

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
CURSO DE MESTRADO EM DIREITO**

**Bárbara Raquel de Azeredo da Silva**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM A  
(DES)IGUALDADE SOCIAL**

**São Leopoldo  
2010**

**Bárbara Raquel de Azeredo da Silva**

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM A  
(DES)IGUALDADE SOCIAL**

Dissertação do Curso de Mestrado em Direito apresentada à Universidade do Vale do Rio dos Sinos como requisito parcial para obtenção de título de mestre em Direito pelo programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. José Luis Bolzan de Moraes

**São Leopoldo  
2010**

### Ficha Catalográfica

S586p Silva, Bárbara Raquel de Azeredo da

O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social / por Bárbara Raquel de Azeredo da . – 2010.

121 f. ; 30cm.

Dissertação (mestrado) — Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2010.

“Orientação: Prof. Dr. José Luis Bolzan de Moraes, Ciências Jurídicas”.

1. Capacidade contributiva - Direito tributário. 2. Direito tributário. 3. Dignidade da pessoa humana. 4. Tributação. I. Título.

CDU 34:336.2

Catálogo na Publicação:  
Bibliotecária Camila Rodrigues Quaresma - CRB 2/1376

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
CIÊNCIAS JURÍDICAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: “**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA RELAÇÃO COM A (DES)IGUALDADE SOCIAL**”, elaborada pela mestranda **Bárbara Raquel de Azeredo da Silva**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 30 de agosto de 2010.



Prof. Dr. André Luis Callegari

Coordenador Executivo

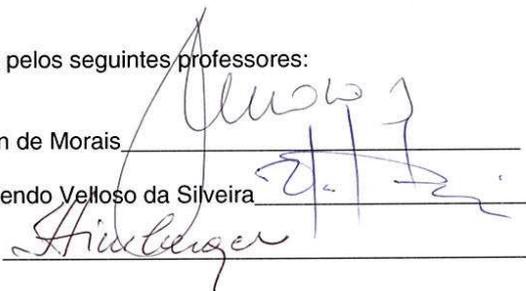
do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Jose Luiz Bolzan de Moraes

Membro: Dr. Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Membro: Dra. Têmis Limberger



## **DEDICATÓRIA**

Ao meu amado esposo e companheiro de caminhada, pela crença e incentivo em todos os momentos de minha vida.

Ao meu pequeno Adriel, pela paciência, apesar de sua tenra idade.

Aos meus pais, pela eterna dedicação, em especial a minha mãe, cuja companhia sinto muita falta.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que contribuíram para que a conclusão deste projeto de vida fosse possível.

Ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos pelas aulas ministradas e o conhecimento repassado. Por fim, e em especial, meu agradecimento ao Professor Orientador Dr. José Luis Bolzan de Moraes, pela orientação e estímulo no desenvolvimento deste trabalho.

## RESUMO

O presente estudo tem como objetivo principal interrogar acerca da importância de se adequar os tributos à capacidade contributiva dos cidadãos, a fim de que se possa falar em justiça fiscal, pois, quando se fala em tributação de acordo com a capacidade econômica dos cidadãos o Estado está diante do desafio de cobrar tributos sem ferir os direitos fundamentais dos contribuintes, dentre eles o da dignidade da pessoa humana. O princípio da capacidade contributiva vem expressamente previsto na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, parágrafo primeiro, e está intimamente ligado ao princípio da igualdade, razão pela qual demonstra ser de suma importância para que se atinja a tão almejada igualdade social. Todavia, sempre que se aborda sobre o princípio capacidade contributiva necessário refletir qual sua relação com o mínimo existencial, haja visto que o indivíduo só terá capacidade para contribuir com as despesas públicas na medida em que suas necessidades vitais básicas estejam preservadas. Isto em nenhum momento quer dizer que as pessoas estejam liberadas de pagar tributos, ao contrário, todo cidadão tem o dever fundamental, perante o Estado e a sociedade, de contribuir para com a sua manutenção, pois assim como existem os direitos fundamentais garantidos a todo indivíduo, existem, igualmente, deveres a serem cumpridos.

**Palavras-chave:** capacidade contributiva; dignidade da pessoa humana; mínimo existencial; tributação.

## RESUMEN

El principal objetivo de este estudio es interrogar sobre la importancia en adecuar los tributos a la capacidad de los ciudadanos a pagarlos, de modo que podemos hablar de equidad fiscal, ya que cuando se trata de tributación en función de la capacidad económica de los ciudadanos, el estado se enfrenta al reto de recaudar impuestos sin violar los derechos fundamentales de los contribuyentes, entre ellos la dignidad de la persona humana. El principio de capacidad de pago ha sido prevista expresamente en la Constitución Federal de 1988 en su artículo 145, párrafo uno, y está estrechamente relacionado con el principio de la igualdad, razón por la cual resulta ser de vital importancia para el logro de la tan deseada igualdad social . Sin embargo, cuando se discute el principio de capacidad de pago deben reflejar cual su relación con el mínimo existencial, dado el hecho de que el individuo sólo podrá contribuir a los gastos públicos en la medida que sus necesidades de vida básicas se mantienen. Esto en ningún momento significa que las personas se liberan del pago de impuestos, en cambio, todo ciudadano tiene el derecho fundamental ante el Estado y la sociedad, para contribuir a su mantenimiento, así como existen derechos fundamentales garantizados a todas las personas, hay también deberes por cumplir.

**Palabras clave:** capacidad de pago, la dignidad humana, nivel de vida básico, la fiscalidad.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>09</b>
<b>2 O ESTADO COMO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....</b>	<b>12</b>
2.1 BREVE ESBOÇO SOBRE O SURGIMENTO E DESENVOLVIMENTO DO ESTADO SOCIAL.....	14
<b>2.1.1 Estado Social e Estado de Direito.....</b>	<b>20</b>
<b>2.1.2 A crise estrutural enfrentada pelo Estado Social .....</b>	<b>24</b>
2.1.2.1 A Crise fiscal do Estado .....	26
2.2 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....	30
<b>2.2.1 O Estado entendido como Estado Democrático de Direito.....</b>	<b>31</b>
<b>2.2.2 O Estado Democrático de Direito no Brasil.....</b>	<b>34</b>
<b>2.2.3 Algumas considerações sobre a crise financeira de 2008.....</b>	<b>38</b>
<b>3 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO EM UM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....</b>	<b>42</b>
3.1 NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO POR PARTE DO ESTADO.....	42
<b>3.1.1 O dever fundamental de pagar tributos e a necessidade de tributação para custeio das políticas públicas.....</b>	<b>44</b>
3.2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	48
<b>3.2.1 A hierarquia das normas frente à Constituição e à(s) possível(is) solução(ões) apresentada(s) pela doutrina .....</b>	<b>50</b>
3.3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	55
<b>3.3.1 Os princípios constitucionais tributários e sua vinculação com os direitos fundamentais.....</b>	<b>59</b>
<b>3.3.2 Conceito de capacidade contributiva.....</b>	<b>64</b>
<b>3.3.3 O princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988 .....</b>	<b>67</b>
<b>4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A REALIZAÇÃO DOS FINS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO .....</b>	<b>76</b>
4.1 A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS DIVERSAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS .....	78
<b>4.1.1 A capacidade contributiva e os impostos.....</b>	<b>80</b>

<b>4.1.2 A capacidade contributiva e os demais tributos .....</b>	<b>85</b>
4.1.2.1 O princípio da capacidade contributiva e as taxas.....	86
4.1.2.2 O princípio da capacidade contributiva e as contribuições de melhoria .....	89
4.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE.....	92
4.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O RESPEITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL E À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA .....	96
<b>4.3.1 Definição e preservação do mínimo existencial frente à tributação .....</b>	<b>103</b>
<b>4.3.2 A dignidade da pessoa humana no Estado Democrático de Direito .....</b>	<b>106</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>109</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>117</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais muito se debate sobre a carga tributária, a falta de assistência por parte do Estado em diversas áreas, a utilização que o Estado faz dos recursos que arrecada, dentre outros temas relevantes. O trabalho aqui proposto, contudo, não tratará especificamente destes temas tão discutidos, e que geram tantas polêmicas. O que se objetiva é verificar a importância do uso adequado dos princípios constitucionais norteadores do Sistema Tributário brasileiro, mais especificamente, do princípio da capacidade contributiva que, por ter seu fundamento na igualdade e na justiça, tem o papel de ser um meio eficaz de redução das desigualdades sociais.

Tentar-se-á demonstrar na pesquisa que, o princípio da capacidade contributiva, se aplicado de acordo com os seus preceitos, acaba por tornar a carga tributária de cada indivíduo adequada a sua realidade econômica, o que faz com que as pessoas não se tornem “mais pobres” por estarem contribuindo com as despesas estatais.

No entanto, esta verificação acerca do tema pressupõe, primeiramente, uma abordagem sobre o Estado Democrático de Direito, vigente no Brasil desde a Constituição Federal de 1988.

Para se ter uma idéia de como este modelo estatal se desenvolveu, necessária uma breve exposição sobre o surgimento e desenvolvimento do Estado Social, que foi seu antecessor e tinha como objetivo assegurar a todo cidadão direito a condições mínimas de sobrevivência.

Estes direitos, assegurados pelo Estado Social, acabaram por levar o próprio Estado a enfrentar diversas crises, dentre elas, e a que mais diz respeito ao tema aqui proposto, a crise fiscal/financeira.

A crise fiscal/financeira teve início quando os países começaram a perceber que para realizar políticas públicas são necessários recursos financeiros, recursos estes que eram inferiores às despesas advindas dos gastos estatais para concretização de seus objetivos.

Após esta análise, se verificará o Estado Democrático de Direito que é, então, um aperfeiçoamento deste modelo estatal anterior (Estado Social de Direito), haja vista que não deixou de lado a questão social, apenas se aprimorou na busca por uma sociedade mais igualitária.

Desta forma, e tendo em vista o modelo estatal adotado pela Carta Magna de 1988, procurar-se-á analisar o sistema constitucional tributário tendo como um dos enfoques a necessidade que um Estado Democrático de Direito possui de tributar seus cidadãos para atingir sua função social. E, quando se fala em necessidade por parte do Estado em arrecadar recursos para sua manutenção não se pode deixar de lado a questão do “esquecimento” de boa parte da doutrina com o denominado dever fundamental que toda a sociedade possui de pagar tributos e contribuir para com o Estado.

Este tema, de extrema importância para a própria sobrevivência do Estado, por ser muito pouco abordado pela doutrina em geral, será aqui trazido tendo como base os ensinamentos do professor português José Casalta Nabais, que em sua obra “O Dever Fundamental de Pagar Tributos” refere da devida importância que se deve dar ao assunto.

Depois disso, adentrar-se-á na discussão existente acerca da hierarquia existente entre as normas constitucionais, verificando-se como os princípios jurídicos se apresentam na Constituição Federal de 1988, e se existe alguma precedência destes em relação às demais regras constitucionais.

E, quando se aborda este tema é imprescindível falar sobre os possíveis conflitos existentes entre as espécies normativas e a forma como a doutrina sugere que eles sejam resolvidos.

Em seguida, examinar-se-á, de forma bastante sucinta, a conceituação e a aplicabilidade dos princípios constitucionais aplicáveis ao direito tributário e se tais princípios convergem para a realização dos direitos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Após, verificar-se-á o conteúdo axiológico do princípio da capacidade contributiva e sua relevância no Estado Democrático de Direito, sendo necessário, para tanto, delimitar seu conceito.

O capítulo final do trabalho abordará os problemas atinentes à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nas diversas espécies tributárias, bem como tratará da extrafiscalidade. Importante este estudo uma vez que através da extrafiscalidade se permite que em determinadas oportunidades o princípio ora analisado deixe de ser aplicado para que outros objetivos constitucionais sejam atingidos.

Por derradeiro, se analisará acerca da não-tributação do mínimo existencial e o respeito à dignidade da pessoa humana.

Pode-se dizer com isto que, a Magna Carta ao passo que determina que o indivíduo seja tributado, eis que possui o dever de contribuir para com a sociedade, o faz mediante certos limites, pois esta tributação deve ocorrer dentro das suas possibilidades, para que a

dignidade da pessoa humana seja preservada e para que a tributação seja instrumento de concretização da uma igualdade compatível com a idéia de Estado Democrático de Direito.

Quanto à metodologia aplicada cumpre dizer que, o trabalho busca refletir sobre o significado de um princípio que alicerça o modelo estatal atualmente vigente, fazendo uma abordagem descritiva do Estado contemporâneo e do Sistema Constitucional Tributário, mais especificamente quanto aos princípios que lhe são aplicáveis, a fim de que se tenha condições de avaliar o tratamento dispensado pelo Ordenamento Jurídico à temática posta em discussão.

Em suma, quando se fala em princípio da capacidade contributiva, em um Estado que é Democrático de Direito, se está falando em uma espécie de limitador ao seu poder de tributação e não em um mecanismo de elidi-la, pois além de um poder do Estado é, também, uma necessidade do mesmo. Ademais, o pagamento de tributos é um dever de todo cidadão que vive em sociedade, pois é a maneira pela qual contribui para a concretização dos direitos fundamentais que, a todos são garantidos.

## 2 O ESTADO COMO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A parte inicial do trabalho, busca analisar o Estado e algumas das diversas transformações pelas quais ele vem passando ao longo dos anos.<sup>1</sup> A partir desta análise verificar-se-á que, estas transformações acabaram gerando novos modelos estatais desencadeando no Estado Democrático de Direito, modelo constitucional atualmente vigente no Brasil.

O Estado, como bem lembra Jacques Chevallier, é um fenômeno recente que se construiu progressivamente na Europa, no final do feudalismo. Ele prosperou com a ajuda de

um conjunto de mutações econômicas (o desenvolvimento das relações de mercado), sociais (a decomposição das estruturas feudais), políticas (a vontade de dominação dos príncipes), ideológicas (o individualismo, a secularização, o racionalismo).<sup>2</sup>

Dentre os diversos modelos estatais que existiram, estão o Absolutista, em que imperava a vontade do rei em detrimento de qualquer outra vontade, pois todos os poderes concentravam-se nas mãos dos monarcas, e o Liberal, que passou a predominar a vontade da lei e não mais apenas a do rei.

No absolutismo, o que se verificava era a apropriação do Estado pelos reis, ou seja, os reis eram os proprietários do Estado por determinação divina, sem qualquer dependência ou mesmo controle por parte de outros poderes. E, esta apropriação, em realidade, foi o que assegurou “a unidade territorial dos reinos, sustentando um dos elementos fundamentais da forma estatal moderna: o território”.<sup>3</sup>

Muito embora se verifique que, houve esta titularização da propriedade do Estado por parte dos reis, não se pode confundir absolutismo com tirania, pois, na verdade, o que eles seguiam eram os valores e as crenças da época quando precisavam tomar suas decisões.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. **Las transformaciones del Estado contemporâneo**. 13ª. ed. Madrid: Alianza, 1996. p. 13.

<sup>2</sup> CHEVALLIER, Jacques. **O Estado Pós-Moderno**. Tradução: Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009. p. 25.

<sup>3</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. 6. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2008. p. 45.

<sup>4</sup> Ibidem, p. 45.

Contudo, com a Revolução Francesa de 1789 finda, convencionalmente, o absolutismo e surge o chamado liberalismo, que concebia o indivíduo como a origem e destinatário do poder político. A concretização deste novo modelo, entretanto, ocorreu somente no século XIX, levando aquela sociedade fundada nas idéias de mundo ordenado, hierarquia divina e organização feudal, a sucumbir.<sup>5</sup>

O liberalismo, na realidade, nasceu para proteger o indivíduo do poder absoluto, assim como, para defender a autonomia e independência do mercado, perante o Estado e a sociedade regulada pela riqueza, talento, liberdade e igualdade jurídica, da sociedade ordenada pelo nascimento e títulos.<sup>6</sup>

O Estado Liberal surgiu em virtude de que, não era mais possível admitir a existência de um Estado sem um regime constitucional que o regesse.

O que o liberalismo trouxe, foi uma nova visão global do mundo; a visão da burguesia, classe que emergia, após uma história de dominação por parte da aristocracia fundiária na Europa (entre os séculos XVII e XVIII).<sup>7</sup>

No liberalismo, o “poder tem a forma ideal e clássica do Estado republicano impessoal, no qual o parlamento (poder legislativo), expressão dos interesses dos cidadãos e composto por meio do sufrágio, controla o governo (poder executivo) e a magistratura (poder judiciário)”.<sup>8</sup> O Estado acaba, então, por ser um instrumento de garantia da ordem pública, através da lei e da força exercida pelos proprietários privados e seus representantes.

De acordo com Walmir Barbosa, a tradição liberal definiu como do Estado as seguintes funções:

1. Assegurar, por meio de leis e da coação policial-militar, o direito natural de propriedade e a liberdade dos sujeitos econômicos no mercado. O Estado não pode interferir naquilo que ele não institui, qual seja o direito natural (a vida, a liberdade e a propriedade), mas existe para protegê-lo. Cabe aos sujeitos econômicos privados, proprietários ou não, instituir as regras e as normas das atividades econômicas.
2. Arbitrar, por meio das leis e da coação policial-militar, os conflitos que se desenvolvem no âmbito da sociedade civil.
3. Legislar e regulamentar a esfera pública, sem, contudo, interferir na consciência dos cidadãos, e assegurar a plena liberdade de consciência, sendo a censura

<sup>5</sup> BARBOSA, Walmir. A contemporaneidade. In: BARBOSA, Walmir (org.). **Estado e poder político: da afirmação da hegemonia burguesa à defesa da revolução social.** Goiânia: Ed. Da UCG, 2004. p. 10-11.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 13.

<sup>7</sup> WOLKMER, Antonio Carlos. **Ideologia, Estado e Direito.** 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 121.

<sup>8</sup> BARBOSA, Walmir. A contemporaneidade. Op. cit., p. 11.

permitida apenas quando idéias sediosas coloquem em risco as bases fundantes do próprio Estado, isto é, o contrato social.<sup>9</sup>

O Estado Liberal, assim, tem a imagem de um protetor dos direitos dos indivíduos, através da monopolização dos meios de violência física e do poder jurídico, porém renuncia a intervenção nos campos econômico e social, que são de caráter privado.<sup>10</sup>

Como o aspecto central do liberalismo era, justamente, o indivíduo e suas iniciativas, acabou se apresentado como uma “teoria antiestado”.<sup>11</sup>

O presente trabalho no entanto, não visa travar qualquer discussão sobre o Estado Liberal, ou o liberalismo, nem mesmo sobre o Estado Absolutista, ou o absolutismo; as colocações acima expostas, são de cunho meramente introdutório. O trabalho em questão se restringirá à análise sobre o Estado Democrático de Direito propriamente dito, eis que, o objeto central deste estudo é, verificar como o princípio constitucional da capacidade contributiva deve se adequar a esta ideia de Estado Democrático de Direito.

Para tanto, é imperioso fazer algumas breves considerações sobre o Estado Social, uma vez que, o Estado Democrático de Direito é um aperfeiçoamento, uma forma sofisticada daquele.

Diante disto, em um primeiro momento, abordar-se-á o surgimento e o desenvolvimento do Estado Social, que tinha como principal objetivo assegurar a proteção social e reduzir desigualdades sociais, bem como, se fará uma exposição sobre sua crise estrutural, que teve como marco inicial a crise fiscal-financeira do Estado.

Posteriormente, se adentrará nas características e conceito do Estado Democrático de Direito e, mais especificamente, no Estado Democrático de Direito instituído no Brasil através da Constituição Federal de 1988.

## 2.1 BREVE ESBOÇO SOBRE O SURGIMENTO E DESENVOLVIMENTO DO ESTADO SOCIAL

---

<sup>9</sup> Ibidem, p. 11.

<sup>10</sup> ROTH, André-Noël. O Direito em Crise: Fim do Estado Moderno? In: FARIA, José Eduardo (organizador). **Direito e globalização Econômica: Implicações e perspectivas**. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 17.

<sup>11</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 61.

O Estado Social de caráter intervencionista, uma vez que, passou a assumir tarefas tradicionalmente próprias do espaço privado, foi uma nova modalidade estatal que começou a se desenvolver nos países capitalistas na segunda metade do século XIX.

