujeitos passivos tributários existe má vontade, acumulada por tradições de desumana opressão tributária e de brutal execução tributária, invencíveis resistências político-sociais e econômicas, não sociais e egoístas. A moral tributária no conceito da

⁹⁷⁹ TIPKE, 2012, p. 79, 87.

⁹⁸⁰ VOGEL *apud* TIPKE, 2012, p. 99.

⁹⁸¹ GERLOFF, 1961a, p. 36, tradução nossa (comenzando con los principios de justicia y universalidad de la imposición hasta el principio de impuestos político-sociales de A. WAGNER).

⁹⁸² GERLOFF, 1961b, p. 287, tradução nossa (Todo gravamen influye sobre la conducta del contribuyente [...] determinada medida [...] sobre la conducta del contribuyente en forma tal que el efecto financiero corre peligro de malograrse o que la imposición produzca efectos indeseables).

genuína cultura tributária, não é nunca algo natural. A mútua falta de confiança representa enormes dificuldades para a técnica tributária.⁹⁸³

Os fatos revelados em muitas épocas e lugares comprovam existir uma histórica resistência ao pagamento de tributos que, conforme quadro elaborado por Tipke, abrangeria diferentes condutas, ou melhor, distintas “atitudes mentais” dos contribuintes: a) o *homo oeconomicus* “pensa em sua vantagem econômica e não reconhece nenhum dever moral de conduta”, “cultiva um individualismo racional-egoístico”, age com torpeza, “sabe que ele também precisa do Estado e o Estado depende dos tributos”, mas deixa os pagamentos para os outros; b) o *barganhista* é partidário da compensação, sabe que “depende das prestações estatais e municipais”, mas “está convencido de que o Poder Público é um grande perdulário” e “provê o mínimo de prestações”, o que lhe autorizaria também ao mínimo; c) o *desgostoso* com o Estado; d) o *liberal* “gosta de classificar os tributos como quotas de sacrifício sem contraprestação”; e) o *elusor fiscal legalístico* geralmente busca “refúgios fiscais”, “tenta organizar sua conduta” com o auxílio de “assessores”, de tal modo que possa aproveitar-se das “lacunas, obscuridades da lei e favorecimentos fiscais” para pagar “o menos possível de tributos”; f) o *contribuinte inexperiente* ou *leigo*; g) o *sensível à justiça* se insurge contra a carga tributária desigual e, em especial, “contra o número excessivo de favorecimentos fiscais”.⁹⁸⁴

Algumas dessas condutas se prestam a explicar a evasão fiscal existente, mas cumpre lembrar aqui que, em conjunto com esta evasão, também existe uma odiosa opressão fiscal, o que em parte explicaria, por sua vez, a motivação da prática.

Não obstante a explicação, cabe alertar que existe um dever ético de se recolher tributos, já que, nas palavras de Tipke:

[...] o agir moral-fiscal dos cidadãos em comum traz vantagens de que somente com a ajuda dos tributos podem ser produzidos serviços públicos

⁹⁸³ MEISEL, Franz. *Técnica impositiva*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 362, tradução nossa (En los sujetos imposables existe mala voluntad, acumulada por tradiciones de inhumana presión tributaria y de brutal ejecución impositiva, invencibles resistencias político-sociales y económicas, no sociales y egoístas. La moral impositiva en el concepto de genuina cultura impositiva, no es nunca algo natural. La mutua falta de confianza representa enormes dificultades para la técnica impositiva).

⁹⁸⁴ TIPKE, 2012, p. 103-106, 108, 110, 123, 125.

que o indivíduo não pode realizar sozinho, mas que para uma coexistência civilizada são imprescindíveis.⁹⁸⁵

Por isso, transcrevendo-se os ensinamentos de Tipke, ao positivismo do direito tributário “deve ser oposta uma Ética fiscal do Estado e dos Contribuintes; [...] por motivo de direitos fundamentais, que fixam de antemão um mínimo ético indisponível à sociedade pluralista”.⁹⁸⁶

O direito tributário não pode prescindir, portanto, nem da ética nem da moral. Embora Tipke alerte que, até agora, “lamentavelmente precisou desabrochar sem os filósofos estabelecidos da Moral”, ele próprio reconhece que “da Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes ocuparam-se filósofos do Estado e economistas, até teólogos, e [...] em tempos mais recentes juntaram-se também os juristas”.⁹⁸⁷

Cumprir destacar, em suma, que a ética e a moral tributária dizem respeito ao dever do Estado almejar a justiça tributária, mas também ao dever do contribuinte recolher tributos para esse Estado.

3.2.2 Justiça tributária

Já foi explicado que o tributo, no Brasil, cumpre função social porque é instrumento empregado para a consecução da justiça social (ver Item 2.1.2.3).

Reportando-se a tudo o que foi exposto alhures (ver Item 1.2.1.2) acerca da justiça social, cumpre complementar aqui que, conforme ensinado por Leonetti, a justiça social é praticada quando, simultaneamente:

- a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévia e democraticamente definidos e segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.⁹⁸⁸

Escrevendo sobre essa justiça, Costa complementa que ela deve ser compreendida em toda a sua dimensão, incluindo, por conseguinte, a justiça tributária, de modo que o contribuinte tenha “o direito de ser tributado de maneira justa”.⁹⁸⁹

⁹⁸⁵ TIPKE, 2012, p. 114.

⁹⁸⁶ TIPKE, 2012, p. 14.

⁹⁸⁷ TIPKE, 2012, p. 9, 12.

⁹⁸⁸ LEONETTI, 2003, p. 174.

⁹⁸⁹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 379.

Queiroz, por sua vez, diz que a busca da justiça seria o principal fundamento e alicerce sobre o qual se sustenta um sistema tributário.⁹⁹⁰

Como ressaltado por Marins, embora não se encontre, no sistema constitucional tributário brasileiro, a expressão *justiça tributária*, “encontram-se diversos conceitos éticos juridicizados (princípios de Direito justo) que permitem o contraste entre a norma jurídica e seu supedâneo constitucional”.⁹⁹¹

Por isso, Godoi critica a “visão insulada”, tradicional, na qual a justiça tributária:

[...] é analisada de forma independente das indagações sobre a equidade ou a justiça de maneira global pela qual as ações governamentais atingem a vida das pessoas e a distribuição de renda, bem-estar e riqueza entre os indivíduos.⁹⁹²

A propósito, correlacionando o princípio da justiça tributária com a ética fiscal pública e privada, Nogueira lembra, inclusive, que a justiça “está no centro de qualquer discussão ética”, que “viver eticamente é viver conforme a justiça” e que “tributar e gastar de forma ética é tributar e gastar conforme a justiça tributária”.⁹⁹³

Tipke e Lang dizem, por sua vez, que a justiça tributária “vive da *moral impositiva (Bestuerungsmoral)* do Estado e da *moral do contribuinte (Moral der Steuerzahler)*”.⁹⁹⁴

No mesmo sentido, Gerloff também já havia afirmado que o princípio da justiça é ético e que, na tributação, isso poderia ser alcançado através dos princípios da universalidade e da igualdade, “às vezes também na proporcionalidade da tributação”.⁹⁹⁵

⁹⁹⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. *O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência: injustiça social?* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 239.

⁹⁹¹ MARINS, James. *Justiça tributária e processo tributário: ensaios*. Curitiba: Champagnat, 1998. p. 32-33.

⁹⁹² GODOI, 2013, p. 147.

⁹⁹³ NOGUEIRA, 2004b, p. 260.

⁹⁹⁴ TIPKE; LANG, 2008, p. 53.

⁹⁹⁵ GERLOFF, 1961b, p. 238, tradução nossa (a veces también la *proporcionalidad* de la imposición).

Neumark, por outro lado, lembra que foi Adolph Wagner, em meados do século XIX, “um dos primeiros a destacar as íntimas relações existentes entre a justiça social e a justiça fiscal”.⁹⁹⁶

A justa tributação, portanto, há tempos tem sido objeto de análise na doutrina do Direito, a qual terminou empregando as expressões justiça tributária e justiça fiscal como sinônimas.

Tendo em consta o exposto, a seguir serão diferenciadas as ideias da justiça fiscal e da justiça tributária. Ao final, será discutido o dever de o Estado brasileiro almejar uma justa partilha da carga tributária.

3.2.2.1 Justiça fiscal e justiça tributária

As expressões justiça tributária e justiça fiscal conduzem à ideia de justiça e, por conseguinte, à realização de uma justa partilha da carga tributária.

Apesar de o conceito de justiça fazer jus a um significado que seja o mais amplo e moderno possível e de a Constituição Federal acolher essa justiça como um valor supremo da sociedade contemporânea, a justiça tributária não foi alcançada, no Brasil, justamente (o pleonismo é proposital) porque não foi implementada, até hoje, uma justa partilha da carga tributária.

A questão será analisada mais à frente (ver Item 3.2.2.2). Aqui, cumpre abordar, de modo preliminar, o significado das expressões justiça tributária e justiça fiscal.

Conforme exposto por Costa, “as ideias de justiça e tributação, necessariamente relacionadas, convergem para a criação da noção de justiça tributária”.⁹⁹⁷

Entretanto, ainda de acordo com a autora, a expressão justiça tributária seria mais abrangente do que a expressão justiça fiscal. Para ela, esta última expressão seria preferencialmente empregada no Direito europeu e estaria relacionada apenas aos impostos.⁹⁹⁸

Torres lembra que a “justiça fiscal” seria uma “dimensão da justiça política”, ou melhor, “uma das possibilidades mais concretas da justiça política”, bem como aquela que oferece o “melhor instrumental para a redistribuição de rendas”. Por isso, o autor defende que a justiça fiscal seria o “caminho mais promissor para a efetivação da justiça distributi-

⁹⁹⁶ NEUMARK, 1994, p. 205, tradução nossa (uno de los primeros en destacar las íntimas relaciones existentes entre la justicia social y la justicia fiscal).

⁹⁹⁷ COSTA, 2007, p. 376.

⁹⁹⁸ COSTA, 2007, p. 376.

va, pela sua potencialidade para proceder, sob vários aspectos, à síntese entre a justiça social e a política”.⁹⁹⁹

Para este autor, portanto, a expressão justiça fiscal “abrange a justiça orçamentária, a tributária e a financeira propriamente dita (transferências intergovernamentais e subvenções econômicas e sociais)”.¹⁰⁰⁰

Já Tipke diz que a “justiça fiscal” seria o “valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes”.¹⁰⁰¹

Falsitta, por sua vez, entende que a ideia seria de uma “latitude vastíssima”, apesar de o “problema da justiça tributária” ter nascido apenas mais recentemente, com o surgimento da correta noção da “natureza e função do imposto”.¹⁰⁰²

De acordo com Caliendo, a “justiça fiscal” poderia ser entendida como um princípio estruturante do sistema jurídico tributário, ou como um princípio hermenêutico fundamental na aplicação de normas jurídico-tributárias.¹⁰⁰³

Nas palavras de Tipke e Lang, a justiça é “o primeiro pressuposto” para a racionalidade e a aceitação de um tributo, de forma que, em face de “primado da justiça”, um tributo injusto não se justificaria em um Estado de Direito, mesmo se preenchesse “otimizadamente todas as máximas tributárias”.¹⁰⁰⁴

Nogueira enumera duas características necessárias em uma sociedade democrática, ao se falar em “justiça tributária”:

I - uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade e, II - cidadãos-contribuintes que em uma democracia constitucional pagam tributos e mantêm um fundo comum público, destinado a garantir a oferta de bens e de serviços impossíveis de serem assegua-

⁹⁹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, 1998. p. 39.

¹⁰⁰⁰ TORRES, 2005a, p. 123.

¹⁰⁰¹ TIPKE, 2002, p. 18.

¹⁰⁰² FALSITTA, Gaspare. Perfis da tutela constitucional da justiça tributária. Tradução de Andrei Pitten Velloso. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 72, jan./fev. 2007. p. 166, 169.

¹⁰⁰³ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Revista Jurídica Tributária*, Porto Alegre, n. 1, abr./jun. 2008. p. 39-40.

¹⁰⁰⁴ TIPKE; LANG, 2008, p. 394.

rados com equidade a todos os cidadãos, se entregues ao mercado.¹⁰⁰⁵

Silva, por outro lado, complementa que a capacidade contributiva, nos ordenamentos jurídicos contemporâneos, seria o critério prevalente para se alcançar a igualdade na tributação e, por conseguinte, a “justiça fiscal”.¹⁰⁰⁶

Segundo Uckmar, essa igualdade perante o ônus tributário significaria “justiça tributária”, em seu sentido “pré-jurídico e moral ao qual fazem frequente menção não só os juristas, mas também os economistas”.¹⁰⁰⁷

Para Velloso, a justiça tributária “está assentada no princípio da igualdade tributária”.¹⁰⁰⁸

Tipke e Lang também dizem que a justiça tributária “está vinculada ao postulado de Estado de Direito da *igualdade fiscal* e inclui imposição uniforme segundo a capacidade contributiva econômica”.¹⁰⁰⁹

Godoi, de igual forma, entende que “o princípio que orienta a justiça tributária é o princípio da igualdade” e complementa que a capacidade contributiva seria um “subprincípio importante e atuante, mas não o único”.¹⁰¹⁰

Derzi também afirma que “a capacidade contributiva é de fato a espinha dorsal da justiça tributária, é o critério que inspira a igualdade. Mas não é o único”.¹⁰¹¹

Percebe-se, pelo exposto, que parte da doutrina tributarista relaciona as figuras da justiça tributária e da justiça fiscal ao princípio da capacidade contributiva (ligado, por sua vez, ao princípio da igualdade) e emprega ambas as expressões, não raras vezes, como sinônimas.

Não obstante, Mattos diferencia a justiça tributária da justiça fiscal, tendo as classificado, de modo conjunto com a justiça social, após

¹⁰⁰⁵ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito financeiro e justiça tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004a. p. 113.

¹⁰⁰⁶ SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva - mínimo existencial e confisco - como elementos de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 20, 2006. p. 200.

¹⁰⁰⁷ UCKMAR, 1976, p. 71.

¹⁰⁰⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 81-83.

¹⁰⁰⁹ TIPKE; LANG, 2008, p. 394.

¹⁰¹⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 213-214.

¹⁰¹¹ DERZI, 2001, p. 413.

discorrer acerca da alta concentração de riqueza verificada no Brasil sem a sua correspondente distribuição, como espécies da “justiça pública”:

[...] a justiça fiscal consiste na formulação dos orçamentos públicos de forma a contemplar, por um lado, a previsão de receitas decorrentes da imposição de normas que contemplem uma tributação justa e, por outro lado, a fixação das despesas decorrentes da aplicação de critérios de justiça na distribuição de recursos. A justiça tributária consiste na orientação da imposição da justa tributação, de forma que as receitas a serem contempladas nos orçamentos anuais o sejam por desdobramento da adoção de normas tributárias com fundamento em princípios [...]. A justiça social consiste na realização dos gastos orçamentários vinculados ao princípio da necessidade, visando à redução das desigualdades sociais e regionais, com a finalidade de construir uma sociedade livre, justa e solidária, conforme determina a Constituição.¹⁰¹²

De acordo com o autor, a justiça tributária e a justiça social seriam espécies de justiça que têm como gênero a justiça fiscal. Enquanto a justiça tributária se faz cobrando mais de quem pode mais e menos de quem pode menos, a justiça social se faz distribuindo-se a renda arrecadada com maior ênfase em quem pode menos e reduzindo-se tal destinação aos economicamente mais bem dotados.¹⁰¹³

Ainda transcrevendo-se as palavras de Mattos, a justiça fiscal seria realizada “com a elaboração dos orçamentos públicos, ao buscar o justo equilíbrio entre receitas e despesas”, enquanto que a justiça tributária estaria “orientada para a realização de um sistema normativo justo, a partir da hermenêutica jurídica do sistema tributário constitucional”.¹⁰¹⁴

Resta claro, assim, que a justiça tributária se faz mediante uma justa partilha da carga tributária, isto é, cobrando mais de quem pode mais e menos de quem pode menos.

¹⁰¹² MATTOS, Samuel da Silva. *Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social*. In: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Direito tributário e outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC*. Florianópolis: Insular, 2015. p. 283.

¹⁰¹³ MATTOS, Samuel da Silva. *Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social*. Tese (Doutorado) - CCI, PPGD, UFSC, Florianópolis, 2005. p. 387.

¹⁰¹⁴ MATTOS, 2005, p. 368-369.

Aliás, Piscitelli também entende que a “justiça tributária”, de forma simplificada, significaria a “justa distribuição de ônus tributários”.¹⁰¹⁵

Logo, a justiça tributária diz respeito ao dever fixado ao Estado, na respectiva Constituição, no sentido de almejar uma justa partilha da carga tributária entre os diferentes grupos e indivíduos integrantes de uma sociedade.

Conforme alertado por Neumark, somente se pode falar de uma “tributação justa” e, em especial, de uma justa “partilha interindividual dos impostos”, se houver o cumprimento dos postulados da generalidade, da igualdade e da proporcionalidade.¹⁰¹⁶

Já Derzi adverte que “pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade e progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária”.¹⁰¹⁷

A advertência de Costa, por sua vez, é no sentido de que a “justiça tributária” se revela “como meta a atingir por meio dos princípios da generalidade e da universalidade da tributação, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco - todos, desdobramentos da isonomia”.¹⁰¹⁸

Cumpra destacar, em suma, que a justiça tributária se faz cobrando mais dos ricos (porque podem mais) e menos dos pobres (porque podem menos), isto é, mediante uma justa partilha da carga tributária.

3.2.2.2 Uma justa partilha da carga tributária

Conforme anotado anteriormente (ver Item 1.2.1.2), transcorridos 30 anos da promulgação da Constituição de 1988, a sociedade brasileira ainda convive com uma enorme concentração de renda e riqueza e uma injusta partilha da carga tributária.

Em face dessa realidade, a doutrina do Direito tem levantado diferentes ideias (cujos argumentos defendem o emprego de diferentes técnicas e mecanismos) para explicar e buscar fundamentar a necessidade de se promover uma justa tributação na sociedade contemporânea.

Diante das diferentes ideias construídas na doutrina do Direito, pode parecer que seria um reducionismo pretender que a justiça tributária apenas buscasse a implementação de uma justa partilha da carga tributária.

¹⁰¹⁵ PISCITELLI, Tathiane dos Santos. O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça distributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, abr./jun. 2009. p. 138.

¹⁰¹⁶ NEUMARK, 1994, p. 83-84.

¹⁰¹⁷ DERZI, 2001, p. 9.

¹⁰¹⁸ COSTA, 2007, p. 379.

ria, já que ela está imbricada com o princípio da justiça social, com a função social dos tributos, com o princípio da solidariedade fiscal, com a opressão fiscal, com a ética e a moral tributárias, com o princípio da igualdade tributária, com o princípio da capacidade contributiva, com a concentração de renda e riqueza, com o mínimo existencial, com os deveres, direitos e garantias do contribuinte, e com os princípios da generalidade, universalidade, proporcionalidade, progressividade, pessoalidade, seletividade e extrafiscalidade, dentre outras figuras.

Ocorre que isso tudo está emaranhado no sistema constitucional tributário brasileiro, de forma que a justiça tributária só seria alcançada, no Brasil, se, e somente se, fosse implementada uma justa partilha da carga tributária.

Em outras palavras, uma justa partilha da carga tributária constitui justamente o principal objetivo almejado em tudo aquilo que foi acima arrolado.

Ademais, conforme Ávila, para a consecução da justiça tributária, há de se ter presente que a Constituição e todo o sistema jurídico devem ser interpretados como unidade, de modo que o direito tributário “não consiste apenas na totalidade dos dispositivos que se referem à matéria tributária”.¹⁰¹⁹

Aliás, Baleeiro já ensinava que o campo do direito constitucional tributário não estaria encerrado nas disposições específicas de matéria fiscal: “Ao lado dos princípios expressos de tributação, vigoram [...] outros princípios constitucionais inerentes ao regime e considerados garantias individuais”.¹⁰²⁰

É verdade que a carga tributária terminou por beirar um limite odioso no atual modelo de Estado Social, tal qual verificado na atualidade, aliás, aqui no Brasil.

Entretanto, como já alertava Rousseau:

[...] há governos mais ou menos vorazes, e as diferenças são fundadas com base neste outro princípio de que quanto mais as contribuições públicas se afastam da sua fonte, mais são onerosas. Não é com base na quantidade de impostos que se deve medir essa carga, mas do caminho que elas têm a fazer para voltar às mãos de onde saíram. Quando essa circulação é rápida e bem estabelecida, pouco importa que se pague pouco ou muito: o povo é sempre rico e as finanças vão sempre bem. Ao

¹⁰¹⁹ ÁVILA, 2008a, p. 60, 82-83.

¹⁰²⁰ BALEEIRO, 2001, p. 783.

contrário, por menos que o povo contribua, quando esse pouco não volta a ele, continuando sempre a contribuir ele se esgota: o Estado nunca fica rico, e o povo fica sempre mais pobre.¹⁰²¹

Essa advertência continua válida para os dias de hoje e tem sido repetida na doutrina do Direito contemporâneo, embora formulada com o emprego de outras palavras.

Nesse sentido, Tipke e Lang, *e.g.*, escrevem que, quanto mais alta for a necessidade financeira do Estado a ser suportada pelos contribuintes, “tanto *mais justa* precisa ser a distribuição das cargas tributárias, tanto mais precisamente deve ser manejada a *generalidade e igualdade da imposição*”.¹⁰²²

É por isso que, conforme destacado por Meisel, “a equitativa distribuição da carga tributária aparece como o principal problema da economia impositiva”.¹⁰²³

Também é por isso que, agora nas palavras de Neumark, a “justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos” seria “imperativo ético para todo Estado de Direito”.¹⁰²⁴

Já Lapatza escreve o seguinte acerca da ideia da “justiça tributária”, vista como uma justa partilha da carga tributária:

[...] os textos constitucionais encerram dentro de si os princípios básicos do ordenamento jurídico de cada país e neles podem se inserir certos princípios relativos à partilha das cargas tributárias. A Constituição reflete, deve refletir, a ideia de justiça que uma comunidade politicamente organizada professa em um determinado momento histórico e os princípios constitucionais de justiça tributária devam refletir, portanto, esta ideia do justo referida à concreta esfera dos tributos.¹⁰²⁵

¹⁰²¹ ROUSSEAU, 2011, p. 134.

¹⁰²² TIPKE; LANG, 2008, p. 55.

¹⁰²³ MEISEL, 1961, p. 375, tradução nossa (La equitativa distribución de la carga tributaria aparece como el problema principal de la economía impositiva).

¹⁰²⁴ TIPKE, 2002, p. 27-28.

¹⁰²⁵ LAPATZA, J. J. Ferreiro. Justicia tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, out./dez. 1988. p. 12, tradução nossa (los textos constitucionales encierran dentro de sí los principios básicos del ordenamiento jurídico de cada país y en ellos suelen insertarse ciertos principios relativos al reparto de las cargas tributarias. La Constitución refleja, debe reflejar, la idea de justicia que una comunidad organizada políticamente profesa en un momento histórico

No Brasil, em particular, a justiça tributária só pode vir a ser alcançada se, e somente se, for implementada uma justa partilha da carga tributária porque este propósito corresponde justamente a tudo aquilo que está emaranhado no sistema constitucional tributário brasileiro.

Uma justa partilha da carga tributária, em suma, constitui justamente um dos principais objetivos almejados no sistema constitucional tributário brasileiro. Somente pode vir a ser alcançada, porém, se forem implementados (isto é, efetivamente postos em prática) pelo Estado todas aquelas ideias (cujos argumentos defendem o emprego de diferentes técnicas e mecanismos) para explicar e buscar fundamentar a necessidade de se promover uma justa tributação.

Dessa forma, apesar de o “problema da justiça tributária” ser de uma “latitude vastíssima”,¹⁰²⁶ cumpre lembrar que Berliri já havia alertado outrora que o “problema da justiça tributária” seria exatamente a questão relativa à justa partilha da carga tributária:

Com que critérios e com arranjo aos quais princípios se deve repartir entre os distintos contribuintes, segundo justiça, a despesa dos serviços públicos, quando a partilha não se atribua outro fim que o de cobrir, precisamente, aquela despesa?¹⁰²⁷

A questão a merecer maior importância, então, quando se fala em justiça tributária, seria aquela relacionada à implementação de uma justa partilha da carga tributária.

Afinal, há de se ter presente que a partilha da carga tributária deve ser informada, conforme ensinado por Tipke e Lang, por “motivos e interesses do Bem Comum”, de forma que o Estado tem que “velar pela justa repartição dos ônus fiscais”.¹⁰²⁸

Há de se observar, por outro lado, conforme alertado por Tipke, que “uma igualdade no injusto não existe”.¹⁰²⁹

Nesse sentido, aliás, Lapatza escreve o seguinte:

[...] seria injusto que se fizesse pagar o mesmo que o titular de uma grande fortuna o mais humil-

determinado y los principios constitucionales de justicia tributaria deben reflejar, por tanto, esta idea de lo justo referida a la concreta esfera de los tributos).

¹⁰²⁶ FALSITTA, 2007, p. 169.

¹⁰²⁷ BERLIRI, 1986, p. 45, tradução nossa (¿Con qué criterios y con arreglo a qué principios se debe repartir entre los distintos contribuyentes, según justicia, el gasto de los servicios públicos, cuando al reparto no se atribuya otro fin que el de cubrir, precisamente, aquel gasto?).

¹⁰²⁸ TIPKE; LANG, 2008, p. 53, 230.

¹⁰²⁹ TIPKE, 2012, p. 131.

de dos cidadãos. [...] Quanto maior seja a riqueza de um indivíduo, sua capacidade econômica, maior há de ser a quantidade com que haja de contribuir para o suporte das despesas públicas. Só assim se suportam de igual forma as cargas tributárias. Só assim estas cargas são igualmente gravosas para os distintos contribuintes.¹⁰³⁰

O curioso nisso tudo é que Borges também já havia dito isso no século XIX:

[...] os tributos são funestos à riqueza d'uma nação, quando não são apropriados aos recursos e faculdades dos contribuintes, quando são lançados sem discernimento, desigualmente repartidos, percebidos intempestivamente, e sobre tudo quando a cobrança não é vigiada, e fiscalizada por uma administração habil e activa.¹⁰³¹

Entretanto, a ideia não teria sido objeto de uma maior preocupação nos estudos realizados em diferentes épocas e lugares por alguns governos como, *e.g.*, na Itália (quando foram realizados estudos para uma reforma tributária em 1962), no Reino Unido (quando foram realizados estudos para analisar a estrutura do sistema tributário em 1978) e no Brasil (quando foram realizados estudos para a reforma tributária em 1987).¹⁰³²

¹⁰³⁰ LAPATZA, 1988, p. 13, tradução nossa (sería injusto que se hiciera pagar lo mismo al titular de una gran fortuna que al más humilde de los ciudadanos. [...] Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes).

¹⁰³¹ BORGES, 1844, p. 20.

¹⁰³² COSCIANI, Cesare. *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*. Milano: Giuffrè, 1964; MEADE, James Edward. *The structure and reform of direct taxation: report of a committee chaired by professor J. E. Meade*. London: The Institute for Fiscal Studies; George Allen & Unwin, 1978; INPES. Estudos para a reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 1, Rio de Janeiro, n. 104, mar. 1987a; _____. _____.: tributação da renda e do patrimônio. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 2, Rio de Janeiro, n. 105, mar. 1987b; _____. _____.: tributação de mercadorias e serviços. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 3, Rio de Janeiro, n. 106, mar. 1987c; _____. _____.: contribuições sociais. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 4, Rio de Janeiro, n. 107, mar. 1987d; _____. _____.: federalismo fiscal. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 5, Rio de Janeiro, n. 108, mar. 1987e.

A comissão de estudos instituída no Brasil, em particular, já tinha presente que o conceito moderno de “justiça fiscal” estaria baseado na “efetiva capacidade de pagamento do contribuinte” e, por isso, de modo pontual, levou em consideração a evolução da “carga tributária bruta global” de 1970 a 1986 para formular a proposta de reforma do sistema tributário em vigor,¹⁰³³ mas não atribuiu uma maior importância à busca por uma justa partilha da nova carga tributária que estava para ser implementada com a promulgação da Constituição de 1988. Com isso, perdeu uma oportunidade histórica de afastar antigas mazelas.

A ideia também não foi objeto de uma maior preocupação por parte da comissão de estudos instituída na Itália porque tinha como um dos principais objetivos a adequação do seu sistema tributário às recomendações contidas no relatório da Comissão Fiscal e Financeira da Comunidade Econômica Europeia,¹⁰³⁴ então presidida por Neumark, cujos estudos, por sua vez, tinham o objetivo de harmonizar a política fiscal e financeira naquela Comunidade.¹⁰³⁵

Da mesma forma, a comissão de estudos instituída no Reino Unido não atribuiu uma maior preocupação com uma justa partilha da carga tributária, apesar de ter apontado diversos fatores que deveriam ser levados em conta na tributação:

[...] a escolha da estrutura tributária deve ter em conta muitos fatores; os efeitos sobre os incentivos econômicos; a equidade entre as pessoas de capacidade tributária similar; os efeitos após a distribuição entre ricos e pobres; se é compatível com desejáveis relações econômicas internacionais; e sua simplicidade, facilidade de entendimento e ausência de custos administrativos excessivos.¹⁰³⁶

¹⁰³³ INPES, 1987a, p. 2; INPES, 1987b, p. 20.

¹⁰³⁴ COSCIANI, 1964, p. 14, 57-58.

¹⁰³⁵ NEUMARK, Fritz. *Rapport sur l'étude des problèmes de politique fiscale et financière dans la CEE*. Communauté Économique Européenne, DOC.CEE8070, du 06.12.1962.

¹⁰³⁶ MEADE, 1978, p. 23, tradução nossa (the choice of tax structure must take into account many factors; the effects on economic incentives; its fairness as between persons of similar taxable capacity; its effects upon distribution between rich and poor; whether it is compatible with desirable international economic relations; and its simplicity, ease of understanding, and absence of excessive administrative costs).

No Brasil, tendo sido promulgada a Constituição de 1988, foi imposto ao Estado brasileiro o dever de almejar a justiça tributária em face do novo sistema constitucional tributário instaurado.

Entretanto, como a doutrina do Direito tem levantado diferentes ideias (cujos argumentos defendem o emprego de diferentes técnicas e mecanismos) para explicar e buscar fundamentar a necessidade de se promover uma justa tributação, a maior parte, aparentemente, terminou por não levar em conta que ela só poderia vir a ser alcançada justamente se, e somente se, vier a ser implementada uma justa partilha da carga tributária.

Para a consecução dessa justiça tributária, ou melhor, para a consecução de uma justa partilha da carga tributária, todas as bases econômicas reveladoras de riqueza passíveis de incidência tributária (renda, patrimônio e consumo) devem ser oneradas.

Nesse sentido, inclusive, Costa alerta que diferentes imposições fiscais devem recair sobre renda, patrimônio e consumo:

[...] os índices de capacidade econômica reportam-se sempre a esses três conceitos; são plurais, porque plurais são os fatos reveladores da aptidão econômica dos sujeitos. Em consequência, a justiça fiscal somente pode ser atingida se, dentre outras exigências, tais bases forem devidamente apreendidas nos diversos impostos integrantes do sistema tributário.¹⁰³⁷

Embora isso tenha sido posto em prática, em parte, no Brasil, ainda não foi implementada aqui uma justa partilha da carga tributária.

O peso da tributação indireta, *e.g.*, continua muito maior do que o da tributação direta, o que tem gerado um efeito regressivo no sistema tributário como um todo.¹⁰³⁸

Nessa realidade, frente à necessidade de maiores recursos financeiros, o Estado brasileiro continua adotando políticas tributárias que afrontam o seu dever de almejar a justiça tributária.

Por outro lado, dentre as muitas ideias existentes para explicar e buscar fundamentar a necessidade de se promover uma justa tributação na sociedade contemporânea, uma parcela da doutrina tem buscado aproximar a justiça tributária e a redistribuição de renda e riqueza (ver Item 1.2.1.3).

¹⁰³⁷ COSTA, 2007, p. 87.

¹⁰³⁸ POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e justiça tributária*. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 2 nov. 2016.

Como explicado por Neumark:

De acordo com o postulado da redistribuição é necessário estruturar o conjunto da política fiscal de maneira que a distribuição interindividual das cargas fiscais ocorra progressivamente, por cima das proporções necessárias para a realização do princípio da capacidade contributiva, a fim de conseguir desta maneira uma redistribuição de renda e riqueza que seja compatível com as instituições fundamentais de uma economia de mercado e que, de acordo com a concepção dominante, se considere justa.¹⁰³⁹

Esta última questão será retomada mais adiante (ver Item 3.2.3.1). Aqui, cumpre destacar, em suma, que a justiça tributária só será alcançada se, e somente se, for implementada uma justa partilha da carga tributária entre os diferentes grupos e indivíduos integrantes da sociedade.

3.2.3 Dever de recolher tributos

O postulado ético-político da solidariedade tem sido objeto de particular enfoque no Estado Social e Democrático de Direito (ver Itens 1.1.2.1 e 1.2.1.1). Nesse modelo de Estado, a ideia da solidariedade fiscal busca, por intermédio da tributação, redistribuir renda e riqueza.

Em face dessa solidariedade fiscal, exsurge um dever ético do indivíduo contribuir para a comunidade em que vive. A ideia consta explicitada na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 quando estabelece o seguinte:

Artigo 29. 1. O indivíduo tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade.¹⁰⁴⁰

Em conjunto com o dever ético de contribuição, também exsurge, na expressão empregada por parte da doutrina do Direito, quando dis-

¹⁰³⁹ NEUMARK, 1994, p. 211, tradução nossa (De acuerdo con el postulado de redistribución es necesario estructurar el conjunto de la política fiscal de manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discorra progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de la capacidad de pago, a fin de conseguir de esta manera una redistribución de renta y riqueza que sea compatible con las instituciones fundamentales de una economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante, se considere justa).

¹⁰⁴⁰ DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. *Carta das Nações Unidas: Declaração dos direitos humanos*. Supervisão editorial de Jair Lot Vieira. 2. ed. Bauru: Edipro, 2005. p. 38.

corre acerca do modelo de Estado Social, um “dever fundamental” de recolher tributos.

Nas palavras de Miranda:

Relacionados com os direitos fundamentais apresentam-se os deveres fundamentais e outras situações jurídicas passivas, pois ‘o indivíduo tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade’.¹⁰⁴¹

Há quem diga, contudo, tal qual Canotilho, que deveria ser afastada a ideia de deveres fundamentais como o “outro lado” dos direitos fundamentais, isto é, como deveres contrapostos aos direitos fundamentais.¹⁰⁴²

De acordo com o autor, a ideia de “limites imanentes” aos direitos referidos por uma parcela da doutrina do Direito, que “justificar-se-iam em virtude da existência de ‘limites originários ou primitivos’ que se imporiam a todos os direitos”, merece “sérias reticências” porque “mesmo quando alguns deveres fundamentais estão conexos com direitos” como, *e.g.*, o dever de pagar impostos, “não se pode dizer que estes deveres constituem ‘restrições’ ou ‘limites imanentes’ dos direitos com ele conexos”.¹⁰⁴³

Cumprе esclarecer aqui, porém, que diferentemente da questão acima levantada por Canotilho, a questão objeto deste estudo cuida de limites imanentes que dizem respeito ao proceder do Estado, não de limites que digam respeito ao proceder dos indivíduos. Não obstante, ainda cumpre enfatizar, por outro lado, que também há quem diga, tal como Zagrebelsky, o seguinte:

[...] é impossível reduzir o ordenamento justo aos direitos, pois o postulado da justiça pertence a um *ethos* dominado pelos deveres, não pelos direitos individuais. Não se pode pretender a justiça e pensar em construí-la sobre os direitos, rechaçando os deveres.¹⁰⁴⁴

¹⁰⁴¹ MIRANDA, 1998, p. 71.

¹⁰⁴² CANOTILHO, 1996, p. 547-548.

¹⁰⁴³ CANOTILHO, 1996, p. 550, 607.

¹⁰⁴⁴ ZAGREBELSKY, 2011, p. 95, tradução nossa (es imposible reducir el orden justo a los derechos, pues el postulado de la justicia pertenece a un *ethos* dominado por los deberes, no por los derechos individuales. No puede pretenderse la justicia y pensar en construirla sobre los derechos, rechazando los deberes).

A maior parte da doutrina do Direito, entretanto, tem abordado a questão dos direitos sem atribuir a mesma importância à questão dos deveres coexistentes.

No âmbito do direito tributário, em particular, a doutrina costuma analisar a tributação instituída quase que invariavelmente sob o ponto de vista dos direitos e garantias do contribuinte sem atribuir uma maior relevância, na mesma abordagem empreendida, aos deveres coexistentes.

Há de se levar em consideração, porém, o dever ético do indivíduo contribuir para a comunidade em que vive. Nas palavras de Nabais, há de se levar em conta a ideia de que o dever fundamental de recolher impostos corresponde a um dever “para com o Estado”.¹⁰⁴⁵

Anota-se aqui, a propósito, que embora uma parte da doutrina tributarista examine a questão fazendo referência apenas aos impostos,¹⁰⁴⁶ ela tem sido ampliada, hoje, para também abarcar outras espécies tributárias.¹⁰⁴⁷

Tendo em conta o exposto, discorrer-se-á, a seguir, sobre a solidariedade fiscal, bem como sobre o dever ético e fundamental de contribuir com tributos na sociedade contemporânea.

3.2.3.1 Solidariedade fiscal

Não há como omitir em uma reflexão que diga respeito à justa tributação a valoração atribuída pela sociedade contemporânea ao postulado ético-político da solidariedade, nem tampouco a ideia de os tributos se prestarem a redistribuir renda e riqueza e, com isso, se prestarem ao cumprimento daquele postulado.

Também não há como omitir em uma reflexão no campo da tributação a atual conjuntura político-econômica envolta com interesses atuantes no cenário internacional por influência do fenômeno da globalização econômica, em cujo ambiente a especulação financeira terminou por se legitimar como investimento reprodutor da riqueza.

Embora o postulado ético-político da solidariedade ainda prevaleça na sociedade contemporânea, nem todos os ordenamentos jurídicos em vigor prestigiam as ideias correspondentes. Existem muitos interesses políticos e econômicos atuantes no cenário interno dos Estados que, por outro lado, têm direcionado suas políticas fiscais, seja mediante

¹⁰⁴⁵ NABAIS, 2012, p. 675.

¹⁰⁴⁶ NABAIS, 2012; TIPKE, 2002, p. 15.

¹⁰⁴⁷ NOGUEIRA, 2004b, p. 257; TORRES, 1995, p. 19.

influência na escolha das finalidades tributárias, seja mediante influência na fixação da destinação atribuída à receita tributária arrecadada.

Como denunciado por Godoi, a prática tributária universal tem demonstrado que os principais “arranhões” à capacidade contributiva e conseqüentemente ao princípio da igualdade tributária decorrem de “interesses arrecadatários menores, fruto ou da pura sanha fiscal dos governos tecnocratas, ou de favoritismos e *lobbies* parlamentares escusos e confessados”.¹⁰⁴⁸

Nessa realidade, coexistem opressão fiscal, má gestão dos recursos arrecadados e sonegação fiscal.

Paralelo à odiosa opressão fiscal instalada, tem crescido uma antiga resistência ao pagamento de tributos que, em parte, pode ser explicada pelo fato de não existir uma maior preocupação do Estado contemporâneo em esclarecer o contribuinte acerca do emprego das receitas tributárias arrecadadas e da importância desses recursos financeiros para as atividades estatais, apesar do conhecimento por parte desse Estado de que se construiu, no seio da sociedade, um sentimento de que pagar tributos seria “atitude vã e ineficaz”.¹⁰⁴⁹

Há necessidade de se atentar, contudo, nos termos antes já explicados neste estudo, que não seria correto fazer referência, no constitucionalismo contemporâneo, a liberdade e igualdade, a direitos e deveres, a direito e moral, como figuras contrapostas. Além disso, quando abordadas essas figuras, faz-se necessário observar que continua a existir um espaço vazio que mereceria ser preenchido trazendo à discussão justamente o postulado da fraternidade. Afinal, foi por ter levado em conta as desigualdades e as mazelas historicamente perpetuadas no Brasil, *e.g.*, que a Constituição de 1988 determina constituir objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, dentre outros, a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais.

A solidariedade social, para Nabais, seria uma ideia atual, “mais especificamente de finais do século XIX e princípios do século passado, constituindo a sua afirmação jurídica, e sobretudo a sua atual notoriedade, realidades relativamente recentes”.¹⁰⁵⁰

¹⁰⁴⁸ GODOI, 1999, p. 257.

¹⁰⁴⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ALVES, André Zampieri. *A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística*. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *Estudos de direito tributário*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 182-183.

¹⁰⁵⁰ NABAIS, 2005, p. 110.

Não obstante, de acordo com Torres, a ideia de solidariedade seria mais antiga, embora tenha sido abandonada pelo liberalismo no século XIX e em “boa parte do século XX”. Nas palavras do autor, a ideia foi recuperada “nas últimas décadas” com a reaproximação promovida entre ética e direito.¹⁰⁵¹

Conforme lembrado por Baleeiro, há muito tempo já se compreendem os efeitos promovidos pela tributação para redistribuição de renda e riqueza:

Há cerca de cinco séculos, eram compreendidos e conhecidos os efeitos da tributação sobre redistribuição da fortuna e da renda entre os indivíduos, pois Guicciardini, por essa época, resumiu em dois arrazoados os argumentos pró e contra a *décima scalata*, proposta em Florença para a Guerra de Pisa.¹⁰⁵²

Nabais explica que o termo *solidariedade*, no seu significado comum, “tem as suas raízes no étimo latino *solidarium*, que vem de *solidum*, *soldum*”. Daí porque a obrigação solidária, nas palavras de Nabais, seria “aquela em que cada um dos devedores está adstrito ao cumprimento da obrigação por inteiro e cada um dos credores tenha o direito a esse mesmo cumprimento também por inteiro”.¹⁰⁵³

Ainda de acordo com Nabais, a solidariedade pode ser entendida em dois sentidos. No sentido *objetivo*, alude à relação de pertencimento, “de partilha e de corresponsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade”. Já no sentido *subjetivo*, e de ética social, “exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade”.¹⁰⁵⁴

Nas palavras de Torres, a solidariedade “informa e vincula a liberdade e a justiça” e pode ser visualizada, ao mesmo tempo, como “uma obrigação moral ou um dever jurídico”.¹⁰⁵⁵

A Constituição Federal, em especial, prestigia o princípio da solidariedade social ao acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, e busca afastar desigualdades e mazelas históricas aqui perpetuadas.

Afinal, o postulado ético-político da solidariedade e demais ideias correspctivas são objeto de particular enfoque no Estado Social e De-

¹⁰⁵¹ TORRES, 2005a, p. 180.

¹⁰⁵² BALEEIRO, 1998, p. 192.

¹⁰⁵³ NABAIS, 2005, p. 111-112.

¹⁰⁵⁴ NABAIS, 2005, p. 112.

¹⁰⁵⁵ TORRES, 2009, p. 145.

mocrático de Direito. Nesse modelo de Estado, a ideia de solidariedade fiscal busca, por intermédio da tributação, redistribuir renda e riqueza.

O princípio de solidariedade fiscal, portanto, está imbricado com o princípio da solidariedade social e se exterioriza, nas palavras de Nogueira, na dimensão do “dever fundamental de pagar tributo”.¹⁰⁵⁶

Esse dever ético e fundamental de contribuir será examinado logo a seguir. Aqui, porém, cumpre anotar que, conforme destacado por Godoi, alguns entendem que a vinculação do tributo com a solidariedade “constitui uma ‘desculpa’ ou um ‘pretexto’ para justificar a cobrança de exações com graves violações das limitações constitucionais do poder de tributar”. Por isso, de acordo com o autor, não é raro deparar-se com “ilações alarmistas” e a “concepção já arraigada no senso comum e em setores da academia segundo a qual o tributo é essencialmente abusivo, uma norma de ‘rejeição social’, que agride os direitos do cidadão”. Não bastasse isso, como também exposto pelo autor, “nos meios mais conservadores da sociedade brasileira, ‘solidariedade social’ é vista como ‘inveja ressentida contra os ricos’”.¹⁰⁵⁷

Tendo sido feita referência à *inveja* na citação acima transcrita, cumpre registrar aqui, em contraponto, que, como realçado por Tipke, “de ‘inveja’ não se deve falar diante de uma clara ofensa ao princípio da igualdade”.¹⁰⁵⁸

Ademais, a solidariedade não influencia apenas a esfera da igualdade entre os indivíduos. Como antes explicado (ver Item 1.2.1.1), apesar de a solidariedade não se confundir com o postulado ético-político da fraternidade, também influencia a liberdade na medida em que estabelece um vínculo de fraternidade entre os contribuintes integrantes da respectiva comunidade.

Cumpre destacar, pelo exposto, que o princípio da solidariedade fiscal exterioriza um dever de corresponsabilidade, um dever ético e jurídico do indivíduo contribuir para a comunidade em que vive.

3.2.3.2 Dever ético e fundamental de contribuir

Os tributos têm sido instituídos, hoje, na maior parte dos ordenamentos jurídicos em vigor, em face daquela “fórmula positivista da lega-

¹⁰⁵⁶ NOGUEIRA, 2004b, p. 257.

¹⁰⁵⁷ GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; _____ (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 158, 163.

¹⁰⁵⁸ TIPKE, 2012, p. 66.

lidade burguesa liberal” (ver Item 3.1.2.1). Nessa realidade, o dever do indivíduo recolher tributos ao Estado contemporâneo corresponde, porque instituído por lei, a um dever legal.

Na atualidade, portanto, existe um dever jurídico de recolher tributos. Outrora, contudo, em algumas épocas e lugares, já houve um “dever patriótico” do indivíduo contribuir para o Estado em razão, *e.g.*, de guerras ou calamidades.

Mill, escrevendo sobre a liberdade, dizia que:

Embora a sociedade não esteja baseada num contrato, e embora nada de bom resulte de se inventar um contrato para dele se deduzirem obrigações sociais, todos os que recebem a protecção da sociedade têm o dever de retribuir o benefício [...].¹⁰⁵⁹

Conforme antes já apontado, apesar de o direito posto legitimar a tributação, esta tributação deve levar em conta direitos e garantias do contribuinte acolhidos na Constituição Federal para que aquela legitimidade não seja posta em dúvida.

Por outro lado, como explicado por Nabais, o dever de pagar impostos, nos tempos atuais, constitui um “pressuposto geral da existência e funcionamento do Estado”.¹⁰⁶⁰

No mesmo sentido, aliás, Tipke aduz que, “sem impostos e contribuintes ‘não há como construir um Estado’”, nem o Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social”.¹⁰⁶¹

Tipke e Lang lembram que outrora, sob o escopo liberal-clássico da tributação, a necessidade financeira do Estado estava limitada apenas à realização do ordenamento jurídico e econômico para a proteção do indivíduo. Por isso, os tributos representavam, naquela época, um “mal necessário”, um “preço da proteção do Estado”.¹⁰⁶²

O aforismo é antigo, mas, nas palavras de Tipke, não seria, na atualidade, “nenhum palavreado”, já que “sem limitações à liberdade não pode haver liberdade e paz jurídica”.¹⁰⁶³

Conforme lembrado por Torres, já existia no Estado patrimonial uma consciência do “significado” do tributo como “preço da liberdade”, mas o conceito teria sido modificado no Estado de polícia, quando o

¹⁰⁵⁹ MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. Tradução de Pedro Madeira. Lisboa: Edições 70, 2010. p. 133.

¹⁰⁶⁰ NABAIS, 2012, p. 59.

¹⁰⁶¹ TIPKE, 2012, p. 13.

¹⁰⁶² TIPKE; LANG, 2008, p. 53-54.

¹⁰⁶³ TIPKE, 2012, p. 44.

tributo passou a ser “fiador da conquista da riqueza e da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no comércio e no câmbio”. Com o advento do Estado Liberal, ainda de acordo com o autor, aprofundou-se a “ideia” do tributo como “preço da liberdade”, antes expandido com a separação promovida entre a fazenda do rei e a fazenda pública e com a transferência do poder tributário para o Poder Legislativo, ocasião na qual o tributo assumiu, então, a “característica” de “preço da liberdade”.¹⁰⁶⁴

No Estado Social, também nas palavras do autor, a justificativa do tributo passou a se apoiar em argumentos de justiça, “máxime no da capacidade contributiva”, tendo havido um decréscimo do “interesse pela questão da liberdade”. No Estado Democrático de Direito, porém, retornou a “ideia” do tributo como “preço da liberdade”.¹⁰⁶⁵

O tributo, hoje, para Torres, seria um “preço pago pela liberdade” porque “o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas”.¹⁰⁶⁶

De acordo com ele, a “liberdade fiscal significa que o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita”.¹⁰⁶⁷

De igual forma, Nogueira também afirma que o tributo é “o preço da liberdade”, mas complementa o seguinte:

[...] não basta a liberdade, em seu sentido negativo, para a construção do conceito de tributo. É necessário também que se garantam as condições iniciais da liberdade mediante a proibição de incidência fiscal sobre o mínimo necessário à existência digna.¹⁰⁶⁸

Martins, entretanto, fazendo referência àquele antigo “dever patriótico” do indivíduo recolher tributos e posicionando-se muito próximo à ideia do tributo como preço da liberdade, diz que, diante da alta carga tributária em vigor, não mais haveria o dever de suportá-la, bem como que, “na medida em que esta carga tributária é superior à exigida, aqueles que suportam pagam-na por coação efetiva e não por dever patriótico, pois rejeitam as normas que as impõem”.¹⁰⁶⁹

¹⁰⁶⁴ TORRES, 2005a, p. 11-12, 97-98.

¹⁰⁶⁵ TORRES, 2005a, p. 99.

¹⁰⁶⁶ TORRES, 2005a, p. 97.

¹⁰⁶⁷ TORRES, 1995, p. 411.

¹⁰⁶⁸ NOGUEIRA, 2004b, p. 255-256.

¹⁰⁶⁹ MARTINS, 1998b, p. 185.

Estevan, por sua vez, posicionando-se muito próximo à ideia do tributo como instrumento de consecução da justiça, alerta o seguinte:

[...] a percepção que se tem da justiça do sistema se encontra seriamente afetada, por razões muito diversas, dentre as quais se destacaria a consciência que na sociedade se tem das imensas possibilidades que se abrem à fraude e à elusão fiscal para determinados setores de rendas, que geralmente correspondem aos sujeitos dotados de maiores recursos econômicos, possibilidades que se têm acrescentados como consequência dos processos de livre circulação de capitais.¹⁰⁷⁰

Não tendo o Estado contemporâneo procurado atribuir uma maior preocupação atinente à implementação de uma justa partilha da carga tributária, o contribuinte terminou por se ver desvinculado daquele dever “ético”, “solidário”, “patriótico” de contribuir para a comunidade em que vive.

Nessa realidade, o contribuinte tem recolhido tributos em razão do dever legal fixado na ordem jurídica positiva em vigor, mas passou a adotar várias condutas que resultam em evasão fiscal.

Não obstante, os tributos continuam a representar um instrumento imprescindível à consecução das atividades fins de qualquer que seja o modelo de Estado instalado no mundo contemporâneo.

Conforme Nabais, que defende ser o imposto um “dever fundamental”, ele constitui, antes de tudo, um “contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*”, de forma que o imposto “não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado”, nem tampouco como um “mero *sacrifício* para os cidadãos”.¹⁰⁷¹

Já nas palavras de Torres, o tributo é um “dever fundamental” e “transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional”.¹⁰⁷²

¹⁰⁷⁰ ESTEVAN, 2002, p. 148, tradução nossa (la percepción que se tiene de la justicia del sistema se encuentra seriamente afectada, por razones muy diversas, entre las cuales destacaría la conciencia que en la sociedad se tiene de las imensas posibilidades que se abren al fraude y a la elusión fiscal para determinados sectores de rendas, que corresponden generalmente a los sujetos dotados de mayores recursos económicos, posibilidades que se han acrescentado como consecuencia de los procesos de libertad de circulación de capitales).

¹⁰⁷¹ NABAIS, 2012, p. 679.

¹⁰⁷² TORRES, 2005a, p. 181.

Nogueira também entende que o tributo corresponde a um “dever fundamental” no Estado Social, mas alerta que ele seria um “tributo ilegítimo” quando desvirtuado para outro fim porque terminaria por ofender os princípios da transparência fiscal e da justiça tributária.¹⁰⁷³

Alegando a inconstitucionalidade da tributação, aliás, muitos contribuintes têm adotado algumas condutas (“atitudes mentais”) que se prestam a explicar a evasão fiscal existente.

Ocorre que, como advertido por Tipke, o eventual “vício de inconstitucionalidade” deve afetar o caso concreto, de modo que a “consideração genérica” de que muitos “preceitos tributários” afrontariam a igualdade ou seriam inconstitucionais, não justifica o não recolhimento dos impostos.¹⁰⁷⁴

Ademais, cumpre ter presente que a evasão fiscal afronta tanto o dever ético como o dever legal de contribuir para a respectiva comunidade, fora o fato de essa evasão ocasionar maior oneração aos demais contribuintes.

Nas palavras de Torres:

Sendo o dever fundamental de pagar imposto fundado no princípio da solidariedade, segue-se que existe a necessidade de se observar a moralidade entre contribuintes. A sonegação fiscal e a síndrome da evasão transferem para os outros contribuintes o encargo financeiro da obrigação de pagar o tributo sonegado ou evadido.¹⁰⁷⁵

Não há espaço, desta forma, para extremos que busquem justificar a evasão fiscal em face de uma injusta partilha da carga tributária (ainda que aquela prática possa ser explicada, em parte, em razão da existência de uma odiosa opressão fiscal), nem tampouco em face do denominado “direito de resistência”.

Além de imoral, a evasão fiscal é ilegal. No Brasil, *e.g.*, a conduta foi tipificada como crime de sonegação fiscal na Lei n. 4.729, de 1965, e, na atualidade, encontra-se tipificada como crime contra a ordem tributária na Lei n. 8.137, de 1990.

É verdade que ainda persiste, no Brasil, uma odiosa opressão fiscal, uma má gestão das receitas tributárias arrecadadas e uma enorme corrupção nos mais diversos setores do Estado, mas isso não legitimaria a evasão fiscal.

¹⁰⁷³ NOGUEIRA, 2004b, p. 257, 259.

¹⁰⁷⁴ TIPKE, 2012, p. 101, 123.

¹⁰⁷⁵ TORRES, 2005a, p. 31.

Além disso, mesmo diante de um *estado de coisas opressivo e excludente*, continua difícil dizer, conforme afirmado por Tipke, a partir de qual “medida” a aceitação da carga tributária se transmudaria em resistência, apesar de alguns financistas declararem, ou presumirem, porque não o demonstraram, que o *breaking point* estaria situado perto dos 50%.¹⁰⁷⁶

Para Tipke, entretanto, “parece exigir-se demais da natureza dos homens quando se lhes tira tudo” ou quando “se lhes garante apenas um modesto mínimo existencial por meio de prestações sociais”.¹⁰⁷⁷

Seja lá qual for esse *breaking point*, a experiência acumulada no transcorrer da história tem demonstrado que, quanto maior a opressão fiscal, maior a evasão fiscal. Por outro lado, também tem demonstrado que, quanto maior a concessão de privilégios odiosos, maior a resistência ao dever de contribuir.