O que ocorreu, foi uma transição no Estado Liberal, que durante longo tempo foi mudando seus parâmetros. O seu aspecto central, como já referido, era o indivíduo, e a atividade estatal era reduzida. Suas tarefas, conforme relata José Luis Bolzan de Moraes,

circunscrevem-se à manutenção da ordem e segurança, zelando que as disputas porventura surgidas sejam resolvidas pelo juízo imparcial sem recurso a força privada, além de proteger as liberdades civis e a liberdade pessoal e assegurar a liberdade econômica dos indivíduos exercitada no âmbito do mercado capitalista. O papel do Estado é negativo, no sentido de proteção dos indivíduos. Toda a intervenção do Estado que extrapole estas tarefas é má, pois enfraquece a independência a iniciativa individuais. Há uma dependência entre o crescimento do Estado e o espaço da(s) liberdade(s) individual(is).<sup>12</sup>

Com o passar do tempo, o Estado começou a ter a função de removedor de obstáculos para o autodesenvolvimento dos homens, pois, o cerne liberal era a liberdade individual com igualdade de oportunidades e uma certa opção solidária. O liberalismo, na sua concepção minimista, de Estado Mínimo, atuando apenas para a segurança individual, deu lugar então ao Estado Social.<sup>13</sup> Com isto, o próprio direito se modifica, “enunciando prestações positivas para reduzir desigualdades na repartição dos encargos sociais (...). O Estado deixa de ser apenas o poder soberano para, também, tornar-se o principal responsável pelo direito à vida, concretizado por meio dos direitos sociais”.<sup>14</sup>

Como se verá no decorrer do trabalho, este novo modelo foi denominado de diversas formas<sup>15</sup>: *Welfare State*, Estado do Bem-Estar, Estado Providência, Estado Social.

De acordo com Manuel Garcia-Pelayo<sup>16</sup>, os conceitos de *Welfare State* e de Estado Social não se confundem. *Welfare State* se refere a uma dimensão da política estatal que tem por finalidade o bem-estar social. É um conceito que pode ser mensurado em função “de las

<sup>12</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 61.

<sup>13</sup> Ibidem, p. 63.

<sup>14</sup> BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 50.

<sup>15</sup> Para fins desse trabalho optou-se por utilizar as expressões Estado Social, Estado do Bem-Estar Social e Estado-Providência como sinônimos, muito embora em algumas citações determinados autores acabem por diferenciar os termos – vide citação 15.

<sup>16</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. Op. cit., p. 14.

cifras del presupuesto destinadas a los servicios sociales y de otros índices, y los problemas que plantea, tales como sus costos, sus posibles contradicciones y su capacidad de reproducción, pueden también ser medidos cuantitativamente”. Já, o conceito de Estado Social, além de incluir os aspectos do bem-estar social, está relacionado aos problemas gerais enfrentados pelo sistema estatal, ou melhor, aos aspectos totais do sistema estatal de determinada época.

Todavía, a grande maioria dos autores refere estas denominações (*Welfare State* e Estado Social) como sinônimas, representando o mesmo Estado Social. Com isto, e, adotando a ideia de que, as expressões supra tratam-se de sinônimos, pode-se dizer que, em termos históricos o Estado Social foi uma tentativa de adaptação do Estado tradicional burguês à sociedade industrial e pós-industrial, tendo em vista as diversas mudanças ocorridas e os problemas que daí surgiram.<sup>17</sup> Ele acabou representando, então, uma espécie de ruptura com os alicerces que tradicionalmente fundamentavam o Estado.

O que diferencia este modelo estatal dos demais é o fato de que, os cidadãos é que reivindicam a melhoria do nível de vida da população, através da intervenção do Estado nas estruturas públicas.<sup>18</sup> Contudo, a ideia de intervenção do *Welfare State* é aquela ligada à de “função social”, pois a intervenção entendida como assistencialismo já existia, em maior ou menor escala, até mesmo porque se, não houvesse grau algum de intervencionismo não se poderia falar em Estado.<sup>19</sup>

O Estado Social, conforme descrito por André-Noël Roth,

se desenvolveu com a raiz da Revolução Industrial. A destruição rápida das solidariedades tradicionais, familiares e territoriais obrigou o Estado a intervir cada vez mais, desde o último quarto do século XIX e, sobretudo, desde a Primeira Guerra Mundial, nos campos econômico e social.<sup>20</sup>

Os primeiros elementos identificadores do surgimento do Estado Social são encontrados na Alemanha com a formulação de uma lei, em 1871, que estabelecia a responsabilidade limitada dos industriais nos acidentes de trabalho, em caso de culpa.

---

<sup>17</sup> Ibidem, p. 18.

<sup>18</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicolas; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 5ª ed. Coordenação da Tradução: João Ferreira. Brasília: Editora UnB, 2000. p. 416.

<sup>19</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 68.

<sup>20</sup> ROTH, André-Noël. Op. cit., p. 17.

Conforme se observa, na maioria dos países, os primeiros passos em direção ao Estado Social foram em matéria de acidentes de trabalho.<sup>21</sup>

Sedimentada esta primeira etapa, três grandes leis sociais foram votadas na Alemanha e, posteriormente, transformadas em um compêndio (Código dos seguros sociais – 1911): 1) a lei sobre seguro-doença de 1883, que tornou o benefício obrigatório para os operários da indústria que não tivessem rendimento anual superior a 2.000 marcos; 2) a lei sobre acidentes de trabalho de 1884, que determinava a cotização dos patrões em caixas corporativas visando cobrir casos de invalidez permanente que resultasse de acidente de trabalho; 3) a lei sobre o seguro velhice-invalidez de 1889, que instituiu um sistema obrigatório de aposentadorias.<sup>22</sup>

Todas estas medidas passaram a ser tomadas em virtude de que, na primeira metade do século XIX, as condições de trabalho dos operários eram péssimas e acabavam gerando revoltas que eram contidas com violência por parte dos patrões, através de grupos armados e da própria lei do Estado, que condenava, por exemplo, à força aqueles que fossem pegos invadindo fábricas ou destruindo máquinas.<sup>23</sup>

Diante disto, verifica-se que, desde o final do século XIX os países mais adiantados passaram a desenvolver políticas sociais setoriais para remediar, não resolver, “las pésimas condiciones vitales de los estratos más desamparados y menesterosos de la población”.<sup>24</sup> Todavia, com o aumento da chamada classe média, que ocorreu em virtude de diversos fatores, como o aumento da tecnologia, as políticas sociais deixaram de ser setoriais e não se limitaram mais ao setor econômico, passaram, pois, a atingir outros aspectos, entre eles os que visam à promoção do bem-estar geral (cultura, educação, defesa do meio ambiente, dentre outros).<sup>25</sup>

Vê-se, desta forma, o desaparecimento do caráter assistencial e o reconhecimento das prestações de serviços como direitos próprios do cidadão, que aqui ainda era visto como aquele que possuía relação de pertinência com determinado Estado.<sup>26</sup>

Saliente-se, contudo, que o conteúdo e os instrumentos desta forma estatal passaram por constantes mudanças, permanecendo apenas a idéia de proteção dos cidadãos, independentemente de sua situação social, em que a igualdade é o fundamento para a intervenção estatal.

---

<sup>21</sup> ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência**. Tradução: Joel Pimentel de Ulhôa. Goiânia: Editora da UFG; Brasília: Editora da UnB, 1997. p. 127-128.

<sup>22</sup> Ibidem, p. 128-129.

<sup>23</sup> BARBOSA, Walmir (org.). Op. cit., p. 12.

<sup>24</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. Op. cit., p. 18.

<sup>25</sup> Ibidem, p. 18.

<sup>26</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 37.

Este modelo de Estado “adjudica a *ideia de uma comunidade solidária* onde ao poder público cabe a tarefa de produzir a incorporação dos grupos sociais aos benefícios da sociedade contemporânea”. Ao Estado é transferido, pois, o atributo de solidariedade, o que exige dele uma intervenção mais efetiva em diversos setores da sociedade (econômico, social, cultural).<sup>27</sup>

O Estado de Bem-Estar Social seria então, “aquele que garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo cidadão, não como caridade mas, como direito político”.<sup>28</sup> E estas garantias obrigam que se faça um planejamento de governo, através de políticas públicas a longo e médio prazo.<sup>29</sup>

O Estado Social foi designado pelos alemães como:

el Estado que se responsabiliza por la <<procura existencial>> (Deseinvorsorge), concepto formulado originalmente por Forsthoff y que puede resumirse del siguiente modo. El hombre desarrolla su existencia dentro de un ámbito constituido por un repertorio de situaciones y de bienes y servicios materiales e inmateriales, en una palabra, por unas posibilidades de existencia a las que Forsthoff designa como espacio vital.<sup>30</sup>

Esta procura existencial atinge a todos, pois, mesmo se verificando que a necessidade social seja diferente nas diversas camadas sociais, a incapacidade de auto dominar suas condições de existência, é geral independentemente da classe ou camada social a que pertença; e foi justamente esta redução de capacidade auto-reguladora que, fez surgir a intervenção do Estado na regulação das chamadas questões sociais, dentre elas, as relativas às relações de trabalho e da economia, pois, cabe a ele favorecer o crescimento econômico do país e proteger seus indivíduos.

O Estado nestes moldes (da solidariedade) acaba sendo, por assim dizer, mais complexo que o Estado-Protetor clássico, uma vez que lhe são exigidas ações positivas, ou seja, ele passa a ser um aprofundamento daquele.

Para Manuel García-Pelayo, o que caracteriza o Estado Social é a justa distribuição “de lo producido llevada a cabo por la adecuada utilización para tal fin de la tradicional

<sup>27</sup> Ibidem, p. 30-31.

<sup>28</sup> BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicolas; PASQUINO, Gianfranco. Op. cit., p. 416.

<sup>29</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit., p. 51.

<sup>30</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. Op. cit., p. 27.

potestad fiscal, siempre considerada como uno de los derechos mayestáticos inherentes al Estado y que puede alcanzar, en principio, extraordinarias dimensiones”.<sup>31</sup>

Contudo, este modelo constitucional que teve como marco histórico as Constituições Mexicana de 1917 e de Weimar de 1919 e, conforme já referido, não tem uma aparência uniforme, eis que se adapta às diversas situações, permanece com características que acabam lhe dando unidade (intervenção do Estado, promoção de prestações públicas, caráter finalístico – cumprimento da função social).<sup>32</sup>

No entendimento de José Luis Bolzan de Moraes, a atividade interventiva que passou a ser exercida pelo Estado possui dupla face, haja vista que além de beneficiar os menos favorecidos, ela estava, paralelamente, a serviço do capital:

o processo de crescimento/aprofundamento/transformação do papel, do conteúdo e das formas de atuação do Estado não beneficiou unicamente as classes trabalhadoras com o asseguramento de determinados direitos, com o estabelecimento de certos paradigmas ou com a promoção de políticas de caráter assistencial ou promocional. A atuação estatal em muitos setores significou também a possibilidade de investimentos em estruturas básicas alavancadoras do processo produtivo industrial – pense-se, aqui, por ex., na construção de usinas hidrelétricas, estradas, financiamentos, etc. – que viabilizaram muitas vezes o investimento privado.<sup>33</sup>

O Estado Social pode ser considerado como a forma histórica da função distribuidora tendo em vista que assume a responsabilidade pela distribuição e redistribuição de bens e serviços econômicos. No entanto, não pode ser limitado a uma configuração histórica. Ele é um sistema democraticamente articulado onde a sociedade participa ativa e passivamente.

A democratização das relações sociais significou, portanto, a abertura de novos canais que possibilitaram “a quantificação e qualificação das demandas por parte da sociedade civil em face, em especial, da incorporação de novos atores (...), bem como diante das questões novas trazidas pelos mesmos”, que acabava gerando a necessidade de se produzir respostas inéditas e eficientes para as mesmas, o que resultou em novas políticas sociais, como regulação das relações de trabalho, saúde, educação, dentre outras.<sup>34</sup>

Manuel García-Pelayo afirma que o Estado Social tem como pressuposto a democracia política e se caracteriza pela tendência a uma democracia social, que se dá de duas formas:

<sup>31</sup> Ibidem, p. 33.

<sup>32</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Op. cit., p. 37.

<sup>33</sup> Ibidem, p. 35-36.

<sup>34</sup> Ibidem, p. 35-36.

1. democracia econômica – organismos específicos, junto com o Parlamento, são responsáveis pelas decisões dos setores econômicos nacionais;
2. democracia empresarial – empregados e empregadores participam ativamente na gestão das empresas.<sup>35</sup>

A democracia social, assim,

no se refiere solamente a la intervención en los criterios de distribución del producto, sino también a la participación en las decisiones de las grandes líneas de las políticas económicas y al proceso de gestión y producción empresariales. Se trata, pues, de una democracia más compleja que la democracia política clásica, no sólo por el mayor número de sus actores, sino también por la pluralidad de los sectores a los que se extiende y por la cantidad y heterogeneidad de los problemas que ha de abordar.<sup>36</sup>

O Estado Social Democrático visa então, tornar determinados valores da liberdade, da propriedade individual, da igualdade, da segurança jurídica e da participação dos cidadãos, na vontade estatal, mais efetivos dando-lhes base e, conteúdo material.

Tendo em vista sua característica de adaptação às diversas situações já referidas anteriormente, o Estado do Bem-Estar Social tem sua história marcada por inúmeras mudanças de rumo e direção, porém, sempre mantendo sua busca pela concretização da “função social”.

### **2.1.1 Estado Social e Estado de Direito**

O Estado Social, tendo em vista todo o exposto no ponto anteriormente trabalhado, pode ser entendido como o sistema democraticamente articulado, cujos cidadãos têm participação ativa na formulação da vontade geral do Estado e na formulação das políticas

---

<sup>35</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. Op. cit., p. 50.

<sup>36</sup> Ibidem, p. 50-51.

públicas. O Estado Social é, pois, contrário a ideia de autoritarismo, tendo como pressuposto a democracia política e social.<sup>37</sup>

Para Manuel García-Pelayo, somente diante de um regime democrático, se pode construir um verdadeiro e eficaz Estado Social, eis que, é no regime democrático que se tem condições de falar em co-existência de valores políticos, econômicos e funcionais, apesar de todos os seus desvios e limitações.<sup>38</sup>

O Estado de Direito, ou o Estado Liberal de Direito em sua primeira versão, por sua vez, pode ser definido como uma limitação ao poder do Estado através do Direito. Em sua formulação originária, é um conceito orientado contra o Estado Absolutista e as incômodas intervenções na vida privada dos súditos. É um Estado cujas funções são: o estabelecimento e a manutenção do Direito e, que tem seus limites de ação, estabelecidos por este.

Contudo, se faz necessário que seu conteúdo reflita determinado ideal, não bastando que seja apenas um Estado Legal, pois no Estado de Direito “há um forte conteúdo político sustentado em uma juridicidade, implementada fundamentalmente nas diversas formas de positivismo jurídico, que nunca foi neutro”. Ou seja, não é suficiente que o Estado possua qualquer legalidade.<sup>39</sup>

No plano teórico, o Estado de Direito nasceu na Alemanha, na segunda metade do século XIX, e foi incorporado à doutrina francesa, tendo como objetivo, o enquadramento e limitação do poder do Estado pelo Direito. O Estado, nestes moldes, deve submeter-se a um regime de direito, ou seja, somente poderá desenvolver suas atividades estatais se, estiver fazendo o uso de instrumentos regulados e autorizados pela ordem jurídica.<sup>40</sup>

Uma das características desta forma de Estado, são os mecanismos de proteção que os cidadãos possuem, em face das ações abusivas do mesmo. Nesta ótica Jorge Reis Novais refere que só se poderá falar em Estado de Direito, quando no centro das preocupações do Estado estiver a proteção e a garantia aos direitos fundamentais (ponto de partida e de chegada do conceito); ou seja, Estado de Direito é aquele “vinculado e limitado juridicamente

---

<sup>37</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. Op. cit., p. 48-50. Pelayo afirma que a democracia social se apresenta nas formas capitais de democracia econômica (participação nas decisões do Estado que afetam setores da economia nacional, através do parlamento e de organismos específicos) e democracia empresarial (que se dá no seio das empresas, onde se compartilha a autoridade dos proprietários com a autoridade dos trabalhadores para gestão das empresas).

<sup>38</sup> Ibidem., p. 51.

<sup>39</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 94-95.

<sup>40</sup> Ibidem, p. 91-92.

em ordem à protecção, garantia e realização efetiva dos direitos fundamentais, que surgem como indisponíveis perante os detentores do poder e o próprio Estado”.<sup>41</sup>

O Estado de Direito, todavia, pode se apresentar de diversas formas: liberal em sentido estrito, social e democrático. Cada uma delas molda o Direito com seu conteúdo e suas condições ambientais, porém, sem que haja uma ruptura radical nestas transformações.<sup>42</sup>

Em um primeiro momento, verifica-se que o conceito de Estado de Direito, nasce aliado ao conteúdo do Liberalismo Clássico, o que faz com que seus ideais estejam ligados ao princípio da legalidade, à divisão de poderes e à garantia dos direitos individuais, tendo como principais características:

A – Separação entre Estado e Sociedade Civil mediada pelo Direito, este visto como ideal de justiça.

B – A garantia das liberdades individuais; os direitos do homem aparecendo como mediadores das relações entre os indivíduos e o Estado.

C – A democracia surge vinculada ao ideário da soberania da nação produzido pela Revolução Francesa, implicando a aceitação da origem consensual do Estado, o que aponta para a idéia de representação, posteriormente matizada por mecanismos de democracia semidireta – referendun e plebiscito – bem como, pela imposição de um controle hierárquico da produção legislativa através do controle de constitucionalidade.

D – O Estado tem um papel reduzido, apresentando-se como Estado Mínimo, assegurando, assim, liberdade de atuação dos indivíduos.<sup>43</sup>

Assim, o Estado Liberal de Direito se apresenta como uma garantia dos indivíduos frente ao Estado, impedindo ou constringendo suas atitudes cotidianas, sob pena de sanção. Ou seja, seus elementos basilares são: a divisão de poderes (império da lei e princípio da legalidade) e os direitos fundamentais.

Jorge Reis Novais diz que: a “adjetivação” liberal do Estado de Direito advém “da concretização particular que as técnicas jurídicas de limitação assumem no contexto do Estado liberal e, sobretudo, do condicionamento dos direitos fundamentais pelos valores burgueses”.<sup>44</sup>

Percebe-se que o Estado de Direito não pode ser descontextualizado de seus vínculos materiais e externos, mesmo se falando na sua acepção liberal originária, que facilmente é

<sup>41</sup> NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma Teoria do Estado de Direito**: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito. Coimbra: Faculdade de Coimbra, 1987. p. 16-17.

<sup>42</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 94.

<sup>43</sup> *Ibidem.*, p. 94-95.

<sup>44</sup> NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 70.

confundida com o próprio Estado de Direito, para que não se percam as idéias próprias do mesmo, que estão adstritas a um conteúdo específico.<sup>45</sup>

Com o desenvolvimento do modelo liberal, fez-se necessária a revisão do conteúdo do Estado de Direito, o que deu origem ao Estado Social de Direito.

Contudo, de acordo com Manuel Garcia-Pelayo, Estado de Direito não pode ser considerado sinônimo de Estado Social, pois este é uma linha de ação política, enquanto aquele é um Estado que tem como função estabelecer e manter o Direito (visto aqui como um conjunto normativo que esteja em conformidade com a idéia de Direito).<sup>46</sup>

A nova denominação, Estado Social de Direito, pretende então, “a correção do individualismo liberal por intermédio de garantias coletivas. Corrige-se o liberalismo clássico pela reunião do capitalismo com a busca do bem-estar social”.<sup>47</sup>

No entender de Jorge Reis Novais, esta modalidade estatal caracteriza-se pela vinculação jurídica do Estado, com vista a salvaguardar os direitos fundamentais.<sup>48</sup>

Para Manuel Garcia-Pelayo, o Estado Social de Direito significa:

un sujeto a la ley legitimamente establecida com arreglo al texto y a la praxis constitucionales com diferencia de su carácter formal como normativización de unos valores por y para los cuales se constituye el Estado social y que, por tanto, fundamentan su legalidad.<sup>49</sup>

A lei neste contexto, embora se apresentasse de maneira específica e, com destinação concreta, não conseguiu fazer com que este modelo obtivesse solução para a questão da igualdade. E esta foi uma das razões para que, se desenvolvesse um novo conceito para o Estado de Direito, cujo objetivo, é solucionar os problemas atinentes às condições materiais para a própria existência do homem.