Privilégio odioso, nas palavras de Torres:

[...] é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.¹⁰⁷⁸

Conforme denunciado pelo autor, as isenções tributárias concedidas nos últimos tempos no Brasil, *e.g.*, representariam privilégios odiosos porque a política fiscal que implementou essas desonerações “está hoje sob suspeita generalizada de injustiça, improdutividade e perversidade fiscal”.¹⁰⁷⁹

De acordo com Tipke:

[...] favorecimentos fiscais frequentemente apenas servem ao bem de um Grupo. Introduzindo o legislador favorecimentos fiscais que não se referem a tais razões de bem comum [...], então age ele imoralmente; pois os contribuintes não favorecidos têm de compensar com impostos (ainda) maiores a queda de arrecadação, que surge com os favorecimentos.¹⁰⁸⁰

¹⁰⁷⁶ TIPKE, 2012, p. 53.

¹⁰⁷⁷ TIPKE, 2012, p. 53.

¹⁰⁷⁸ TORRES, 1995, p. 287.

¹⁰⁷⁹ TORRES, 1995, p. 297.

¹⁰⁸⁰ TIPKE, 2012, p. 66.

Ademais, nas palavras de Carrazza, “não se compadece com a noção de República o favorecimento de apenas alguns setores da sociedade”. O governo republicano deve “*semper et ad semper*, zelar pelos interesses da coletividade, e não de pessoas ou classes dominantes”, de forma que “é proibida a concessão de vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas”.¹⁰⁸¹

Cumpra alertar, porém, que muitas das desonerações tributárias então instituídas podem representar privilégios legítimos quando buscam a consecução do bem comum.

Aliás, como exposto pelo próprio Torres, as subvenções do Estado às instituições assistenciais, filantrópicas e educacionais, públicas ou privadas, *e.g.*, representam uma forma de proteção positiva do mínimo existencial e, por isso, representam privilégios legítimos.¹⁰⁸²

Mesmo parecendo contraditório, Derzi ressalva, levando em conta que algumas dessas desonerações tributárias buscam a consecução do bem comum, que “a Constituição e a doutrina consideram legítimas as isenções, os favores fiscais concedidos por lei e que, em princípio, beneficiam pessoas de grande capacidade econômica”.¹⁰⁸³

Derzi alerta, porém, que os incentivos fiscais não podem:

[...] ofender o princípio da igualdade formal, o qual assegura que as pessoas identicamente situadas devem merecer o mesmo tratamento, ou seja, o prêmio, a subvenção social ou a isenção do imposto. A norma de favorecimento não pode se constituir em privilégio de um grupo, mas deve atingir a todos que preenchem as condições para gozo da isenção.¹⁰⁸⁴

Afinal, de acordo com Nabais, há de se ter presente que cada contribuinte tem simultaneamente um dever de contribuir para a comunidade que integra e, simultaneamente, um direito “de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a mesma comunidade”.¹⁰⁸⁵

Transcrevendo-se as palavras de Nabais:

[...] a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da mesma, incumbindo, por conseguinte,

¹⁰⁸¹ CARRAZZA, 2008, p. 63, 76.

¹⁰⁸² TORRES, 2009, p. 117, 243.

¹⁰⁸³ DERZI, 2001, p. 413-414.

¹⁰⁸⁴ DERZI, 2001, p. 414.

¹⁰⁸⁵ NABAIS, 2005, p. 135.

ao Estado obrigar todos a cumprir o referido dever. Pois, embora tal dever, como qualquer dever, constitui diretamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente ele configura-se como uma posição ativa do contribuinte traduzida no direito de este exigir do Estado que todos os membros da comunidade [...] sejam efetivamente obrigados ao cumprimento do mesmo.¹⁰⁸⁶

O dever ético e fundamental do indivíduo contribuir com tributos para a comunidade em que vive, portanto, representa o papel que todos e todas devem cumprir em face de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade que terminaram acolhidos nas Constituições contemporâneas.

Logo, a ideia do tributo como um dever ético e fundamental não pode ser analisada sem levar em conta as ideias da solidariedade fiscal, do dever do Estado almejar a justiça tributária e do dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos.

Nas palavras de Torres, referindo-se ao “dever fundamental estabelecido pela Constituição”:

A ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: *o tributo é um dever fundamental*. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais.¹⁰⁸⁷

No mesmo sentido, Nogueira escreve o seguinte quando faz referência ao “dever ético de pagar o justo tributo”:

É impossível pensarmos a justiça tributária sem o dever ético de pagar o justo tributo. Por isso é preciso a sociedade brasileira avançar nos debates tributários, para enfim, acabar de vez com discursos que negam ao tributo, sua qualidade principal, que é o de ser o instrumento financeiro indispensável à realização da justiça tributária e, por conseguinte, justiça social.¹⁰⁸⁸

Cumprido destacar, em suma, que, sem tributos não há como subsistir um Estado. A obrigação de recolher tributos representa um dever ético (em qualquer que seja o modelo de Estado de Direito), um dever

¹⁰⁸⁶ NABAIS, 2005, p. 135.

¹⁰⁸⁷ TORRES, 2005a, p. 181.

¹⁰⁸⁸ NOGUEIRA, 2004a, p. 115-116.

legal (no Estado de Direito e, em particular, no Estado Liberal) e um dever fundamental (no Estado Social).

3.2.4 A desoneração tributária do mínimo existencial em face da justiça tributária e do dever de recolher tributos

Já foi explicado alhures (ver Item 3.1.4) que a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Como o Estado tem o dever de almejar a justiça tributária e o contribuinte tem o dever de recolher tributos que sejam justos, resta claro que a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com esses deveres também configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Em face dessa realidade, a Constituição Federal impõe ao Estado brasileiro o dever de promover a desoneração tributária do mínimo existencial para não inviabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família.

Conforme anotado antes (ver Item 2.2.1.1), as exonerações tributárias abrangem diferentes técnicas e mecanismos para a desoneração tributária: imunidades tributárias, isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos.

Tendo presente tudo o que foi apontado anteriormente (ver Item 3.1.4), cumpre recordar ser tarefa da sociedade aferir a legitimidade da tributação instituída e, inclusive, do próprio Estado. Se porventura esse Estado não for visto como instrumento da sociedade, pôr-se-á em dúvida a legitimidade do poder instituído e, inclusive, o próprio pacto social que o instituiu.

Deve-se atentar, por conseguinte, para aquele alerta da doutrina do Direito no sentido de que o Estado deveria observar algumas máximas há tempos divulgadas na literatura, outrora elaboradas por Adam Smith e difundidas no mundo contemporâneo.

Eis as quatro *máximas* recomendadas por Adam Smith, na época (1776), “em razão da evidente justiça e utilidade”:

I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. [...] II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve

ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. [...] III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte. [...] IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado.¹⁰⁸⁹

Essas máximas são muito lembradas pela doutrina jurídica quando relaciona o tema da justiça ao campo tributário, mas a alusão é feita, muitas vezes, como se elas fossem inéditas para aquela época e como se elas ainda hoje não tivessem sido implementadas.

Não obstante, como explicado por Gerloff, já se conheciam, outrora, fundamentos, princípios, máximas ou postulados relacionados à tributação, motivo pelo qual aquelas máximas, “economia, certeza, comodidade e justiça da tributação”, não teriam sido “algo novo para aquela época, senão a simples reiteração de algo conhecido e corrente na literatura”. Ademais, como também realçado pelo autor, “justamente estes quatro princípios”, da economia, certeza, comodidade e justiça da tributação, “já se falavam em um escrito do cardeal De Luca (1614-83)”.¹⁰⁹⁰

Eis a transcrição do trecho escrito por Gerloff:

Princípios acerca da tributação - em especial referentes à medida da tributação e a simples regras administrativas ou ensinamentos de prudência técnico-tributária - já se falavam na literatura mais antiga (Bíblia, Zendavesta). Os cameralistas alemães têm o mérito de haver se esforçado por estabelecer fundamentos, princípios, máximas ou postulados para a estrutura dos impostos. O aristocrata de Hamburgo, Jakob Friedrich von Bielfeld, exige ‘*égalité proportionnelle*’ e, no possível, pouca distração e vexação’ (*Institutions Politiques*, 1760 I, cap. 12, § 8). Johann Heinrich Gottlob von

¹⁰⁸⁹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. 3. ed. Tradução de Luiz João Baraúna. v. 3. São Paulo: Nova Cultural, 1988. p. 99-100.

¹⁰⁹⁰ GERLOFF, 1961b, p. 235, tradução nossa (algo nuevo para aquella época sino la simple reiteración de algo conocido y corriente en la literatura. [...] justamente estos cuatro principios [...] se hallan ya en un escrito del cardenal DE LUCA (1614-83)).

Justi (*System*, 1760, p. 696 e seguintes) estabelece seis princípios fundamentais; o mesmo Joseph von Sonnenfels (*Grundsätze*, 17), distingue princípios para vantagem do Estado e do cidadão. Johann Heinrich Ludwig Bergius (*Polizey und Cameralmagazin*, 1657-1774) já nomeava nove, e Georg Gottfried Strelin já advertia dez requisitos essenciais e seis acidentais (*Einleitung in die Lehre von den Auflagen*, 1778). Karl Gotthelf Prätorius distingue sete qualidades de um bom tributo, e seis princípios de sua melhor taxaçaõ e arrecadaçaõ (*Versuch über das Besteuerungswesen*, 1802). Também os mais antigos cameralistas manifestam pensamentos próximos deste tipo; assim Veit Ludwig von Seckendorff [...] e Wilhelm von Schröder. Para este último, o príncipe deve arrecadar de forma tal que tome onde haja e onde se possa prescindir de algo, e quando aquele que deve dar possa prescindir dele (*Fürstliche Schatzund Rentkammer*, 1686).¹⁰⁹¹

Muitos advertem, porém, que até hoje aquelas máximas não teriam sido implementadas, apesar de Derzi, em contraponto, escrever que:

¹⁰⁹¹ GERLOFF, 1961b, p. 235, tradução nossa (Principios acerca de la imposición -en especial referentes a la medida de la imposición y a simples reglas administrativas o enseñanzas de prudencia técnico-impositiva- se hallan ya en la literatura más antigua. (Biblia, Zendavesta). Los cameralistas alemanes tienen el mérito de haberse esforzado por establecer fundamentos, principios, máximas o postulados para la estructura de los impuestos. El aristócrata hamburgués v. BIELFELD, exige ‘égalité proportionnelle y, en lo posible, poca distracción y vejación’ (*Instit. pol.*, 1760 I, cap. 12, § 8). H. JUSTI (*System*, 1760, 696 sgtes.) establece seis principios fundamentales; lo mismo SONNENFELS (*Grundsätze*, 17), distingue principios para ventaja del Estado y del ciudadano. JOH. LUDW. BERGIUS (*Pol. und Cameralmagazin*, 1657-1774) nombra ya nueve, y GEORG GOTTFRIED STRELIN advierte ya diez requisitos esenciales y seis accidentales (*Einleitung in die Lehre von den Auflagen*, 1778). PRÄTORIUS distingue siete cualidades de un buen tributo, y seis principios de su mejor tasación y recaudación (*Versuch über das Besteuerungswesen*, 1802). También los más antiguos cameralistas manifiestan pensamientos aislados de este tipo; así v. SECKENDORFF [...] y v. SCHRÖDER. Para este último, el príncipe debe recaudar en forma tal que tome en donde haya y donde se pueda prescindir de algo, y cuando aquél que debe dar pueda prescindir de ello (*Fürstl. Schatzund Rentkammer*, 1686).

Os princípios básicos do sistema tributário, expressados pelo economista alemão von Justi, e difundidos por Adam Smith [...] inspiram códigos e constituições por mais de duzentos anos, porque mesclam não só padrões mínimos de ética e de justiça, como de técnica e razoabilidade.¹⁰⁹²

Eis a ideia original exposta por Johann Heinrich Gottlob von Justi: Primeiro e fundamental princípio é que os súditos estejam em condições para poder pagar os impostos e tributos. Se o imposto prejudica sua existência, se se toca a substância de seus patrimônios, os tributos se convertem em extorsões tirânicas.¹⁰⁹³

Cabe anotar, portanto, aquela outra advertência exposta por Sidou aqui no Brasil, relativa à carga tributária, no sentido de que o Estado, “pela mão dos governos sábios e prudentes”, não deveria estancar a fonte de onde flui o tributo. Deveria, sim, estimulá-la, “o que em linguagem moderna equivale a não matar a galinha dos ovos de ouro”.¹⁰⁹⁴

Conforme lembrado por Tipke, até os políticos terminaram por se convencer, no transcurso da história, que, quando as galinhas são abatidas, não põem mais ovos. Isto é, terminaram por se convencer que os impostos elevados também “alimentam a economia invisível e a evasão de tributos contra as quais pouco se pode fazer”.¹⁰⁹⁵

Por isso, o autor alerta que a renda, *e.g.*, só pode “ser retirada para fins fiscais na medida em que isso não leve - a curto ou longo prazo - ao esgotamento da fonte tributária ‘renda’”.¹⁰⁹⁶

Além disso, a tributação não pode incidir sobre a esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família.

Com o claro propósito de desoneração tributária do mínimo existencial, a Lei n. 7.713, de 1988, estabelece a isenção do imposto de renda incidente sobre os proventos de pensão, aposentadoria ou reforma militar do contribuinte nas seguintes hipóteses:

¹⁰⁹² DERZI, 2001, p. 3.

¹⁰⁹³ VON JUSTI *apud* GERLOFF, 1961b, p. 217, tradução nossa (Primer y fundamental principio es que los súbditos estén en condiciones para poder pagar los impuestos y tributos. Si el impuesto perjudica su existencia, si se toca la mécula de sus patrimonios, los tributos se convierten en extorsiones tiránicas).

¹⁰⁹⁴ SIDOU, 1978, p. 17.

¹⁰⁹⁵ TIPKE, 2012, p. 60-61.

¹⁰⁹⁶ TIPKE, 2012, p. 21.

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...]

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma; (Redação dada pela Lei n. 11.052, de 2004) [...]

XXI - os valores recebidos a título de pensão quando o beneficiário desse rendimento for portador das doenças relacionadas no inciso XIV deste artigo, exceto as decorrentes de moléstia profissional, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída após a concessão da pensão. (Incluído pela Lei n. 8.541, de 1992)

A Lei n. 9.250, de 1995, por sua vez, reafirma aquela isenção do imposto de renda incidente sobre os proventos de pensão, aposentadoria ou reforma militar do contribuinte nos seguintes termos:

Art. 30. A partir de 1º de janeiro de 1996, para efeito do reconhecimento de novas isenções de que tratam os incisos XIV e XXI do art. 6º da Lei n. 7.713, de 1988, com a redação dada pelo art. 47 da Lei n. 8.541, de 1992, a moléstia deverá ser comprovada mediante laudo pericial emitido por serviço médico oficial, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

§ 1º O serviço médico oficial fixará o prazo de validade do laudo pericial, no caso de moléstias passíveis de controle.

§ 2º Na relação das moléstias a que se refere o inciso XIV do art. 6º da Lei n. 7.713, de 1988, com a redação dada pelo art. 47 da Lei n. 8.541, de 1992, fica incluída a fibrose cística (mucoviscidose).

Aliás, a Lei n. 9.250, de 1995, também com o claro propósito de desoneração tributária do mínimo existencial, estabelece o direito de

dedução de algumas despesas na base de cálculo do imposto de renda do contribuinte na seguinte forma:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

I - de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário, exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva;

II - das deduções relativas: [...]

a) aos pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitalares, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias;

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de: (Redação dada pela Lei n. 11.482, de 2007) [...]

10. R\$ 3.561,50 a partir do ano-calendário de 2015; (Redação dada pela Lei n. 13.149, de 2015)

Percebe-se que a legislação acima transcrita (com o mero título de exemplificação) trata da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, não da imunidade tributária do mínimo existencial.

Em outras palavras, resta claro que a legislação infraconstitucional acima transcrita se presta à proteção da esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família. Isto é, diz respeito à ideia da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Afinal, como demonstrado nesta pesquisa, a Constituição Federal impõe ao Estado brasileiro o dever de almejar a justiça tributária, bem como o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos. Logo, o Estado brasileiro tem o dever de promover a desoneração do mínimo existencial para não inviabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família.

Há necessidade, por conseguinte, de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com o dever do Estado brasileiro almejar a justiça tributária e com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e isso configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

3.3 TRIBUTAÇÃO E DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Já foi explicado nos tópicos anteriores (ver Itens 3.1 e 3.2) configurar limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária e com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos.

Neste tópico, por derradeiro, cumpre levantar um outro limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro que diz respeito à necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com a dignidade da pessoa humana.

Em face do constitucionalismo contemporâneo, tanto as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, como as ideias dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça, devem levar em conta a dignidade da pessoa humana.

Portanto, tanto o Constituinte, quando das escolhas políticas para a fixação das imunidades tributárias, como o legislador infraconstitucional, quando das escolhas políticas das demais técnicas/mecanismos empregadas para a exoneração tributária (isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos), devem levar em conta a dignidade da pessoa humana.

Tendo presente que a persecução da dignidade da pessoa humana simboliza uma das principais ideias (senão a principal) presente nos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas da sociedade, que terminaram acolhidos nas Constituições contemporâneas, a seguir será analisada essa ideia, bem como o princípio da dignidade da pessoa humana positivado na Constituição Federal.

Ao final, após abordar a figura do mínimo não imponível e o direito do contribuinte e sua família à existência digna, será discutida a questão relativa à imunidade tributária do mínimo existencial em face da dignidade da pessoa humana.

3.3.1 Dignidade da pessoa humana

Nos termos da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos, são dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade.

Consta da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 particularmente o seguinte:

Artigo 1.

Todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e em direitos. Dotados de razão e de consciência, devem agir uns para com os outros em espírito de fraternidade. [...]

Artigo 25.

1. Toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para lhe assegurar e à sua família a saúde e o bem-estar, principalmente quanto à alimentação, ao vestuário, ao alojamento, à assistência médica e ainda quanto aos serviços sociais necessários, e tem direito à segurança no desemprego, na doença, na invalidez, na viuvez, na velhice ou noutros casos de perda de meios de subsistência por circunstâncias independentes da sua vontade.

2. A maternidade e a infância têm direito a ajuda e a assistência especiais. Todas as crianças, nascidas dentro ou fora do matrimônio, gozam da mesma proteção social.¹⁰⁹⁷

De acordo com a obra de Immanuel de Kant:

No reino dos fins tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem um preço, pode-se por em vez dela qualquer outra como *equivalente*; mas quando uma coisa está acima de todo o preço, e portanto não permite equivalente, então tem ela dignidade.¹⁰⁹⁸

Conforme explicado por Miranda, as expressões *dignidade da pessoa humana* e *dignidade humana* possuem diferentes significados. Aquela expressão diz respeito “ao homem concreto e individual”, enquanto que

¹⁰⁹⁷ DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS, 2005, p. 34, 37.

¹⁰⁹⁸ KANT, 1974, p. 234.

esta diz respeito “à humanidade, entendida ou como qualidade comum a todos os homens ou como conjunto que os engloba e ultrapassa”.¹⁰⁹⁹

Há quem diga que a ideia de “dignidade humana” seria “um desenvolvimento histórico do conceito romano de *dignitas hominis*”, mas Barroso entende que isso não seria correto porque o conceito de *dignidade* foi por muito tempo associado, porém, ao *status* atribuído a alguns indivíduos ou à proeminência de determinadas instituições.¹¹⁰⁰

Para Barroso, a ideia central da “dignidade humana” pode ser encontrada tanto no Velho como no Novo Testamento, mas alerta que foi no Iluminismo que “emergiu a ideia da centralidade do homem, ao lado do individualismo, do liberalismo, do desenvolvimento da ciência, da tolerância religiosa e do advento da cultura dos direitos individuais”.¹¹⁰¹

Na explicação apresentada por Cristóvam, foi na “Modernidade” que se concluiu o processo histórico de secularização e laicização da “dignidade humana”, a qual encontrou, na doutrina kantiana, “uma das suas mais destacadas e difundidas vertentes filosóficas”, cujas formulações terminaram por representar “uma das mais engenhosas e importantes bases para o discurso filosófico e jurídico da Modernidade”.¹¹⁰²

Não obstante, Zagrebelsky alerta que as noções de *dignidade humana* e *pessoa humana* “não pertencem à tradição do jusnaturalismo racionalista, mas sim a do jusnaturalismo cristão-católico”.¹¹⁰³

Sob o prisma jurídico, a primazia da pessoa humana, fundada na dignidade humana, representa, conforme lembrado por Piovesan, uma resposta à “aguda crise sofrida pelo positivismo jurídico” e está associa-

¹⁰⁹⁹ MIRANDA, Jorge. A constituição portuguesa e a dignidade da pessoa humana. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 45, out./dez. 2003. p. 84.

¹¹⁰⁰ BARROSO, Luís Roberto. ‘Aqui, lá e em todo lugar’: a dignidade humana no direito contemporâneo e no discurso transnacional. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 919, maio 2012. p. 132.

¹¹⁰¹ BARROSO, 2012, p. 132-133.

¹¹⁰² CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Conceito de interesse público no estado constitucional de direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Tese (Doutorado) - CCJ, PPGD, UFSC, Florianópolis, 2014. p. 272-273.

¹¹⁰³ ZAGREBELSKY, 2011, p. 67, tradução nossa (no pertencem a la tradición del iusnaturalismo racionalista, sino a la del iusnaturalismo cristiano-católico).

da, de forma emblemática, “à derrota do fascismo na Itália e do nazismo na Alemanha”.¹¹⁰⁴

No mesmo sentido, Barroso também lembra que os horrores do nacional-socialismo e do fascismo provocaram a importação da “dignidade humana” para o discurso jurídico e a “ascensão de uma cultura jurídica pós-positivista, que reaproximou o direito da moral e da filosofia política, atenuando a separação radical imposta pelo positivismo”.¹¹⁰⁵

Com o advento da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, introduziu-se a concepção contemporânea de direitos humanos e se acolheu, nas palavras de Piovesan, “a dignidade humana como valor a iluminar o universo de direitos”.¹¹⁰⁶

Conforme lembrado pela autora, essa concepção, inclusive, foi depois reiterada na Declaração de Direitos Humanos de Viena de 1993.¹¹⁰⁷

À luz do que dispõe a Declaração Universal da ONU, Sarlet destaca o seguinte:

[...] o elemento nuclear da noção de dignidade da pessoa humana parece continuar sendo reconduzido - e a doutrina majoritária conforta esta conclusão - primordialmente à matriz kantiana, centrando-se, portanto, na autonomia e no direito de autodeterminação da pessoa (de cada pessoa).¹¹⁰⁸

Por isso, ainda transcrevendo-se as palavras de Sarlet, a dignidade da pessoa humana significa:

[...] a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e correspon-

¹¹⁰⁴ PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos, o princípio da dignidade humana e a constituição brasileira de 1988. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 833, mar. 2005. p. 47.

¹¹⁰⁵ BARROSO, 2012, p. 134.

¹¹⁰⁶ PIOVESAN, 2005, p. 46.

¹¹⁰⁷ PIOVESAN, 2005, p. 42.

¹¹⁰⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 47.

sável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida.¹¹⁰⁹

Tendo em conta o exposto, a seguir será abordada a dignidade da pessoa humana em face dos valores da igualdade e da liberdade.

3.3.1.1 Igualdade e dignidade da pessoa humana

O constitucionalismo contemporâneo tem a igualdade como um valor supremo da sociedade que hoje é particularmente prestigiado no Estado Social e Democrático de Direito. É por isso que a legitimidade democrática, *e.g.*, está fundada no critério das maiorias, mas não marginaliza as minorias (ver Item 3.1.1.1).

As Constituições contemporâneas terminaram acolhendo os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, fundamento da soberania popular, pelo critério democrático das maiorias, levando-se em conta, também, os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas das minorias. Afinal, somente assim todos terminam convencidos de que convivem em comunidade e conferem razoável consenso de legitimidade democrática ao poder instituído.

É por isso que os dois principais modelos de Estado instalados no mundo contemporâneo são designados por Estado Social e Democrático de Direito e Estado Liberal e Democrático de Direito.

Aliás, conforme citado por Silva, a igualdade “constitui o signo fundamental da democracia”.¹¹¹⁰

Para Velloso, a igualdade constitui “conceito fundamental das teorias filosóficas e jurídicas sobre a justiça”. Entretanto, o princípio da igualdade “não proporciona critérios materiais para concretizar a justiça”, de forma que “é a ideia de justiça que há de orientar a concretização da igualdade”.¹¹¹¹

Ávila complementa por sua vez que, quando o termo *igualdade* é empregado para “denotar aquela norma que orienta o intérprete na aplicação de outras normas”, ela não é “objeto da ponderação ou da aplica-

¹¹⁰⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 70-71.

¹¹¹⁰ SILVA, 2014, p. 213.

¹¹¹¹ VELLOSO, 2010, p. 81-83.

ção”, ela é o “critério da aplicação de outras normas”. Quando objeto de ponderação com outro princípio, está a se tratar da “igualdade como norma ‘objeto de aplicação’, que garante, em conexão com princípios substanciais, a busca de um estado ideal de igualdade, isto é, de um princípio”. Por outro lado, tratando-se de uma regra material, a igualdade é norma “objeto de aplicação”.¹¹¹²

Há de se ter presente, portanto, que a igualdade pode significar tanto um valor como um princípio, regra, diretriz, postulado ético-político, etc.

Além disso, cumpre levar em consideração, ainda, que a igualdade não possui a mesma concepção nos modelos do Estado Liberal e do Estado Social. Nesse sentido, Miranda alerta que na concepção liberal “a igualdade é a titularidade dos direitos e demanda liberdade para todos”, enquanto que na concepção social “a igualdade é a concreta igualdade de agir e a liberdade a própria igualdade puxada para ação”.¹¹¹³

Seja no Estado Social ou no Estado Liberal, cumpre ter presente, ademais, que o constitucionalismo contemporâneo também tem a liberdade como um valor supremo da sociedade, tal qual a igualdade.

Por outro lado, cumpre atentar, conforme enfatizado por Rawls, que “a concepção da pessoa como livre e igual é uma concepção normativa: ela é dada por nosso pensamento e nossa prática moral e política”.¹¹¹⁴

Não há como omitir aqui, por derradeiro, que em conjunto com a igualdade, em qualquer que seja o significado porventura atribuído a ela, coexistem postulados ético-políticos como, *e.g.*, pluralismo, diversidade e alteridade.

Afinal, no alerta escrito por Rawls, é importante notar que uma sociedade democrática “não é em si uma comunidade”. Ela acolhe muitas comunidades, “tenta ser um mundo social dentro do qual a diversidade possa florescer num clima de entendimento mútuo e concórdia”.¹¹¹⁵

Tendo em conta que diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade terminam por ser acolhidos, em algum momento, na respectiva Constituição, a concepção atribuída à igualdade termina por influir na concepção atribuída, por sua vez, à própria dignidade da pessoa humana.

¹¹¹² ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008b. p. 135-136.

¹¹¹³ MIRANDA, 1998, p. 96.

¹¹¹⁴ RAWLS, 2003, p. 33.

¹¹¹⁵ RAWLS, 2003, p. 29.