Entretanto, esta modalidade de Estado, será posteriormente analisada, no ponto intitulado de “Estado Democrático de Direito”.

---

<sup>45</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 95.

<sup>46</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. Op. cit., p. 53.

<sup>47</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 96.

<sup>48</sup> NOVAIS, Jorge Reis. Op. cit., p. 212.

<sup>49</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. Op. cit., p. 64.

### 2.1.2 A crise estrutural enfrentada pelo Estado Social

Conforme visto acima, o modelo de Estado Liberal clássico, passou ao modelo de Estado Democrático de Direito em menos de dois séculos, o que resultou na não superação ou assimilação de todas as dificuldades e, no enfrentamento de diversas crises: conceitual, estrutural, institucional e funcional.<sup>50</sup>

Para Jacques Chevallier, a própria concepção de Estado, entrou em crise ao final do século XX, o que levou em meados de 1970, a se começar uma reavaliação do modelo, incentivado por diversos fatores:

Fatores ideológicos: uma crítica do movimento de expansão estatal se desenvolve por meio da tripla denúncia do Estado totalitário, das difusões do Estado-Providência e do desvio estatal nos países em desenvolvimento. Fatores econômicos: a crise que atinge o conjunto das economias, a partir de dois choques petrolíferos, revela de maneira tangível a redução de capacidade de ação do Estado, consecutiva ao processo de internacionalização. Fatores políticos: assiste-se ao retorno com toda a força do liberalismo e à decadência dos regimes de partido único.<sup>51</sup>

O Estado Moderno viu-se, então, “envolto em um largo processo de consolidação e transformações, passando nos dias de hoje por uma longa transformação/exaustão. Ou melhor, por várias crises interconectadas”.<sup>52</sup>

Dentre estas crises, a que melhor diz respeito ao objeto do presente estudo é a chamada, por José Luis Bolzan de Moraes, “crise estrutural do Estado”, desencadeada, originalmente, por uma crise fiscal, como será analisado posteriormente.

Ao se repensar no Estado Contemporâneo, sob a ótica estrutural, acaba-se percebendo as transformações que ocorreram devido à incorporação da questão social, que agrega um caráter finalístico ao Estado (a função social) e lhe impõe, um caráter interventivo-promocional, forjando-o, assim, como Estado Social.<sup>53</sup>

<sup>50</sup> A idéia de crise conceitual, estrutural, institucional e funcional foi retirada da obra “As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos” (José Luiz Bolzan de Moraes).

<sup>51</sup> CHEVALLIER, Jacques. Op. cit., p. 29.

<sup>52</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 136.

<sup>53</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Op. cit., p. 34.

A passagem do Estado Mínimo que, tinha a função de “assegurar o não-impedimento do livre desenvolvimento das relações sociais no âmbito do mercado caracterizado por vínculos intersubjetivos a partir de indivíduos formalmente livres e iguais”, para o Estado Social, que tem caráter intervencionista e que assume tarefas que eram próprias do espaço privado, deu-se principalmente devido à luta dos movimentos operários em busca de melhores condições de trabalho.<sup>54</sup>

Esta mudança, ao contrário do que se possa pensar, acabou impulsionando o processo produtivo industrial, beneficiando outros setores que não apenas a classe operária.

Segundo José Luis Bolzan de Moraes,

a democratização das relações sociais significou, por outro lado, a abertura de canais que permitiram a quantificação e a qualificação das demandas por parte da sociedade civil em face, em especial, da incorporação de novos atores – movimentos sociais, particularmente os movimentos dos trabalhadores ingressos no novo sistema fabril -, bem como diante das questões novas trazidas pelos mesmos e que implicavam não apenas a necessidade de respostas inéditas por seu conteúdo, como também precursoras em razão dos mecanismos que tiveram que lançar mão para dar conta com suficiência e eficiência das mesmas, tais foram as novas políticas sociais vinculadas aos direitos sociais de caráter prestacional, e.g. regulação das relações de trabalho, seguridade social, educação, saúde, infra-estrutura urbana, política energética, política de transportes, infra-estrutura industrial, câmbio, juros, etc..<sup>55</sup>

O *Welfare State* foi idealizado como aquele que protegeria o cidadão e lhe garantiria um mínimo, seja de renda, alimentação, saúde ou educação, independentemente da situação ou classe social dele.

Por outro lado,

o incremento da ação do Estado no campo social e sua ambiciosa meta de proteção fizeram nascer um novo conceito, com ressonância religiosa: o Estado-Providência, que significa dizer que o Estado está obrigado a cuidar dos cidadãos, da mesma forma que Deus tem cuidado de todas as criaturas. Assim, o Estado-Providência (terminologia adotada pelos franceses) vem a ser, prometicamente, a assunção laica de tão gigantesca missão.<sup>56</sup>

---

<sup>54</sup> Ibidem, p. 35.

<sup>55</sup> Ibidem, p. 36.

<sup>56</sup> BUFFON, Marciano. A Crise Estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. In: BOLZAN DE MORAIS, José Luis (org.). **O Estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 76.

O Estado do Bem-Estar Social, entretanto, não foi gerado com contornos definitivos, ele foi se aperfeiçoando com o passar do século XX, por meio do surgimento de novos direitos relativos à cidadania e, pelo fato de que se passou a perceber sua importância no setor econômico. Este aperfeiçoamento, que faz com que, as relações sociais se tornem mais democráticas, acaba gerando por outro lado, o aumento da chamada burocracia na forma de instrumentalizar os serviços públicos. Esta burocracia gera um dos obstáculos que o Estado Social encontra quando da concretização das prestações públicas.

Todavia, o Estado de Bem-Estar, conforme já referido anteriormente, é caracterizado por diversas mudanças de rumo e direção, mantendo apenas, imutável o seu objetivo de buscar sempre atingir a sua função social.

Contudo, os direitos sociais são caros e devem ser assegurados, e em alguns casos, de forma gratuita pelo Estado. Assim, refere José Joaquim Gomes Canotilho que, para o Estado Social conseguir desempenhar de forma positiva suas tarefas, são necessárias quatro condições básicas:

- 1) provisões financeiras necessárias e suficientes, por parte dos cofres públicos, o que implica um sistema fiscal eficiente capaz de assegurar e exercer relevante capacidade de coação tributária;
- 2) estrutura da despesa pública orientada para o financiamento dos serviços sociais (despesa social) e para investimentos produtivos (despesa produtiva);
- 3) orçamento público equilibrado de forma a assegurar o controle do déficit das despesas públicas e a evitar que um déficit elevado tenha reflexos negativos na inflação e no valor da moeda;
- 4) taxa de crescimento do rendimento nacional de valor médio ou elevado.<sup>57</sup>

Todas estas condições descritas por Canotilho, são de difícil concretização e, podem ser abaladas por diversos motivos, como, por exemplo, pelo crescimento inesperado e incontrolável das despesas com determinadas prestações públicas, razões pelas quais teve início a chamada crise fiscal do Estado.

#### 2.1.2.1 A Crise fiscal do Estado

---

<sup>57</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *A Governance do Terceiro Capitalismo e a Constituição Social*. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luiz (orgs.). **Entre Discursos e Culturas Jurídicas**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 147.

Com o surgimento do Estado Providência, foram implantados mecanismos de proteção social que, acabaram entrando em crise. Segundo Jacques Chevallier,

mesmo que esses sistemas tenham sido concebidos de maneira diferente (...), o seu objetivo comum era de precaver contra os riscos de toda natureza da existência (doenças, desemprego, velhice, invalidez...); ora, uma série de dados novos (explosão das despesas, elevação do desemprego e da pobreza, aparição de estados estáveis de exclusão...) veio perturbar esse equilíbrio.<sup>58</sup>

Com isto, muitas críticas passaram a ser feitas ao Estado Social dentre elas, a crise fiscal-financeira que, parece estar por trás das demais críticas que lhes são dirigidas. Porém, não se tem como voltar para um Estado Mínimo, tendo em vista a expansão das demandas e, necessidades da sociedade. O que pode ocorrer é a revisão de algumas de suas características mais marcantes.<sup>59</sup>

Diante da falta de recursos para que, o Estado de Bem-Estar cumpra o seu papel e, se aprofunde nas novas demandas sociais, começam os questionamentos sobre o próprio modelo, se é ou não viável e “até que ponto poderia ser amesquinhado sem que, perdesse suas características fundamentais”.<sup>60</sup>

À medida em que ocorre este aprofundamento, do Estado do Bem-Estar Social verifica-se o surgimento de novos riscos sociais, pois

o Estado deixou de ter apenas a obrigação de cobrir riscos clássicos – doença, desemprego, terceira idade – e passou a assumir a cobertura de novos riscos sociais, tais como: o desemprego de longa duração, a proteção ao meio ambiente, bem como a necessidade de desenvolver políticas públicas que fossem aptas a minimizar as desigualdades econômicas e sociais decorrentes do modelo econômico vigente.<sup>61</sup>

Este aprofundamento do Estado Social, também pode ser visto com duas concepções diferentes de Estado Social: o Estado Social em sentido amplo, caracterizado pelo Estado

<sup>58</sup> CHEVALLIER, Jacques. Op. cit., p. 77.

<sup>59</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Op. cit., p. 40.

<sup>60</sup> BUFFON, Marciano. A Crise Estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. Op. cit., p. 81-82.

<sup>61</sup> Ibidem, p. 82.

intervencionista; e o Estado Social em sentido estrito, caracterizado pelo amplo sistema de seguridade e assistência social.<sup>62</sup>

Os problemas entre receitas e despesas, começaram a aparecer na década de 60, ou seja, a partir desta época é que se começou a observar que, as despesas estavam superando as receitas. Nos anos 70, este problema começa a se aprofundar, causando um desequilíbrio econômico, em que as pessoas passaram a ter necessidades que, sua capacidade não era capaz de suportar, o que gerava um acréscimo nas despesas públicas. Este aumento, acabou por gerar o aumento de déficit público pois, as pessoas acabam buscando caminhos de fuga, através da sonegação ou da administração tributária. Tudo isto termina por ocasionar um “círculo vicioso entre crise econômica, debilidade pública e necessidades sociais”.<sup>63</sup>

Como lembra Marciano Buffon,

quando se passa a constatar a associação de um baixo crescimento econômico, com a aceleração inflacionária e desequilíbrios orçamentários, surgem os primeiros conflitos entre política econômica e política social. Isso vai paulatinamente implicando descrença na possibilidade de se compatibilizar o crescimento econômico com justiça social, principalmente através de transferência de renda e de gastos de governo. Aliado a isso, verifica-se um crescente descrédito na capacidade gerencial do próprio Estado.<sup>64</sup>

Em países como o Brasil, outro componente acaba tornando-se decisivo, os custos suportados pelo endividamento do Estado, geram um ônus insuportável e a necessidade de recursos para cobrir tal dívida, reduzindo, assim, os recursos disponíveis para satisfazer as demandas sociais.<sup>65</sup>

Esta diminuição de recursos, agrava as situações de desigualdades enfrentadas pelos estados brasileiros pois, o papel do Estado sempre foi e, continua sendo, muito importante para as regiões menos desenvolvidas pois, além de ser seu grande investigador e financiador, é “o responsável pela articulação e coordenação do setor produtivo regional”. E, a ausência de recursos gera, por consequência, a falta de políticas nacionais de desenvolvimento, abrindo

---

<sup>62</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit. p. 54.

<sup>63</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Op. cit., p. 41.

<sup>64</sup> BUFFON, Marciano. A Crise Estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. Op. cit., p. 83.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 84.

espaço, inclusive, para uma guerra fiscal, em que estados e municípios lutam pela captação de recursos advindos da iniciativa privada.<sup>66</sup>

Além disso, nas economias periféricas, onde o Estado Social é muito mais frágil, o processo de enfraquecimento ocorre com maior velocidade e profundidade, “trazendo um novo e importante dado neste processo: o capital globalizado começa a se deslocar com enorme facilidade a procura de Estados que lhe ofereçam melhores condições para expansão dos seus lucros”.<sup>67</sup>

Para superar esta crise, duas perspectivas são apontadas:

aumento na carga fiscal ou redução de custos via diminuição da ação estatal. Há, também, quem sugira, diante de certas situações paradigmáticas, a extensão da incidência tributária via aumento da faixa de contribuintes. Ou seja, conjuga-se o aumento da tributação seja pelo crescimento das alíquotas, seja pela quantificação subjetiva do papel de agente passivo da relação tributária, embora não estejamos aqui considerando as diferenças peculiares a ambas as possibilidades.<sup>68</sup>

Uma das maneiras encontradas para a redução dos gastos públicos, foi a realização de cortes setoriais, o que elimina serviços e prestações específicos de setores minoritários, que não teriam nenhuma força de reação.<sup>69</sup> As primeiras tentativas de contenção das despesas sociais datam de 1960, sendo nos Estados Unidos, o local onde as medidas mais severas são tomadas (cortes nos programas sociais implementados nos anos de 1960 e diminuição da cobertura dos riscos sociais – amputação dos créditos dos sistemas Medicare e Medicaid para idosos e desfavorecidos).<sup>70</sup>

No entanto, estas medidas não foram suficientes e, outras mais radicais se fizeram necessárias no início dos anos 2000: retardamento da idade para aposentadoria, em virtude do aumento de inativos, em proporção ao número de ativos; compressão de despesas e elevação de impostos, devido à explosão das despesas com a saúde; dentre outras.<sup>71</sup>

No que tange ao aumento da tributação, como forma de superação desta crise fiscal do Estado, o que não pode ser esquecido é o fato de que isto pode ocasionar o que se chama,

<sup>66</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit., p. 260-261.

<sup>67</sup> MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Globalização e exclusão**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=68>>. Acesso em: 07 de set 2008.

<sup>68</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Op. cit., p. 42.

<sup>69</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit., p. 260.

<sup>70</sup> CHEVALLIER, Jacques. Op. cit., p. 78.

<sup>71</sup> Ibidem, p. 78-79.

popularmente, de “bola de neve”: o aumento da carga fiscal gera um aumento de demandas sociais, o que, por sua vez, gera um aumento de gastos do Estado com as novas prestações estatais que surgem, fazendo com que ele precise de mais recursos financeiros.

Jacques Chevallier refere, também que, um dos remédios utilizados para minimizar a crise nas finanças públicas e, por consequência, o empobrecimento do Estado, foi a utilização da conhecida parceria público-privada, na medida em que, se recorre ao financiamento privado para a produção de equipamentos públicos, pois,

o Estado não se apresenta mais como um bloco monolítico, mas como formado de elementos heterogêneos; e, os antigos mecanismos que garantiam a unidade orgânica do Estado são substituídos por procedimentos mais flexíveis, tal como o contrato, que supõem o reconhecimento do pluralismo e a aceitação da diversidade.<sup>72</sup>

A crise do Estado Social, na verdade, é uma crise de identificação, na medida em que as ideologias de esquerda e direita, tradicionalmente conhecidas, não conseguiram assimilar esta nova realidade organizacional que se instalou no Estado.<sup>73</sup>

Entretanto, essa crise não decorre apenas do descompasso entre as receitas e o crescimento das demandas sociais, tendo em vista a multiplicação dos riscos sociais que, vêm ocorrendo, ela é mais complexa pois, acaba abalando os próprios alicerces do modelo do Bem-Estar Social.

## 2.2 O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

No Brasil, o modelo estatal atualmente vigente, instaurado com a Constituição Federal de 1988, é o chamado Estado Democrático de Direito, o qual merece algumas considerações.

O Estado Democrático de Direito emerge como um aprofundamento ou transformação do Estado de Direito e do *Welfare State*, haja vista que, ao mesmo tempo em que permanece a

---

<sup>72</sup> CHEVALLIER, Jacques. Op. cit., p. 114.

<sup>73</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit. p. 259.

questão social, há uma certa qualificação da mesma pela questão da igualdade.<sup>74</sup> Assim, cabe ao Estado direcionar suas ações, no sentido de construção de uma sociedade menos desigual, pois, ao Estado Democrático de Direito, cabe a tarefa de concretização da igualdade material.<sup>75</sup>

A este novo modelo estatal, incumbe então, a tarefa de assegurar a igualdade formal e alcançar a igualdade material. Nas palavras de Lenio Luiz Streck, a noção de Estado Democrático de Direito, está, pois,

indissociavelmente ligada à realização dos direitos fundamentais. É desse liame indissolúvel que exsurge aquilo que se pode denominar de *plus* normativo do Estado Democrático de Direito. Mais do que uma classificação de Estado ou de uma variante de sua evolução histórica, o Estado Democrático de Direito faz uma síntese das fases anteriores, agregando a construção das condições de possibilidade para suprir as lacunas das etapas anteriores, representadas pela necessidade do resgate das promessas da modernidade, tais como igualdade, justiça social e a garantia dos direitos humanos fundamentais.<sup>76</sup>

O modelo de Estado Constitucional e Democrático de Direito tem como preocupação, a garantia efetiva dos direitos fundamentais sociais e individuais.

Nesta passagem do Estado Social de Direito, para o Estado Democrático de Direito pode-se, visualizar o surgimento de um conceito que, busca conjugar as preocupações sociais com as garantias jurídicas e legais dos cidadãos e, com as conquistas democráticas que ocorreram até então. O conteúdo deste novo ideário, como se poderá verificar, além de se preocupar com a existência de uma vida digna para o homem, preocupa-se com a sociedade como um todo.

### 2.2.1 O Estado entendido como Estado Democrático de Direito

---

<sup>74</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Op. cit., p. 38.

<sup>75</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 30-31.

<sup>76</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica: Uma nova crítica do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 127-128.

O Estado Democrático de Direito é, pois, uma evolução dos modelos estatais até então conhecidos, possuindo como uma de suas características a atuação do cidadão na administração pública. Entretanto, como será demonstrado, ele é mais do que o somatório deles, ele é, talvez, uma tentativa de correção das falhas verificadas nos modelos anteriores.

Partindo do pressuposto de que, o Estado Democrático de Direito, nas palavras de José Luis Bolzan de Moraes e Lenio Luiz Streck, teria como característica impor “à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação da realidade”, pode-se elencar como sendo seus princípios os seguintes:

- A – Constitucionalidade: vinculação do Estado Democrático de Direito a uma Constituição como instrumento básico de garantia jurídica;
- B – Organização Democrática da Sociedade;
- C – Sistema de direitos fundamentais individuais e coletivos, seja como Estado de distância, porque os direitos fundamentais asseguram ao homem uma autonomia perante os poderes públicos, seja como um Estado antropologicamente amigo, pois respeita a dignidade da pessoa humana e empenha-se na defesa e garantia da liberdade, da justiça e da solidariedade;
- D – Justiça Social como mecanismos corretivos das desigualdades;
- E – Igualdade não apenas como possibilidade formal, mas, também, como articulação de uma sociedade justa;
- F – Divisão de Poderes ou de Funções;
- G – Legalidade que aparece como medida do direito, isto é, através de um meio de ordenação racional, vinculativamente prescritivo, de regras, formas e procedimentos que excluem o arbítrio e a preponderância;
- H – Segurança e Certeza Jurídicas.<sup>77</sup>

José Luis Bolzan de Moraes e Lenio Luiz Streck afirmam que, este modelo estatal se refere mais especificamente ao sentido teleológico de sua normatividade do que aos instrumentos ou conteúdos do mesmo, uma vez que,

a novidade do Estado Democrático de Direito não está em uma revolução das estruturas sociais, mas deve-se perceber que esta nova conjugação incorpora características novas ao modelo tradicional. Ao lado do núcleo liberal agregado à questão social, tem-se com este novo modelo a incorporação efetiva da questão da igualdade como um conteúdo próprio a ser buscado garantir através do asseguramento jurídico de condições mínimas de vida ao cidadão e à comunidade.<sup>78</sup>

<sup>77</sup> STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. Op. cit., p. 98-99.

<sup>78</sup> *Ibidem*, p. 103-104.