Termina por influir, inclusive, na concepção atribuída à justiça, uma vez que, na tradição filosófica ocidental, conforme lembrado por Catarino, essa justiça é “uma realidade reportada a um conceito de igualdade”.¹¹¹⁶

Outrora, aliás, Rousseau havia concebido dois tipos de desigualdades, uma delas “natural ou física”, estabelecida pela natureza, e uma outra “moral ou política”, dependente de uma “espécie de convenção” estabelecida, “ou pelo menos autorizada, pelo consentimento dos homens”.¹¹¹⁷

Já na atualidade, conforme advertido por Sarlet, “o direito geral de igualdade e o correspondente princípio da isonomia (igualdade) encontram-se diretamente ancorados na dignidade da pessoa humana”.¹¹¹⁸

É por isso que Cunha escreve que “toda ofensa ao princípio da igualdade implica ofensa ao PD [princípio da dignidade], mas nem toda ofensa ao PD implica ofensa ao princípio da igualdade”.¹¹¹⁹

Miranda, por sua vez, em complemento a tudo isso, afirma que a igualdade perante a lei “é, antes de tudo, igualdade *na lei*”.¹¹²⁰

Cumprir destacar, em suma, que a igualdade é um valor supremo da sociedade contemporânea, que ela está entrelaçada com a dignidade da pessoa humana e que a perseguição de ambas simboliza uma ideia presente nos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas da sociedade que terminaram acolhidos nas Constituições contemporâneas.

3.3.1.2 Liberdade e dignidade da pessoa humana

O constitucionalismo contemporâneo também tem a liberdade como um valor supremo da sociedade que hoje é particularmente prestigiado no Estado Liberal e Democrático de Direito. É por isso que tanto as liberdades positivas como as liberdades negativas, *e.g.*, são protegidas nos regimes democráticos (ver Item 1.2.3).

As Constituições contemporâneas terminaram acolhendo as liberdades positivas e as liberdades negativas como pressupostos à consecução da dignidade da pessoa humana.

¹¹¹⁶ CATARINO, 2008, p. 236.

¹¹¹⁷ ROUSSEAU, Jean Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Tradução de Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2014. p. 43.

¹¹¹⁸ SARLET, 2015, p. 132.

¹¹¹⁹ CUNHA, 2012b, p. 81.

¹¹²⁰ MIRANDA, 1998, p. 219.

Há de se ter presente, porém, que a liberdade pode significar tanto um valor como um princípio, regra, diretriz, postulado ético-político, etc.

Não obstante, há de se ter presente que a liberdade não possui a mesma concepção nos modelos do Estado Liberal e do Estado Social. Nesse sentido, Miranda alerta que na concepção liberal “a liberdade de cada um tem como limite a liberdade dos outros”, enquanto que na concepção social “esse limite prende-se com a igualdade material e situada”.¹¹²¹

Reportando-se a tudo aquilo que já foi dito acerca da “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” antes examinada (ver Item 3.1.2.1), cumpre acrescer aqui que Montesquieu havia concebido a liberdade como “o direito de fazer tudo o que as leis permitem”.¹¹²²

Seja no Estado Social ou no Estado Liberal, há de se ter presente, ademais, que o constitucionalismo contemporâneo também tem a igualdade como um valor supremo da sociedade, tal qual a liberdade.

Hoje, porém, a *liberdade dos contemporâneos* possui configuração distinta da “liberdade dos antigos” e da “liberdade dos modernos”. Conforme explicado por Miranda, a célebre expressão empregada por Benjamin Constant na qual distinguia a *liberdade dos antigos* e a *liberdade dos modernos* correspondia à “maneira de encarar a pessoa na Antiguidade e a maneira de a encarar a partir do Cristianismo”.¹¹²³

Afinal de contas, hoje se tem a perfeita compreensão, conforme apontado por Popper, daquele paradoxo da liberdade descoberto por Platão: “a liberdade ilimitada conduz a seu contrário, desde que, sem ser protegida e restringida pela lei, a liberdade deve levar a uma tirania dos mais fortes sobre os mais fracos”.¹¹²⁴

Esse paradoxo da liberdade foi reproduzido por Rousseau, mas, ainda citando-se as palavras de Popper, só foi resolvido por Kant, quando “exigiu que a liberdade de cada homem fosse restringida, mas não além do necessário para salvaguardar um grau igual de liberdade para todos”.¹¹²⁵

É por isso que, como anotado logo acima, a igualdade, tal qual a liberdade, também é um valor supremo da sociedade contemporânea.

Ademais, transcrevendo-se as palavras de Carvalho, “a dignidade da pessoa humana pede o equilíbrio entre direitos voltados para o indi-

¹¹²¹ MIRANDA, 1998, p. 96.

¹¹²² MONTESQUIEU, 1999, p. 165.

¹¹²³ MIRANDA, 1998, p. 14.

¹¹²⁴ POPPER, 1998b, p. 51.

¹¹²⁵ POPPER, 1998b, p. 51.

víduo - a liberdade do homem - e aquel'outros da sociedade, do bem comum - a igualdade entre eles".¹¹²⁶

Portanto, quando realizada a leitura de fórmulas como, *e.g.*, aquela que dispõe que *todos são livres nos termos da lei*, há de se atentar para o alerta exposto por Popper no sentido de que o argumento que tenta mostrar a liberdade como a mesma coisa que lei, "do que se segue que quanto mais leis houver mais liberdade haverá, nada mais é do que toska afirmação", porque baseada numa "espécie de trocadilho", daquele paradoxo da liberdade.¹¹²⁷

Além disso, cumpre atentar, ainda citando as palavras de Popper, que a "liberdade ilimitada significa que um forte é livre de agredir um fraco e roubar a liberdade deste".¹¹²⁸ Por isso, hoje se compreende perfeitamente que a ausência de qualquer controle restritivo à liberdade, "deve levar à maior restrição, pois torna os violentos livres para escravizarem os fracos".¹¹²⁹

É verdade que a proteção da liberdade que não cause "dano aos outros cidadãos", conforme exposto pelo filósofo do Direito, é objetivo fundamental do Estado contemporâneo. Entretanto, é difícil determinar esse "grau de liberdade que pode ser deixado aos cidadãos sem por em perigo aquela liberdade cuja proteção é a função do estado".¹¹³⁰

Note-se que, embora Popper lembre que "qualquer espécie de liberdade será claramente impossível se não for assegurada pelo estado", e que "não há liberdade se não for assegurada pelo estado", ele próprio adverte, em seguida, que "só um estado controlado por cidadãos livres pode oferecer alguma segurança razoável".¹¹³¹

Tendo em conta que diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade terminam por ser acolhidos, em algum momento, na sua Constituição, a concepção atribuída à liberdade termina por influir na concepção atribuída, por sua vez, à própria dignidade da pessoa humana.

¹¹²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *A dignidade da pessoa humana na ordem jurídica brasileira e o direito tributário*. In: _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 59.

¹¹²⁷ POPPER, 1998b, p. 51.

¹¹²⁸ POPPER, 1998b, p. 131.

¹¹²⁹ POPPER, Karl Raimund. *A sociedade aberta e seus inimigos*. 3. ed. Tradução de Milton Amado. v. 1. Belo Horizonte: Itatiaia; São Paulo: EDUSP, 1998a. p. 289.

¹¹³⁰ POPPER, 1998a, p. 125.

¹¹³¹ POPPER, 1998a, p. 126.

Desta forma, merece ser esclarecido aqui, como lembrado por Ferraz Junior, que aquela ideia levantada outrora por Jellinek no sentido de que “o homem tem direito à liberdade porque é livre e é livre porque tem direito à liberdade” representa uma tautologia.¹¹³²

Do mesmo modo, ao realizar a leitura de Kelsen, *e.g.*, quando afirma que “só é livre quem vive fora da sociedade e do Estado”, e que “tal liberdade é a anarquia”,¹¹³³ cumpre ter em conta que não há como se compreender a liberdade como um valor supremo da sociedade contemporânea sem a correspondente compreensão da dignidade da pessoa humana.

Portanto, há de se ter presente, nas palavras de Martins Neto, que:
 [...] as liberdades constitucionais visam a proteger indivíduos e instituições contra a tirania da maioria, conferindo-lhes direitos de agir que de outro modo poderiam ser legalmente negados ou restringidos [...].¹¹³⁴

Como explicado por Sarlet, a noção de dignidade também diz respeito à autonomia pessoal, ou seja, à liberdade “que o ser humano possui de, ao menos potencialmente, formatar a sua própria existência e ser, portanto, sujeito de direitos”.¹¹³⁵

Essa autonomia, nas palavras de Barroso, é o elemento ético da “dignidade humana”, é o “fundamento do livre arbítrio dos indivíduos que lhes permite buscar, da sua própria maneira, o ideal de viver bem e de ter uma vida boa”.¹¹³⁶

Em face da dignidade da pessoa humana, portanto, o Estado contemporâneo deve proteger a liberdade porque valor supremo da sociedade. Logo, só pode intervir na esfera da liberdade individual quando isso não afrontar aquela dignidade.

Ademais, como lembrado por Zagrebelsky, a criação dos direitos terminou por fixar um “limite entre o poder do Estado e a liberdade dos particulares”.¹¹³⁷

¹¹³² FERRAZ JUNIOR, 2002, p. 110.

¹¹³³ KELSEN, 2005, p. 407.

¹¹³⁴ MARTINS NETO, João dos Passos. *Fundamentos da liberdade de expressão*. Florianópolis: Insular, 2008. p. 27.

¹¹³⁵ SARLET, 2015, p. 126.

¹¹³⁶ BARROSO, 2012, p. 167.

¹¹³⁷ ZAGREBELSKY, 2011, p. 48, 67, tradução nossa (límite entre el poder del Estado y la libertad de los particulares).

Conforme mencionado por Gargarella, para impor limites ao Estado Liberal, foram estabelecidas, outrora, duas estratégias que estavam “estritamente vinculadas entre si”:

A primeira consistiu em ‘blindar’ os indivíduos frente ao Estado, estabelecendo ‘barreiras de proteção’, é dizer, direitos, em seu entorno. A segunda foi a de intervir sobre o procedimento de tomada de decisões - se se prefere, sobre as ‘engrenagens’ que permitiriam o acionar estatal - para dificultar e tornar mais ‘pesados’ seus movimentos, estabelecendo um acompanhamento próximo e estrito sobre os mesmos.¹¹³⁸

Como “legado” dessas estratégias, o liberalismo terminou por ensinar:

[...] a temer o Estado, mostrando-nos que - a partir do pobre ‘material’ do qual se parte, consistentes em indivíduos geralmente egoístas - não é aceitável a opção de delegar o poder sem estabelecer fortes controles sobre o mesmo; nem é saudável, em nenhum caso, a criação de um Estado todo poderoso, chamado a converter-se, sem dúvidas, em uma grave ameaça sobre as liberdades individuais.¹¹³⁹

Em face da experiência acumulada no transcorrer da história, portanto, a concepção atribuída à liberdade nos tempos atuais já não é a mesma de outrora.

No entendimento de Miranda, *e.g.*, a “liberdade possível” no Estado Social e Democrático de Direito não pode ser sacrificada “em troca de quaisquer metas, por justas que sejam, a alcançar no futuro”. De

¹¹³⁸ GARGARELLA, Roberto. *Los fundamentos legales de la desigualdad: el constitucionalismo en América (1776-1860)*. Madrid: Siglo XXI, 2005. p. 174, tradução nossa (La primera consistió en «blindar» a los individuos frente al Estado, estableciendo «barreras de protección», es decir, derechos, en su torno. La segunda fue la de intervenir sobre el procedimiento de toma de decisiones -si se quiere, sobre los «engranajes» que permitían el accionar estatal- para dificultar y tornar más «pesados» sus movimientos, estableciendo un seguimiento cercano y estricto sobre los mismos).

¹¹³⁹ GARGARELLA, 2005, p. 217, tradução nossa (a temer al Estado, mostrándonos que -a partir del pobre «material» del que se parte, consistentes en individuos generalmente egoístas- no es aceptable la opción de delegar el poder sin establecer fuertes controles sobre el mismo; ni es saludable, en ningún caso, la creación de un Estado todopoderoso, llamado a convertirse, sin dudas, en una grave amenaza sobre las libertades individuales).

acordo com o autor, “há que criar *condições de liberdade*, mas a sua criação e a sua difusão somente têm sentido em *regime de liberdade*”. Por isso, defende “uma *liberdade igual para todos*, construída através da correção das desigualdades e não através de uma igualdade sem liberdade” porque a diminuição da liberdade de alguns, para possibilitar que outros façam jus a novos direitos, “redundaria em redução da liberdade de todos”.¹¹⁴⁰

Cumprе destacar, em suma, que a liberdade também é um valor supremo da sociedade contemporânea, que ela está entrelaçada com a dignidade da pessoa humana e que a persecução de ambas simboliza uma ideia presente nos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas da sociedade que terminaram acolhidos nas Constituições contemporâneas.

3.3.2 Princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição Federal

A República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF). Conforme fixado na Constituição Federal, são objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos (art. 3º, da CF).

Nas palavras de Carvalho, o direito à dignidade da pessoa humana “constitui o próprio fundamento do Estado Democrático de Direito da República Federativa do Brasil”.¹¹⁴¹

Cumprе complementar, contudo, que, além de constituir fundamento do Estado brasileiro, essa dignidade também constitui valor supremo da sociedade contemporânea que terminou acolhido na Constituição Federal com o seu correspondente princípio.

Tendo em conta o exposto, a seguir será discutida a dignidade da pessoa humana como direito fundamental, valor supremo e princípio jurídico.

¹¹⁴⁰ MIRANDA, 1998, p. 97.

¹¹⁴¹ CARVALHO, 2011, p. 59.

3.3.2.1 Direito fundamental, valor supremo e princípio jurídico

Reportando-se a tudo o que já foi escrito anteriormente acerca dos direitos fundamentais e dos princípios jurídicos (ver Itens 1.1.3 e 2.2.1.2), cumpre acrescer neste ponto que embora tenha sido feita referência, em diversos trechos deste estudo, à liberdade e igualdade como *valores* da sociedade contemporânea, ainda não foi discutido o significado da palavra.

Do ponto de vista ético, *valores* significam “os fundamentos da moral, das normas e regras que prescrevem a conduta correta”.¹¹⁴²

O termo *valores* possui o significado de “normas, princípios ou padrões sociais aceites ou mantidos por indivíduo, classe, sociedade, etc”.¹¹⁴³ De acordo com Lalande, o primeiro uso “técnico” do termo, na esfera crítica, foi feito pela economia política. A partir daí, ele terminou transportado “para a linguagem filosófica contemporânea”, mas seu sentido exato é de difícil precisão porque a palavra “representa o mais das vezes um conceito móvel, uma passagem do fato ao direito, do desejado ao desejável”.¹¹⁴⁴

Abbagnano, por sua vez, lembra que Cícero já havia escrito que o termo significa “o que está em conformidade com a natureza ou é digno de escolha” e menciona que, a partir das obras de Nietzsche, o conceito de *valor* passou “a ser fundamental em filosofia”.¹¹⁴⁵

No Brasil, o termo ficou muito conhecido na filosofia jurídica em face da clássica “teoria tridimensional do direito” na qual Reale defende que “fatos, valores e normas se implicam e se exigem mutuamente”.¹¹⁴⁶

Conforme explicitado no preâmbulo da Constituição Federal, liberdade, bem-estar, igualdade e justiça, dentre outros, são “valores supremos” da sociedade brasileira.

Como a dignidade da pessoa humana é fundamento do Estado brasileiro (art. 1º, III, da CF) e princípio que diz respeito, *e.g.*, à ordem econômica (art. 170, *caput*, da CF), isso significa dizer que ela constitui um valor supremo acolhido na Constituição Federal com o seu respectivo princípio.

¹¹⁴² JAPIASSÚ; MARCONDES, 2008, p. 275.

¹¹⁴³ FERREIRA, 2010, p. 2129.

¹¹⁴⁴ LALANDE, André. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. p. 1190-1191.

¹¹⁴⁵ ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 989-991.

¹¹⁴⁶ REALE, 2007, p. 66.

De acordo com Silva, a dignidade da pessoa humana é um “valor supremo da democracia”, um “atributo intrínseco, da essência, da pessoa humana”.¹¹⁴⁷

Transcrevendo-se as palavras de Silva:

Se é fundamento é porque se constitui num valor supremo, num valor fundante da República, da Federação, do País, da Democracia e do Direito. Portanto, não é apenas um princípio da ordem jurídica, mas o é também da ordem política, social, econômica e cultural. Daí sua natureza de valor supremo, porque está na base de toda a vida nacional.¹¹⁴⁸

Afinal, ainda nas palavras do autor, a dignidade da pessoa humana “não é uma criação constitucional”, é um “conceito *a priori*”:

A Constituição, reconhecendo a sua existência e a sua eminência, transformou-a num valor supremo da ordem jurídica, quando a declara como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil constituída em Estado Democrático de Direito.¹¹⁴⁹

Já de acordo com Nogueira, a dignidade da pessoa humana representa um “conceito supremo” porque “não está coordenado a outros nem é derivado de outros”. Significa, portanto, um “conceito fundamental que antecede o próprio texto constitucional, é um *a priori* lógico que condiciona toda experiência hermenêutica interpretativa do art. 1º, III, da Carta Magna”.¹¹⁵⁰

Além de fazer referência à dignidade da pessoa humana como valor, a doutrina do Direito também se refere a ela como princípio e direito fundamental.

Para Häberle, a “dignidade humana” constitui um direito fundamental:

A dupla direção protetiva da cláusula da dignidade humana significa: ela é um direito público subjetivo, direito fundamental do indivíduo *contra* o Estado (e *contra* a sociedade) e ela é, ao mesmo tempo, um encargo constitucional endereçado ao

¹¹⁴⁷ SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 212, abr./jun. 1998. p. 89, 91.

¹¹⁴⁸ SILVA, 1998, p. 92.

¹¹⁴⁹ SILVA, 1998, p. 91.

¹¹⁵⁰ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas para um ensaio sobre a dignidade da pessoa humana: conceito fundamental da ciência jurídica. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, a. 5, n. 17, abr./jun. 2007. p. 108-109.

Estado, no sentido de um dever de proteger o indivíduo em sua dignidade humana em face da sociedade (ou de seus grupos).¹¹⁵¹

Barroso, entretanto, tem o entendimento no sentido de que a “dignidade humana” deve ser considerada um princípio jurídico, “não um direito fundamental autônomo”:

Para finalidades jurídicas, a dignidade humana pode ser dividida em três componentes: *valor intrínseco*, que se refere ao *status* especial do ser humano no mundo; *autonomia*, que expressa o direito de cada pessoa, como um ser moral e como um indivíduo livre e igual, tomar decisões e perseguir o seu próprio ideal de vida boa; e *valor comunitário*, convencionalmente definido como a interferência social e estatal legítima na determinação dos limites da autonomia pessoal.¹¹⁵²

Costa também entende que a “dignidade humana” é um princípio cujo conteúdo é definido “a partir do conteúdo de certos direitos fundamentais”. Nas palavras da autora, “a dignidade humana é o fundamento filosófico e jurídico, a razão de ser dos direitos fundamentais”. Por isso, “além de revelar que o Estado e a sociedade se erigem contrários na pessoa, a dignidade humana confere legitimidade ao Estado”.¹¹⁵³

De igual modo, Cunha também entende tratar-se de um princípio. Aliás, propõe inclusive um enunciado para ele: “todo ser humano merece o respeito a um núcleo inalienável de direitos, sobre o qual não prevalece qualquer atributo discriminatório”.¹¹⁵⁴

González Pérez diz que a dignidade da pessoa humana seria “direito fundamental e princípio geral do direito”. Por ser fundamento do ordenamento jurídico, informa todas as normas e orienta a interpretação “de todas e cada uma delas”.¹¹⁵⁵

¹¹⁵¹ HÄBERLE, Peter. *A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal*. Tradução de Ingo Wolfgang Sarlet e Pedro Scherer de Mello Aleixo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 137.

¹¹⁵² BARROSO, 2012, p. 194.

¹¹⁵³ COSTA, Helena Regina Lobo da. *A dignidade humana: teorias de prevenção geral positiva*. São Paulo: RT, 2008. p. 36-38.

¹¹⁵⁴ CUNHA, 2012b, p. 81.

¹¹⁵⁵ GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. La dignidad de la persona y el derecho administrativo. *Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, a. 7, n. 29, jul./set. 2007. p. 18, tradução nossa (derecho fundamental y principio general del Derecho [...] de todas y cada una de ellas).

Cordeiro, por sua vez, afirma que a dignidade da pessoa humana é “princípio e valor fundamental”, e “confere unidade de sentido e legitimidade à ordem constitucional”.¹¹⁵⁶

Já Piovesan escreve que a dignidade da pessoa humana seria um valor que se impõe como “núcleo básico e informador de todo ordenamento jurídico”. Ainda de acordo com a autora, a Constituição Federal privilegia determinados “valores sociais”, elege o “valor da dignidade humana” como um “valor essencial” e, por isso, imprime “uma feição particular” à ordem constitucional brasileira.¹¹⁵⁷

Transcrevendo-se as palavras de Piovesan:

A luz desta concepção, infere-se que o valor da cidadania e dignidade da pessoa humana, bem como o valor dos direitos e garantias fundamentais vem a constituir os princípios constitucionais que incorporam as exigências de justiça e dos valores éticos, conferindo suporte axiológico a todo sistema jurídico brasileiro.¹¹⁵⁸

Como princípio, nas palavras de Sarlet, a dignidade da pessoa humana possui “dimensão dúplice”.¹¹⁵⁹ A dignidade da pessoa humana é, simultaneamente, “limite e tarefa” do Estado, “da comunidade em geral, de todos e de cada um”, de forma que aponta para a autonomia da pessoa humana, mas “também aponta para uma paralela e conexa dimensão defensiva e prestacional da dignidade”.¹¹⁶⁰

Ainda nas palavras do autor:

[...] o princípio da dignidade da pessoa humana impõe limites à atuação estatal, objetivando impedir que o poder público venha a violar a dignidade pessoal, mas também implica [...] que o Estado deverá ter como meta permanente, proteção, promoção e realização concreta de uma vida com dignidade para todos.¹¹⁶¹

Como “limite e tarefa”, ainda nas palavras de Sarlet, o princípio da dignidade da pessoa humana guarda sintonia com a “dimensão obje-

¹¹⁵⁶ CORDEIRO, 2012, p. 91.

¹¹⁵⁷ PIOVESAN, 2005, p. 49.

¹¹⁵⁸ PIOVESAN, 2005, p. 50.

¹¹⁵⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *As dimensões da dignidade da pessoa humana: construindo uma compreensão jurídico-constitucional necessária e possível*. In: _____ (Org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 30.

¹¹⁶⁰ SARLET, 2015, p. 56.

¹¹⁶¹ SARLET, 2015, p. 89.

tiva”, o que implica “um feixe de deveres de proteção estatais”, e com a “dimensão subjetiva”, o que implica “o reconhecimento e garantia de um conjunto de direitos fundamentais de caráter defensivo (negativo) e prestacional (positivo)”.¹¹⁶²

Ao empregar a expressão *dignidade da pessoa humana*, a Constituição Federal recorre, na explicação elaborada por Barcellos, “ao consenso social para preenchê-la de significado”. Por existir “um núcleo de condições materiais que compõe a noção de dignidade de maneira tão fundamental”, impõe-se sua existência “como uma regra, um comando biunívoco, e não como um princípio”.¹¹⁶³

Cumprir destacar, em suma, que a dignidade da pessoa humana constitui fundamento do Estado brasileiro, bem como valor supremo da sociedade contemporânea. Constitui direito fundamental e princípio jurídico na ordem jurídica brasileira porque positivados na Constituição Federal. É um valor supremo acolhido na Constituição Federal e fundamenta tanto os outros direitos fundamentais como os demais princípios constitucionais.

3.3.2.2 Contradições da tributação e possibilidade de correções

Diante do recorte e dos limites da presente pesquisa, não seria possível aprofundar aqui um tema tão complexo como o que consta do título deste tópico. Não obstante, para não tangenciá-lo de pronto, promover-se-á uma breve análise da realidade hoje existente com o intuito de apontar a contradição da tributação instituída porque ela tem incidido sobre parcelas do mínimo existencial, o que tem inviabilizado uma existência digna ao contribuinte e sua família.

Preliminarmente, contudo, anota-se que isso não é um fenômeno atual e que existem outras contradições da tributação. Elas são tão antigas quanto à própria tributação e às escolhas políticas empregadas no transcorrer da história.

Quanto ao período mais recente dessa história, Pereira diz que antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, *e.g.*, já se percebia haver no país uma “distorção do sistema” em face da má utilização da política tributária como instrumento de desenvolvimento econômico porque “incentivos e outros benefícios fiscais eram distribuídos a alguns

¹¹⁶² SARLET, 2015, p. 93.

¹¹⁶³ BARCELLOS, 2011, p. 243, 248.

setores e regiões, sem outro critério que o de favorecer certos grupos associados ao capital internacional”.¹¹⁶⁴

Aliás, escrevendo sobre a concessão de benefícios fiscais à iniciativa econômica privada de forma “graciosa”, Ferreira denomina esse fenômeno como “privatização dos tributos”, uma vez que “toda a coletividade contribui financeiramente com recursos individuais que serão destinados à atividade econômica privada, como se esta por si só não fosse capaz de gerar riquezas”.¹¹⁶⁵

Foi Pires, porém, quem publicou uma obra na qual aponta muitas outras “contradições no direito tributário” e afirma que em face delas, “capitalistas e proprietários dos meios de produção acabaram sendo os mais beneficiados”. Uma dessas contradições, *e.g.*, de acordo com o autor, seria o fato de que “a grande maioria de assalariados vem pagando o imposto de renda para que uma minoria, com rendimentos mais elevados, prossiga beneficiando-se dos incentivos postos a sua disposição”.¹¹⁶⁶

Percebe-se que existem diferentes contradições da tributação, mas, tendo em conta que o foco deste estudo está delimitado à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponível) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação, cumpre examinar aqui aquela contradição relativa à tributação dos bens, produtos, mercadorias e serviços indispensáveis à viabilização de uma existência digna ao contribuinte e sua família.

Conforme já explicado alhures, o mínimo existencial abrange tudo o que diga respeito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana. Por isso, termina por compreender uma gama enorme de bens materiais e imateriais, ou melhor, muita coisa que aqui, neste trabalho, seria impossível abordar, como, *e.g.*, aquelas condições mínimas relacionadas às esferas cultural, espiritual, intelectual, emocional, psicológica, etc.

Como também apontado antes, a dimensão do mínimo existencial é indeterminada pelo direito, mas o seu conteúdo pode ser determinado juridicamente (embora ele varie no tempo e no espaço em face dos contextos social, político, econômico e cultural então vigentes).

¹¹⁶⁴ PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na história do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1999. p. 71.

¹¹⁶⁵ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza*. Campina Grande: EDUEP, 2007. p. 47.

¹¹⁶⁶ PIRES, 1996, p. 66, 75.

Já foi citado, a propósito, que Pontes de Miranda havia defendido, no ano de 1933 (na vigência da Constituição Republicana de 1891), um conteúdo para o mínimo existencial: alimento, casa, roupa, assistência e educação.¹¹⁶⁷

Levando-se em conta que, nos termos da atual Constituição Federal, o salário mínimo nacional deveria ser capaz de atender às necessidades vitais básicas do trabalhador e de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social (art. 7º, IV, da CF), e que, por outro lado são direitos sociais, no Brasil, a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, e a assistência aos desamparados (art. 6º da CF, na redação dada pela EC n. 90, de 2015), não seria nenhum absurdo defender que os gastos pessoais e familiares efetuados, *e.g.*, com educação, saúde, gêneros alimentícios de primeira necessidade e transporte público rural e urbano deveriam ser imunes à tributação.