Pode-se dizer que, o Estado Democrático de Direito busca criar condições para que haja uma verdadeira transformação social, na medida em que, aponta para solução de muitas promessas da modernidade que nunca conseguiram ser concretizadas.

O Estado de Direito, assumindo um perfil democrático e, se preocupando/buscando a igualdade, trouxe consigo um tratamento diferenciado das questões social e, tem na lei um instrumento finalístico de transformação da sociedade, reestruturando as relações sociais através da unidade formal do sistema legal. No ápice deste sistema legal, deve estar uma Constituição que fundamente a legislação e esteja voltada ao interesse da maioria.

O princípio da legalidade é, desta feita, um princípio basilar do Estado Democrático de Direito, pois se sujeita ao império das leis que, realizam o princípio da igualdade e da justiça, buscando a igualdade de condições sociais. Em virtude disto, afirma José Afonso da Silva que

deve-se, pois, ser destacada a relevância da lei no Estado Democrático de Direito, não apenas quanto ao seu conceito formal de ato jurídico abstrato, geral, obrigatório e modificativo da ordem jurídica existente, mas também à sua função de regulamentação fundamental, produzida segundo um procedimento constitucional qualificado. A lei é efetivamente o ato oficial de maior realce na vida política. Ato de decisão política por excelência, é por meio dela, enquanto emanada da atuação da vontade popular, que o poder estatal propicia ao viver social modos predeterminados de conduta, de maneira que os membros da sociedade saibam, de antemão, como se guiar na realização de seus interesses.<sup>79</sup>

O Estado Democrático de Direito não pode, contudo, ficar limitado a um conceito de lei, ele deve é realizar, mediante a lei, intervenções que impliquem na alteração da situação da comunidade; ou melhor, a lei deve influenciar na realidade social. Desta forma, se a lei se configurar como um desdobramento do conteúdo expresso na Constituição, estará exercendo seu papel de transformadora da sociedade, “impondo mudanças sociais democráticas, ainda que possa continuar a desempenhar uma função conservadora, garantindo a sobrevivência de valores socialmente aceitos”.<sup>80</sup>

O Estado Democrático de Direito, surge como uma forma de barrar a propagação de regimes totalitários, que feriam as garantias individuais, maculando a efetiva participação popular nas decisões políticas, pois tem como base de sustentação, a democracia e os direitos fundamentais.

---

<sup>79</sup> SILVA, José Afonso da. **O Estado Democrático de Direito**. Disponível em: <<http://mx.geocities.com/profpito/estado.html>> Acesso em: 07 de jun. 2009.

<sup>80</sup> *Ibidem*.

Assim, na busca de incorporar plenamente a participação da sociedade nas decisões políticas, surgiu o Estado Democrático de Direito que, através da legalidade, realiza plenamente os direitos humanos fundamentais (individuais e sociais).

Tendo em vista que, a valorização do aspecto social tornou-se o ponto mais relevante deste modelo estatal, e, por consequência, da Constituição brasileira, haja vista que cabe ao Poder Público, adotar políticas efetivas para concretização destes direitos sociais e, para uma melhor condição de vida aos cidadãos, é indispensável analisar como isto se dá no Brasil.

### **2.2.2 O Estado Democrático de Direito no Brasil**

Conforme pôde ser observado na subseção anterior, o Estado Democrático de Direito, apresenta uma transformação profunda aos moldes que o antecederam, pois, traz condições possíveis de se fazer uma verdadeira transformação da realidade social até então conhecida, tendo o propósito de conjugar o ideal democrático ao Estado de Direito, buscando a concretização de uma vida mais digna ao ser humano.

No Brasil, verifica-se no próprio preâmbulo da Constituição Federal de 1988, o anúncio de um projeto de construção do Estado Democrático de Direito, que é “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”.

Segundo José Luis Bolzan de Moraes o conceito de Estado Democrático de Direito vindo estampado no texto constitucional em seu artigo 1º

define os contornos do Estado brasileiro, a partir de 1988, tendo-se presente que o constituinte nacional foi buscá-lo em Constituições produzidas em situações similares à nossa, como é o caso da Constituição portuguesa pós-Revolução dos Cravos e da Constituição espanhola seguinte à derrubada do regime franquista, ou seja, documentos legislativos produzidos no interior de processos de redemocratização, muito embora a tradição das políticas sociais brasileiras apontem para um déficit democrático e de cidadania forjados ao longo de séculos de experiências autoritárias recorrentes, o que produz uma falta do que poderíamos

chamar de sentimento de apropriação do patrimônio social como constitutivo da vida social.<sup>81</sup>

Além do preâmbulo, o artigo 3º da mesma Carta Constitucional, ao referir-se aos objetivos da República, faz um resgate às promessas da modernidade, através da concretização de direitos sociais, que fazem parte do rol de direitos fundamentais nela elencados.<sup>82</sup>

De acordo com José Afonso da Silva, pela primeira vez, uma Constituição assinala os objetivos fundamentais do Estado brasileiro, em que se pode encontrar a base para determinadas prestações positivas que são capazes de concretizar a democracia econômica, social e cultural, para fins de efetivação da dignidade da pessoa humana.<sup>83</sup>

A atual Constituição Federal brasileira, preocupa-se conforme pode ser amplamente verificado, com os direitos fundamentais prestacionais, que além de exigirem uma conduta positiva do Estado, acabam por exigir uma conduta também positiva dos particulares que são destinatários das normas. Já os direitos de defesa, possuem natureza negativa, preponderantemente, pois seu foco encontra-se na abstenção por parte do Estado.<sup>84</sup>

A Carta Constitucional traz, então, a consolidação de um Estado Democrático de Direito, pois trata de forma diferenciada e inédita a questão social e consagra expressamente o princípio da Dignidade da Pessoa Humana, como fundamento primordial do Estado. Assim, vê-se que, o Estado brasileiro foi inspirado nas teorias democráticas mais modernas, que concebem um Estado voltado para o bem estar da pessoa humana.<sup>85</sup> Ela trouxe uma incontestável conquista de direitos fundamentais de cidadania e individuais, conforme pode ser amplamente verificado em todo o seu texto.

Em virtude disto, pode-se dizer que os fundamentos e os fins do Estado que, são definidos nos artigos 1º e 3º da Carta Magna são, na realidade, fins e fundamentos de toda a sociedade brasileira.<sup>86</sup> A Constituição, então, constitui e dirige o Estado e a sociedade, sendo denominada de “Constituição dirigente” e, despertando, segundo Gilberto Bercovici, uma

---

<sup>81</sup> BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Op. cit. p. 39.

<sup>82</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Constitucionalismo e Concretização de Direitos no Estado Democrático de Direito*. Op. cit., p. 116.

<sup>83</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 93.

<sup>84</sup> *Ibidem*, p. 116.

<sup>85</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 69-70.

<sup>86</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Constitucionalismo e Concretização de Direitos no Estado Democrático de Direito*. Op. cit., p. 120.

grande crítica no sentido de que, ela não respeitaria o ideal da alternância política dos governos, na medida em que, os governos sucessivos estariam “presos” sem poderem realizar seus objetivos. Contudo, o próprio Gilberto Bercovici refere que

discrecionalidade não significa plena liberdade, nem arbitrariedade, afinal, os governos constitucionais devem atuar de acordo com a Constituição. Do mesmo modo a política não pode ser conduzida simplesmente por juízos de oportunidade, mas também está vinculada a padrões e parâmetros jurídicos, especialmente constitucionais. Ao contrário do que alegam os críticos, a Constituição não substitui a política própria, embora possa ser limitada pelas diretrizes constitucionais. A Constituição, portanto, não é neutra, pois contém um programa de atuação que se impõe para o Estado e a sociedade. Isto também não quer dizer que o texto constitucional tira a liberdade de opções políticas dos cidadãos.<sup>87</sup>

A par das críticas, pode-se afirmar que a Constituição Federal de 1988 foi feita nestes moldes, dirigente e compromissória, pelo fato de que o Brasil não passou pela etapa que os países europeus passaram, a do Estado Social, que sempre teve como centro de sua preocupação a proteção dos indivíduos, o que propiciou sua definição como Estado garantidor, eis que através de suas ações positivas assegurou ao homem sua dignidade. Entretanto, conforme já analisado anteriormente, este modelo acabou se enfraquecendo com o surgimento da globalização.

Ao citar os caminhos que, se trilharam até a atual Constituição Federal e, os direitos nela postos, Lenio Luiz Streck, refere que

o texto desse complexo processo sem dúvida representou o mais avançado texto jurídico – político já produzido na história do Brasil. Inspirado nas Constituições do segundo pós-guerra, o texto da Constituição de 1988, filia-se ao constitucionalismo dirigente, compromissário e social, que tão bons frutos rendeu nos países em que foi implantado. O catálogo de direitos fundamentais, os direitos sociais, as ações constitucionais, enfim tudo o que havia sido reivindicado pela sociedade no processo constituinte foi positivado. A Constituição Federal estabelece, já de início, que o Brasil é uma República que se constitui em Estado Democrático de Direito, trazendo explicitamente seus objetivos de construir uma sociedade mais justa, com a erradicação da pobreza, cumprindo com as promessas da modernidade.<sup>88</sup>

---

<sup>87</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit. p. 290.

<sup>88</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. Op. cit., p. 356.

O artigo 3º da Constituição de 1988, por resgatar as promessas da modernidade, também pode ser chamado de “cláusula transformadora”<sup>89</sup> pois, “explicita o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la”, impedindo que a Constituição acabe considerando realizado o que ainda não o está e, obrigando o Estado a promover uma transformação na sua estrutura econômico-social.

O artigo 3º supra referido, além de “cláusula transformadora”, é um dos princípios fundamentais da Constituição e, por isto, todos os poderes públicos (legislativo, executivo e judiciário) devem agir tendo em vista sua concretização. Contudo, faz-se necessário admitir que a atuação do Poder Judiciário vem sendo imperiosamente necessária para que os direitos e garantias que constituem o Estado Democrático de Direito se realize, pois é ele quem impõe posturas efetivas aos demais poderes, em prol das garantias asseguradas constitucionalmente e que, muitas vezes não são levadas a efeito.

Por outro lado, uma das garantias/consequências que a adoção do Estado Democrático de Direito, através de Constituição Federal de 1988 também trouxe, foi o direito à segurança jurídica e social, que se resume em um direito à proteção contra atos, tanto do poder público quanto de particulares que violem direitos fundamentais, eis que está diretamente ligada à noção de dignidade humana.<sup>90</sup>

A Constituição de 1988 consagrou o Estado Democrático de Direito que é “fundado na dignidade da pessoa humana, no pluralismo político e voltado à perseguição de metas sociais” e que tem como um de seus maiores desafios realizar uma justa distribuição de renda e combater o grande problema que, é a imensa massa de miseráveis e marginalizados existentes no país.<sup>91</sup>

As grandes diferenças sociais que, podem ser percebidas quando se fala em miseráveis e marginalizados demandam do Estado e que os tributos sejam utilizados como seus instrumentos atenuadores destas diferenças, bem como, que a tributação seja utilizada como mecanismos de concreção de igualdade material e não meramente formal.

Assim, o Estado Democrático de Direito, que é um modelo estatal fundado na dignidade da pessoa humana e, que tem dentre seus objetivos, a concretização de direitos

---

<sup>89</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit. p. 294. A expressão “cláusula transformadora” é de Pablo Lucas Verdú e foi utilizada por Bercovici.

<sup>90</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **Proibição** do retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente e possível. In: **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado**. Número 15 – setembro/outubro/novembro 2008. Salvador. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-15-SETEMBRO-2008-INGO%20SARLET.pdf>> Acesso em: 15 de abr. 2010. p. 5-6.

<sup>91</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 100, jan-2004, p. 65.

sociais, acaba necessitando de recursos financeiros para se efetivar. Recursos estes que, são obtidos através da tributação e que deve obedecer a determinados princípios para que, não seja injusta ou gere ainda mais desigualdades.

### 2.2.3 Algumas considerações sobre a crise financeira de 2008

Quando se fala, nos dias de hoje, em Estado Democrático de Direito, e concretização de direitos sociais, torna-se inevitável mencionar, ao menos algumas linhas, sobre crise financeira/econômica que se propagou a partir de 2008 e, que acaba por refletir no processo de transformação do Estado.

A causa direta da crise foi a concessão de empréstimos hipotecários, nos Estados Unidos da América, país considerado como o mais forte, ou um dos mais fortes, em termos econômicos, de forma irresponsável, para credores que não tinham capacidade de pagá-los, ou que não a teriam a partir do momento em que, a taxa de juros começasse a subir, o que de fato ocorreu. Segundo Luiz Carlos Bresser-Pereira - autor que neste artigo expressou de forma bastante condizente com a pesquisa feita até então sobre o Estado (Estado Social e Estado Democrático de Direito) acerca da crise que atingiu os países como um todo -

esse fato não teria sido tão grave se os agentes financeiros não houvessem recorrido a irresponsáveis "inovações financeiras" para securitizar os títulos podres transformando-os em títulos AAA, e, em seguida, "garanti-los" também irresponsavelmente com o recurso default credit swaps. Sabemos também que as agências de risco, de um lado interessadas em agrandar seus clientes, de outro, mesmerizada, como toda a sociedade, pelo aparente êxito da globalização financeira nos países ricos, especialmente nos Estados Unidos e na Grã-Bretanha, não tinham condições de avaliar os riscos envolvidos.<sup>92</sup>

De acordo com Luiz Carlos Bresser-Pereira, ainda,

---

<sup>92</sup> BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Dominação financeira e sua crise no quadro do capitalismo do conhecimento e do Estado Democrático Social. In.: RICUPERO, Rubens; BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; OCAMPO, José Antonio; NASSIF, Luis. **A crise internacional e seu impacto no Brasil**. Estudos avançados. Vol. 22, no.64. São Paulo. Dec. 2008 Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142008000300012&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142008000300012&script=sci_arttext)> Acesso em: 25 de mar. 2010.

a crise financeira de 2007-2008 está associada à dominação financeira, ou seja, a uma coalizão política particular que se aproveitou da globalização comercial, ou seja, da abertura de todos os mercados de bens, para lograr também a globalização financeira, e assim enriquecer. Entretanto, essa estratégia terminaria, necessariamente, em crise, porque era essencialmente irracional: porque pretendia substituir o Estado pelo mercado. Buscava, assim, contraditoriamente, voltar ao século XIX em que o Estado era mínimo (...). Ao agir assim, revelava-se uma coalizão reacionária por não compreender que esse objetivo era inviável em sociedades democráticas modernas nas quais os cidadãos demandam do Estado toda uma série de serviços ou de seguranças. E – o que é mais grave – a dominação financeira não compreendeu que para coordenar as sociedades complexas de hoje – as sociedades do capitalismo do conhecimento – não bastam mercados cada vez mais eficientes: torna-se necessário um Estado cada vez mais capaz e mais democrático. Existe uma estreita relação entre o grau de desenvolvimento econômico e de complexidade de uma sociedade, e a capacidade que seu Estado deve ter de coordená-la ou regulá-la. Não é enfraquecendo, mas fortalecendo o Estado que realizamos os grandes objetivos políticos de liberdade, justiça e bem-estar.<sup>93</sup>

Para Jacques Chevallier<sup>94</sup> esta crise acaba acentuando, ou confirmando, o processo de transformação do Estado o que impõe, uma redefinição dos seus princípios de organização e de seus modos de funcionamento. Ele destaca, por conseguinte, três aspectos:

a) o fim do mito da “globalização feliz” – a ideologia da globalização que pregava o crescimento e o desenvolvimento, mostrou-se muito frágil, eis que geradora de desigualdades e injustiças. Através dela, propiciou-s a propagação de desequilíbrios econômicos de um país ao outro, de forma muito rápida. Com isto, a crise eliminou a crença que se tinha na capacidade de o capitalismo se autorregular<sup>95</sup>. O Estado, a partir de então, parece estar reencontrando a sua função de assegurador coletivo, sendo chamado a desempenhar um papel ativo na Economia.

b) a renovação do intervencionismo econômico – com a crise, os Estados se viram obrigados a intervir de diversas formas, independentemente do nível de desenvolvimento ou do contexto político do país. Isto marcou o retorno da presença do Estado, de forma bastante forte, na via econômica, ainda que, de forma provisória, assumindo seu papel regulador e

---

<sup>93</sup> Ibidem.

<sup>94</sup> CHEVALLIER, Jacques. Op. cit., p. 279-284.

<sup>95</sup> Para Jacques Chevallier (CHEVALLIER, Jacques. Op. cit., p. 280-281) o grande problema da regulação está em saber se ela “deve ser concedida, como o pensavam os mais fervorosos defensores do liberalismo, como um simples auxiliar das disciplinas do mercado ou se ela deve desembocar em uma verdadeira “refundação” do capitalismo, corrigindo os abusos do capitalismo financeiro e pondo fim às remunerações excessivas dos dirigentes”.

estrategista. Ou seja, tornou-se evidenciado que, o Estado permanece investido de responsabilidades essenciais na vida social e, que possui vínculos de interdependência entre os Estados.

c) a consolidação da ordem transnacional – rapidamente, com o surgimento da crise, veio à tona a idéia de que era necessária uma “resposta global” para combatê-la. Viu-se, então, que seria indispensável construir uma estratégia conjunta com os principais países emergentes, dentre eles, e em especial, o Brasil. A idéia de que os Estados se encontram em um contexto de interdependência estrutural é confirmada e ampliada. O sistema de governança, destinado a enfrentar a crise gira em torno do G20 e não das Nações Unidas, o que configura um remanejamento desta ordem transnacional.

Em conjunturas como as que, o mundo atravessa, de crise mundial, muitas cobranças são feitas aos governos nos Estados para que, ajam de forma rápida e decisiva, olhando apenas para a sua realidade. Contudo, nas palavras de Otavio Soares Dulci,

é importante assinalar que a melhor alternativa de superação da crise é representada por medidas de coordenação, no lugar do salve-se quem puder. (...) existe atualmente um embrião de governança mundial composto por entidades multilaterais e fóruns de governantes (o G-20, sobretudo) capazes de promover a busca de soluções em conjunto. Na medida em que os diversos interesses e necessidades sejam pautados, teremos a chance de avançar numa direção construtiva. Isso significa, entre outras coisas, jogar o foco na produção e no trabalho, mais que no capitalismo financeiro e no rentismo sem freios; valorizar as políticas sociais, incluindo as estratégias de transferência de renda; e abordar com seriedade os desafios ambientais do planeta.<sup>96</sup>

A crise de 2008 impôs um freio na "exuberância irracional" com que, o capitalismo globalizado vinha trafegando e, no ritmo insustentável de consumo e, de utilização de recursos, que são limitados. Ela vem propiciando, e isto, segundo Otavio Soares Dulci, não pode ser perdido, a oportunidade de se repensar certas questões de fundamental importância para a ordem mundial.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> DULCI, Otavio Soares. Economia e política na crise global. In: **Estudos avançados**. Vol. 23, no. 65. São Paulo. 2009 Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142009000100008&script=sci\\_arttext&tlng=e!n](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142009000100008&script=sci_arttext&tlng=e!n)> Acesso em: 15 de abr. 2010.

<sup>97</sup> Ibidem.

Assim, com a crise econômica/financeira que se instalou a partir de 2008, se pôde perceber as mudanças que o atual modelo estatal vem sofrendo, em meio à nova “exigência” de uma ajuda mútua entre os Estados, através de cooperações e de alianças entre os mais diversos países; ou seja, os países em desenvolvimento que, no passado frequentemente recebiam ajuda dos países mais ricos, passaram a ser agentes ativos desta cooperação mútua que se instalou no âmbito global.

Tendo em vista todo o exposto acerca do Estado, especialmente o Estado Social e sua transformação em Estado Democrático de Direito, e suas crises, dentre elas, a crise econômica/financeira de 2008, é necessário um aprofundamento sobre como funciona o sistema constitucional tributário, em um Estado Democrático de Direito, para que, posteriormente, se consiga identificar a importância dos princípios constitucionais no Direito Tributário Nacional.

A partir do entendimento a cerca do valor que, deve ser atribuído aos princípios poder-se-á adentrar no estudo do princípio da capacidade contributiva, tratando de seu conceito e aplicabilidade no ordenamento jurídico nacional.

### **3 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO EM UM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

A parte inicial deste capítulo tem por principal objetivo, analisar a estrutura do sistema constitucional tributário em um Estado Democrático de Direito. Não se quer aqui, adentrar nas questões acerca do que seja um sistema de normas, e sim, fazer uma análise sobre a necessidade de tributação por parte do Estado, que vem expressa na Constituição Federal atualmente vigente, frente a uma série de garantias, também constitucionalmente previstas, que, conformam o Estado Democrático de Direito e suas estratégias de ação.

Imperioso, para tanto, mencionar a respeito da necessidade que, o Estado possui de arrecadar recursos para arcar com suas despesas e, poder realizar o bem comum a que se propõe, conforme relatado no capítulo anterior, bem como, dos deveres fundamentais que cabem aos cidadãos, muitas vezes por estes esquecidos, em especial o de pagar tributos.

Após esta análise, abordar-se-á sobre as normas que regem este sistema, mais especificamente sobre os princípios constitucionais tributários, e a hierarquia existente entre elas.

Por fim, tratar-se-á do princípio da capacidade contributiva, objeto central do presente estudo, verificando como o tema é proposto na Constituição Federal de 1988, bem como, verificando quais os conceitos de capacidade contributiva trazidos pelos doutrinadores.

#### **3.1 NECESSIDADE DE TRIBUTAÇÃO POR PARTE DO ESTADO**

O Estado Democrático de Direito, instituído pela Constituição Federal de 1988, conforme exposto anteriormente, tem como preocupação central, os direitos fundamentais prestacionais em busca da dignidade da pessoa humana.

Este objetivo acaba por exigir do Estado, conforme referido por Canotilho e, já citado anteriormente; recursos financeiros em número suficiente para satisfação destes direitos, estrutura organizada das despesas públicas, orçamento público organizado e taxa de crescimento do rendimento nacional média ou elevada.

Dentre estas condições, a que será abordada neste capítulo, é a referente à arrecadação de recursos para obtenção dos fins a que este modelo estatal se propõe e que se dá por meio da tributação (que nesta ótica passa a ser fundamental ao Estado).

No Brasil, a tributação se dá de acordo com o preconizado no artigo 145 da Constituição Federal de 1988, por meio, principalmente, de Impostos, Taxas e Contribuições de Melhorias<sup>98</sup>.

O imposto, conforme comenta Juan Manuel Barquero Estevan, constitui um pressuposto funcional do Estado Social e Democrático de Direito, uma vez que

la administración prestacional extrae sus medios económicos gracias al impuesto, Estado de bienestar y Estado impositivo se encuentran inseparablemente unidos. Se consolida, pues, la teoría de que el Estado, para poder desarrollar sus funciones, está inevitablemente llamado a detraer una parte importante de los ingresos de sus ciudadanos a través de impuestos, y de que, en consecuencia, las del Estado prestacional y las del Estado impositivo constituyen “funciones complementarias del Estado social”.<sup>99</sup>

Assim, não há que se falar em concretização de direitos fundamentais, sem pensar em uma contribuição financeira por parte dos cidadãos. Ou seja, o Estado tem a necessidade de tributar seus cidadãos enquanto que, os cidadãos possuem o dever de pagar tributos.

Como bem lembra José Casalta Nabais, todo cidadão além dos direitos e garantias individuais possui também, frente ao Estado, deveres fundamentais. Contudo, estes deveres foram esquecidos, ou praticamente esquecidos, pela doutrina constitucional contemporânea, muito embora, eles estejam insertos no âmbito dos próprios direitos fundamentais.<sup>100</sup>

No período pós-guerra, como citado por Marciano Buffon,

houve uma crescente constitucionalização de direitos, que passaram a usufruir o status de direitos fundamentais. Isto ocorreu, especialmente, em relação aos direitos sociais, econômicos e culturais, isto é, os direitos fundamentais entendidos como de cunho prestacional, os quais passaram a ocupar um importante espaço dentro de várias constituições democráticas que surgiram nesse período. Verificou-se então um fenômeno que pode ser denominado de “hipertrofia de direitos fundamentais”, na medida em que as constituições passaram a consagrar formalmente, uma

<sup>98</sup> O presente trabalho, apesar de mencionar no Capítulo 4 acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nas taxas e contribuições de melhorias, acaba tendo um enfoque maior nos impostos.

<sup>99</sup> 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. 37-38.

<sup>100</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 15-27.

expressiva gama desses direitos, sem que houvesse a devida preocupação com a perspectiva de esses novos direitos se tornarem realidade.<sup>101</sup>

A par do entendimento exposto acima, de que, a doutrina vem se preocupando demasiadamente com os direitos fundamentais e, deixando ao esquecimento os deveres fundamentais, não se pode negar (e não se nega) que os direitos fundamentais são essenciais para a concretização da dignidade da pessoa humana. O que se defende, contudo é que, tal concretização também não será possível, sem que os deveres fundamentais sejam cumpridos, pois são parte integrante do Estado Democrático de Direito, conforme se passará a expor.

### **3.1.1 O dever fundamental de pagar tributos e a necessidade de tributação para custeio das políticas públicas**

Os deveres fundamentais são uma categoria constitucional própria, assim como, os direitos fundamentais. Eles (os deveres fundamentais), nas palavras de José Casalta Nabais, “gravitam forçosamente em torno dos direitos fundamentais, constituindo um vector muito importante do estatuto constitucional (ou da (sub)constituição) do indivíduo, estatuto erguido com base na posição fundamental(íssima) da pessoa humana”.<sup>102</sup>

Eles não precisam, necessariamente, vir expressos na Constituição, podem estar consagrados apenas de forma implícita, pois os deveres fundamentais são “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”.<sup>103</sup>

Deste conceito pode-se extrair que os deveres fundamentais possuem posições jurídicas<sup>104</sup>:

---

<sup>101</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 80.

<sup>102</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 37.

<sup>103</sup> Ibidem, p. 64.

<sup>104</sup> Estas posições jurídicas são extraídas da decomposição, com base em um paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, que Casalta Nabais faz ao conceituar deveres fundamentais. NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 65-73.

- a) passivas – uma vez que, exprimem a situação de dependência dos indivíduos face ao Estado, revelando o lado passivo da relação jurídica fundamental, entre os indivíduos e o Estado;
- b) autônomas – pois são autônomos face aos direitos fundamentais, possuindo categoria constitucional própria;
- c) subjetivas – ou melhor, posições subjetivamente imputadas ao indivíduo pela própria constituição. O dever fundamental é a consagração constitucional do poder expropriatório do Estado e a sujeição dos indivíduos;
- d) individuais – referidas ao indivíduo sejam pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas;
- e) universais e permanentes – haja vista que, são encargos ou sacrifícios de todos os indivíduos para com a comunidade nacional e que, via de regra, não podem ser renunciados pelo legislador;
- f) essenciais – eis que traduzem a quota parte constitucionalmente exigida de cada um para a realização do bem comum.

Os deveres constitucionais, então na visão de José Casalta Nabais, são os constitucionalmente expressos ou implícitos e, devem obedecer ao princípio da tipicidade, uma vez que, ou estão formulados na Constituição ou resultam de normas constitucionais.<sup>105</sup>

Os deveres fundamentais são deveres dos membros (sejam pessoas físicas ou jurídicas) de determinado Estado para com este, e têm como objetivo a realização de valores assumidos pelo próprio Estado.

Desta feita, somente cabe falar em deveres quando se vive em sociedade, pois a sua harmonia depende de que todos estejam preocupados com o bem de todos.<sup>106</sup>

José Casalta Nabais distingue os deveres fundamentais em<sup>107</sup>:

1) Clássicos – constituem-se em verdadeiros pressupostos da existência e, do funcionamento da comunidade organizada politicamente em estado democrático. São eles, os deveres de defesa da pátria, de serviço militar, de pagar impostos, de voto, dentre outros, e que, estão associados à existência, ao funcionamento econômico e ao funcionamento democrático da comunidade, haja vista que seu titular ativo é a própria comunidade.

---

<sup>105</sup> Ibidem, p. 93.

<sup>106</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 85.

<sup>107</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 102-105.

2) De conteúdo econômico, social ou cultural – se destinam a tutelar determinados valores sociais que, a Constituição resolveu privilegiar devido à sua importância para com a comunidade. O titular ativo destes deveres é a própria coletividade e eles dizem respeito à existência de determinada sociedade e não do Estado. Dentre eles, podem ser citados o dever de trabalhar, promover a saúde e defender o ambiente.

3) Cujo titular ativo é determinada categoria ou grupo de pessoas – como é o caso do dever dos pais, de manutenção e educação dos filhos. Este dever, além de ser uma exigência decorrente dos direitos fundamentais, dentre eles, o da dignidade da pessoa humana, é uma exigência comunitária autônoma em que o Estado impõe para compensar a debilidade da realização destes direitos, tendo em vista a fragilidade de seus titulares.

4) Os que se apresentam como deveres para o próprio destinatário – nestes casos são, por natureza, direitos-deveres, pois há identidade entre o titular ativo e o destinatário (exemplo: dever de defender e promover a saúde enquanto dirigido à defesa e promoção da própria saúde).

Assim, dentre os deveres fundamentais de toda pessoa (aqui mais uma vez entendida como pessoa física ou jurídica)<sup>108</sup> está o dever de pagar imposto<sup>109</sup>, haja vista que, eles (os impostos) são indispensáveis para uma vida comum e próspera, de todos os membros do Estado. Desta forma, a tributação não deve ser entendida apenas como poder do Estado ou sacrifício dos cidadãos. Com efeito, o Estado para cumprir suas tarefas,

---

<sup>108</sup> Muito embora se tenha referido diversas vezes que os deveres fundamentais são deveres de pessoas físicas e jurídicas, o enfoque central do presente trabalho diz respeito apenas às pessoas físicas.

<sup>109</sup> Para José Casalta Nabais o dever fundamental é o de pagar imposto, pois, segundo ele, o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, com finalidade fiscal ou extrafiscal (salvo sancionatória), exigida dos detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções/tarefas públicas. Já as taxas - contraprestação devida em virtude de uma prestação pública, cujo montante tenha por base as vantagens que esta proporciona ao indivíduo ou os custos que gera às entidades públicas - e as contribuições seriam espécies tributárias que não caracterizam um dever fundamental (NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 224-225 e 251-268). No Brasil, contudo, temos espécies tributárias diferenciadas das de Portugal, como as contribuições sociais do artigo 149, *caput*, da Constituição Federal, e que são deveras semelhantes com os impostos (BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 87-88). Em razão disto, no presente trabalho falar-se-á em muito mais oportunidades do dever fundamental de pagar tributos e não somente impostos.

tem de socorrer-se de recursos ou meios a exigir dos cidadãos, constituindo justamente os impostos estes meios ou instrumentos de realização das tarefas estaduais. Por isso, a tributação não constitui, em si mesma, um objectivo (isto é, um objectivo originário ou primário) do estado, mas sim o meio que possibilita a este cumprir seus objectivos (originários ou primários), actualmente consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, tarefas de estado de direito social. (...) O dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, não todos os cidadãos de um estado, mas apenas os fiscalmente capazes, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) coletivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas. Isto é, não há lugar a um qualquer (pretensão) *direito fundamental* de não pagar impostos.<sup>110</sup>

O Estado tem suas necessidades financeiras cobertas, essencialmente, pela cobrança de impostos, ou seja, o Estado se concretiza no dever fundamental de pagar impostos.<sup>111</sup> O tributo constitui-se em pressuposto funcional do Estado.

Afirma-se desta forma, que os deveres fundamentais e, dentre eles, o de pagar tributos, correspondem aos “meios necessários para que o Estado possa atingir a sua histórica finalidade de propiciar o bem comum, o que, em arriscada síntese, pode ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, mediante, especialmente, a realização dos direitos fundamentais”.<sup>112</sup>

O tributo então, é um dos instrumentos fundamentais de financiamento dos gastos públicos, eis que, se trata na opinião de Juan Manuel Barquero Estevan, da opção mais adequada e justa, para se fazer a repartição das despesas públicas. Porém, esta forma de contribuição dos cidadãos, não excluiria outras fontes de “financiación no contributivas, ni prejuzgaría la importancia relativa de unos y otros tipos de ingresos en el conjunto de los ingresos públicos”.<sup>113</sup>

Com a ausência da tributação verifica-se a inexistência de recursos suficientes para que a sociedade se organize, pois, como é de amplo conhecimento, os mais carentes financeiramente e, conseqüentemente os que menos tem condições de contribuir para com a coletividade, são os que mais demandam do Estado, a fim de que sua dignidade seja preservada.

A dignidade da pessoa humana, somente pode ser preservada se, os seus direitos fundamentais forem preservados, direitos estes que, geram custos públicos, pois por não

<sup>110</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 185-186.

<sup>111</sup> Ibidem, p. 224.

<sup>112</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 86.

<sup>113</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. cit. p. 51.

serem dádiva divina ou fruto da natureza e, nem auto-realizáveis, ou protegidos por um Estado incapacitado, necessitam da cooperação social e individual.<sup>114</sup>

Os deveres fundamentais para José Casalta Nabais contêm o direito de repartição igualitária dos encargos sociais, exigidos para que o Estado se mantenha<sup>115</sup>. Ou seja, o que ocorre em verdade, é o dever de contribuição na medida da capacidade de cada um, pois a dignidade da pessoa humana, que está por detrás também dos deveres fundamentais, exige que, os custos dos instrumentos de realização destes sejam repartidos por todos.

Desta forma, e adotando-se este entendimento de que a tributação é necessária, ou até fundamental, para que o Estado consiga realizar seus objetivos em busca da dignidade humana, e de que, é um dever de todo cidadão contribuir para que estes objetivos se concretizem, far-se-á um pequeno estudo sobre o Sistema Tributário vigente no Brasil, eis que este é o instrumento que, permite a realização desta tributação país.

### 3.2 O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A questão da tributação está posta na Constituição Federal de 1988, especialmente no capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”. A própria denominação do capítulo, já indica que se trata de um sistema, ou subsistema.<sup>116</sup>

No sistema jurídico, a norma acaba se fundando material e formalmente, em normas superiores, adquirindo, assim, uma estrutura hierarquizada e convergindo para um único ponto em comum, a norma fundamental que serve de alicerce e confere validade à Constituição Federal.<sup>117</sup>

---

<sup>114</sup> NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável**: Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005. p. 20.

<sup>115</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 97.

<sup>116</sup> Em que pese o presente trabalho não se propor a conceituações sobre sistema e ordenamento jurídico, importante, para o contexto do trabalho, destacar que de acordo com Paulo de Barros Carvalho a Constituição brasileira é um “sistema de proposições normativas, integrantes de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente” que é formada por subconjuntos ou subsistemas, como o caso do constitucional tributário. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 156-157.

<sup>117</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Ibidem*, p. 144-145.

A Constituição, em um Estado Democrático de Direito, ocupa o lugar mais elevado, eis que dá esse *fundamento de validade* às demais normas jurídicas e a si própria, tendo em vista que, “encarna a soberania do Estado que a editou”. Ela é a lei máxima que submete os cidadãos e os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e legitima toda a ordem jurídica.<sup>118</sup>

Assim, para Roque Antonio Carrazza,

a Constituição não é um mero repositório de recomendações, a serem não atendidas, mas um conjunto de normas supremas que devem ser incondicionalmente observadas, inclusive pelo legislador infraconstitucional. É por este motivo que dizemos que a Constituição é *a lei fundamental do Estado*.<sup>119</sup>

A Constituição, nesta esteira, é o fundamento de validade de toda e qualquer manifestação legislativa e, os princípios são os responsáveis pela estruturação e coesão do ordenamento jurídico.<sup>120</sup> A Constituição cria juridicamente o Estado, determinando sua estrutura básica, fixando suas competências, instituindo poderes, estabelecendo direitos e garantias para as pessoas.<sup>121</sup>

Em um Estado Democrático de Direito, o poder de tributar é atribuição do próprio Estado por delegação do povo. A tributação, conforme referido anteriormente, é fundamental aos interesses e manutenção do Estado, uma vez que, é utilizada para realização dos fins estatais e como instrumento extrafiscal.

E, a Constituição brasileira, nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho,

é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:  
*Primus* – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios;  
*Secundus* – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

---

<sup>118</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007. p. 28.

<sup>119</sup> *Ibidem*, p. 28.

<sup>120</sup> *Ibidem*, p. 50-53.

<sup>121</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 39.

*Tertius* – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.<sup>122</sup>

Assim, o sistema constitucional tributário, além de dispor sobre os poderes de tributação do Estado, dispõe, também, sobre as limitações impostas a este poder (direitos fundamentais e garantias constitucionais). Tudo através de suas normas que, em determinado momento, são princípios e em outras regras, conforme se passará a expor.

### **3.2.1 A hierarquia das normas frente à Constituição e à(s) possível(is) solução(ões) apresentada(s) pela doutrina**

Imprescindível, a par do explicitado anteriormente, quando se fala em sistema constitucional, verificar como está sendo vista pela doutrina e, jurisprudência a questão da hierarquia e aplicabilidade das normas, para então se ter condições de adentrar no estudo, sobre os princípios constitucionais que regem o direito tributário nacional.

Primeiramente é de se relembrar, pois é fato notório no mundo jurídico que, as normas inferiores devem buscar validade nas superiores, harmonizando-se com as mesmas, sob pena de perderem tal validade.

Para Gilberto Bercovici,

qualquer norma infraconstitucional deve ser interpretada com referência aos princípios constitucionais fundamentais. Toda interpretação está vinculada ao fim expresso na Constituição, pois os princípios constitucionais fundamentais são instrumento essencial para dar coerência material a todo o ordenamento jurídico. Além disto, há vinculação negativa dos poderes públicos: todos os atos que contrariem os princípios constitucionais fundamentais, formal e materialmente, são inconstitucionais.<sup>123</sup>

---

<sup>122</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 4.

<sup>123</sup> BERCOVICI, Gilberto. Op. cit., p. 299-300. De acordo com Bercovici, a característica teleológica dos princípios constitucionais fundamentais “lhes confere relevância e função de princípios gerais de toda ordem jurídica, definindo e caracterizando a coletividade política e o Estado ao enumerar as principais opções político-constitucionais” (op. cit. p. 291-292)

Todavia, sempre que se fala em Constituição e normas constitucionais, surge um outro problema que, diz respeito a distinção entre as regras e os princípios constitucionais.

Esta distinção, de acordo com Alexy, não é nova, porém, gera confusão e polémica. Outrossim, defende que, o ponto decisivo para se distinguir princípios de regras, está no fato de que “los *principios* son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”. Segundo ele, os princípios são “mandamentos de otimização”, que podem ser cumpridos em diferentes graus e dependem de possibilidades fáticas e jurídicas, e as regras poderão ou não ser cumpridas.<sup>124</sup>

Com isto, Alexy acredita que, se houver um conflito entre regras, a solução encontra-se quando uma cláusula de exceção, for introduzida em uma das regras a fim de remover o conflito e anular uma delas. Já se a colisão ocorrer entre princípios, a solução deve vir através do recuo de um deles, sem que isto ocasione a sua não-aplicação ou invalidade.<sup>125</sup>

Para Canotilho, a distinção entre regras e princípios é complexa, pois muitas vezes não se sabe qual a verdadeira função dos princípios (função retórica-argumentativa ou norma de conduta) e, também se, entre eles e as regras há uma diferenciação qualitativa ou se a diferença é apenas em grau.<sup>126</sup> Em virtude desta complexidade ele refere alguns critérios de distinção sugeridos pela doutrina:

- a) *Grau de abstracção*: os *principios* são normas com um grau de abstracção relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstracção relativamente reduzida.
- b) *Grau de determinabilidade* na aplicação do caso concreto: os *principios*, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as *regras* são susceptíveis de aplicação directa.
- c) Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os *principios* são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex.: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante do sistema jurídico (ex.: princípio do Estado de Direito).
- d) «*Proximidade*» da *idéia de direito*: os *principios* são «standards» juridicamente vinculantes radicados nas exigências de «justiça» (Dworkin) ou na «idéia de direito» (Larenz); as *regras* podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional.
- e) *Natureza normogenética*: os *principios* são fundamento de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a ratio de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogenética fundamentante.<sup>127</sup>

<sup>124</sup> ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 82-88.