Aliás, outrora já havia sido instituído uma imunidade tributária do mínimo existencial (na vigência da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946), relativa ao imposto incidente sobre o “consumo de mercadorias”, abrangentes dos “artigos” indispensáveis à “habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica” (art. 15, II, da Constituição de 1946).

É verdade que alguns dos gastos pessoais e familiares acima citados (com o mero título de exemplificação) podem ser parcialmente deduzidos, *e.g.*, da base de cálculo do imposto incidente sobre a renda do contribuinte, o que configura, de fato, uma desoneração tributária do mínimo existencial.

Isso ocorre, contudo, em razão do princípio da capacidade contributiva positivado na Constituição Federal, não em razão de uma imunidade tributária, pois não existe previsão constitucional nesse sentido.

Não obstante, tributar os gastos realizados com educação, saúde, gêneros alimentícios de primeira necessidade e transporte público rural e urbano, *e.g.*, representa uma contradição no modelo de Estado Social adotado pela Constituição Federal.

Não é razoável que o contribuinte recolha imposto de renda sobre gastos pessoais e familiares efetuados, *e.g.*, com educação e saúde, nem tampouco com gêneros alimentícios de primeira necessidade ou transporte público rural e urbano.

¹¹⁶⁷ PONTES DE MIRANDA, 1933, p. 27, 43.

Urge defender-se, portanto, que os gastos pessoais e familiares efetuados com educação, saúde, gêneros alimentícios de primeira necessidade e transporte público rural e urbano devem estar livres da tributação para não inviabilizar uma existência digna ao contribuinte e sua família.

Esses gastos deveriam estar livres, na realidade, não só dos tributos diretos (pagos pelo sujeito passivo tributário, contribuinte ou responsável tributário que, no caso, corresponde àquele sujeito que a doutrina tributarista tem denominado ser *contribuinte de jure* ou *contribuinte de direito*), mas também dos tributos indiretos (pagos pelo sujeito passivo tributário, contribuinte ou responsável tributário que, nos exemplos citados, presta os serviços de educação, saúde e transporte público rural e urbano, ou industrializa e/ou comercializa gêneros alimentícios de primeira necessidade), já que o denominado *contribuinte de fato* é quem termina arcando com os custos relativos à tributação pertinente (porque embutidos nos preços dos bens, produtos, mercadorias e serviços que, nos exemplos citados, são indispensáveis à viabilização de uma existência digna).

Machado alerta que a classificação dos tributos em diretos e indiretos “importa mais à ciência das finanças” e que o Código Tributário Nacional não adotou essa classificação, mas explica em seguida que o tributo é direto “quando o respectivo ônus financeiro é suportado pelo próprio contribuinte” e é indireto “quando esse ônus é transferido para terceiros”.¹¹⁶⁸

Já Amaro ensina que a “repercussão” é um fenômeno econômico “difícil de precisar”, mas esclarece que embora os tributos indiretos incidam “sobre o contribuinte ‘A’ (dito contribuinte de direito), repercutem financeiramente sobre um terceiro (o chamado contribuinte de fato), que acaba suportando o ônus do tributo, embutido geralmente no preço de bens ou serviços”.¹¹⁶⁹

Essa realidade se presta a comprovar a existência de uma contradição da tributação instituída porque ela tem possibilitado a incidência de tributos sobre parcelas do mínimo existencial.

Ademais, como denunciado por Pochmann, o peso da tributação indireta, na atualidade, continua muito maior do que o da tributação direta, o que tem gerado um efeito regressivo no sistema tributário como um todo.¹¹⁷⁰

¹¹⁶⁸ MACHADO, 2013, p. 211.

¹¹⁶⁹ AMARO, 2008, p. 424-425.

¹¹⁷⁰ POCHMANN, 2016.

Conforme examinado alhures, a tributação indireta, no Brasil, tem onerado, em muito, a camada da população mais pobre, mas, conforme o preâmbulo da Constituição Federal, a igualdade e a justiça foram acolhidos como valores supremos da sociedade contemporânea. Além disso, nos termos da Constituição Federal, a justiça social foi acolhida como princípio da ordem econômica (art. 170, *caput*, da CF) e da ordem social (art. 193 da CF).

Logo, não é razoável que o indivíduo que precise comprar um medicamento para cuidar de sua saúde ou de sua família, quicá para que não morra em face de sua moléstia, *e.g.*, não possa deduzir o gasto pessoal ou familiar correspondente na base de cálculo do imposto incidente sobre a sua renda.¹¹⁷¹ Mais ainda, não é razoável, neste caso, que o indivíduo adquira o medicamento pagando um preço tal (no qual estão embutidos os custos relativos à tributação incidente sobre o mesmo) sob o mero argumento, injusto e formal (embora juridicamente correto), de que a empresa farmacêutica é que é o *contribuinte de direito* (além de explorar uma atividade econômica como qualquer outra), não o indivíduo que precisa comprar o medicamento (dito mero *contribuinte de fato*).

De igual forma (ainda com o mero título de exemplificação), também é contraditório tributar aquilo que o próprio Estado entrega a título de prestações sociais (em face da ideia dos mínimos sociais) para assegurar condições mínimas necessárias para a inclusão social do indivíduo e sua família como, *e.g.*, aqueles valores entregues pelo Programa Bolsa Família (objeto da Lei n. 10.836, de 2004).

Não é razoável que o indivíduo que faça jus ao Programa Bolsa Família, no Brasil, ao comprar bens, produtos, mercadorias e serviços indispensáveis à viabilização de uma existência digna sua ou de sua família, termine por arcar com a tributação incidente sobre os mesmos (ainda que seja considerado, no caso, um mero *contribuinte de fato*).

Por isso, como sugestão para a correção da contradição relativa à tributação dos bens, produtos, mercadorias e serviços indispensáveis à viabilização de uma existência digna ao contribuinte e sua família, urge que se defenda (embora o Constituinte originário tenha omitido a imunidade tributária do mínimo existencial) perante o Constituinte derivado a instituição de uma imunidade tributária abrangente dos impostos inci-

¹¹⁷¹ De acordo com a legislação tributária em vigor, só podem ser deduzidos da base de cálculo do imposto de renda os medicamentos cujos valores integrem a conta emitida por um estabelecimento hospitalar e estejam relacionados a despesas dedutíveis (despesas médicas ou de hospitalização), conforme arts. 94 a 100 da Instrução Normativa RFB n. 1.500, de 29 de outubro de 2014).

dentes sobre medicamentos, gêneros alimentícios de primeira necessidade, gás de botijão de cozinha industrializado e/ou comercializado para consumo em residências familiares, gastos realizados com educação e saúde, serviços de transporte público rural e urbano, serviços de fornecimento de energia elétrica, de água potável e de saneamento básico para consumo em residências familiares.

3.3.3 Mínimo não imponible e existência digna do contribuinte e sua família

Conforme explicado alhures (ver Item 1.2.3.3), a doutrina tributarista não tem diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de ter aproximado as figuras da isenção e da imunidade tributária.

Ocorre que, quando se fala em isenção tributária do mínimo existencial, está a se falar da intributabilidade ligada ao princípio da capacidade contributiva que tem por fundamento a igualdade acolhida na Constituição Federal como valor supremo da sociedade brasileira, cujo objetivo é a proteção dos direitos orientados à justiça. Por outro lado, quando se fala em imunidade tributária do mínimo existencial, está a se falar da intributabilidade ligada à ideia da liberdade individual que tem por fundamento próprio essa liberdade, de igual forma também acolhida na Constituição Federal como valor supremo, mas cujo objetivo é a proteção dos direitos orientados à liberdade.

Tendo presente que a dignidade da pessoa humana é fundamento do Estado brasileiro, que a liberdade e a justiça são valores supremos da sociedade contemporânea e que a legitimidade da tributação, no Brasil, está situada na Constituição Federal porque ela terminou por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, a ideia do mínimo existencial, no âmbito tributário, precisa ser discutida tanto sob o ponto de vista dos direitos orientados à justiça, como sob o ponto de vista dos direitos orientados à liberdade.

Em outras palavras, a ideia do mínimo não imponible, relativa à esfera do patrimônio jurídico que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, precisa ser discutida levando-se em conta esses dois horizontes de direitos.

Afinal, o fenômeno da constitucionalização dos direitos terminou por confluir duas antigas tradições que tinham separado os direitos em dois diferentes horizontes “nem sempre facilmente conciliáveis”.

Conforme lembrado por Zagrebelsky, “os direitos em seu significado ‘moderno’ são inquestionavelmente os da tradição liberal”.¹¹⁷² Embora a dignidade consista, para uma tradição, na liberdade, e, para a outra, na justiça, ambas as concepções dos direitos (direitos orientados à liberdade e direitos orientados à justiça) “podem falar em nome da dignidade do homem”.¹¹⁷³

Além disso, como também explicado pelo autor:

[...] nossa distinção entre direitos orientados à liberdade e direitos orientados à justiça [...] pode ser reiterada [...] por exemplo, [...] para aquela entre os direitos a serem defendidos das agressões do poder e os direitos a serem beneficiados pelas prestações do mesmo poder.¹¹⁷⁴

Desta forma, levando em consideração a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com a dignidade da pessoa humana, cumpre anotar que a ideia do mínimo não impositivo diz respeito tanto à imunidade tributária do mínimo existencial como à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva. Pode ser implementada mediante diferentes técnicas e mecanismos, tais como imunidades tributárias, isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos.

A ideia do mínimo não impositivo diz respeito, por conseguinte, às técnicas/mecanismos que viabilizam a exoneração/desoneração tributária empregada no direito positivo brasileiro.

Ademais, Carvalho escreve que a dignidade da pessoa humana influi “decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários”. Nas suas palavras, o “sobreprincípio da dignidade humana” compõe um “acervo de princípios constitucionais gerais, válidos para a plenitude do orde-

¹¹⁷² ZAGREBELSKY, 2011, p. 88, tradução nossa (Los derechos en su significado ‘moderno’ son incuestionablemente los de la tradición liberal).

¹¹⁷³ ZAGREBELSKY, 2011, p. 76, tradução nossa (pueden hablar en nombre de la dignidad del hombre).

¹¹⁷⁴ ZAGREBELSKY, 2011, p. 83, tradução nossa (nuestra distinción entre derechos orientados a la libertad y derechos orientados a la justicia [...] puede ser reiterada [...] por ejemplo, [...] para aquella entre los derechos a ser defendidos de las agresiones del poder y los derechos a ser beneficiados por las prestaciones del mismo poder).

namento” e está “permeado por todo o sistema jurídico prescritivo, incluindo o tributário, em diferentes feições”.¹¹⁷⁵

Ávila também aponta que a “dignidade humana”, na sua dimensão de princípio, qualifica-se como uma limitação ao poder de tributar. Como norma jurídica, “atua sobre outras normas” e, como valor, “impõe a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de dignidade do ser humano”. Por isso, ainda nas palavras do autor, “apesar de não possuir eficácia direta sobre a matéria tributária”, possui “eficácia indireta sobre as relações obrigacionais tributárias”.¹¹⁷⁶

Tendo em conta o exposto, a seguir será discutida a figura do mínimo não impondível sob o ponto de vista dos direitos orientados à justiça e dos direitos orientados à liberdade.

3.3.3.1 Mínimo não impondível e direitos orientados à justiça

Já foi explicado alhures que os direitos estavam orientados à justiça na antiga tradição do humanismo cristão, que direito e moral foram separados com o advento do positivismo jurídico e que a “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” terminou por se consolidar no transcurso da história. Como resultado disso, a justiça terminou encerrada aos ditames da ordem jurídica positiva.

No constitucionalismo contemporâneo, porém, o paradigma neoconstitucionalista tem buscado reaproximar direito e moral, bem como validade e justiça.

Como também explicado anteriormente, a questão de o Estado dever almejar a justiça tributária e de o contribuinte dever recolher tributos que sejam justos diz respeito à ideia dos direitos orientados à justiça (ligada, por sua vez, à esfera da igualdade).

Os princípios da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco se prestam a proteger, contra a intervenção estatal, a esfera do patrimônio jurídico (mínimo não impondível) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família.

Conforme esclarecido por Catarino, a capacidade contributiva é “elemento directamente dedutível das ideias de justiça e de igualdade”, as quais apregoam que, “se todos são iguais perante a lei, todos devem então ser por ela tributados”. Entretanto, a ideia da capacidade contributiva “nos impõe uma igualdade no imposto e não uma igualdade (social)

¹¹⁷⁵ CARVALHO, 2011, p. 59, 62.

¹¹⁷⁶ ÁVILA, 2008a, p. 331, 333-334.

pelo ou através do imposto”. Por isso, ressalta que a capacidade contributiva é “estranha às ponderações de natureza social” e que o princípio da igualdade, por sua vez, é estranho ao “grau ou medida de satisfação” que cada um “retire dos bens públicos”.¹¹⁷⁷

Além disso, o autor alerta o seguinte:

O princípio da igualdade exige que as necessidades financeiras não sejam cobertas de qualquer forma, mas sim de modo justo, adequado ao princípio da liberdade. [...] A questão de saber como repartir o ónus tributário global entre os diversos cidadãos é uma questão de justiça [...].¹¹⁷⁸

De acordo com Catarino, há de se ter presente, portanto, que o princípio da igualdade tributária estabelece “como factor único de discriminações legítimas a capacidade contributiva, arvorada como fundamento e limite da tributação”.¹¹⁷⁹

Isso termina por trazer à tona, além do, um antigo problema relacionado às ideias da progressividade e da proporcionalidade no âmbito da tributação, um outro problema diretamente ligado àquele, relativo à “consagração de um mínimo de rendimento até o qual não há tributação”, já que a “consagração de um mínimo de existência baseado na igualdade de sacrifício até ao qual não há imposto sobre o rendimento tem conhecido críticas de vários quadrantes”.¹¹⁸⁰

Transcrevendo-se a explicação elaborada por Catarino:

[...] a progressão fiscal traduz-se precisamente na adopção de um montante mínimo isento de imposto sobre o rendimento, considerado necessário à existência condigna do seu titular. Com isso pretende-se garantir que ninguém se situe abaixo desse limiar da dignidade humana, num *quantum* variável segundo as condições de desenvolvimento das sociedades que o adoptam.¹¹⁸¹

Ocorre que, nos termos expostos na tese do jurista português, não se encontrou no “sistema fiscal progressivo”, posto em contraste com o “sistema fiscal proporcional”, nenhum “método que permita explicar porque deve ser ‘aquela’ e não outra, a carga fiscal de cada um”:

¹¹⁷⁷ CATARINO, 2008, p. 380, 403, 637.

¹¹⁷⁸ CATARINO, 2008, p. 374.

¹¹⁷⁹ CATARINO, 2008, p. 435.

¹¹⁸⁰ CATARINO, 2008, p. 419.

¹¹⁸¹ CATARINO, 2008, p. 420.

Este sistema torna efectiva a adopção de medidas discriminatórias sem critério objectivo que permita determinar a onerosidade das correspondentes regras, uma vez que não há fórmula que indique qual seja a taxa progressiva ideal ou socialmente justa.¹¹⁸²

O presente estudo não busca apresentar solução aos problemas acima apontados e faz referência a eles apenas porque não deveriam ser de pronto tangenciados. Quanto às críticas “de vários quadrantes” acima referidas, cumpre reportar, porém, que este trabalho cita uma abrangente doutrina que trata de ambos os problemas e apresenta diferentes entendimentos.

Aqui, neste ponto, cumpre anotar, contudo, que tanto a técnica da proporcionalidade como a técnica da progressividade, no âmbito da tributação, se prestam à desoneração tributária do mínimo existencial pelo critério da capacidade contributiva.

Tendo presente que a solução para aqueles problemas apontados diz respeito ao plano das escolhas políticas das técnicas e mecanismos empregados para a desoneração tributária do mínimo existencial, resta acrescer que, nos termos expostos por Cunha, “o justo é a medida do bem, e justiça é o valor correspondente ao justo”.¹¹⁸³

Além disso, cumpre levar em conta que o direito tributário, nas palavras de Alexy, é “um ‘instrumento elementar e um presupuesto imprescindível’ para o estabelecimento da igualdade social”.¹¹⁸⁴

Logo, embora o princípio da capacidade contributiva não imponha a busca da igualdade social, essa tarefa diz respeito, sim, ao direito tributário, uma vez que, no modelo de Estado Social, *e.g.*, os tributos cumprem função social e se prestam à redistribuição de renda e riqueza.

A desoneração tributária do mínimo existencial, por outro lado, também está atrelada à busca da igualdade.

Quando a questão da imunidade tributária do mínimo existencial é trazida a lume, contudo, a doutrina do Direito fundamenta a proteção daquela esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que via-

¹¹⁸² CATARINO, 2008, p. 638.

¹¹⁸³ CUNHA, 2012a, p. 145.

¹¹⁸⁴ ALEXY, Robert. *Los derechos fundamentales en el estado constitucional democrático*. Traducción de Alfonso García Figueroa. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 45, tradução nossa (un «instrumento elemental y un presupuesto imprescindible» para el establecimiento de la igualdad social).

bilize uma existência digna ao contribuinte e sua família com base naquela ideia da capacidade contributiva.

Reportando-se aqui a tudo o que foi anteriormente examinado acerca do princípio da capacidade contributiva, cumpre acrescer à questão que, nas palavras de Canotilho, a ideia da “igualdade perante os encargos públicos” constitui uma das manifestações do princípio da igualdade.¹¹⁸⁵

Ademais, nas palavras de Alexy, “quem haja de suportar gravames somente podem restar sujeitos segundo sua capacidade econômica financeira [...] e, portanto, ‘segundo seus ingressos, seu patrimônio e sua capacidade de consumo’”.¹¹⁸⁶

Merece ser repetido aqui, porém, que, embora a doutrina do Direito entenda que a proteção do mínimo existencial, no âmbito tributário, diz respeito ao critério da capacidade contributiva, este entendimento não se presta a fundamentar a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial.

Como já explicado alhures (ver Itens 1.2.2.2 e 2.2.2.1), as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva possuem particularidades próprias e, ao não diferenciar essas ideias, a doutrina termina por desprestigiar muitas outras ideias que são contrárias à legislação infraconstitucional em vigor que tem afrontado justamente o princípio da capacidade contributiva.

Não obstante, em contraponto às ideias levantadas neste estudo, cumpre não omitir a preponderância do entendimento contrário presente na doutrina jurídica. Por isso, merece transcrição o seguinte trecho da tese elaborada por Valadão:

[...] partimos da premissa de que o fundamento essencial da proteção vital é o princípio da capacidade contributiva, e que, acompanhamos a doutrina unânime de que esse princípio decorre da igualdade [...].¹¹⁸⁷

Cumpre destacar, em suma, que o princípio da capacidade contributiva diz respeito à ideia dos direitos orientados à justiça (ligados, por sua vez, à esfera da igualdade), que constitui a ideia nuclear que fundamenta a desoneração tributária do mínimo existencial e que se presta à

¹¹⁸⁵ CANOTILHO, 1996, p. 568.

¹¹⁸⁶ ALEXY, 2005, p. 43, tradução nossa (quienes hayan de soportar gravámenes sólo puedan quedar sujetos según su capacidad económica financiera [...] y por tanto «según sus ingresos, su patrimonio y su capacidad de demanda»).

¹¹⁸⁷ VALADÃO, 2008, p. 326.

proteção da esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família.

3.3.3.2 Mínimo não imponible e direitos orientados à liberdade

Já foi explicado alhures que os direitos estavam orientados à liberdade na antiga tradição do humanismo laico, que a “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” terminou por se consolidar com o advento do positivismo jurídico e que, no transcurso da história, a liberdade terminou encerrada aos ditames da ordem jurídica positiva.

A liberdade não tem recebido a mesma atenção particularmente dispensada à justiça no debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, embora ela tenha se aproximado da ética tributária em face da virada Kantiana.

Conforme antes realçado, o critério da capacidade contributiva não se presta a fundamentar a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial. As ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva possuem particularidades próprias. Aquela está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, enquanto que esta está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça.

Quando se fala em imunidade tributária do mínimo existencial, portanto, está a se falar de um extremo que diz respeito à esfera da liberdade individual. Como o mínimo existencial, no âmbito tributário (mínimo não imponible), representa o patrimônio jurídico protegido contra a tributação do Estado porque, além de estar situado aquém da capacidade contributiva, integra os direitos humanos (imanescentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas), *nunca* poderia ser alvo da tributação, já que protegido contra a intervenção do Estado.

Como defendido na obra de Torres, “o tributo surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente *limitado por essas liberdades*”. Deste modo, o *status negativus* “protege o cidadão contra a constrição do Estado ou de terceiros”.¹¹⁸⁸

Ademais, de acordo com Ávila, o aspecto tributário da “tarefa” de preservação do direito à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade está na “proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo”.¹¹⁸⁹

¹¹⁸⁸ TORRES, 1995, p. 4; TORRES, 2009, p. 39-40.

¹¹⁸⁹ ÁVILA, 2008a, p. 332.

Já nas palavras de Catarino:

[...] a tributação supõe que se deixe intocada a riqueza necessária ao mínimo de subsistência e que se contenha dentro de limites que a não tornem confiscatória ou excessiva, pese embora as dificuldades da delimitação dos conceitos.¹¹⁹⁰

Conforme também já citado anteriormente, do poder instituído há que se esperar sempre um potencial abuso que é preciso neutralizar. Aliás, Nogueira lembra que no pensamento de Locke:

[...] o direito surge no espaço aberto pela liberdade, a liberdade se autolimita em nome da dignidade da pessoa humana. Nasce assim o Estado. O Estado se fundamenta na defesa deste valor fundamental e só se legitima se diuturnamente estiver compromissado com este valor supremo: a dignidade da pessoa humana.¹¹⁹¹

Por outro lado, nas palavras do próprio Locke, “a *liberdade* consiste em estar livre de restrições e de violência por parte de outros”, mas ela “não pode existir onde não existe lei”.¹¹⁹²

A propósito, Rousseau, por sua vez, alertava que “somente a força do Estado é capaz de proporcionar a liberdade a seus membros”.¹¹⁹³

Como também citado anteriormente, foi Jellinek quem outrora havia teorizado aqueles *status* acima referidos, identificados por ele como ativo, passivo, negativo e positivo. Dentre estes, o *status negativus*, em particular (porque o mínimo existencial aqui investigado diz respeito àquele direito correspondente ao *status negativus* referido por Torres), situa o indivíduo como detentor de um espaço de liberdade imune à intervenção do Estado.

As liberdades individuais podem ser classificadas em liberdades positivas e negativas. No primeiro caso, o Estado, deve agir, enquanto que no segundo caso ele deve se omitir (ver Item 1.2.3).

De acordo com Canotilho, as liberdades representam “posições fundamentais subjectivas de natureza defensiva”. Em outras palavras, estão identificadas com os “direitos e acções negativas”, com os “direitos de defesa”.¹¹⁹⁴

¹¹⁹⁰ CATARINO, 2008, p. 380-381.

¹¹⁹¹ NOGUEIRA, 2007, p. 108.

¹¹⁹² LOCKE, 2001, p. 433.

¹¹⁹³ ROUSSEAU, 2011, p. 106.

¹¹⁹⁴ CANOTILHO, 1996, p. 539.

Por isso, aquela “clássica” dimensão do *status negativus*, nas palavras de Häberle, se revela “permanentemente atual, v.g. no caso de intervenções de órgãos estatais na esfera pessoal dos indivíduos”.¹¹⁹⁵

Desta forma, cabe realçar, conforme Ferrajoli, que os direitos de liberdade correspondem a “proibições”, é possível predeterminar legalmente seus limites e é habitual que esses limites sejam predeterminados constitucionalmente, “mas não seus conteúdos, já que dentro de tais limites são infinitos e indefinidos os atos que constituem seu exercício”.¹¹⁹⁶

No entendimento de Ferrajoli, as garantias negativas dos direitos de liberdade consistem, portanto, em “limites ou proibições de lesão”, enquanto que as garantias positivas dos direitos sociais consistem em “vínculos ou obrigações de prestação”.¹¹⁹⁷

Cumprir destacar, em suma, que a liberdade individual diz respeito à ideia dos direitos orientados à liberdade, que essa liberdade constitui a ideia nuclear que fundamenta a imunidade tributária do mínimo existencial e que se presta à proteção da esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família.

3.3.4 A imunidade tributária do mínimo existencial em face da dignidade da pessoa humana

Tendo presente o que foi apresentado logo acima, resta claro que a tributação não pode afrontar o princípio da dignidade da pessoa humana. Diante da necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com a dignidade da pessoa humana, conclui-se que a Constituição Federal impõe ao Estado brasileiro o dever de promover a desoneração tributária do mínimo existencial para não inviabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família.

Reportando-se a tudo o que foi analisado no estudo até este ponto, afirma-se que, embora não exista previsão constitucional expressa nesse sentido, o mínimo existencial deveria ser imune aos tributos porque ele integra os direitos humanos (imanescentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas).

¹¹⁹⁵ HÄBERLE, 2005, p. 136.

¹¹⁹⁶ FERRAJOLI, 2006, p. 94, tradução nossa (pero no sus contenidos, ya que dentro de tales límites son infinitos e indefinidos los actos que constituyen su ejercicio).

¹¹⁹⁷ FERRAJOLI, 2006, p. 114, tradução nossa (límites o prohibiciones de lesión [...] vínculos u obligaciones de prestación).

Como explicado anteriormente, as expressões mínimo existencial, mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência e mínimo de subsistência, assim como as expressões mínimo não imponible e mínimo não tributável (aquelas empregadas nas mais variadas áreas, enquanto estas apenas no âmbito do direito tributário) possuem características próprias, embora sinônimas em muitos aspectos quando digam respeito, direta ou indiretamente, às condições mínimas nas quais o indivíduo conseguiria viver com dignidade.

O mínimo existencial pode ser protegido tanto positivamente como negativamente. Pode ser protegido tanto por parte da ideia dos mínimos sociais, através de prestações sociais estatais positivas, como por parte da ideia do mínimo não imponible, seja através da imunidade tributária do mínimo existencial ou através da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Não obstante, como o objeto desta pesquisa diz respeito apenas à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação, cumpre recordar, conforme anotado alhures, que as exonerações tributárias abrangem diferentes técnicas e mecanismos, tais como imunidades tributárias, isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos.

A imunidade tributária representa, desta forma, apenas uma das técnicas/mecanismos que viabilizam a exoneração tributária empregada no direito positivo brasileiro.

Levando em consideração ser tarefa da sociedade aferir a legitimidade da tributação instituída e, inclusive, do próprio Estado, quando analisada a tributação em vigor, devem ser objeto de particular consideração os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, que terminaram acolhidos na Constituição Federal, pois, se porventura o Estado brasileiro não for visto como instrumento da sociedade, pôr-se-á em dúvida a legitimidade do poder instituído e, inclusive, o próprio pacto social que o instituiu.

Legitimidade e legitimação, portanto, devem ser levadas em conta quando analisada a tributação em vigor. Não mais é suficiente, no caso, a mera aferição da observância do princípio da legalidade.

Tendo presente que a dignidade da pessoa humana constitui fundamento do Estado brasileiro e valor supremo da sociedade contemporânea, que ela constitui direito fundamental e princípio jurídico na ordem jurídica brasileira, além de fundamentar tanto os outros direitos funda-

mentais como os demais princípios constitucionais, há, por conseguinte, necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com a dignidade da pessoa humana e isso configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Ademais, como exposto na pesquisa, o direito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana, um propósito ético-político, passou a ser visto, na sociedade contemporânea, como um pressuposto necessário para se alcançar um conteúdo concreto da dignidade da pessoa humana.