<sup>125</sup> ALEXY, Robert. Op. cit., p. 88-89.

<sup>126</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1161.

<sup>127</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Op. cit., p. 1160-1161.

Humberto Ávila também apresenta alguns critérios de distinção entre princípios e regras<sup>128</sup>, ao mesmo passo em que, faz uma crítica a cada um destes critérios:

1) Critério do “caráter hipotético-condicional” – de acordo com este critério, as regras possuem uma hipótese (*se*) e uma consequência (*então*), já os princípios, apenas indicam o fundamento a ser utilizado para, posteriormente, encontrar a regra aplicável ao caso concreto.

*Crítica:* este critério é impreciso na medida em que, os princípios indicam um passo anterior para se encontrar a regra adequada. E isto não é verdadeiro primeiro, porque o conteúdo normativo de qualquer norma, depende de possibilidades normativas e fáticas a serem verificadas no processo de aplicação. Segundo, porque a existência de uma hipótese de incidência não pode ser elemento distintivo de uma espécie normativa. E, finalmente, em virtude de que, mesmo se, um determinado dispositivo tenha sido formulado de modo hipotético pelo Legislativo, não pressupõe que não possa ser havido pelo intérprete como um princípio.

2) Critério do “modo final de aplicação” – por este critério, as regras são aplicadas de modo absoluto (ocorrendo a hipótese de incidência ou a regra será válida, e deve ser aceita, ou será inválida), enquanto que, os princípios, de modo gradual (contêm fundamentos, que devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios).

*Crítica:* este critério pode ser parcialmente reformulado, pois o modo de aplicação não está determinado pelo texto a ser interpretado. Ele é decorrente de conexões axiológicas que, são construídas pelo intérprete, que pode inverter o modo de aplicação que, inicialmente era considerado elementar. Ou seja, a consequência inicialmente estabelecida pode deixar de ser aplicada diante de razões substanciais consideradas pelo aplicador, desde que, devidamente fundamentada. Existem também, regras cujas expressões não são totalmente delimitadas, incumbindo ao intérprete, decidir acerca da incidência ou não da norma. Assim, a distinção entre princípios e regras não pode ser baseada no suposto método *tudo ou nada* de aplicação das regras, pois tanto os princípios quanto as regras, permitem a consideração de aspectos concretos e individuais.

---

<sup>128</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 8. ed. São Paulo; Malheiros, 2008. p. 40-64.

3) Critério do “conflito normativo” – segundo este critério, a antinomia entre as regras é um conflito que, deve ser solucionado com a declaração de invalidade de uma das regras ou com a criação de uma exceção, ao passo que, o relacionamento entre os princípios deve ser decidido mediante uma ponderação que atribui uma dimensão de peso a cada um deles.

*Crítica:* este critério pode ser aperfeiçoado, pois não é apropriado afirmar que a ponderação é método privativo de aplicação dos princípios, nem que, os princípios possuem uma dimensão de peso, pois: a) a ponderação ocorre na hipótese de regras que abstratamente convivem mas, concretamente podem entrar em conflito e, em alguns casos, as regras entram em conflito sem que percam sua validade, tendo como solução para este conflito a atribuição de peso maior a uma delas; b) as regras também podem ter seu conteúdo preliminar de sentido superado por razões contrárias, mediante um processo de ponderação de razões (ex. a exceção pode estar prevista no próprio ordenamento jurídico, e o aplicador deverá, mediante ponderação de razões, decidir se há mais razões para a aplicação da hipótese normativa da regra ou, ao contrário, para a de sua exceção). Contudo, a relação entre regras e entre princípios não se dá de uma só forma. Na hipótese de dois princípios determinarem a realização de fins divergentes, deve-se escolher um deles em detrimento do outro, para a solução do caso. Na hipótese de relação entre regras, mesmo que, uma delas seja inaplicável ao caso concreto, poderá contribuir para a decisão final; c) a atividade de ponderação de regras verifica-se na delimitação de hipóteses normativas semanticamente abertas ou de conceitos jurídicos-políticos. O aplicador deve analisar a finalidade da regra e, ponderar todas as circunstâncias do caso; d) a atividade de ponderação de regras, verifica-se na decisão a respeito da aplicabilidade de um precedente judicial ao caso objeto de exame; e) a atividade de ponderação de regras, verifica-se na utilização de formas argumentativas, cada qual suportada por um conjunto diferente de razões que devem ser sopesadas. Tanto os princípios quanto as regras, devem ser aplicados de tal modo que seu conteúdo de dever-ser seja realizado totalmente, pois possuem o mesmo conteúdo de dever-ser.

Canotilho afirma ainda que, os princípios podem ser hermenêuticos ou jurídicos. Eles são hermenêuticos quando desempenham uma função argumentativa, o que possibilita a revelação de normas não-expressas. Já os princípios jurídicos, são verdadeiras normas impositivas de uma otimização, em que se suscitam problemas de validade e peso para se

verificar acerca de sua aplicabilidade. Por sua vez, as regras possuem uma convivência antinômica, em que, apenas as questões de validade são levantadas.<sup>129</sup>

Contrariando um pouco a doutrina tradicional-clássica, acerca da distinção entre regras e princípios, Humberto Ávila apresenta um conceito para cada uma destas categorias:

As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.<sup>130</sup>

Contudo, o objetivo da breve distinção exposta acima, é entender que princípios e regras são espécies de norma jurídica e que, na estrutura de um sistema constitucional ambas são necessárias, muito embora quando se ouve falar em sua aplicabilidade, surja a questão relativa à hierarquia.

Assim, a par dos entendimentos contrários, os princípios servem de fundamento às regras (função normogenética, referida anteriormente). Estas, por sua vez, são utilizadas para concretizar princípios, devendo estar em consonância com os mesmos. Isto, segundo Marciano Buffon,

se impõem de forma lógica, uma vez que não seria admissível supor que uma norma (regra), a que se fundamenta noutra (princípio) e serve para operar a sua concreção, possa ser interpretada e aplicada de uma forma que contrarie a norma sobre a qual se alicerça e inviabilize sua efetiva concreção. Porém, isso não significa que a constituição não possua uma unidade hierárquico-normativa, ou seja, que os princípios positivados no texto constitucional sejam hierarquicamente superiores às regras, também previstas neste texto. Tal ocorre em vista do princípio da unidade da constituição.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Op. cit., p. 1161-1162.

<sup>130</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 78-79.

<sup>131</sup> BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 48.

Pelo princípio da unidade hierárquico-normativa, as normas contidas na constituição têm igual dignidade, sendo importante elemento de interpretação, o que dá ensejo à rejeição de duas teses: “(1) a tese das *antinomias normativas*; (2) a tese das *normas constitucionais inconstitucionais*”.<sup>132</sup>

No ensinamento de Canotilho, o princípio da unidade da Constituição é

uma exigência da «coerência narrativa» do sistema jurídico. O princípio da unidade, como princípio de decisão, dirige-se aos juízes e a todas as autoridades encarregadas de aplicar as regras e princípios jurídicos, no sentido de as «lerem» e «compreenderem», na medida do possível, como se fossem obras de um só autor, exprimindo uma concepção correcta do direito e da justiça (Dworkin). Neste sentido, embora a Constituição possa ser uma «unidade dividida» (P. Badura) dada a diferente configuração e significado material das suas normas, isso em nada altera a *igualdade hierárquica* de todas as suas regras e princípios quanto à sua validade, prevalência e rigidez.<sup>133</sup>

Conclui-se, pois, que não há que se falar de conflito ou antinomia entre regras e princípios, uma vez que, o sentido daquelas deve ser construído de acordo com o sentido destes.

Diante desta abordagem preliminar, acerca da hierarquia existente entre as normas jurídicas, poder-se-á realizar um estudo sobre os princípios constitucionais aplicáveis ao sistema tributário, dentre eles, o da capacidade contributiva, visando sempre sua adequação à dignidade da pessoa humana.

### 3.3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Sistema Tributário é um conjunto de normas que, se harmonizam e convergem para um fim, pois, por ser um sistema jurídico é formado por um conjunto de regras e estruturado

---

<sup>132</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Op. cit., p. 1183.

<sup>133</sup> *Ibidem*, p. 1184.

por princípios determinados. Ele é formado por aquilo que se chama de *pirâmide jurídica*, ou seja, um conjunto de normas dispostas hierarquicamente.<sup>134</sup>

Paulo de Barros Carvalho refere que todo sistema

aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.<sup>135</sup>

Como pode ser verificado, o sistema jurídico tem suas normas estruturadas de forma hierarquizada, ou seja, “cada unidade normativa se encontra fundada, *material e formalmente*, em normas superiores”.<sup>136</sup>

As normas inferiores devem buscar validade nas superiores, harmonizando-se com as mesmas, sob pena de perderem tal validade; assim, “o decreto deve buscar *fundamento de validade* na lei, e esta, na Constituição. Se, eventualmente, o decreto contrariar a lei, estará fora da pirâmide, a ninguém podendo obrigar. O mesmo podemos dizer da lei, se em descompasso com a Constituição”.<sup>137</sup>

Neste conjunto, percebe-se que a Constituição ocupa o lugar mais elevado, eis que dá esse *fundamento de validade* às demais normas jurídicas e a si própria, tendo em vista que “encarna a soberania do Estado que a editou”. Ela é a lei máxima que submete os cidadãos e os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e legitima toda a ordem jurídica.<sup>138</sup>

A Constituição, ao tratar da matéria tributária, o faz em três grupos:

- A) o da repartição das competências tributárias entre a União, os estados e os municípios;
- B) o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar;
- C) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros).<sup>139</sup>

<sup>134</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 33.

<sup>135</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 137-138.

<sup>136</sup> Ibidem, p. 142-143.

<sup>137</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 33.

<sup>138</sup> Ibidem, p. 28.

<sup>139</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 4.

Com relação à repartição de competências, observa-se, de forma bem resumida, as seguintes situações<sup>140</sup>:

1) o *caput* do artigo 145 da Constituição Federal de 1988, diz que a União, os estados e os municípios podem instituir três espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias;

2) os artigos 148, 149, também da Constituição Federal, afirmam que, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais (exceto as previdenciárias da União, dos estados e dos municípios) poderão ser instituídos somente pela União;

3) já o artigo 149-A da Carta Magna traz como sendo de competência dos municípios e do Distrito Federal, a competência pela criação da contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.

No que diz respeito ao terceiro grupo (o da partilha dos recursos arrecadados pelas pessoas públicas), como já referido, na atual Constituição Federal, existem duas formas de participação de uma pessoa política na arrecadação da outra. Uma é a forma direta, em que, por exemplo, o próprio dispositivo aduz a porcentagem que cabe a cada ente da federação; o outro, é a forma indireta que, pressupõe uma relação mais complexa (exemplo: os fundos formados com parcelas das receitas de certos impostos e que são, posteriormente, rateados entre os beneficiários).<sup>141</sup>

O segundo grupo, abrange as limitações ao poder de tributar e os princípios tributários.

Luciano Amaro<sup>142</sup> explicita que, “a face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos *princípios constitucionais tributários* e nas *imunidades tributárias*”, porém alerta que,

o exercício do poder de tributar supõe o respeito às fronteiras do *campo material* de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais e infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os *princípios constitucionais tributários* e a adequação, quando seja o caso, aos *limites quantitativos* (alíquota máxima ou mínima) definidos na Constituição, em leis

<sup>140</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Op. cit., p. 30-31.

<sup>141</sup> Ibidem, p. 615.

<sup>142</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 106-107.

complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda, a *harmonia formal* com os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por lei ordinária; alguns, porém, demandam lei complementar para serem validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo, enquanto outros (que formam a regra) só podem ser modificados por lei, inclusive no que respeita às suas alíquotas.

Desse modo, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam *o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

Os princípios constitucionais que, são como já visto, os alicerces do ordenamento jurídico, e que serão abordados com um pouco mais de profundidade, subordinam as demais normas jurídicas, estejam ou não expressos na Constituição Federal.

Importante lembrar que, a palavra princípio vem do latim *principium, principii* e dá a ideia de começo, origem, base, início. Na linguagem leiga, assim como, em qualquer ciência, princípio é o ponto de partida, o começo, o alicerce e o fundamento de um processo qualquer.<sup>143</sup>

Paulo de Barros Carvalho acredita que o termo princípio pode ser utilizado de diversas formas:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentes das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos “princípio” como “norma”; enquanto nos dois últimos, “princípio” como “valor” ou como “critério objetivo”.<sup>144</sup>

Segundo Roque Antonio Carrazza,

princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas que com eles se conectam. Não importa se o princípio é implícito ou explícito, mas, sim, se existe ou não existe.<sup>145</sup>

<sup>143</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 36.

<sup>144</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 159.

<sup>145</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 39.

Importante salientar que, um princípio jurídico está sempre relacionado com outros princípios ou com normas, pois o Direito “é um conjunto bem estruturado de disposições que, interligando-se por coordenação e subordinação, ocupam, cada qual, um lugar próprio no ordenamento jurídico”.<sup>146</sup>

Pode-se dizer então que, os princípios dão o norte, “iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”.<sup>147</sup>

Para Canotilho, existe em primeiro lugar, certos princípios que são denominados de estruturantes, pois constituem e indicam as ideias diretivas básicas de toda ordem constitucional. Como forma de concretização destes princípios estruturantes, têm-se os princípios constitucionais gerais, os princípios constitucionais especiais e as regras constitucionais, sendo que, nesta ordem, um acaba por dar maior transparência ao outro.<sup>148</sup>

Segundo Sacha Calmon, os princípios constitucionais

traduzem no imo e em suas expansões projeções de *direitos fundamentais*, ou melhor, no miolo, são garantias de direitos fundamentais, notadamente *capacidade, liberdade, dignidade humana, propriedade e igualdade*, além de valores *republicanos, federalistas e solidaristas*.<sup>149</sup>

Os princípios constitucionais existem para proteger o cidadão contra abusos de poder, sendo por isto, os pilares, a estrutura sobre a qual as demais espécies normativas repousam.

### **3.3.1 Os princípios constitucionais tributários e sua vinculação com os direitos fundamentais**

---

<sup>146</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Ibidem*, p. 40.

<sup>147</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 163.

<sup>148</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. *Op. cit.*, p. 1173-1175.

<sup>149</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.* p. 198.

Os princípios constitucionais tributários são uma das formas utilizadas pela Constituição, para resguardo de seus valores, em especial os direitos e garantias individuais.<sup>150</sup>

Através da análise acerca dos princípios constitucionais que regem o direito tributário poder-se-á verificar se, os mesmos estão sendo utilizados de forma que o Estado consiga, efetivamente, tributar, visando atender aos fins a que se destina, sem com isto, ofender os direitos e garantias individuais dos cidadãos.

Dentre estes princípios, encontra-se o da legalidade, trazido pelo artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Este princípio é constitucional geral e, no direito tributário acaba ganhando uma versão mais severa, pois segundo ele é vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. Ou seja, as pessoas jurídicas de direito público, constitucionalmente autorizadas, somente poderão instituir tributos, “isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei”.<sup>151</sup>

Luciano Amaro afirma que tal princípio “é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.<sup>152</sup>

Pode-se dizer então que, o princípio da legalidade é uma das colunas mestras do direito tributário, pois todo ato administrativo tributário deve estar embasado em uma norma legal, o que garante a segurança das pessoas frente à tributação.

Contudo, para Luciano Amaro,

o conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à qualificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação.<sup>153</sup>

---

<sup>150</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 106.

<sup>151</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 174.

<sup>152</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 111.

<sup>153</sup> Ibidem, p. 112.

Este princípio, assim, não se contenta com a simples autorização da lei para cobrar tal ou qual tributo; ele exige que a lei defina concreta e exhaustivamente, o fato tributável. Salvo a exceção dos impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos e valores mobiliários, em que a Constituição autoriza que, o Poder Executivo altere as alíquotas mediante a observância das condições e dos limites estabelecidos em lei. Esta alteração deve ser abstrata, geral e impessoal, ou seja, a Administração não pode fixar discricionariamente, de acordo com cada caso, a alíquota que julgar conveniente.

Roque Antonio Carrazza defende que, na verdade, não se trata de exceção ao princípio em questão. Para ele, ocorre que “o Texto Magno permite, no caso que, a lei delegue ao Poder Executivo a faculdade de fazer variar, observadas determinadas condições e, dentro dos limites que ela estabelece, as alíquotas (*não* as bases de cálculo) dos mencionados impostos”.<sup>154</sup>

No artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, tem-se a previsão de outro princípio geral e, abrangente a todo ordenamento jurídico, o qual estabelece que a lei não pode prejudicar o direito adquirido, a coisa julgada e o ato jurídico perfeito.

Entretanto, a Assembléia Nacional Constituinte, com o intuito de explicitar melhor tal princípio em relação ao Sistema Tributário, acabou inserindo um artigo específico para as pretensões tributárias<sup>155</sup>, a fim de não deixar dúvidas quanto a sua obrigatoriedade neste campo. É o chamado princípio da irretroatividade.<sup>156</sup>

De acordo com Luciano Amaro,

o texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não era, ainda, gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumenta (e não quando institua) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não-gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência<sup>157</sup>.

É de se observar que, a Constituição não vedou a possibilidade de uma lei reduzir ou dispensar o pagamento de um tributo já ocorrido. Se, determinada lei tivesse a pretensão de

<sup>154</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 295-296.

<sup>155</sup> O artigo 150, inciso III, alínea *a*, da Constituição Federal, reza que é vedado cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

<sup>156</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 178.

<sup>157</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 118.

fazê-lo poderia, desde que, de maneira expressa e se atendo para não ferir o princípio da igualdade tributária, isto é perfeitamente possível.<sup>158</sup>

Para alguns tributos, é aplicável apenas o princípio da irretroatividade, em que se coíbe a aplicação da lei, a fatos passados. No entanto, a maioria dos tributos exige, por conseguinte, respeito ao princípio da anterioridade, ou seja, a lei que os criou ou majorou, deve ser anterior ao exercício financeiro de incidência do tributo, o que no Brasil coincide com o ano civil.<sup>159</sup>

O princípio da anterioridade, na verdade, “objetiva implementar o sobreprincípio da segurança jurídica, de modo que o contribuinte não seja surpreendido com exigência tributária inesperada”.<sup>160</sup>

Cumprе salientar que, diferentemente dos princípios anteriormente citados, o princípio da anterioridade é especificamente tributário, ou seja, é aplicável apenas no campo da tributação.

Este princípio, de acordo com Sacha Calmon Navarro Coelho,

nada tem a ver com a época em que os contribuintes pagam os tributos, decorrentes da realização dos fatos geradores. A regulação jurídica de um fato jurígeno não pode ser posterior à ocorrência deste.

O princípio atua antes do fato jurígeno e não depois (...)

Inobstante, os fatos jurígenos são diversos. Noutras palavras, os fatos geradores dos tributos podem ser fatos ou conjunto de fatos. Estes podem ocorrer num ponto na linha do tempo ou entre dois pontos na linha do tempo, na medida que se possa figurar o vir-a-ser do tempo como série ou linha pontilhada (duração).<sup>161</sup>

Contudo, referido princípio constitucional, assim como, o princípio da legalidade, comporta exceções. Pois, a fim de atender a determinadas políticas (monetária, de comércio exterior – com objetivos extrafiscais), que exigem flexibilidade e rapidez, pode o Poder Executivo, dentro dos limites e condições legais, alterar as alíquotas dos impostos de importação, exportação, sobre produtos industrializados e sobre operações de crédito, câmbio,

<sup>158</sup> AMARO, Luciano. *Ibidem*, p. 118.

<sup>159</sup> Exercício financeiro “é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. Em regra os orçamentos são anuais”. AMARO, Luciano. *Op. cit.*, p. 120.

<sup>160</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p.176.

<sup>161</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 281-282.

seguro e operações com títulos e valores mobiliários e as mesmas serem aplicadas no mesmo exercício financeiro.<sup>162</sup>

Existem ainda, outros tributos que, não se submetem a este princípio, como o empréstimo compulsório por motivo de guerra externa ou de calamidade pública e, as contribuições de seguridade social.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 ampliou o princípio da anterioridade, trazendo o que é chamado de princípio da anterioridade nonagesimal, ou seja, não basta que a lei que institui ou majora um tributo, seja do exercício financeiro anterior, ela necessita ainda, de noventa dias para passar a vigor.