Logo, estando ou não o indivíduo em situação configuradora de pobreza ou de miséria, ele possui um núcleo de direitos que está vinculado à própria dignidade da pessoa humana.

Considerando que a tributação intervém na esfera da liberdade individual do contribuinte e que as Constituições contemporâneas acolhem essa liberdade como um valor supremo da sociedade, aquela intervenção deve estar fundada na própria Constituição.

Embora liberdade e justiça terminem sendo levados em conta pelo Constituinte no momento da fixação das imunidades tributárias, quando busca viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, estas imunidades estão relacionadas particularmente à proteção da liberdade, enquanto que a maioria das técnicas e mecanismos empregados para a desoneração tributária, no caso, está relacionada à consecução da justiça e, com isso, à proteção da igualdade.

É verdade que, conforme também explicado alhures, em conjunto com os limites explícitos à tributação (formais e materiais), coexistem limites implícitos (formais e materiais) que buscam neutralizar e afastar eventuais abusos no campo tributário. Por isso, o poder do Estado brasileiro é limitado pela Constituição (editada e promulgada pela sociedade) e é regulado pela legislação infraconstitucional (editada e publicada em face da sociedade).

Entretanto, do mesmo modo que para a instituição da isenção tributária se faz necessária a edição da lei correspondente (motivo pelo qual não existem isenções tributárias implícitas), as imunidades tributárias devem ser instituídas pela Constituição Federal porque dizem respeito ao plano da definição das competências tributárias atribuídas aos entes da federação (motivo pelo qual, embora uma parte da doutrina do Direito entenda o contrário, também não existem imunidades tributárias implícitas).

Embora a Constituição Federal imponha ao Estado brasileiro o dever de promover a desoneração do mínimo existencial para não inviabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família em face de limites

imanescentes ao sistema constitucional tributário brasileiro, não é possível afirmar haver imunidade tributária do mínimo existencial nesse sistema porque não existe previsão constitucional expressa, no ordenamento jurídico brasileiro, positivando a imunidade. Isto é, porque não consta explícito no texto da Constituição Federal qualquer referência à imunidade tributária do mínimo existencial.

Muito próximas da ideia de proteção do mínimo existencial, podem ser arroladas como imunidades tributárias que buscam proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna, *e.g.*, aquelas que dizem respeito às contribuições sociais para a seguridade social incidentes sobre proventos de aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social (art. 195, II, da CF), bem como ao ITR incidente sobre as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II, da CF).

Para finalizar, cumpre realçar que o mínimo existencial deveria, sim, estar imune aos tributos no sistema constitucional tributário brasileiro. Afinal, o mínimo existencial integra os direitos humanos (imanescentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas). Por outro lado, a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana. Além disso, a Constituição Federal estabelece como objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos.

CONCLUSÃO

O núcleo de análise de qualquer que seja a Constituição considerada deve estar no respeito aos direitos fundamentais por ela acolhidos. Tendo isso em conta, a primeira parte do trabalho buscou examinar a figura do mínimo existencial como direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado.

Sob diferentes aspectos, os direitos fundamentais buscam proteger valores como a liberdade e a justiça e têm sido objeto de novas leituras e interpretações em face do debate empreendido no constitucionalismo contemporâneo, do irrompimento do novo constitucionalismo latino-americano e do fenômeno que a doutrina do Direito terminou por denominar constitucionalização dos direitos (ou, de acordo com uma parcela dessa doutrina, ao empregar a expressão no singular, constitucionalização do direito).

Conforme alerta levantado por Gustavo Zagrebelsky, um aspecto crucial da constitucionalização dos direitos, no que diz respeito às suas funções, está relacionado à confluência de duas tradições sobre os direitos que nem sempre são facilmente conciliáveis: os direitos orientados à liberdade e os direitos orientados à justiça.

Como explicado na pesquisa, a confluência dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça se presta a explicar o fato de a doutrina do Direito não ter diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Por outro lado, a questão possui enorme importância para a tese aqui construída porque esses dois horizontes de direitos se prestam a explicar a diferença daquelas ideias.

Não que se pretenda defender o reducionismo de outrora, mediante a limitação dos direitos em compartimentos estanques, mas sim explicar, a partir desses dois horizontes, que as ideias possuem particularidades próprias.

Ademais, Zagrebelsky alerta a necessidade de se atentar para uma contradição ínsita naquelas duas concepções dos direitos, de forma que a nenhuma delas se atribua um valor tal que exclua a outra, sob pena de restar configurado o reducionismo, bem como que as ideias de justiça e liberdade não deveriam continuar separadas.

Entretanto, isso não afasta a necessidade de diferenciação das ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Conforme anotado no trabalho, as tradições do humanismo cristão e do humanismo laico terminaram por separar, outrora, as ideias de liberdade e justiça em compartimentos estanques. Logo em seguida, do mesmo modo, diante de outras formulações linguísticas agora advindas do positivismo jurídico, direito e moral também terminaram separados.

Hoje, porém, o pensamento ocidental tem buscado reaproximar direito e moral sob o pálio do imperativo categórico. Nesse sentido, Otfried Höffe tem empregado a expressão *Kantische Wende* (virada kantiana) para apontar a reaproximação entre ética e direito, bem como a aproximação dos valores da liberdade e da justiça (o que terminou verificado, inclusive, no âmbito do direito tributário).

Deste modo, em face de um novo contexto no qual história, sociologia e filosofia têm buscado conjugar direito, moral e política em uma única realidade, as ideias de liberdade, justiça, direito e moral têm sido objeto de novas formulações linguísticas.

Como apontado no estudo, o direito constrói sua própria realidade, mas, dependendo do ponto de vista adotado, direito, moral e política podem estar conjugados ou, ao contrário, separados. Destacou-se, assim, a possibilidade de conjugação de direito, moral e política quando haja uma análise histórica, sociológica e filosófica que leve em conta as realidades social, política, econômica e cultural como um todo.

Trazendo as ideias para o campo tributário, foi ressaltado que, dependendo do ponto de vista adotado, a tributação pode vir a ser legitimada sob distintas realidades. Isto é, em uma análise que seja histórica, sociológica e filosófica que leve em conta o pluralismo das realidades social, política, econômica e cultural, ou, ao contrário, em uma análise que seja estritamente jurídica e, por lógica, reducionista, que leve em conta uma única realidade (aquela construída pelo próprio direito).

A escolha por uma análise estritamente jurídica que acolha apenas a realidade construída pelo direito, porém, não mais representa os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea. Afinal, aquela realidade jurídica é um fenômeno linguístico que está envolto por um mundo plural.

Tendo sido explicado que direitos fundamentais são direitos individuais acolhidos como tais em uma Constituição, que representam os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade, acolhidos na respectiva Constituição, que constituem direitos subjetivos dotados de plena eficácia e aplicabilidade, e que não se confundem com os direitos sociais e econômicos, buscou-se examinar a figura do mínimo existencial como direito fundamental do contribuinte e sua família.

Foi destacado que as expressões mínimo existencial, mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência e mínimo de subsistência, assim como as expressões mínimo não imponible e mínimo não tributável (aquelas empregadas nas mais variadas áreas, enquanto estas apenas no âmbito do direito tributário) possuem características próprias, embora sinônimas em muitos aspectos quando digam respeito, direta ou indiretamente, às condições mínimas nas quais o indivíduo conseguiria viver com dignidade.

O mínimo existencial pode ser protegido tanto positivamente como negativamente. Pode ser protegido tanto por parte da ideia dos mínimos sociais, através de prestações sociais estatais positivas, como por parte da ideia do mínimo não imponible, seja através da imunidade tributária do mínimo existencial ou através da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Em outras palavras, a ideia possui duplo sentido porque impõe atuações estatais positivas e negativas. Impõe atuação negativa (proibições/limites) ao Estado no sentido de limitar a intervenção estatal na esfera da liberdade individual decorrente dos direitos fundamentais positivados na Constituição, do mesmo modo que também impõe atuação positiva (obrigações/vínculos) ao Estado no sentido de obrigar a entrega de prestações estatais relacionadas aos direitos sociais de igual forma acolhidos na Constituição.

Diferentes expressões têm sido empregadas pela doutrina do Direito ao se fazer referência direta ou indireta às condições mínimas nas quais o indivíduo conseguiria viver com dignidade. As ideias correspondentes tomam o indivíduo como pessoa humana. Quando se fala em mínimo existencial, portanto, está a se falar a respeito do direito e da garantia do indivíduo a uma existência digna.

As ideias dos mínimos sociais e do mínimo não imponible se prestam à proteção do mínimo existencial, mas, enquanto esta, no âmbito tributário, diz respeito à imunidade tributária do mínimo existencial e à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva e em face da proibição de tributo com efeito de confisco, aquela diz respeito particularmente à proteção dos direitos sociais.

A doutrina do Direito, entretanto, costumadamente faz alusão ao mínimo existencial como prestações sociais estatais positivas que assegurem condições mínimas para a inclusão social do indivíduo e sua família e, por conseguinte, uma existência digna. Isto é, a doutrina não tem diferenciado a ideia do mínimo existencial daquela outra que diz respeito aos mínimos sociais.

Ao abordarem a ideia do mínimo existencial, muitos terminam por discorrer, na verdade, sobre a ideia dos mínimos sociais vinculada aos direitos sociais, como aqueles dispostos, *e.g.*, no art. 6º da Constituição Federal (educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, transporte, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, e assistência aos desamparados), ou às prestações de assistência social objeto da Lei n. 8.742, de 1993, relacionadas aos arts. 203 e 204 da Constituição Federal.

Além disso, por não haver uma maior preocupação com o rigor terminológico, a doutrina do Direito e a jurisprudência têm feito o uso de diferentes expressões para designar o mínimo existencial como se fossem sinônimas. Com isso, a maior parte da doutrina do Direito termina caindo em involuntária confusão das ideias.

Cumpra atentar, entretanto, que, embora a doutrina tenha emaranhado as ideias, da mesma forma que não se deve reduzir a ideia do mínimo existencial ao direito de subsistir, também não se deve promover a redução da ideia do mínimo existencial àquela dos mínimos sociais.

Também cumpre registrar aqui, por outro lado, que as ideias dos mínimos sociais e do mínimo não imponible podem vir a estar muito próximas e inter-relacionadas no plano tributário quando for levado em conta que as receitas tributárias arrecadadas terminam por ser empregadas para financiar as prestações sociais estatais. Em outras palavras, se, e somente se, for levado em conta que as prestações sociais estatais positivas são viabilizadas financeiramente em face dos recursos arrecadados na tributação.

Em face do exposto, ao se empreender a leitura da obra de Ricardo Lobo Torres, na qual houve um estudo mais aprofundado, tanto do mínimo existencial como da imunidade tributária desse mínimo existencial, há de se ter presente que, para ele, esse mínimo existencial abrangeria, sob o ponto de vista do *status negativus*, um direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, sob o ponto de vista do *status positivus libertatis*, um direito garantido positivamente através de prestações sociais estatais (os mínimos sociais propriamente ditos).

Como o objeto desta pesquisa diz respeito apenas à esfera do patrimônio jurídico (mínimo não imponible) que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal, isto é, livre da tributação, foi atribuído especial enfoque à ideia do mínimo existencial baseada naquele ponto de vista do *status negativus* referido por Torres.

Afastada a principal confusão resultante da não diferenciação daquelas ideias por parte da doutrina do Direito (e da jurisprudência), ainda cumpre apontar, por outro lado, que existe uma outra confusão perpetrada particularmente no âmbito do direito tributário.

Preliminarmente, contudo, cumpre informar que existem poucos estudos publicados que abordam a imunidade tributária do mínimo existencial. Como esclarecido no trabalho, a maioria deles diz respeito, na verdade, à ideia da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, não à ideia da imunidade tributária propriamente dita.

A doutrina tributarista não tem diferenciado as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de ter aproximado as figuras da isenção e da imunidade tributária em razão da aparente prevalência desta última ideia porque ela possibilitaria o alcance parcial dos mesmos objetivos almejados por aquela.

Além disso, sem uma maior preocupação com a redução empreendida, a doutrina não tem diferenciado, quando cuidam da questão, as ideias do mínimo existencial, do mínimo não imponible, da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco.

Esse reducionismo aparece quando muitos abordam a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial, mas, na realidade, tratam da ideia pertinente à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva e em face da proibição de tributo com efeito de confisco (por isso, ele recebeu uma especial atenção na presente tese).

Ocorre que a técnica da isenção tributária mencionada nesses estudos busca promover a desoneração tributária do mínimo existencial e está vinculada propriamente ao princípio da capacidade contributiva (que diz respeito à ideia da igualdade).

Por outro lado, quando a doutrina jurídica emprega o termo *isenção* para designar a técnica ou mecanismo empregado para a proteção do mínimo existencial, não há de se falar em imunidade tributária, figura vinculada, no caso, à esfera da liberdade, mas sim em desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, figura vinculada à esfera da justiça.

Conforme explicado na pesquisa, o direito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana, um propósito ético-político, passou a ser visto, na sociedade contemporânea, como um pressuposto necessário para se alcançar um conteúdo concreto da dignidade da pessoa humana.

Como o mínimo existencial abrange tudo o que diga respeito às condições mínimas de existência digna da pessoa humana, termina por compreender uma gama enorme de bens materiais e imateriais,

ou melhor, muita coisa que aqui, neste trabalho, seria impossível abordar, como, *e.g.*, aquelas condições mínimas relacionadas às esferas cultural, espiritual, intelectual, emocional, psicológica etc. Em face da amplitude de seu conteúdo, não seria possível ao ordenamento jurídico, de igual forma, enumerá-lo. Aliás, é por isso que o mínimo existencial pode ser protegido tanto por parte da ideia dos mínimos sociais como por parte das ideias do mínimo vital, mínimo alimentício, mínimo de sobrevivência, mínimo de subsistência ou mínimo não imponible (mínimo não tributável).

Resta claro, desta forma, que a dimensão do mínimo existencial é indeterminada pelo direito. Urge esclarecer, porém, que o conteúdo do mínimo existencial pode ser determinado juridicamente, embora esse conteúdo varie no tempo e no espaço em face dos contextos social, político, econômico e cultural então vigentes.

Os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas da sociedade, presentes em uma determinada época e lugar, portanto, acolhidos na respectiva Constituição, podem delimitar um conteúdo condizente com as condições mínimas de existência digna da pessoa humana.

Foi a partir da literatura alemã que a ideia do mínimo existencial se difundiu. No Brasil, ela está presente na Constituição Federal, apesar de a expressão não ter sido empregada na redação de seu texto.

Como demonstrado na pesquisa, o mínimo existencial integra os direitos fundamentais. O seu tolhimento atentaria contra o princípio da dignidade humana, contra o modelo de Estado Democrático de Direito e contra os valores da liberdade e da justiça acolhidos nas Constituições contemporâneas.

Estando ou não o indivíduo em situação configuradora de pobreza ou de miséria, ele possui um núcleo de direitos que está vinculado à própria dignidade da pessoa humana.

Logo, a ideia do mínimo existencial, propriamente dita, em qualquer que seja o sentido porventura empregado, nas mais variadas áreas, está relacionada à vida, à liberdade, à justiça e à dignidade da pessoa humana, de modo que, ao se pretender alargar a ideia, no âmbito tributário, para os contribuintes pessoa jurídica, está a se confundir as figuras da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

Não obstante, a doutrina do Direito e a jurisprudência passaram a empregar a expressão “intangibilidade do mínimo existencial” tanto em face da necessidade de proteção conferida ao mínimo existencial que viabilize ao indivíduo e sua família uma vida digna (incluindo a ideia

dos mínimos sociais), como em face do propósito de proteção da atividade econômica da pessoa jurídica.

Intangibilidade não tem o mesmo significado de intributabilidade, mas, às vezes, a doutrina e a jurisprudência empregam aquele termo no lugar deste último quando tratam da ideia do mínimo não imponible.

Como a expressão intangibilidade do mínimo existencial é muito mais abrangente, ela tem sido empregada tanto ao se falar de uma forma mais ampla da ideia de proteção da dignidade da pessoa humana, como ao se falar acerca da proteção da atividade econômica da pessoa jurídica. Por outro lado, a expressão intributabilidade do mínimo existencial, bem mais restrita, tem sido empregada quando está a se falar da ideia do mínimo não imponible propriamente dita.

Levando em conta que as Constituições contemporâneas, elaboradas por uma assembleia eleita democraticamente para esse fim, representam um pacto firmado em face do poder do povo, um pacto de conciliação e de compromisso firmado por diferentes grupos e indivíduos integrantes de uma sociedade, a segunda parte do estudo buscou analisar a figura da imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado.

Foi explicado que a tributação intervém na esfera da liberdade individual do contribuinte e que as Constituições contemporâneas acolhem essa liberdade como um valor supremo da sociedade, de forma que aquela intervenção deve estar fundada na própria Constituição.

Como a Constituição Federal promulgada em 1988, lei fundamental da República Federativa do Brasil, tem por objeto, em especial, fixar limites e deveres ao Estado brasileiro e, por outro lado, estabelecer deveres, direitos e garantias aos diferentes grupos e indivíduos integrantes da sociedade, a legitimidade da tributação hoje em vigor no Brasil, portanto, está situada na Constituição Federal, a qual disciplina o sistema constitucional tributário brasileiro e fixa as limitações constitucionais tributárias, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias.

Conforme anotado no trabalho, o sistema jurídico constitui uma realidade, compreende um todo unitário, coerente e harmônico, e integra uma pluralidade de outros sistemas compreendidos em uma realidade maior. Em face do exposto, as normas jurídicas, abrangentes de regras e princípios jurídicos, implícitos e explícitos, compõem o ordenamento jurídico e formam o sistema jurídico. Como o Direito implica coerência e se projeta em sistema, essas normas jurídicas integram um sistema próprio e estão entrelaçadas e inter-relacionadas de tal forma entre si e com o próprio sistema que formam um todo unitário, coerente e harmônico.

Também foi explicado que, diante das ideias levantadas no debate compreendido no constitucionalismo contemporâneo, com as particularidades próprias dos paradigmas que o compõe, quando da abordagem da legitimidade da tributação a partir do ponto de vista garantista, em particular, há de se atentar que os atributos da validade, vigência e eficácia da norma jurídica merecem um enfoque bem diferente daquele empregado na abordagem que porventura se faça a partir do ponto de vista neoconstitucionalista. Quando levado em conta o ponto de vista garantista, o conflito de normas jurídicas deve ser solucionado pelos critérios de uso hierárquico, cronológico ou da especialidade. Entretanto, sob o ponto de vista neoconstitucional, só o conflito de regras jurídicas deve ser solucionado por esses critérios. Se porventura o problema disser respeito à colisão de princípios jurídicos, deve ser empregada a técnica da ponderação (em conjunto com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade).

Tendo sido examinado o sistema constitucional tributário brasileiro e apresentadas as espécies e finalidades tributárias, bem como a partilha das rendas e competências tributárias, buscou-se analisar, em seguida, as limitações constitucionais tributárias.

Foi destacado que as limitações ao “poder tributário” do Estado brasileiro correspondem a limites jurídicos fixados na Constituição Federal em face de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Em conjunto com os limites explícitos à tributação (formais e materiais), coexistem limites implícitos (formais e materiais). Os limites da tributação não estão restritos àqueles enumerados no texto constitucional. Existem limites à tributação que dizem respeito, *e.g.*, à política tributária, às funções e finalidades dos tributos, à dignidade da pessoa humana, à legitimidade da tributação, à justiça tributária, ao montante e à partilha da carga tributária.

Esses limites podem variar de acordo com a época e o lugar considerado, mas dizem respeito tanto ao direito como à política e à moral.

Nessa realidade, as exonerações tributárias terminam por ser fixadas mediante diferentes técnicas e mecanismos na ordem jurídica positiva (mas devem observar limites imanentes ao próprio sistema constitucional tributário que fogem ao ponto de vista do positivismo jurídico).

Exoneração tributária significa renúncia, desoneração tributária. Ela pode se dar por diferentes técnicas e mecanismos, tais como imunidades tributárias, isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos. A imunidade tributária,

dessa forma, representa apenas uma das técnicas/mecanismos que viabilizam a exoneração tributária empregada no direito positivo brasileiro.

Como mencionado no estudo, não existe previsão constitucional expressa, no ordenamento jurídico brasileiro, positivando a imunidade tributária do mínimo existencial. Em outras palavras, não consta explícito no texto da Constituição Federal qualquer referência à imunidade tributária do mínimo existencial.

A maior parte da doutrina tributarista, porém, tem abordado a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial quando, na verdade, trata da ideia pertinente à desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva ou em face da proibição de tributo com efeito de confisco.

Não há qualquer impropriedade quando, neste caso, é feito o uso de expressões como, *e.g.*, mínimo não imponible, mínimo não tributável, mínimo isento, dentre outras, para designar o montante do patrimônio protegido, não tributável, dos contribuintes pessoa física ou jurídica. Contudo, não há de se falar, neste caso, da ideia da imunidade tributária do mínimo existencial propriamente dita.

Em outras palavras, as expressões mínimo não imponible, mínimo não tributável e mínimo isento podem ser empregadas quando da abordagem das ideias da capacidade contributiva e da proibição de tributo com efeito de confisco, não havendo, no caso, qualquer afronta ao rigorismo terminológico, mas fere o rigor científico não diferenciar as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva ou em face da proibição de tributo com efeito de confisco.

Há de se ter presente, por outro lado, que, respeitado o rigor terminológico, isenção, abatimento e dedução, ou qualquer outra técnica ou mecanismo adotado para a desoneração tributária, não devem ser confundidos com a figura da imunidade tributária propriamente dita.

Ademais, ao não diferenciar as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, além de aproximar as figuras da isenção e da imunidade tributária, a doutrina termina por desprestigiar muitas outras ideias próprias contrárias à legislação infraconstitucional em vigor que tem afrontado justamente o princípio da capacidade contributiva.

Esse princípio da capacidade contributiva compõe o rol das limitações constitucionais tributárias, mas, embora possua a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna, não se presta a fundamentar, neste caso, a imunidade tributária do mínimo existencial.

É que a figura da imunidade tributária do mínimo existencial está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade e diz respeito a não intervenção do Estado na esfera da liberdade individual, enquanto que a figura da isenção tributária do mínimo existencial está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça e diz respeito à capacidade contributiva (ligada à esfera da igualdade).

Cumprir destacar, portanto, que, do mesmo modo que se deve evitar o reducionismo das ideias da capacidade contributiva e da função social dos tributos, bem como das ideias da capacidade contributiva e da justiça tributária, também se deve evitar o reducionismo das ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva impõe ao legislador infraconstitucional, quando da criação dos tributos, que leve em conta as ideias da igualdade e da justiça tributária para, com isso, promover a desoneração tributária do mínimo existencial, seja mediante a instituição de isenção tributária, seja mediante o emprego de outras técnicas ou mecanismos como, *e.g.*, a dedução de despesas do contribuinte e sua família.

A imunidade tributária do mínimo existencial, de modo distinto, veda ao legislador infraconstitucional a criação do tributo correspondente.

Desta forma, como a maior parte da doutrina do Direito fundamenta a ideia da imunidade tributária do mínimo existencial em razão do princípio da capacidade contributiva, não há como concordar com ela.

Em primeiro lugar porque a ideia do mínimo existencial, no âmbito tributário, não diz respeito ao mínimo não tributável dos contribuintes pessoa jurídica (ver Item 1.2.2). Em segundo lugar, porque a ideia do mínimo existencial não se confunde com a ideia do mínimo vital (ver Item 1.2.2.1). Em terceiro lugar, porque o mínimo existencial abrange uma gama enorme de bens materiais e imateriais (tangíveis e intangíveis) que não podem ser mensurados no plano do direito tributário (ver Item 1.2.3.1). Em quarto lugar, mas não por último, já que existem outras razões que poderiam ser aqui enumeradas, porque o princípio da capacidade contributiva está muito próximo da ideia dos direitos orientados à justiça (ligada à esfera da igualdade) e busca proteger o mínimo existencial por intermédio de diferentes técnicas/mecanismos para a exoneração/desoneração tributária.

É verdade que as figuras da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva estão muito próximas, mas possuem particularidades próprias. O princípio da capacidade contributiva se presta a fundamentar a intributabilidade do

mínimo existencial, mas não a imunidade tributária porque neste caso está a se falar de um extremo que diz respeito à esfera da liberdade individual.

Portanto, como o mínimo existencial, no âmbito tributário (mínimo não imponível), representa o patrimônio jurídico protegido contra a tributação do Estado porque, além de estar situado aquém da capacidade contributiva, integra os direitos humanos (imanescentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas), mereceria ser realçado, em primeiro plano, que a legislação infraconstitucional que não observa o dever de o Estado brasileiro promover a desoneração tributária desse mínimo existencial em razão da capacidade contributiva tem afrontado, no Brasil, um princípio acolhido explicitamente na Constituição Federal e que isso “deturpa” o sistema constitucional tributário brasileiro. Em segundo plano, mas não menos importante, mereceria ser realçado que, como o mínimo existencial está situado aquém da capacidade contributiva, *nunca* poderia ser alvo da tributação, já que protegido contra a intervenção do Estado.

Cumprir destacar, assim, que a figura da imunidade tributária do mínimo existencial diz respeito à esfera da liberdade individual, enquanto que o princípio da capacidade contributiva diz respeito à ideia da justiça, ligada à esfera da igualdade. Em outras palavras, a figura da imunidade tributária do mínimo existencial está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, enquanto que a figura da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça.

Em complemento ao exposto, resta anotar que o princípio da proibição de tributo com efeito de confisco também compõe o rol das limitações constitucionais tributárias, mas, embora possua a aptidão de proteger a esfera do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna, de igual forma não se presta a fundamentar, *por si só*, a imunidade tributária do mínimo existencial.

Além disso, conforme explicado na pesquisa, a imunidade tributária corresponde a uma limitação constitucional tributária que diz respeito ao plano da definição das competências tributárias atribuídas pela Constituição Federal aos entes da federação brasileira. É estabelecida na própria Constituição e abrange, inclusive, a maioria dos casos nos quais o texto constitucional emprega o termo *isenção* ou a expressão *não incidência*.

A maior parte da doutrina tributarista brasileira entende que o fundamento da imunidade tributária estaria situado na Constituição Federal. Esse entendimento é antigo, mas uma parcela da doutrina alerta

que ele estaria situado, na verdade, nas ideias políticas e valores acolhidos pelo Constituinte, isto é, nos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Há quem entenda, por isso, que as imunidades tributárias seriam limitações pré-constitucionais, tal como defendido na obra de Ricardo Lobo Torres.

Em face deste entendimento, uma parcela da doutrina tributarista tem dito que isso significaria um retorno ao jusnaturalismo, uma elaboração metafísica ou, ainda, uma construção ideológica. Entretanto, como exposto neste estudo, não parece ser elaboração metafísica, nem tampouco ideológica, a ideia no sentido de que o mínimo existencial deveria ser objeto de proteção através da imunidade tributária (e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva), já que a dignidade da pessoa humana é um valor da sociedade acolhido nas Constituições contemporâneas. Em outras palavras: não parece configurar ideologia, nem tampouco elaboração metafísica, defender que a pessoa humana faça jus, na atualidade, às condições mínimas de existência digna.

Na explicação exposta nesta pesquisa, defender condições mínimas de existência digna que assegurem liberdade e justiça significa defender a própria dignidade da pessoa humana porque o direito às condições mínimas de existência digna, um propósito ético-político, passou a ser visto, na sociedade contemporânea, como um pressuposto necessário para se alcançar um conteúdo concreto dessa dignidade.

Levando em consideração as realidades social, política, econômica e cultural como um todo, bem como a possibilidade de conjugação de direito, moral e política, resta claro que tanto a liberdade como a justiça, valores supremos da sociedade contemporânea, terminam sendo levados em conta pelo Constituinte no momento da fixação das imunidades tributárias, quando busca viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, estas imunidades estão relacionadas particularmente à proteção da liberdade, enquanto que a maioria das técnicas e mecanismos empregados para a desoneração tributária, no caso, está relacionada à consecução da justiça e, com isso, à proteção da igualdade.

Logo, quando se fala em intributabilidade do mínimo existencial, pode-se falar tanto da imunidade tributária como de outras técnicas e mecanismos que viabilizam a desoneração tributária do patrimônio jurídico do contribuinte. Não obstante, quando se fala particularmente em imunidade tributária do mínimo existencial, não está a se falar em desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva ou em face da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco.

A isenção tributária do mínimo existencial diz respeito à intributabilidade ligada ao princípio da capacidade contributiva que tem por fundamento a igualdade acolhida na Constituição Federal como valor supremo da sociedade brasileira, cujo objetivo é a proteção dos direitos orientados à justiça. Por outro lado, a imunidade tributária do mínimo existencial diz respeito à intributabilidade ligada à ideia da liberdade individual que tem por fundamento próprio essa liberdade, de igual forma também acolhida na Constituição Federal como valor supremo, mas cujo objetivo é a proteção dos direitos orientados à liberdade.

Tendo sido examinada a figura do mínimo existencial como direito fundamental protegido contra a intervenção do Estado, bem como analisada a figura da imunidade tributária como limitação constitucional imposta ao Estado, a terceira e última parte da pesquisa buscou verificar se o mínimo existencial estaria imune aos tributos no Brasil, apesar de o texto expresso da Constituição Federal nada dispor acerca dessa limitação.

Levando em conta aqueles dois horizontes de direitos (direitos orientados à justiça e direitos orientados à liberdade) outrora separados nas tradições do humanismo cristão e do humanismo laico, bem como a ideia de que as figuras da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva possuem particularidades próprias, buscou-se discutir a legitimidade da tributação em face de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Com esse propósito, foi recordado que liberdade e justiça nem sempre são facilmente conciliáveis. Em seguida, foram discutidas as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva em face dos direitos fundamentais, da justiça tributária, do dever de recolher tributos e da dignidade da pessoa humana.

Como os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes em uma determinada sociedade terminam por ser acolhidos, em algum momento, na sua Constituição, foi realçado que existe, por conseguinte, um razoável consenso de legitimidade da tributação então instituída, bem como que, diante dessa realidade, a sociedade contemporânea terminou por se convencer de que o tributo é instrumento financeiro necessário para o exercício das atividades fins do Estado.

Aliás, conforme apontado no estudo, a legitimidade atribuída à tributação, em conjunto com o processo de sua legitimação, termina por refletir a legitimidade atribuída ao próprio Estado, em conjunto com o seu correspondente processo de legitimação.

A Constituição Federal confere legitimidade à tributação instituída no Brasil, mas esta tributação deve levar em conta limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro para que aquela legitimidade não seja posta em dúvida.

A tributação deve observar os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea. Ademais, se porventura o Estado não for visto como instrumento dessa sociedade, pôr-se-á em dúvida a legitimidade do poder instituído e, inclusive, o próprio pacto social que o instituiu.

Por outro lado, quando analisada a tributação em vigor, a questão da legitimidade dessa tributação deve ser objeto de particular consideração em face dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça.

Todas essas questões estão emaranhadas entre si e dizem respeito tanto ao Direito como ao Estado e à própria Sociedade. Ou melhor, todas essas questões estão emaranhadas naquela *complexidade do universo jurídico* redescoberta por Santi Romano no início do século XX, quando alertava para a necessidade de se rever a relação existente entre Sociedade, Direito e Estado.

Ocorre que a experiência acumulada no mundo contemporâneo (em face dos fatos revelados em muitas épocas e lugares no transcorrer da história) demonstra que Sociedade, Direito e Estado nem sempre convivem de forma harmoniosa.

Para que o pacto social obtenha um razoável consenso e para que o poder instituído não seja posto em dúvida, esse pacto precisa levar em conta aqueles diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade para que, no processo de legitimação do poder instituído, ele termine legitimado como tal.

A questão parece muito simples, mas não recebeu, ainda, a atenção que faz por merecer. Uma parcela da doutrina do Direito continua fazendo referência às figuras da legalidade, legitimidade e legitimação sem diferenciá-las.

Como destacado no trabalho, a tributação instituída nos ordenamentos jurídicos contemporâneos tem buscado observar o princípio da legalidade. Com ele, o poder estatal contemporâneo se fundamenta e busca legitimar-se. No transcorrer da história, aliás, o Estado de direito buscou sua legitimação por intermédio das leis então impostas tendo como base aquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” idealizada no Iluminismo.

Não obstante, essa fórmula equipara as figuras da legitimidade e da legalidade e isso tem sido o bastante para justificar muito do que

ainda persiste na realidade de um *estado de coisas opressivo e excludente* historicamente perpetuado.

Conforme explicado por Elías Díaz, citado no trabalho, a “equiparação” da legitimidade do poder político e jurídico à mera “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal” representa uma “imposição ideológica” que almeja a implantação do “modelo positivista de legitimação”.

Cumprе ressaltar, porém, consoante Sérgio Cademartori, também citado no trabalho, que o “resgate da legitimidade do Estado de Direito” e a “constante denúncia de seus vezos de ilegitimidade” é tarefa a ser empreendida pela sociedade.

Ademais, na atualidade, o conceito de legalidade continua ainda muito próximo daquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal”, enquanto que o conceito de legitimidade, por outro lado, está bem mais próximo dos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea.

Além disso, há de se realçar que os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade contemporânea, fundamento da soberania popular, terminaram acolhidos na maioria das Constituições contemporâneas em vigor pelo critério democrático das maiorias, em conjunto com os diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas das minorias. Afinal, somente assim todos terminam convencidos de que convivem em comunidade e conferem razoável consenso de legitimidade democrática ao poder instituído.

As Constituições contemporâneas fixam limites à esfera da liberdade individual, já que isso é condição *sine qua non* para a existência do Estado, mas também fixam limites ao próprio Estado. Deste modo, o direito posto termina por atribuir legitimidade ao Estado e, inclusive, à tributação.

Para que a legitimidade da tributação não seja posta em dúvida, portanto, as Constituições contemporâneas estabelecem limitações ao Estado para neutralizar e afastar eventuais abusos no campo tributário. Também estabelecem deveres, direitos e garantias ao contribuinte, isto é, deveres, direitos e meios destinados a fazer valer esses direitos, o que configura a existência de um verdadeiro estatuto do contribuinte.

Conforme explicado no estudo, a tributação, no Brasil, é limitada pela Constituição Federal e os entes da federação podem autolimitar o exercício das competências tributárias outorgadas.

Pela discussão exposta neste trabalho, restou clara a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, bem como

que isso configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Quanto às ideias da justiça tributária e do dever de recolher tributos, temas imbricados à *moral tributária*, expressão empregada pela doutrina tributarista alemã, foi anotado que o Estado Social e Democrático de Direito deve almejar tanto a justiça social como a justiça tributária. Já o contribuinte integrante dessa comunidade na qual o Estado tem por dever almejar a justiça tributária possui o corresponsivo dever de recolher tributos que sejam justos.

A justiça tributária corresponde ao dever fixado ao Estado, na respectiva Constituição, no sentido de almejar uma justa partilha da carga tributária entre os diferentes grupos e indivíduos integrantes da sociedade. Por isso, a justiça tributária se faz cobrando mais dos ricos (porque podem mais) e menos dos pobres (porque podem menos).

O conceito de justiça deve fazer jus a um significado que seja o mais amplo e moderno possível. Como já anotado anteriormente, igualdade e justiça são valores supremos da sociedade contemporânea. Por isso, a justiça social terminou acolhida na Constituição Federal como princípio da ordem econômica e da ordem social.

Apesar de o conceito de justiça fazer jus a um significado que seja o mais amplo e moderno possível e de a Constituição Federal acolher essa justiça como um valor supremo da sociedade contemporânea, a justiça tributária não foi alcançada, no Brasil, justamente (o pleonismo é proposital) porque não foi implementada, até hoje, uma justa partilha da carga tributária.

Diante das diferentes ideias construídas na doutrina do Direito, pode parecer que seria um reducionismo pretender que a justiça tributária apenas buscasse a implementação de uma justa partilha da carga tributária, já que ela está imbricada com o princípio da justiça social, com a função social dos tributos, com o princípio da solidariedade fiscal, com a opressão fiscal, com a ética e a moral tributárias, com o princípio da igualdade tributária, com o princípio da capacidade contributiva, com a concentração de renda e riqueza, com o mínimo existencial, com os deveres, direitos e garantias do contribuinte, e com os princípios da generalidade, universalidade, proporcionalidade, progressividade, pessoalidade, seletividade e extrafiscalidade, dentre outras figuras.

Ocorre que isso tudo está emaranhado no sistema constitucional tributário brasileiro, de forma que a justiça tributária só seria alcançada, no Brasil, se, e somente se, fosse implementada uma justa partilha da carga tributária.

Em outras palavras, uma justa partilha da carga tributária constitui justamente o principal objetivo almejado em tudo aquilo que foi acima arrolado. Isto é, constitui um dos principais objetivos almejados no sistema constitucional tributário brasileiro.

Contudo, como a doutrina do Direito tem levantado diferentes ideias (cujos argumentos defendem o emprego de diferentes técnicas e mecanismos) para explicar e buscar fundamentar a necessidade de se promover uma justa tributação, a maior parte, aparentemente, terminou por não levar em conta que ela só poderia vir a ser alcançada justamente se, e somente se, vier a ser implementada uma justa partilha da carga tributária.

Quanto ao dever do contribuinte recolher tributos, foi mencionado que a maior parte da doutrina jurídica tem abordado a questão dos direitos sem atribuir a mesma importância à questão dos deveres coexistentes.

No âmbito do direito tributário, em particular, a doutrina costuma analisar a tributação instituída quase que invariavelmente sob o ponto de vista dos direitos e garantias do contribuinte sem atribuir uma maior relevância, na mesma abordagem empreendida, aos deveres coexistentes.

Conforme anotado neste estudo, os tributos têm sido instituídos, hoje, na maior parte dos ordenamentos jurídicos em vigor, em face daquela “fórmula positivista da legalidade burguesa liberal”. Nessa realidade, o dever de recolher tributos corresponde a um dever legal porque instituído por lei.

Ocorre que, em face do princípio da solidariedade fiscal, exsurge um dever ético de contribuir para a respectiva comunidade. Além disso, em conjunto com o dever ético de contribuição, também exsurge, na expressão empregada por parte da doutrina do Direito, um “dever fundamental” de recolher tributos no modelo de Estado social.

Esse dever ético e fundamental do indivíduo contribuir com tributos para a comunidade em que vive representa o papel que todos e todas devem cumprir em face de diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade e que terminaram acolhidos nas Constituições contemporâneas.

Sem tributos não há como subsistir um Estado. A obrigação de recolher tributos representa, portanto, um dever ético (em qualquer que seja o modelo de Estado de Direito), um dever legal (no Estado de Direito e, em particular, no Estado Liberal) e um dever fundamental (no Estado Social).

Pela discussão exposta neste trabalho, restou clara a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com o dever do Estado almejar a justiça tributária e com o dever do contribuinte

recolher tributos que sejam justos, bem como que isso configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Quanto à ideia da dignidade da pessoa humana, foi anotado que, nos termos da Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, todos os seres humanos nascem livres e iguais em dignidade e direitos, são dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade.

Entrelaçada com os valores da liberdade e da igualdade, a dignidade da pessoa humana simboliza a persecução de uma ideia presente nos diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas da sociedade e que terminaram acolhidos nas Constituições contemporâneas. Por isso, ela constitui fundamento do Estado brasileiro e valor supremo da sociedade contemporânea. Constitui direito fundamental e princípio jurídico na ordem jurídica brasileira porque positivados na Constituição Federal. É um valor supremo acolhido na Constituição Federal e fundamenta tanto os outros direitos fundamentais como os demais princípios constitucionais.

Tendo sido explicado que legitimidade e legitimação devem ser objeto de consideração quando analisada a tributação em vigor, não mais é suficiente, no caso, a mera aferição da observância do princípio da legalidade, buscou-se realçar a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com a dignidade da pessoa humana, bem como que isso configura um limite imanente ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Levando em consideração que o princípio da capacidade contributiva diz respeito à ideia dos direitos orientados à justiça (ligada, por sua vez, à esfera da igualdade), ele se presta a fundamentar a desoneração tributária do mínimo existencial.

Não obstante, cumpre repetir que, apesar de a maior parte da doutrina jurídica entender que a proteção do mínimo existencial, no âmbito tributário, está afeta ao princípio da capacidade contributiva, as ideias da imunidade tributária do mínimo existencial e da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva possuem particularidades próprias.

Por outro lado, também cumpre realçar que, do mesmo modo que para a instituição da isenção tributária se faz necessária a edição da lei correspondente (motivo pelo qual não existem isenções tributárias implícitas), as imunidades tributárias devem ser instituídas pela Constituição Federal porque dizem respeito ao plano da definição das competências tributárias atribuídas aos entes da federação brasileira (motivo pelo

qual, embora uma parte da doutrina do Direito entenda o contrário, também não existem imunidades tributárias implícitas).

Tendo sido apontado que a igualdade e a liberdade podem significar tanto um valor como um princípio, regra, diretriz, postulado ético-político, etc, bem como que elas não possuem a mesma concepção nos modelos do Estado Liberal e do Estado Social, foi explicado que, na atualidade o Estado deve proteger a igualdade e a liberdade porque valores supremos da sociedade contemporânea, de forma que ele só pode intervir na esfera da liberdade individual quando isso não afrontar a dignidade da pessoa humana.

Considerando que a dignidade da pessoa humana é fundamento do Estado brasileiro, que a liberdade e a justiça são valores supremos da sociedade contemporânea e que a legitimidade da tributação, no Brasil, está situada na Constituição Federal porque ela terminou por acolher diferentes desígnios, aspirações, valores, interesses e expectativas presentes na sociedade, a ideia do mínimo existencial precisa ser discutida levando-se em conta diferentes horizontes de direitos.

Por isso, o presente estudo leva em conta que a legitimidade da tributação deve ser objeto de particular consideração em face dos direitos orientados à liberdade e dos direitos orientados à justiça, bem como que a ideia do mínimo existencial (mínimo não impositivo, no âmbito tributário, relativo à esfera do patrimônio jurídico que viabilize uma existência digna ao contribuinte e sua família, cujo montante deve estar protegido contra a intervenção estatal) precisa ser discutida sob o ponto de vista desses dois horizontes de direitos.

Em face de todo o exposto na pesquisa, resta clara a necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a dignidade da pessoa humana, bem como que isso configura a existência de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

Ademais, consoante Jorge Miranda, também citado no trabalho, o “poder constituinte material” não pode “infringir limites transcendentés” e o “poder constituinte formal” não pode, por outro lado, “dispor contra limites imanentes”.

Contudo, embora coexistam limites explícitos e implícitos, formais e materiais, à tributação, o sistema constitucional tributário brasileiro não admite a existência de imunidades tributárias implícitas.

Muito próximas da ideia de proteção do mínimo existencial, podem ser arroladas como imunidades tributárias que buscam proteger a esfera

do patrimônio jurídico do contribuinte que viabilize a ele e sua família um mínimo necessário à existência digna, *e.g.*, aquelas que dizem respeito às contribuições sociais para a seguridade social incidentes sobre proventos de aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral da previdência social (art. 195, II, da CF), bem como ao ITR incidente sobre as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4º, II, da CF).

Cumprido destacar, porém, que o mínimo existencial deveria, sim, estar imune aos tributos no sistema constitucional tributário brasileiro. Afinal, o mínimo existencial integra os direitos humanos (imanescentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas). Além disso, a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana, motivo pelo qual a Constituição Federal estabelece como objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, bem como promover o bem de todos.

Como sugestão para a correção da contradição relativa à tributação dos bens, produtos, mercadorias e serviços indispensáveis à viabilização de uma existência digna ao contribuinte e sua família, urge que se defenda (embora o Constituinte originário tenha omitido a imunidade tributária do mínimo existencial) perante o Constituinte derivado a instituição de uma imunidade tributária abrangente dos impostos incidentes, *e.g.*, sobre medicamentos, gêneros alimentícios de primeira necessidade, gás de botijão de cozinha industrializado e/ou comercializado para consumo em residências familiares, gastos realizados com educação e saúde, serviços de transporte público rural e urbano, serviços de fornecimento de energia elétrica, de água potável e de saneamento básico para consumo em residências familiares.

Tese: Existem limites imanescentes ao sistema constitucional tributário brasileiro, mas não é possível afirmar haver imunidade tributária do mínimo existencial nesse sistema porque não consta explícito no texto da Constituição Federal qualquer referência à imunidade. Embora o Constituinte tenha imposto ao Estado brasileiro o dever de promover a desoneração do mínimo existencial para não inviabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, omitiu a imunidade tributária do mínimo existencial. Há necessidade de se promover a ponderação da legitimidade da tributação com os direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, com o dever do Estado almejar a justiça tributária, com o dever do contribuinte recolher tributos que sejam justos e com a digni-

dade da pessoa humana, o que configura a existência de limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro (além daquelas limitações constitucionais tributárias explícitas no Texto Constitucional, abrangentes dos princípios constitucionais tributários e das imunidades tributárias). O mínimo existencial, no âmbito tributário (mínimo não imponível), representa o patrimônio jurídico protegido contra a tributação do Estado porque, além de estar situado aquém da capacidade contributiva, ele integra os direitos humanos (imanentes à pessoa humana) e os direitos fundamentais (positivados nas Constituições contemporâneas). O princípio da capacidade contributiva se presta a fundamentar a intributabilidade do mínimo existencial, mas não a imunidade tributária porque neste caso está a se falar de um extremo que diz respeito à esfera da liberdade individual. A figura da imunidade tributária, cuja técnica/mecanismo promove a exoneração tributária do mínimo existencial, está muito próxima da ideia dos direitos orientados à liberdade, quando busque viabilizar uma vida digna ao contribuinte e sua família, e não deve ser confundida com a figura da desoneração tributária pelo critério da capacidade contributiva, a qual pode ser promovida por intermédio de diferentes técnicas/mecanismos para a exoneração tributária do mínimo existencial (isenções tributárias, deduções de despesas e reduções diretas na base de cálculo dos tributos, bem como reduções das alíquotas dos tributos e concessões de créditos presumidos) e está mais próxima da ideia dos direitos orientados à justiça. A Constituição Federal legitima a tributação, mas ela também protege o mínimo existencial contra a intervenção do Estado, de forma que a legitimidade dessa tributação deve ser questionada quando colidir com limites imanentes ao sistema constitucional tributário brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ABELLÁN, Marina Gascón. *La teoría general del garantismo: rasgos principales*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 21-39.
- ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2nd ed. New York: Madison Books, 1999.
- ALEXY, Robert. *On the structure of legal principles*. Ratio Juris, Oxford, v. 13, n. 3, p. 294-304, sep. 2000.
- ALEXY, Robert. *Los derechos fundamentales en el estado constitucional democrático*. Traducción de Alfonso García Figueroa. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 31-47.
- ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALLEMAND, Luiz Cláudio. *A tributação do mínimo existencial: desindexação da tabela do imposto de renda*. Sapucaia do Sul: Notadez, 2010.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp; Nobel, 2000.
- AQUINO, Rubim Santos Leão de; BELLO, Marco Antônio Bueno. *Liberdade? Nem pensar!: o livro das conjurações*. Ilustrações de Arnaud Gribel. Rio de Janeiro; São Paulo: Record, 2001.

AREND, Márcia Aguiar. *Direitos humanos e tributação*. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério (Orgs.). *Temas de direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Índio Jorge Zavarizi*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 39-49.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. *República e constituição*. 2. ed. Atualização de Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

ATIENZA, Manuel. *El sentido del derecho*. Barcelona: Ariel Derecho, 2001.

AUGUSTO FILHO, João. *Isonções e exclusões tributárias*. São Paulo: Bushatsky, 1979.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008a.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008b.

BAGGIO, Antonio Maria. *Prefácio*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de (Orgs.). *Direitos na pós-modernidade: a fraternidade em questão*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15. ed. Atualização de Dejalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Poder executivo e poder de tributar*. In: BORGES FILHO, Nilson (Org.). *Direito, estado, política e sociedade em transformação*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris; CPGD-UFSC, 1995. p. 177-185.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Manual de direito tributário*. Florianópolis: Diploma Legal, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *A taxa Tobin e a globalização financeira: uma análise*. In: DAL RI JÚNIOR, Arno; OLIVEIRA, Odete Maria de (Orgs.). *Direito internacional econômico em expansão: desafios e dilemas*. Ijuí: Unijuí, 2003. p. 741-770.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ALVES, André Zampieri. *A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística*. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). *Estudos de direito tributário*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 171-186.

BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3. ed. Rio e Janeiro: Renovar, 2011.

BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 155-182.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito (o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil). *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 58, p. 129-173, jan./mar. 2007.

BARROSO, Luís Roberto. ‘Aqui, lá e em todo lugar’: a dignidade humana no direito contemporâneo e no discurso transnacional. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 919, p. 127-195, maio 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 240-254.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de Informação Legislativa*, Senado Federal, Brasília, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.

BAYÓN, Juan Carlos. *Derechos, democracia y constitución*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 211-238.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERLIRI, Luigi Vittorio. *El impuesto justo: apuntes sobre un sistema jurídico de la contribución pública, esbozo de una reforma orgánica de la hacienda ordinaria*. Tradução de Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986.

BERTALANFFY, Ludwig von. *Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações*. Tradução de Francisco M. Guimarães e Edgar Orth. 5. ed. Petrópolis: Vozes, 2010.

BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 159, p. 19-30, dez. 2008.

BLUMENSTEIN, Ernst. *El orden jurídico de la economía de las finanzas*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 111-148.

BOMFIM, Manoel. *América Latina: males de origem*. Rio de Janeiro: Livreiro-Editor; Paris: H. Garnier, 1905.

BORGES, José Ferreira. *Princípios de syntelologia: compreendendo em geral a theoría do tributo e em particular observações sobre a administração e despesas de Portugal em grande parte applicaveis ao Brazil*. 2. ed. Lisboa: Sociedade Propagadora dos Conhecimentos Uteis, 1844.

BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001.

BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRITO, Edvaldo Pereira de. *O sistema tributário na nova constituição do Brasil: empréstimo compulsório*. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 1988, São Paulo. *O sistema tributário na nova constituição do Brasil*. São Paulo: Resenha Tributária; ADBT, 1988. p. 187-220.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. *Marcos teóricos em teorias do estado e da constituição*. Disciplina ministrada no Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina. 2015.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; DUARTE, Francisco Carlos. *Hermenêutica e argumentação neoconstitucional*. São Paulo: Atlas, 2009.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart; PINHEIRO, Denise. *Liberdade de expressão no contexto do neoconstitucionalismo e garantismo: uma reflexão crítica*. In: PASOLD, Cesar; SANTO, Davi do Espírito (Orgs.). *Reflexões sobre teoria da constituição e do estado*. Florianópolis: Insular. 2013. p. 153-184.

CADEMARTORI, Sérgio. *Estado de direito e legitimidade: uma abordagem garantista*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Revista Jurídica Tributária*, Porto Alegre, n. 1, p. 11-40, abr./jun. 2008.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier; Campus Jurídico, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, [s.d.].

CARBONELL, Miguel. *Neoconstitucionalismo y derechos fundamentales*. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do contribuinte, direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre fisco e contribuinte. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 7-8, p. 135-151, jan./jun. 1979.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *A dignidade da pessoa humana na ordem jurídica brasileira e o direito tributário*. In: _____. *Derivação e positivação no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. p. 49-66.

CASTRO, Augusto Olympio Viveiros de. *Tratado dos impostos: estudo teórico e prático*. 2. ed. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1910.

CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COHN, Gustav. *System der finanzwissenschaft*. § 220. Stuttgart: Ferdinand, 1889.

COMANDUCCI, Paolo. *Problemas de compatibilidad entre derechos fundamentales*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 105-118.

COMISSÃO DE REFORMA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Evolução do imposto de renda no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 1966.

COMTE, Auguste. *Discurso sobre o espírito positivo*. Tradução de José Arthur Giannotti. In: _____. *Os pensadores*. São Paulo: Abril Cultural, 1978. p. 41-94.

CORDEIRO, Karine da Silva. *Direitos fundamentais sociais: dignidade da pessoa humana e mínimo existencial, o papel do poder judiciário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

COSCIANI, Cesare. *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*. Milano: Giuffrè, 1964.

COSTA, Helena Regina Lobo da. *A dignidade humana: teorias de prevenção geral positiva*. São Paulo: RT, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CRESPO, Sílvio Guedes. Faculdade mais cara dos EUA custa mais de R\$ 10 mil por mês. *O Estado de São Paulo*. 4 dez. 2012. Disponível em: <<http://blogs.estadao.com.br/radar-economico/2012/12/04>>. Acesso em: 4 dez. 2012.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *Conceito de interesse público no estado constitucional de direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Tese (Doutorado) - CCJ, PPGD, UFSC, Florianópolis, 2014.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. *O conceito de interesse público no estado constitucional de direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. In: MOTTA, Sergio Ricardo Ferreira; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Orgs.). *Direito tributário e*

outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC. Florianópolis: Insular, 2015. p. 147-174.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da. *Ética*. São Paulo: Saraiva, 2012a.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da. Dignidade da pessoa humana. *Interesse Público*, Belo Horizonte, a. 14, n. 74, p. 69-83, jul./ago. 2012b.

DAL RI JÚNIOR, Arno. *Humanismo latino e cultura jurídica*. In: _____; PAVIANI, Jayme (Orgs). *Globalização e humanismo latino*. Porto alegre: EDIPUCRS, 2000. p. 121-145.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS. *Carta das Nações Unidas: Declaração dos direitos humanos*. Supervisão editorial de Jair Lot Vieira. 2. ed. Bauru: Edipro, 2005.

DE PLÁCIDO E SILVA. *Noções de finanças e direito fiscal*. 2. ed. Curitiba: Guaíra, 1941.

DELGADO, José Augusto. *Imunidade tributária: aspectos controvertidos*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 52-68.

DEMO, Pedro. *Pesquisa e construção de conhecimento: metodologia científica no caminho de Habermas*. 7. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DÍAZ, Elías. *Legalidad-legitimidad en el socialismo democrático*. Madrid: Civitas, 1978.

DÍAZ, Elías. *De la maldad estatal y la soberania popular*. Madrid: Debate, 1984.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e 'due process of law': ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DUSSEL, Enrique. *20 teses de política*. Tradução de Rodrigo Rodrigues. Buenos Aires: CLACSO; São Paulo: Expressão Popular, 2007.

DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. 2. ed. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 2. ed. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ECO, Umberto. *Como se faz uma tese*. 21. ed. Tradução de Gilson Cesar Cardoso de Souza. São Paulo: Perspectiva, 2007.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidades e isenção tributária: instituição de assistência social. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 66, p. 367-375, out./dez. 1961.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FALSITTA, Gaspare. Perfis da tutela constitucional da justiça tributária. Tradução de Andrei Pitten Velloso. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 72, p. 161-189, jan./fev. 2007.

FERRAJOLI, Luigi. *Garantismo: una discusión sobre derecho y democracia*. Traducción de Andrea Greppi. Madrid: Trotta, 2006.