Outro princípio, de fundamental importância, quando se aborda sobre princípios constitucionais é o princípio da igualdade, tido como um dos alicerces da Constituição Federal (artigo 5º, *caput*), eis que assegura isonomia a todos os cidadãos.

É de salientar que, a igualdade protegida pelo dispositivo constitucional supra citado diz respeito à igualdade formal (perante a lei – a aplicação da lei deve ser uniforme) e à igualdade material (na lei – a própria lei deve satisfazer a exigência da igualdade).<sup>163</sup>

Em matéria tributária, o princípio da igualdade é conhecido como uma expressão específica do referido princípio da igualdade previsto no capítulo dos direitos e deveres individuais e coletivos da Constituição Federal.<sup>164</sup> Por este princípio, é vedado o tratamento desigual entre os equivalente e a distinção baseada na ocupação do contribuinte.

Luciano Amaro acredita que

esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei “x”, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei).<sup>165</sup>

---

<sup>162</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 123-124.

<sup>163</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo; Malheiros, 2008. p. 74-75.

<sup>164</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 435.

<sup>165</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 132.

Pode-se dizer então que, a “lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica em receber o mesmo tratamento tributário”, sob pena de ser considerada inconstitucional.<sup>166</sup>

A igualdade, segundo sustentado por Luciano Amaro, é uma garantia do indivíduo e não do Estado, como se poderia imaginar em um primeiro momento; pois se estivermos diante de situações distintas que, merecem igual tratamento e a lei exigir que em apenas um caso se pague tributo, a administração não poderá tributar as duas situações sob o pretexto de estar aplicando a analogia.<sup>167</sup>

Este princípio, o da igualdade, é a grande base no qual se funda o princípio da capacidade contributiva, objeto principal deste estudo. Todavia, para que se aprofunde acerca deste princípio, necessário, primeiramente, fazer uma breve conceituação do que seja capacidade contributiva.

### 3.3.2 Conceito de capacidade contributiva

Neste ponto, tentar-se-á buscar um conceito de capacidade contributiva, uma vez que, não é possível analisar um princípio constitucionalmente posto, como é o princípio da capacidade contributiva, sem ter-se este prévio conhecimento. Entretanto, antes de se adentrar no conceito de capacidade contributiva propriamente dito, importante salientar que, embora não seja unânime na doutrina, a sua grande maioria, bem como, a própria Constituição Federal, não fazer qualquer diferenciação entre as expressões capacidade contributiva e capacidade econômica, que são utilizadas, e assim, eventualmente serão no presente trabalho, com muita frequência como sinônimas.

Marco Aurélio Greco<sup>168</sup> lembra que na doutrina, encontram-se diversas correntes que procuram conceituar a capacidade contributiva e, definir critérios para sua aplicação. Ele cita quatro entendimentos sobre o que seja capacidade contributiva:

---

<sup>166</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 80.

<sup>167</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 134.

<sup>168</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: Antecipação do Fato Gerador**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 78-79.

a) Capacidade financeira – para esta corrente, a capacidade contributiva equivale à disponibilidade financeira, estando ligada às condições materiais efetivas que o sujeito tem de pagar o tributo;

b) Capacidade individual – de acordo com este conceito, a capacidade contributiva deve ser observada caso a caso, mediante a avaliação do patrimônio e, da carga tributaria que o contribuinte está sofrendo;

c) Capacidade presumida – segundo esta corrente, a lei deve escolher as manifestações de capacidade e dimensioná-las;

d) Conceito moderno – cria a noção de capacidade contributiva, vinculada ao “*pressuposto de fato do tributo*”. Ou melhor, não se observa se o sujeito tem mas, se indica ou manifesta ter capacidade contributiva.

Acrescenta ainda que,

neste conceito doutrinário mais recente a capacidade contributiva surge atrelada ao pressuposto de fato, de modo que existe na medida em que os pressupostos de fato indiquem aptidão de contribuir das pessoas. Com isto, o conceito de capacidade contributiva não deixa de ser um conceito indeterminado, mas isto não significa que se transforme num conceito subjetivo, do tipo “cada cabeça uma sentença”. O conceito de capacidade contributiva é um conceito que apresenta certa margem de indefinição, a ser delineada na análise de cada situação e de cada tributo; mas, fundamentalmente, não é algo fora de todo controle, pois está vinculado à noção objetiva de pressuposto de fato.<sup>169</sup>

Para José Marcos Domingues de Oliveira, o conceito de capacidade contributiva pode ser visto sob dois ângulos: objetivo e subjetivo. De acordo com o ângulo objetivo, capacidade contributiva significa a existência de riqueza apta a ser tributada, sendo considerada um pressuposto de tributação; já de acordo com o ângulo subjetivo, somente existirá tributação de uma parcela da riqueza do contribuinte se suas condições individuais forem observadas, ou seja, ela estabelece critério de graduação e limite do tributo.<sup>170</sup>

A capacidade contributiva pode ser vista, então, como pressuposto ou condição da tributação (pois deve basear-se na potencialidade econômica do contribuinte) ou pode servir

---

<sup>169</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 82.

<sup>170</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 57.

de critério ou parâmetro para a mesma (devendo os impostos que não a observarem serem considerados inconstitucionais).

Roque Antonio Carrazza refere que

os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados.<sup>171</sup>

Pode-se dizer que, em suma, “os impostos hão de ter por objecto “bens fiscais”, isto é, factos ou situações da vida que, por constituírem expressão duma capacidade de prestação econômica, revelem indicadores ou índices da capacidade contributiva”.<sup>172</sup>

A capacidade contributiva do indivíduo que, é sujeito passivo na obrigação de pagar tributos “sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se, o impacto da carga tributária e, o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”.<sup>173</sup>

Tributar alguém, de acordo com sua capacidade contributiva é assegurar que os indivíduos que não possuem esta capacidade, sejam excluídos do campo de incidência dos impostos, assim como, é assegurar que as pessoas que possuem igual capacidade paguem os mesmos impostos e os que possuem capacidade diferente, paguem impostos diferentes (igualdade horizontal e igualdade vertical, segundo o entendimento de José Casalta Nabais).<sup>174</sup>

Mais que isto, na “medida em que os cidadãos são assim tributados, restam viabilizadas as possibilidades de que, as desigualdades sejam reduzidas, caminhando-se, desse modo, no sentido traçado pelos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito”<sup>175</sup>, conforme pode ser extraído do texto constitucional de 1988.

<sup>171</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 87.

<sup>172</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 463.

<sup>173</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 181.

<sup>174</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 443.

<sup>175</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 177.

Tendo por base o conceito acima exposto, permitido discorrer acerca do princípio da capacidade contributiva para, posteriormente, analisar sobre sua aplicabilidade e a realização dos fins sociais do Estado.

### 3.3.3 O princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1988

Inicialmente é importante salientar que, a Carta Magna brasileira não foi a única a contemplar o princípio da capacidade contributiva. Em outros ordenamentos jurídicos, tal princípio também é observado e estudado, devido a sua relevância. Porém, muito embora se façam citações de doutrinadores estrangeiros sobre a capacidade contributiva, o enfoque principal deste ponto do capítulo é verificar acerca do princípio da capacidade contributiva na Constituição Federal brasileira de 1988.

A Constituição Federal, ao instituir o princípio da capacidade contributiva quis privilegiar as características particulares de cada contribuinte. No entanto, o que não se pode é supor que a Constituição quis proibir a cobrança de impostos; ao contrário, o que ela visa é que todos aqueles que estiveram “em condições de tributabilidade ou impositividade devem ser destinatários dos impostos, não significando pois a generalidade dos impostos outra coisa senão o seu caráter universal”. Assim, tendo em vista a sua natureza de dever fundamental, todos os que detêm capacidade contributiva devem pagar impostos.<sup>176</sup>

No modelo estatal eleito pela Constituição Federal (o Democrático de Direito), a exigência de tributação pela capacidade contributiva é um direito e um dever de cidadania, pois, nas palavras de Marciano Buffon,

uma concepção contemporânea de cidadania (compatível com Estado Democrático de Direito) passa pelo adequado cumprimento do dever fundamental de pagar tributos, e isso, em face ao princípio da solidariedade social, ocorre sob dois enfoques: a) o dever fundamental de contribuir de acordo com a capacidade contributiva, justamente para que o Estado tenha os recursos necessários para realizar os direitos fundamentais e, com isso, propiciar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana; b) o direito de não ser obrigado a contribuir acima das possibilidades – desproporcionalmente à capacidade

---

<sup>176</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos:** Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 440-441.

contributiva – pois isso se constituiria afronta direta ao princípio da dignidade da pessoa, uma vez que o mínimo vital a uma existência digna restaria afetado.<sup>177</sup>

Registre-se, primeiramente, que as constituições brasileiras sempre procuraram trazer um ideal de justiça fiscal. A Constituição de 1824 referia, no artigo 179, que a lei seria igual para todos e que, cada um deveria contribuir para as despesas do Estado, na proporção dos seus haveres. Na Carta Constitucional de 1934, pode-se verificar a vedação a qualquer “elevação de impostos além de 20% do seu valor ao tempo do aumento”. Com a Carta Magna de 1946 (artigo 202), tivemos a consagração expressa do princípio da capacidade contributiva, que acabou sendo revogado pela Emenda Constitucional 18 de 1965.<sup>178</sup>

Atualmente, o princípio da capacidade contributiva está expresso no artigo 145, § 1º da Constituição Federal e institui que,

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, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esta prescrição, como bem refere Humberto Ávila, está inserida na parte que trata dos Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional. Sendo assim, “em todos os casos em que isso for possível, deve o Poder Legislativo atentar para a pessoalidade, de acordo com a capacidade econômica do contribuinte”.<sup>179</sup>

Segundo o entendimento de Roque Antonio Carrazza, o legislador constitucional não quis, ao criar este princípio, fazer uma recomendação ao legislador ordinário. Na verdade o artigo impõe que se a “*regra-matriz* do imposto (traçada na Constituição Federal) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva”, muito embora a letra do artigo refira “*sempre que possível*”.<sup>180</sup>

O Constituinte de 1988, ao incluir a capacidade contributiva na categoria dos princípios gerais afirma ser ela, um dos elementos estruturais do sistema tributário e, por isto,

---

<sup>177</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação Dignidade Humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 149-150.

<sup>178</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 45-46.

<sup>179</sup> ÁVILA, Humberto. Op. cit., p. 85-86.

<sup>180</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 102.

lhe confere o *status* de “princípio informador da tributação a ser seguido pelo legislador e pelo aplicador do Direito Tributário.”<sup>181</sup>

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, os destinatários deste artigo são os legisladores das três ordens de governo, pois os princípios atuam para condicioná-los a adequarem a tributação, “obstando incidências excessivas (princípio da razoabilidade) ou baseadas em presunções e ficções (não-confisco), preservando o mínimo vital e obrigando, nas minúcias, o sistema de impostos a respeitar as pessoas”.<sup>182</sup>

Vale lembrar que, o artigo 145, § 1º, da Carta Constitucional de 1988, contemplou, juntamente com o princípio da capacidade contributiva, o princípio da personalização, que é uma das faces daquele e que, preceitua que o gravame fiscal deve se adequar às condições pessoais de cada contribuinte, como número de dependentes, volume de despesas médicas, etc.<sup>183</sup>

Sacha Calmon refere também que, muito embora a constituição tenha se referido aos impostos de caráter pessoal, esta classificação em pessoais (incidentes sobre as pessoas) e reais (que incidem sobre as coisas) é falha, pois os impostos sempre serão pagos por pessoas. Ou seja,

mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue o seu dono.

O caráter pessoal a que alude o constituinte significa o desejo de que a pessoa tributada venha a sê-lo por suas características pessoais (capacidade contributiva), sem a possibilidade de repassar o encargo a terceiros.<sup>184</sup>

Outro equívoco cometido ao se fazer a leitura do artigo supra mencionado, é o de concluir que ele está se referindo apenas aos impostos, haja vista que nada impede que as taxas e contribuições de melhorias também sejam graduadas segundo este mesmo princípio.

A restrição de aplicação deste princípio, apenas aos impostos é incabível e incompreensível, pois acaba por torná-lo pequeno, o que não reflete a realidade.

A intenção do legislador constitucional na verdade, foi a de privilegiar primeiramente a instituição de impostos de caráter pessoal e, secundariamente, a criação de impostos

<sup>181</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 74-75.

<sup>182</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 81-82.

<sup>183</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 140.

<sup>184</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 84.

impessoais. Ele jamais teve a intenção de deixar os demais tributos fora do alcance do referido princípio, uma vez que, “em se tratando de taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, a hipótese de incidência não é a atividade estatal em si, mas a conduta particular a ela correspondente”.<sup>185</sup>

No mesmo sentido Marciano Buffon:

a expressão contida na primeira parte do §1º do art. 145 da Constituição: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo”, em absoluto pode ser entendida no sentido de que, apenas ocasionalmente, os impostos, ditos pessoais (tão-somente esses!), poderiam estar adstritos à efetiva capacidade econômica do sujeito passivo. Isso praticamente restringiria a possibilidade de aplicação do referido dispositivo ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas!

O mais grave, porém, é que, ao negar a possibilidade de graduação dos tributos segundo a capacidade contributiva do sujeito passivo, descortina-se o evidente equívoco da pré-compreensão do texto constitucional. No momento que se sustenta que a capacidade econômica possa ser desprezada para fins de divisão da carga tributária, obviamente se revela a existência de preconceitos ilegítimos ou prejuízos inautênticos acerca do próprio modelo de Estado vigente no Brasil.<sup>186</sup>

O princípio da capacidade contributiva deve ser visto como pressuposto/condição para a tributação. Ou melhor, a capacidade contributiva deve se basear na potencialidade econômica do contribuinte, que pode ser auferida mediante a titularidade ou a utilização de riquezas ou rendimentos, pois somente quem dispõe de capacidade econômica pode concorrer para as despesas públicas.<sup>187</sup>

Paulo de Barros Carvalho refere que deve ser observado qual o momento de determinação do que seja a capacidade contributiva do indivíduo, de acordo com a Constituição da República, pois segundo ele:

havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucional previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva,

<sup>185</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.178-179.

<sup>186</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Op. cit., p. 171.

<sup>187</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Op. cit., p. 463.

a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.<sup>188</sup>

No entanto, a capacidade contributiva posta na Constituição Federal é objetiva, pois não se refere às condições econômicas reais de cada contribuinte, “mas às suas *manifestações objetivas de riqueza*”, como o fato de possuir bens móveis ou imóveis, praticar operações mercantis, etc. E é por este motivo que não há ofensa a tal princípio o fato de uma lei levar em conta a aptidão abstrata dos contribuintes para suportarem determinada carga financeira, como são os exemplos do IPVA e do IPTU.<sup>189</sup>

Marco Aurélio Greco discorda deste entendimento, pois acredita que, o conceito de capacidade contributiva é objetivo e, por isto, está relacionado com a indicação ou com a manifestação de existência da capacidade contributiva e, não com o fato de alguém ter ou não esta capacidade.<sup>190</sup>

O que é preciso ter sempre em mente é que, após a Constituição Federal de 1988, o princípio passou a ser consagrado expressamente no ordenamento jurídico nacional. Assim, além de ser jurídico ele é constitucional, razão pela qual, não há que se discutir sobre sua efetividade ou não.<sup>191</sup>

Além disso, conforme já referido anteriormente, o Estado Democrático de Direito é sustentado por uma gama de princípios que lhe são peculiares e balizam o ordenamento jurídico (como a igualdade e a dignidade da pessoa humana), sendo que, a tributação deve estar amoldada a estes princípios. Por isto é que, o “princípio da capacidade contributiva ocupa um espaço de privilegiada importância e sua observância e concretização corresponde ao inescapável norte da tributação”.<sup>192</sup>

Marciano Buffon acredita que o princípio da capacidade contributiva é que fundamenta o art. 145, § 1º da Constituição Federal, pois ele decorre do Estado Democrático de Direito, que está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade e da solidariedade. Assim, “não há que se falar em Estado Democrático de Direito, se esse não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros”.<sup>193</sup>

---

<sup>188</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 182.

<sup>189</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 90-91.

<sup>190</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 81.

<sup>191</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 85.

<sup>192</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Op. cit., p. 176.

<sup>193</sup> *Ibidem*, p. 175.

O que é certo e pode ser observado na Constituição Federal, em seu conjunto, é o fato de que, a tributação não pode reduzir o patrimônio do contribuinte, nem privá-lo dos direitos básicos que a mesma lhe assegura, como educação, saúde, alimentação, vestuário, habitação e lazer (artigo 6º da Constituição Federal), sob pena de estarmos ferindo além deste, outros princípios fundamentais da República.

Se assim não for, se estará ensejando ou determinando o locupletamento de alguns a custa de outros, o que poderá ocasionar a própria inviabilidade da forma social, pois o contribuinte tem, na verdade, uma possibilidade-dever de contribuir para o custeio do Estado. Possibilidade no sentido de que, deve haver a verificação das possibilidades de cada indivíduo, para concorrer com este custeio; dever no sentido de que, diante desta verificação, passa-se a ter um dever de pagar tributos.<sup>194</sup>

Ademais, não há como falar em concretização dos direitos fundamentais e, por consequência, em realização do Estado Democrático de Direito, se não existir uma contrapartida dos cidadãos, que é o pagamento de tributos. Isto ocorre pelo fato de que

a idéia de direitos fundamentais está nitidamente vinculada à idéia de solidariedade social, ou seja, só há deveres porque se vive em uma sociedade, e esta será tanto mais harmônica, quanto maior for a preocupação, de cada um com o destino de todos.<sup>195</sup>

Este princípio exprime, assim,

uma finalidade (a *justiça fiscal*) visada pela Constituição, permeando não só a elaboração mas, também, a aplicação da lei e das normas constitucionais. Por isso pode-se afirmar que, embora com substrato programático, o princípio da capacidade contributiva tem preceptividade, dotado de eficácia jurídica própria de dupla natureza: uma tutela negativa de recusa de validade, ou seja, a de conter e nulificar quaisquer atos do poder público que se desviem do seu rumo finalístico; e uma outra tutela, esta positiva, de exigir do Estado certa conduta, qual seja a de produzir norma jurídica que preencha omissão legislativa que constitua ou enseje violação do princípio – em ambos os casos de molde a restabelecer o império de sua diretriz.<sup>196</sup>

<sup>194</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 6.

<sup>195</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 85.

<sup>196</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 73.

Muito embora se tenha todos estes autores referindo que, o princípio da capacidade contributiva tem sim, por finalidade, a busca por uma igualdade fiscal, José Casalta Nabais lembra que boa parte da doutrina alemã e italiana, não acredita que este princípio seja capaz de contribuir para que haja esta justiça fiscal. Dentre as críticas que ele apresenta, está a de W. Leisner, que afirma que

onerando-se através da capacidade contributiva o que é susceptível de ser onerado, caminha-se inelutavelmente para a igualação ou nivelamento social e, no fim de contas, para o entendimento do imposto com base na idéia de seguro, que o apelo ao princípio da capacidade contributiva visava afinal arredar: é que, na comunidade de iguais, que um tal princípio promove, não se tolera em princípio o luxo de ser desigual pelo que, quem ouse sê-lo, suscitará a inveja social e as correspondentes reacções políticas (ou mesmo criminais). O que tem como consequência a necessidade duma protecção específica por parte da comunidade, protecção esta que será tanto maior e mais gravosa para o direito de liberdade quanto maior for o desnível para cima dos desiguais face ao nível geral de igualdade.<sup>197</sup>

O que o princípio ora em análise busca na realidade, no entendimento de Nabais, é que haja igualdade nos impostos e não pelos impostos, pois se trata de conceito que visa uma “oneração fiscal proporcionalmente igual”.<sup>198</sup>

No pensamento de Sacha Calmon Navarro Coelho,

a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito:

A) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado;

B) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor da justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas.<sup>199</sup>

Pode-se dizer ainda que, o preconizado nos artigos 1º e 3º da Constituição Federal, somente serão alcançados, se houver uma justa distribuição da carga tributária, o que se dá

<sup>197</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos:** Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 457.