FERRAJOLI, Luigi. *Constitucionalismo principialista e constitucionalismo garantista*. Tradução de André Karam Trindade. In: _____ et al (Orgs.). *Garantismo, hermenêutica e (neo) constitucionalismo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012a. p. 13-56.

FERRAJOLI, Luigi. *Dos modelos de constitucionalismo*. In: _____; MANERO, Juan Ruiz. *Dos modelos de constitucionalismo*. Madrid: Trotta, 2012b.

FERRAZ, Sérgio. *Tributo e justiça social*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 289-298.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Estudos de filosofia do direito: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito*. São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário Aurélio da língua portuguesa*. 5. ed. Curitiba: Positivo, 2010.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza*. Campina Grande: EDUEP, 2007.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1996.

GARCÍA, Carlos Arellano. *Métodos y técnicas de la investigación jurídica: elaboración de tesis de licenciatura, maestría y doctorado, tesinas y otros trabajos de investigación jurídica*. 4. ed. México: Porrúa, 2008.

GARGARELLA, Roberto. *Los fundamentos legales de la desigualdad: el constitucionalismo en América (1776-1860)*. Madrid: Siglo XXI, 2005.

GERLOFF, Wilhelm. *Fundamentos de la ciencia financiera*. In: NEUMARK, Fritz; _____. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo, 1961a. p. 1-73.

GERLOFF, Wilhelm. *Doctrina de la economía tributaria*. In: _____. NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961b. p. 197-300.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; _____ (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

- GODOI, Marciano Seabra de. Tributação e orçamento nos 25 anos da constituição de 1988. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, n. 200, p. 137-151, out./dez. 2013.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003.
- GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. *O comércio justo e o consumo ético: a visão econômico-jurídica do fair trade*. In: CLARK, Giovani; PINTO, Felipe Chiarello de Souza; OPUSKA, Paulo Ricardo (Orgs.). *Direito e Economia - XXII CONPEDI Unicuritiba*. Florianópolis: Fundação José Boiteux, 2013. p. 331-357.
- GONÇALVES, Everton das Neves; STELZER, Joana. *O princípio da eficiência econômico-social no direito brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial*. *Sequencia*, Florianópolis, n. 68, p. 261-290, jun. 2014.
- GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. La dignidad de la persona y el derecho administrativo. *Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, Belo Horizonte, a. 7, n. 29, p. 11-35, jul./set. 2007.
- GRAU, Eros Roberto. *Direito, conceitos e normas jurídicas*. São Paulo: RT, 1988.
- GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: _____; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.
- GROSFUGUEL, Ramón. *Para descolonizar os estudos de economia política e os estudos pós-coloniais: transmodernidade, pensamento de fronteira e colonialidade global*. In: SANTOS, Boaventura de Sousa; MENESES, Maria Paula (Orgs.). *Epistemologias do sul*. São Paulo: Cortez, 2010. p. 455-491.
- GUERRA, Sidney; EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. O princípio da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, a. 7, n. 9, p. 379-397, dez. 2006.

HÄBERLE, Peter. *A dignidade humana como fundamento da comunidade estatal*. Tradução de Ingo Wolfgang Sarlet e Pedro Scherer de Mello Aleixo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 89-152.

HABERMAS, Jürgen. *A crise de legitimação no capitalismo tardio*. 2. ed. Tradução de Vamireh Chacon. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2002.

HART, Herbert Lionel Alphonso. *O conceito de direito*. Tradução de Armindo Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.

HERRERA FLORES, Joaquín. *A reinvenção dos direitos humanos*. Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antônio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.

HOBBS, Thomas. *Leviatã, ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. 2. ed. Tradução de Rosina D'Angina. São Paulo: Martin Claret, 2012.

HÖFFE, Otfried. *Immanuel Kant*. Tradução de Christian Viktor Hamm e Valério Rohden. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

HÖFFE, Otfried. *Justiça política: fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do estado*. 3. ed. Tradução de Ernildo Stein. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas, o sistema tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1946.

IBÁÑEZ, Perfecto Andrés. *Garantismo: una teoría crítica de la jurisdicción*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 59-75.

INPES. Estudos para a reforma tributária: proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 1, Rio de Janeiro, n. 104, mar. 1987a.

INPES. Estudos para a reforma tributária: tributação da renda e do patrimônio. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 2, Rio de Janeiro, n. 105, mar. 1987b.

INPES. Estudos para a reforma tributária: tributação de mercadorias e serviços. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 3, Rio de Janeiro, n. 106, mar. 1987c.

INPES. Estudos para a reforma tributária: contribuições sociais. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 4, Rio de Janeiro, n. 107, mar. 1987d.

INPES. Estudos para a reforma tributária: federalismo fiscal. *Textos para Discussão Interna*, Tomo 5, Rio de Janeiro, n. 108, mar. 1987e.

JAPIASSÚ, Hilton; MARCONDES, Danilo. *Dicionário básico de filosofia*. 5. ed. Rio de Janeiro: Zahar, 2008.

KALDOR, Nicholas. Tributação e desenvolvimento econômico. *Revista Brasileira de Economia*, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, a. 11, n. 1, p. 83-99, mar. 1957.

KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Tradução de Paulo Quintana. In: _____. *Crítica da razão pura e outros textos filosóficos*. São Paulo: Abril, 1974.

KELLER, Theo. *La economia propia de las comunidades públicas*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 119-167.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Tradução de Luis Carlos Borges. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Tradução de João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KLOEPFER, Michael. *Vida e dignidade da pessoa humana*. Tradução de Rita Dostal Zanini. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 153-184.

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução de Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 1975.

LALANDE, André. *Vocabulário técnico e crítico da filosofia*. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

LANGENSCHIEDT. *Taschenwörterbuch portugiesisch*. Berlin: Langenscheidt, 2011.

LAPATZA, J. J. Ferreiro. Justicia tributaria. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 46, p. 7-16, out./dez. 1988.

LAUFENBURGER, Henry. *Histoire de l'impôt*. 2. ed. Paris: Presses Universitaires de France, 1959.

LAUFENBURGER, Henry. *La imposición a la renta*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 451-512.

LEAL, Giuliana Franco. *Exclusão social e ruptura dos laços sociais: análise crítica do debate contemporâneo*. Florianópolis: UFSC, 2011.

LEONETTI, Carlos Araújo. *A contribuição de melhoria na constituição de 1988*. Florianópolis: Diploma Legal, 2000.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. São Paulo: Manole, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo. *Humanismo e tributação: um caso concreto*. Disponível em: <www.idtl.com.br/artigos/68.html>. Acesso em: 2 nov. 2016.

LOCKE, John. *Dois tratados sobre o governo*. Tradução de Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

LOPES FILHO, Osiris Azevedo. Mesa de debates. In: Congresso Brasileiro de Direito Tributário, 1995, São Paulo. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 67, p. 43-64, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Virtudes e defeitos da não-cumulatividade do tributo no sistema tributário brasileiro*. In: MARTINS, Ives Gandra

- da Silva (Coord.). *Direito tributário e reforma do sistema*. São Paulo: RT; CEU, 2003. p. 158-193.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Tributação, capital e trabalho*. Disponível em: <<http://201.70.144.16:8080/hugomachado>>. Acesso em: 2 nov. 2016.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MALERBI, Diva. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 69-79.
- MANDÊTTA, Savério. *Impostos, taxas e contribuições: resenha histórica do regime fiscal no Brasil*. São Paulo: Colébras, [s.d.].
- MARINS, James. *Justiça tributária e processo tributário: ensaios*. Curitiba: Champagnat, 1998.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*. In: _____ (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998a. p. 31-51.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTr, 1998b.
- MARTINS NETO, João dos Passos. *Fundamentos da liberdade de expressão*. Florianópolis: Insular, 2008.
- MATTOS, Samuel da Silva. *Imunidades tributárias e sua interpretação*. *Revista da ESMESC*, Florianópolis, a. 6, n. 8, p. 201-214, ago. 2000.
- MATTOS, Samuel da Silva. *Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social*. Tese (Doutorado) - CCJ, PPGD, UFSC, Florianópolis, 2005.
- MATTOS, Samuel da Silva. *Princípio da progressividade tributária como pressuposto para realização da justiça social*. In: MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Direito tributário e*

outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC. Florianópolis: Insular, 2015. p. 273-292.

MEADE, James Edward. *The structure and reform of direct taxation: report of a committee chaired by professor J. E. Meade.* London: The Institute for Fiscal Studies; George Allen & Unwin, 1978.

MEADE, James Edward. *La economía justa: un estudio sobre la distribución de la renta y de la propiedad, la mirada puesta en los costes sociales y en las futuras generaciones.* Tradução de José García-Durán. Barcelona: Ariel, 1982.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito municipal brasileiro.* 15. ed. atualizada por Márcio Schneider Reis e Edgard Neves da Silva. São Paulo: Malheiros, 2006.

MEISEL, Franz. *Técnica impositiva.* In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas.* v. 2. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 339-376.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. *Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos.* São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, Milena Petters. *As recentes evoluções do constitucionalismo na América Latina: neoconstitucionalismo?* In: WOLKMER, Antônio Carlos; _____. *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas.* Curitiba: Juruá, 2013. p. 59-87.

MELO FILHO, Álvaro. *Direito Tributário: metodologia e aplicação.* Rio de Janeiro: Forense, 1976.

MENA, Fernanda. Oito mais ricos têm patrimônio igual ao de 3,6 bilhões de pessoas. *Folha Online*, São Paulo, 16 jan. 2017. Disponível em: <www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/01/185_0083>. Acesso em: 16 jan. 2017.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MILL, John Stuart. *Sobre a liberdade*. Tradução de Pedro Madeira. Lisboa: Edições 70, 2010.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional: direitos fundamentais*. 2. ed. Tomo IV, Coimbra: Coimbra Editora, 1998.

MIRANDA, Jorge. A constituição portuguesa e a dignidade da pessoa humana. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*, São Paulo, n. 45, p. 81-91, out./dez. 2003.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat. *O espírito das leis: as formas de governo, a federação, a divisão dos poderes, presidencialismo versus parlamentarismo*. Tradução de Pedro Vieira Mota. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade*. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). *Elementos de direito tributário: notas taquigráficas do III curso de especialização em direito tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: RT, 1978. p. 315-333.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 5. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. 3. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A imunidade tributária e seus novos aspectos*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 105-142.

MORESO, José Juan. *Conflictos entre principios constitucionales*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 99-121.

NABAIS, José Casalta. *Solidariedade social, cidadania e direito fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coords.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-140.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Lisboa: Almedina, 2012.

NEUMARK, Fritz. *Principios y clases de política fiscal y financiera*. In: GERLOFF, Wilhelm; _____. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 335-413.

NEUMARK, Fritz. *Rapport sur l'étude des problèmes de politique fiscale et financière dans la CEE*. Communauté Économique Européenne, DOC.CEE8070, du 06.12.1962.

NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposicion*. 2. ed. Tradução de Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito financeiro e justiça tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004a.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Valores jurídico-tributários implícitos na linguagem do texto constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 56, p. 253-263, maio/jun. 2004b.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Princípio da intributabilidade do mínimo existencial*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; DINIZ, Marcelo de Lima Castro (Coords.). *Curso de direito tributário da APET*. São Paulo: Editora MP, 2005, p. 87-88.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Notas para um ensaio sobre a dignidade da pessoa humana: conceito fundamental da ciência jurídica. *Revista Brasileira de Direito Público*, Belo Horizonte, a. 5, n. 17, p. 97-128, abr./jun. 2007.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Notas a propósito das imunidades tributárias*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). *Doutrinas essenciais de direito tributário*. v. 2. São Paulo: RT, 2011, p. 755-769.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. *Monografia Jurídica: orientações metodológicas para o trabalho de conclusão de curso*. 3. ed. Porto Alegre: Síntese, 2003.

OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de. *O princípio da fraternidade no âmbito das revoluções moderna e contemporânea*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de (Orgs.). *Direitos na pós-modernidade: a fraternidade em questão*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

PASOLD, Cesar Luiz. *Função social do estado contemporâneo*. 2. ed. Florianópolis: Estudantil, 1988.

PEREIRA, Ivone Rotta. *A tributação na história do Brasil*. São Paulo: Moderna, 1999.

PESTANA, Márcio. *O princípio da imunidade tributária*. São Paulo: RT, 2001.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana, mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito*. Dissertação (Mestrado) - PPGD, PUC do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

PILON, José Almir. *Liberdade e justiça: uma introdução á filosofia do direito em Kant e Rawls*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

PIOVESAN, Flávia. Direitos humanos, o princípio da dignidade humana e a constituição brasileira de 1988. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 833, p. 41-53, mar. 2005.

PIOVESAN, Flávia. *Declaração universal dos direitos humanos e a constituição brasileira de 1988*. In: GIOVANNETTI, Andrea (Org.). *60 anos da declaração universal dos direitos humanos: conquistas do Brasil*. Brasília: Fundação Alexandre de Gusmão, 2009. p. 183-201.

PIRES, Adilson Rodrigues. *Contradições no direito tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. O imposto sobre grandes fortunas à luz da justiça distributiva. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 104, p. 127-139, abr./jun. 2009.

POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e justiça tributária*. Disponível em: <www.ipea.gov.br>. Acesso em: 2 nov. 2016.

PONTES DE MIRANDA. *Direito à subsistência e direito ao trabalho*. Rio de Janeiro: Alba, 1933.

PONTES DE MIRANDA. *Comentários à Constituição de 1946*. 4. ed. v. 2. Rio de Janeiro: Borsoi, 1963.

POPPER, Karl Raimund. *A sociedade aberta e seus inimigos*. 3. ed. Tradução de Milton Amado. v. 1. Belo Horizonte: Itatiaia; São Paulo: EDUSP, 1998a.

POPPER, Karl Raimund. *A sociedade aberta e seus inimigos*. 3. ed. Tradução de Milton Amado. v. 2. Belo Horizonte: Itatiaia; São Paulo: EDUSP, 1998b.

POZZOLO, Susanna. *Un constitucionalismo ambiguo*. Traducción de Miguel Carbonell. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005. p. 187-210.

POZZOLO, Susanna. *O neoconstitucionalismo como último desafio ao positivismo jurídico: a reconstrução neoconstitucionalista da teoria do direito*. In: _____; DUARTE, Écio Oto Ramos. *Neoconstitucionalismo e positivismo jurídico: as faces da teoria do direito em tempos de interpretação moral da constituição*. 2. ed. São Paulo: Landy, 2010. p. 77-183.

PUGLIESI, Fábio. *A instituição de dever instrumental tributário por tratado internacional*. Tese (Doutorado) - CCJ, PPGD, UFSC, Florianópolis, 2004.

QUEIROZ, Mary Elbe. *O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência: injustiça social?* In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 235-249.

QUINTANA, Enrique Fuentes. *Introducción*. In: NEUMARK, Fritz. *Principios de la imposición*. 2. ed. Tradução de Luis Gutiérrez Andrés. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1994. p. XVII-LV.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. *A natureza jurídica das imunidades tributárias*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Orgs.). *Doutrinas essenciais de direito tributário*. v. 2. São Paulo: RT, 2011, p. 461-473.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RAWLS, John. *Justiça e democracia*. Tradução de Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Tradução de Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

REGO, Walquiria Leão; PINZANI, Alessandro. *Vozes do bolsa família: autonomia, dinheiro e cidadania*. 2. ed. São Paulo: Unesp, 2014.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. *Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais*. In: FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 657-684.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 252, p. 15-24, 2009.

RODRIGUES, Horácio Wanderlei. *Pensando o ensino do direito no século XXI: diretrizes curriculares, projeto pedagógico e outras questões pertinentes*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

ROMANO, Santi. *O ordenamento jurídico*. Tradução de Arno Dal Ri Júnior. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

ROMITA, Arion Sayão. *Função social do tributo*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 391-400.

ROUSSEAU, Jean Jacques. *Do contrato social ou princípios do direito político*. Tradução de Eduardo Brandão. São Paulo: Penguin Classics; Companhia das Letras, 2011.

ROUSSEAU, Jean Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Tradução de Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2014.

SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Diccionario de derecho constitucional*. Porrúa: UNAN, 2002. p. 420-423.

SANCHÍS, Luis Prieto. *Constitucionalismo y garantismo*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005a. p. 41-57.

SANCHÍS, Luis Prieto. *Neoconstitucionalismo y ponderación judicial*. In: CARBONELL, Miguel (Coord.). *Neoconstitucionalismo(s)*. 2. ed. Madrid: Trotta, 2005b. p. 123-158.

SARDEMANN, Franz. *Das steuerfreie existenzminimum als beneficium competentiae und armutsprophylaxe*. Leipzig: Hirschfeld, 1905.

SARLET, Ingo Wolfgang. *As dimensões da dignidade da pessoa humana: construindo uma compreensão jurídico-constitucional necessária e possível*. In: _____ (Org.). *Dimensões da dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 13-43.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, mínimo existencial e direito privado. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, n. 61, p. 90-125, jan./fev. 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT; CEU, 1998. p. 722-728.

SELIGMAN, Edwin R. A. *The income tax: a study of the history, theory, and practice of income taxation at home and abroad*. New York: The Macmillan Company, 1911.

SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Direitos fundamentais: proteção e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Classificação dos direitos fundamentais: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SCHMIDT, Hermann. *Die steuerfreiheit des existenzminimums: ein beitrag zur theorie der einkommensteuern*. Leipzig: Duncker & Humblot, 1877.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (Coords.). *Tributação, justiça e liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 391-410.

SIDOU, J. M. Othon. *A natureza social do tributo*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SIDOU, J. M. Othon. *Os tributos no curso da história*. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coords.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: ABDT; Meio Jurídico, 2003. p. 369-391.

SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 212, p. 89-94, abr./jun. 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Mauro. Os limites para a capacidade contributiva - mínimo existencial e confisco - como elementos de tensão entre justiça fiscal e segurança jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 20, p. 179-201, 2006.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. 3. ed. Tradução de Luiz João Baraúna. v. 3. São Paulo: Nova Cultural, 1988.

SOUSA, Rubens Gomes de. Petrobrás, sociedade de economia mista, monopólio, imunidade e isenção tributárias, pessoas jurídicas de direito público e de direito privado. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 54, p. 474-491, out./dez. 1958.

SULTAN, Herbert. *Ciencia financiera y sociológica*. In: GERLOFF, Wilhelm; NEUMARK, Fritz. *Tratado de finanzas*. v. 1. Buenos Aires: El Ateneo, 1961. p. 74-110.

TILBERY, Henry. Reflexões sobre a tributação do patrimônio. *Imposto de renda: estudos*, São Paulo, n. 4, p. 283-347, out. 1987.

TIPKE, Klaus. *Fundamentos da justiça fiscal*. In: _____; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 13-48.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. v. 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 177, p. 29-49, jul./set. 1989.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. Justiça distributiva: social, política e fiscal. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 70, p. 27-39, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. *Aspectos constitucionais do fato gerador do imposto de renda*. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coords.). *Dimensão jurídica do tributo: homenagem ao professor Dejalma de Campos*. São Paulo: ABDT; Meio Jurídico, 2003. p. 557-591.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. v. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. v. 3. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na constituição*. v. 4. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT; Educ, 1976.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. Tese (Doutorado) - UFPR, Curitiba, 2008.

VECCHIO, Humberto Pereira. *Justiça distributiva e tributação*. In: MOTA, Sergio Ricardo Ferreira; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *Direito tributário e outros temas: estudos desenvolvidos no programa de pós-graduação em direito da UFSC*. Florianópolis: Insular, 2015. p. 125-145.

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Justiça tributária*. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 35-86.

VERONESE, Eduardo Rafael Petry. *Um conceito de fraternidade para o direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

VERONESE, Josiane Rose Petry. *A academia e a fraternidade: um novo paradigma na formação dos operadores do direito*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de (Orgs.). *Direitos na pós-modernidade: a fraternidade em questão*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2011.

VERONESE, Josiane Rose Petry; MENDES, Rita Verônica. *Educação e fraternidade: a imprescindibilidade do criar e recriar*. In: VERONESE, Josiane Rose Petry; OLIVEIRA, Olga Maria Boschi Aguiar de; OLIVEIRA, Francisco Cardozo. *A fraternidade como categoria jurídica: da utopia à realidade*. Curitiba: Instituto Memória, 2015.

VILA, Marisa Iglesias. *El positivismo en el estado constitucional: algunos comentarios en torno al constitucionalismo de Ferrajoli*. In: CARBONELL, Miguel; SALAZAR, Pedro (Orgs.). *Garantismo: estudios sobre el pensamiento jurídico de Luigi Ferrajoli*. Madrid: Trotta; UNAM, 2005. p. 77-104.

WAGNER, Adolph. *Traité de la science des finances*. Tradução de Henry Vouters. v. 1. Paris: V. Giard & E. Briere, 1909.

WARAT, Luis Alberto. *O direito e sua linguagem*. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 4. ed. v. 2. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: UnB, 2012.

WEBER, Max. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 4. ed. v. 1. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: UnB, 2014.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Constitucionalismo e direitos sociais no Brasil*. São Paulo: Acadêmica, 1989.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo jurídico: fundamentos de uma nova cultura no direito*. São Paulo: Alfa Omega, 1994.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Ideologia, estado e direito*. 4. ed. São Paulo: RT, 2003.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Fundamentos da crítica no pensamento político e jurídico latino-americano*. In: _____. (Org.). *Direitos humanos e filosofia jurídica na América Latina*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 1-46.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo jurídico e novo constitucionalismo latino-americano*. Disciplina ministrada no Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade Federal de Santa Catarina. 2012.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Introdução*. In: _____. MELO, Milena Petters. *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2013a. p. 9-17.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Pluralismo crítico e perspectivas para um novo constitucionalismo na América Latina*. In: _____. MELO, Milena Petters. *Constitucionalismo latino-americano: tendências contemporâneas*. Curitiba: Juruá, 2013b. p. 19-42.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: ley, derechos, justicia*. 10. ed. Traducción de Marina Gascón. Madrid: Trotta, 2011.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Capacidade contributiva e mínimo existencial*. In: _____. SCHOUERI, Luís Eduardo (Coords.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 36-47.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

JURISPRUDÊNCIA E LEGISLAÇÃO

Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça disponível na web:¹¹⁹⁸

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 790767*. Relator Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJE 14.12.2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 1057912*. Relator Min. Luiz Fux, 1ª Seção, DJE 26.04.2011.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. *Recurso Especial n. 1216838*. Relator Min. Castro Meira, 2ª Turma, DJE 19.12.2011.

Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal disponível na web:¹¹⁹⁹

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Medida Cautelar em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental n. 45*. Relator Min. Celso de Mello, DJ 04.05.2004, p. 12.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 18.331*. Relator Min. Orozimbo Nonato, 2ª Turma, DJ 08.11.1951, p. 10856.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 114.069*. Relator Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 02.05.1994.

Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal disponível no Diário Oficial:¹²⁰⁰

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Apelação Cível n. 3.673*. Relator Min. Viveiros de Castro; Revisores Min. Edmundo Lins e Geminiano da Franca. 28ª Sessão, 19 maio 1923.

¹¹⁹⁸ Disponível em: <www.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 19 fev. 2017.

¹¹⁹⁹ Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 19 fev. 2017.

¹²⁰⁰ Diário Oficial. *Diário dos Tribunaes*. Supremo Tribunal Federal. Julgamentos. Apellações cíveis. 20 maio 1923, p. 15411.

Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal catalogada:¹²⁰¹

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 447*. Relator Min. Octavio Gallotti, com voto do Min. Carlos Velloso, Plenário, DJ 05.03.1993.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.551-MC-QO*. Relator Min. Celso de Mello, Plenário, DJ 20.04.2006.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 210.251-EDv*. Relator Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJ 28.11.2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 197.917*. Relator Min. Maurício Corrêa, Plenário, DJ 07.05.2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 407.099*. Relator Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 06.08.2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 364.202*. Relator Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 28.10.2004.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 378.144-AgR*. Relator Min. Eros Grau, 1ª Turma, DJ 22.04.2005.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 186.175-ED-EDv*. Relatora Min. Ellen Gracie, Plenário, DJ 17.11.2006.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 578.562*. Relator Min. Eros Grau, Plenário, DJE 12.09.2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 524.615-AgR*. Relator Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJE 03.10.2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 393.764-AgR*. Relatora Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJE 19.12.2008.

¹²⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *A constituição e o supremo*. 4. ed. Brasília: STF, 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 398.284*. Relator Min. Menezes Direito, 1ª Turma, DJE 19.12.2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 505.597-AgR-AgR*. Relator Min. Eros Grau, 2ª Turma, DJE 18.12.2009.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 523.471-AgR*. Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJE 23.04.2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 375.715-ED*. Relatora Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJE 24.09.2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 585.181-AgR*. Relator Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJE 08.10.2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 582.461*. Relator Min. Gilmar Mendes, Plenário, DJE 18.08.2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 580.264*. Relator Min. Ayres Britto, Plenário, DJE 06.10.2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário n. 202.149*. Relator Min. Marco Aurélio, 1ª Turma, DJE 11.10.2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Recurso Extraordinário com Agravo n. 639.337-AgR*. Relator Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJE 15.09.2011.

Legislação brasileira catalogada:¹²⁰²

Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946.

Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824.

¹²⁰² SENADO FEDERAL. *Constituições do Brasil: de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946 e 1967 e suas alterações*. v. 1. Brasília: Subsecretaria de Edições Técnicas, 1986.

Legislação brasileira disponível na web:¹²⁰³

Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988.

Decreto n. 26.149, de 5 de janeiro de 1948. *Dá nova publicação ao Decreto-Lei n. 7.404, de 22 de março de 1945, consolidando as alterações posteriores, e regulamenta a execução das isenções de que trata o art. 13 da Lei n. 494, de 26 de novembro de 1948.*

Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942. *Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.*

Decreto-Lei n. 195, de 24 de fevereiro de 1967. *Dispõe sobre a cobrança da Contribuição de Melhoria.*

Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. *Reforma do Sistema Tributário.*

Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. *Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências.*

Emenda Constitucional n. 31, de 14 de dezembro de 2000. *Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzindo artigos que criam o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.*

Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. *Altera os arts. 149, 155 e 177 da Constituição Federal.*

Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. *Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências.*

Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004. *Altera dispositivos dos arts. 5º, [...] da Constituição Federal, e acrescenta os arts. 103-A, 103B, 111-A e 130-A, e dá outras providências.*

Emenda Constitucional n. 86, de 17 de março de 2015. *Altera os arts. 165, 166 e 198 da Constituição Federal, para tornar obrigatória a execução da programação orçamentária que especifica.*

¹²⁰³ Disponível em: <www4.planalto.gov.br/legislacao>. Acesso em: 11 ago. 2016.

Lei n. 494, de 26 de novembro de 1948. *Altera a Lei do Impôsto de Consumo.*

Lei n. 4.156, de 28 de novembro de 1962. *Altera a legislação sobre o Fundo Federal de Eletrificação e dá outras providências.*

Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965. *Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.*

Lei n. 4.863, de 29 de novembro de 1965. *Reajusta os vencimentos dos servidores civis e militares, altera as alíquotas dos impostos de renda, importação, consumo e selo e da quota de previdência social, unifica contribuições baseadas nas folhas de salários, e dá outras providências.*

Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.*

Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. *Dispõe sobre as Sociedades por Ações.*

Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. *Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.*

Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. *Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.*

Lei n. 8.742, de 7 de dezembro de 1993. *Dispõe sobre a organização da Assistência Social e dá outras providências.*

Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995. *Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.*

Lei n. 10.101, de 19 de dezembro de 2000. *Dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências.*

Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001. *Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências.*

Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. *Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) [...] e dá outras providências.*

Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. *Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.*

Lei n. 10.836, de 9 de janeiro de 2004. *Cria o Programa Bolsa Família e dá outras providências.*

Lei n. 12.376, de 30 de dezembro de 2010. *Altera a ementa do Decreto-Lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942.*

Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998. *Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, [...] e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.*