<sup>198</sup> Ibidem., p. 459.

<sup>199</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** Op. cit., p. 87.

pela observância da capacidade contributiva dos cidadãos, sob pena de se estar ampliando as desigualdades sociais já existentes.

Para Juan Manuel Barquero Estevan<sup>200</sup> o princípio da capacidade contributiva, vem passando, ao mesmo tempo, por uma reabilitação e por um debilitamento:

Por un lado, con el desarrollo del Estado social, y la generalización en la conciencia colectiva del carácter inexcusable de determinados servicios públicos, los sistemas tributarios experimentaron una acusada evolución hacia la financiación de tales servicios mediante impuestos, que sustituyeron progresivamente a las tasas. Y el principio de capacidad económica ha continuado y continúa ocupando un lugar central en las construcciones teóricas como principio de justicia tributaria, lo que en nuestro país viene en buena medida propiciado por su expreso reconocimiento constitucional, y como principio no meramente formal, sino dotado de un cierto contenido material. Pero, por otro lado, parece que asistimos a un importante debilitamiento de ese principio en el aspecto de su realización práctica, que se pone de manifiesto, paradigmáticamente, en la figura del impuesto personal sobre la renta de las personas físicas, cuya adecuación a este principio y en general a los principios de justicia tributaria se ve en entredicho por factores diversos.<sup>201</sup>

Por todo exposto, pode-se dizer que a igualdade fiscal, buscada pelo princípio da capacidade contributiva é que enseja o que se chama de Justiça Social, que,

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 segundo a capacidade e a necessidade de cada um; e
- b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.<sup>202</sup>

Os ônus seriam os “encargos inerentes à vida social, sejam os respeitantes à estruturação e manutenção do Estado, sejam os relacionados com os deveres sociais em geral”, dentre eles, encontram-se os tributos. Já os bônus, são os benefícios que a Sociedade

<sup>200</sup> Juan Manuel Barquero Estevan, em sua obra **La función del tributo em el Estado social y democrático de Derecho**, traz a posição de alguns doutrinadores sobre a existência de um Estado de Taxas, onde as taxas seriam a principal fonte de financiamento público, ao invés de um Estado de Impostos, em que os impostos são a principal fonte de custeio das despesas estatais. Contudo ele mesmo refere que não seria possível esta substituição sem uma diminuição das prestações sociais e perda do poder redistributivo do Estado Social.

<sup>201</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. cit., p. 80-81.

<sup>202</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003. p. 173-174.

tem a oferecer aos indivíduos, como é o caso do “pleno exercício dos direitos e garantias fundamentais”.<sup>203</sup>

Ou seja, a justiça social nada mais é do que a distribuição do bem comum a todos e a contribuição de cada um para a coletividade.

Em sendo assim, e tendo-se tratado acerca da conceituação de capacidade contributiva eleita pela doutrina, bem como, do próprio princípio da capacidade contributiva, o próximo capítulo buscará apontar como se aplica o princípio no Sistema Tributário brasileiro e qual sua relação com a dignidade da pessoa humana, princípio basilar da Constituição Federal de 1988 e pilar do Estado Democrático de Direito.

Outra abordagem que se faz necessária é a pertinente ao mínimo existencial, que deve ser observado e protegido em todas as esferas públicas.

---

<sup>203</sup> Ibidem, p. 174-175.

#### **4 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A REALIZAÇÃO DOS FINS DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Por meio deste capítulo, se fará uma análise acerca da aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva, bem como, verificar-se-á o mínimo necessário para que o contribuinte tenha uma vida digna, é observado, objetivando compreender qual sua relação com as situações de (des)igualdade existentes na sociedade brasileira.

Inicialmente é importante lembrar que, o princípio da capacidade contributiva baseia-se naquilo que é chamado de “ordem natural das coisas”, ou seja, um tributo só pode ser instituído onde houver riqueza que o comporte. Ele visa, assim, preservar a eficácia da norma de incidência e o próprio contribuinte.<sup>204</sup>

Com isto, e tendo em vista que, há uma necessidade prévia no que diz respeito à verificação da possibilidade para contribuir, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva tem por destinatário imediato, o legislador, pois a ele cabe atribuir aos impostos que cria, o caráter pessoal e graduá-los de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes.<sup>205</sup>

Ao criar as leis, o legislador precisa ter presente que a hipótese de incidência dos impostos, “deve descrever fatos que façam presumir que quem os pratica, ou por eles é alcançado, possui capacidade econômica, ou seja, os meios financeiros capazes de absorver o impacto deste tipo de tributo”. Ele deve, portanto, escolher fatos que reflitam conteúdo econômico. Entretanto, não está obrigado a atender as desigualdades individuais dos contribuintes.<sup>206</sup>

Saliente-se, todavia que, o princípio da capacidade contributiva não deve orientar apenas a produção das leis ou a majoração dos tributos, mas também, a sua aplicação ao caso concreto, sempre tendo como base, os preceitos constitucionais, pois quando se fala em elaboração ou aplicação da legislação tributária que se está falando, mesmo que implicitamente, nos princípios constitucionais que lhes são aplicáveis.

Pode-se dizer então que,

---

<sup>204</sup> AMARO, Luciano. Op. cit., p. 136.

<sup>205</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 92.

<sup>206</sup> Ibidem, p. 93.

o legislador está obrigado a fazer leis fiscais catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato, está conformada à capacidade contributiva e, também, se, in concreto, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.<sup>207</sup>

Isto significa que:

o legislador na selecção e articulação dos factos tributários, tem de ater-se a factos reveladores de capacidade contributiva, definindo como objecto ou matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto. Por outras palavras, o princípio da capacidade contributiva implica assim idoneidade do sujeito para suportar o respectivo imposto, o que ocorrerá apenas quando se verifique uma efectiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico seleccionado pelo legislador, e quando as múltiplas hipóteses de tributação contempladas na lei fiscal relativamente a cada imposto sejam coerentes com aquele pressuposto e se não apresentem como um amontoado de casos empíricos.<sup>208</sup>

Sendo assim, clara é a responsabilidade que atinge ao legislador. Todavia, não se deve supor que, somente a ele incumbe o respeito ao princípio aqui abordado. A cada um dos poderes da União, cabe a concentração de esforços para sua adequada aplicabilidade. Pode-se dizer, apenas, que esta preocupação de “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”,<sup>209</sup> (objetivo primordial do princípio da capacidade contributiva) cabe, por primeiro, ao legislativo.

O princípio da capacidade contributiva, que tem suas raízes no já mencionado princípio da igualdade, baseia-se então, naquilo que a doutrina denomina de princípio do sacrifício. De acordo com este princípio, o sacrifício suportado por cada contribuintes em virtude do pagamento dos impostos deve ser igual para todos.

Para José Casalta Nabais existem três teorias do sacrifício<sup>210</sup>:

1) teoria do sacrifício igual – de acordo com esta teoria, cada contribuinte deve perder uma quantidade de utilidade total igual à dos demais contribuintes;

<sup>207</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 86.

<sup>208</sup> NABAIS, José Casalta. Op. cit., p. 496-497.

<sup>209</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário...** p. 334.

<sup>210</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 453.

2) teoria do sacrifício proporcional – segundo esta teoria, o contribuinte deve ceder uma fração da utilidade total do seu rendimento, de modo que, a relação entre esta fração e a utilidade total, seja a mesma para todos os contribuintes; e,

3) teoria do sacrifício marginal ou mínimo – para esta teoria, o sacrifício ou utilidade perdida por cada contribuinte, deve ser de modo que a última unidade, isto é, o último dinheiro gasto, impliquem o mesmo sacrifício para cada um deles, o que leva a que o sacrifício de toda a comunidade seja o mínimo possível.

Contudo, nenhuma destas teorias consegue responder qual a forma mais adequada de se fazer a distribuição da carga tributária, pois as duas primeiras teorias, referem que os impostos devem ser regressivos, proporcionais ou progressivos, já a última, a do sacrifício marginal, diz que os impostos devem ser apenas progressivos.

Desta forma, tendo em vista que o princípio da capacidade contributiva deve basear-se no sacrifício suportado pelos contribuintes, é de suma necessidade verificar em quais tributos ele vem sendo aplicado, para somente assim se ter a noção de sua relação com as situações de des(igualdade) social.

#### 4.1 A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NAS DIVERSAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Estabelecidos os contornos gerais sobre o que seja capacidade contributiva, e qual sua importância dentro do ordenamento jurídico, será analisada a aplicabilidade do princípio com relação aos tributos em espécie.

Entretanto, fazem-se necessários alguns breves comentários a respeito do conceito de tributo.

O legislador tributário brasileiro resolveu conceituar tributo no artigo 3º do Código Tributário Nacional, ao afirmar que: “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”.

Diante deste conceito legal, os doutrinadores pátrios acabam por fazer uma análise de seus elementos, como é o caso de Hugo de Brito Machado<sup>211</sup>, que assim os delimita:

a) toda prestação pecuniária – prestação, em dinheiro, que objetiva assegurar ao Estado os meios financeiros para consecução de seus objetivos;

b) compulsória – o dever de pagar tributos, nasce independentemente da vontade daquele que assume a obrigação tributária;

c) em moeda cujo valor nela se possa exprimir – a prestação pecuniária tem seu conteúdo expresso em moeda. O direito tributário nacional desconhece as figuras de tributo *in natura* e *in labore*;

d) que não constitua sanção de ato ilícito – a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Assim, a lei não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita, sob pena de estar, na verdade, instituindo uma penalidade. Contudo, o fato gerador do tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas;

e) instituída em lei – o tributo somente pode ser instituído por lei (princípio da legalidade);

f) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada – nada fica a critério da autoridade administrativa. As indeterminações da lei devem ser preenchidas pela edição de ato normativo que se aplique a todos que se encontrem na mesma situação.

Trata-se, pois, de uma obrigação jurídica de conteúdo econômico em que, o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico.

Na visão de Bernardo Ribeiro de Moraes, a expressão tributo pode ser classificada, de modo bem abrangente e levando em consideração seus aspectos econômicos, políticos e jurídicos, como:

um ônus instituído pelo Estado, com base no seu poder fiscal, definido em lei, exigido compulsoriamente das pessoas que vivem dentro de seu território, a fim dele poder desenvolver suas atividades na busca de suas finalidades (...) O tributo pode ser apreciado sob dois sentidos: do ponto de vista do Estado, como “receita pública” (derivada e compulsória); e do ponto de vista do próprio contribuinte, como “prestação jurídica devida ao Estado” (tributária, de prestar pecúnia ao Estado).<sup>212</sup>

<sup>211</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 70-77.

<sup>212</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro Volume. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 351-353.

Todo tributo deve estar caracterizado em uma norma jurídica tributária, que deve expressar, como já referido, a vontade do legislador e conter alguns elementos básicos, que são: a hipótese de incidência e o mandamento. O primeiro reflete a vontade do Estado de tomar como idônea para arrecadar receita certa situação de fato que expresse capacidade contributiva. Já o mandamento, caracteriza-se pela situação jurídica que determina o nascimento de uma obrigação compulsória e pecuniária.<sup>213</sup>

Dentro do gênero tributo podem ser encontradas três espécies constitucionalmente previstas<sup>214</sup>: impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Com relação a estas espécies, conforme já se conseguiu ter uma idéia no capítulo anterior, o princípio da capacidade contributiva, tem aplicação muito mais ampla em uma delas: nos impostos. O que, por sua vez, não justifica, ou não significa, a negação de que ele se aplique aos tributos de uma forma geral.

Para Leandro Paulsen,

a possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade, do que se tira que o princípio encontra campo maior de aplicação nos tributos com fato gerador não-vinculado.<sup>215</sup>

Como a opinião dos doutrinadores a respeito da aplicabilidade ou não do princípio da capacidade contributiva a todas as espécies tributárias é bastante controvertida, justifica-se discorrer algumas linhas a este respeito.

#### 4.1.1 A capacidade contributiva e os impostos

---

<sup>213</sup> Ibidem, p. 371-372.

<sup>214</sup> A Constituição Federal elenca, ainda, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, porém estas não serão abordadas no presente trabalho, que se aterá apenas as três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

<sup>215</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código à Luz da Doutrina e Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007. p. 63.

O Direito Tributário é um dos ramos do Direito Público que, segundo Misabel Abreu Machado Derzi,

visa a tirar recursos financeiros dos mais ricos para utilizá-los em educação, saúde, assistência e previdência social, etc., especialmente em benefício dos economicamente mais fracos. A justiça tributária é norma informativa de todo o Direito, assim como de todas as espécies de tributos, mas acentua-se seu caráter redistributivo nos impostos.<sup>216</sup>

E, é tendo em vista este objetivo, o da busca pela justiça e igualdade social, que o princípio da capacidade contributiva deve ser observado quando da instituição ou majoração de tributos, e em especial de impostos.

Assim, a capacidade contributiva deve orientar a tributação dentro da legalidade, pelo fato de que a justiça fiscal precisa estar baseada na chamada segurança jurídica e, “a pretexto de captar eventual excesso de riqueza, o legislador não pode instituir imposto com eficácia retrooperante”.<sup>217</sup>

Por ser um tributo não vinculado, ou seja, por sua hipótese de incidência não estar vinculada a uma atuação estatal, costuma-se dizer que, a espécie tributária mais propícia à aplicação do princípio da capacidade contributiva é a dos impostos.

Diante desta afirmação, é importante buscar a conceituação dada a esta espécie tributária. O próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 16, traz a seguinte definição para os impostos, qual seja: “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, essa “situação independente de qualquer atividade estatal específica” pode ser, por exemplo, uma prestação de serviços. E esta situação (que aqui se exemplifica com a prestação de serviços), deve ser indicativa da capacidade contributiva do contribuinte, seja real ou presumida.<sup>218</sup>

Regina Helena Costa acredita que

---

<sup>216</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 200.

<sup>217</sup> LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: O Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999. p. 41.

<sup>218</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 414.

sendo o imposto a espécie tributária cuja hipótese de incidência consiste num fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal, já se depreende que essa modalidade de exação só pode fundar-se na capacidade contributiva do sujeito passivo. E assim é porque, nos impostos, o sujeito passivo realiza comportamento indicador de riqueza, que não foi, de nenhuma maneira, provocada ou proporcionada pelo Poder Público. Tal riqueza, portanto, é a única diretriz que pode ser seguida pela tributação não vinculada a uma atuação estatal.<sup>219</sup>

Cumpra lembrar que os impostos podem ser classificados em<sup>220</sup>:

a) pessoais ou reais – de acordo com esta classificação, os impostos pessoais seriam os que incidem sobre as pessoas e, os impostos reais, os que incidem sobre as coisas. Contudo, esta classificação é considerada falha, pois todos os impostos são pagos por pessoas;

b) diretos e indiretos - segundo esta classificação, diretos são os impostos que não podem ser transferidos a terceiros; indiretos são os que, ao contrário, podem transferir o ônus fiscal a terceiros.

A par das discussões sobre as classificações acima citadas estarem ou não corretas, diz-se que o imposto pessoal é aquele que representa a verdadeira tributação justa, “pois é através dele que, preocupando-se a lei com as condições individuais do sujeito passivo, se enseja melhor pesquisa da efetiva idoneidade econômica do contribuinte para acudir à despesa pública sem sacrifício do indispensável à sua manutenção”.<sup>221</sup>

O imposto que é considerado pessoal “por excelência” é o Imposto de Renda, e conforme já referido no capítulo anterior,

o princípio da capacidade contributiva exige, relativamente ao imposto pessoal sobre o rendimento, o respeito pelo princípio do rendimento disponível, segundo o qual ao rendimento líquido, ou melhor à soma dos rendimentos líquidos, há que proceder às deduções de despesas privadas, sejam as indispensáveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal ou da família (mínimo da existência conjugal ou familiar).<sup>222</sup>

<sup>219</sup> COSTA, Regina Helena. **Imposto de Renda e Capacidade Contributiva**. Disponível em: <http://www.cif.jus.br/revista/numero22/artigo04.pdf> Acesso em 23 ago. 2008. p. 27.

<sup>220</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Op. cit., p. 50-51.

<sup>221</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 83-84.

<sup>222</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Op. cit., p. 522.

Se a legislação não admitir que ocorram os abatimentos referentes às despesas necessárias do contribuinte, o imposto sobre a renda, acabará se transformando num mero “imposto sobre receitas brutas” e ferirá o princípio constitucional em análise. Um belo exemplo citado por Roque Antonio Carrazza é o de duas pessoas que possuem o mesmo rendimento, entretanto, uma é solteira, não tem dependentes e goza de boa saúde; já a outra, além de ser casada com alguém que se encontra enfermo e necessita de tratamento médico, tem filhos em idade escolar. Segundo ele, se a lei não permitir que esta segunda pessoa deduza todos estes gastos do seu imposto de renda, o mesmo passará a ser sobre os rendimentos (receita bruta) do contribuinte o que fere, o princípio da capacidade contributiva.<sup>223</sup>

Já os impostos ditos indiretos, não realizam com a perfeição desejada o princípio da capacidade contributiva. O princípio se efetiva de forma plena, de acordo com o já analisado, nos impostos sobre a renda, devido à adoção de tabelas progressivas e das deduções pessoais que são realizadas.<sup>224</sup>

Os tributos indiretos não têm caráter pessoal assim, aqueles que possuem maior riqueza pagam-no no mesmo nível daqueles que não a possuem. Como exemplo desta espécie tributária, nós temos o ICMS e o IPI.

Nos chamados impostos indiretos, têm-se, desta forma, a realização imperfeita do princípio da capacidade contributiva, pois para eleição das alíquotas (por exemplo, do IPI e do ICMS) leva-se em conta o contribuinte final. Por isto é que, os itens de necessidade básica acabam tendo alíquotas reduzidas ou recebem isenções.<sup>225</sup>

Para Marciano Buffon é na tributação indireta que, o desrespeito a intributabilidade do chamado mínimo existencial, que será abordado posteriormente, se manifesta de forma mais evidente, pois acaba retirando os recursos daqueles que são destituídos de capacidade contributiva. Entretanto, acredita ele que

essa questão pode ser resolvida mediante a aplicação de uma das regras concretizadoras do princípio da capacidade contributiva: a seletividade. Mediante a aplicação de alíquotas seletivas, bens indispensáveis à subsistência poderiam ser gravados com alíquotas menores ou, até mesmo, não serem gravados; já bens supérfluos seriam tributados com alíquotas maiores, pois o consumo corresponde a

---

<sup>223</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 56.

<sup>224</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Op. cit., p. 56.

<sup>225</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Op. cit., p. 56.

uma razoável forma de graduar os tributos indiretos conforme a capacidade econômica do cidadão.<sup>226</sup>

Estes impostos acabam por adotar, inclusive, outros princípios ligados ao contribuinte de fato e acabam, dentre outras coisas, tendo alíquotas uniformes, repelindo exonerações fiscais, fazendo a seletividade recair sobre a essencialidade dos bens e serviços postos ao consumo.<sup>227</sup>

Marco Aurélio Greco, tendo por base seu entendimento, já exposto anteriormente, de que, a capacidade contributiva está vinculada ao pressuposto de fato do tributo, afirma que, com relação ao ICMS, a aplicação do princípio se dá de forma tranquila, a dificuldade está no dimensionamento do tributo:

uma vez que o critério a ser aplicado em concreto é objetivo e ligado ao pressuposto de fato, e não às pessoas individualmente consideradas, relevante é apontar que o pressuposto de fato do ICMS é o ciclo econômico de produção e circulação de mercadorias, até seu consumo final. O ciclo é pressuposto de fato; sua existência manifesta a existência de capacidade contributiva. E esta capacidade contributiva, manifestada pela existência do ciclo econômico, pode e deve ser captada pelo imposto. A problemática, então, não estará na tributação sem manifestação de capacidade contributiva (pois o ciclo existe), a problemática ficará situada no dimensionamento do tributo, para que não onere desproporcionalmente a capacidade contributiva manifestada pelo ciclo econômico.<sup>228</sup>

Todavia, vários são os autores, como Misabel Abreu Machado Derzi, que defendem a ideia de que estes impostos indiretos (como ICMS e IPI) são regidos pelo princípio da seletividade em função da essencialidade, justamente pelo fato de não ser possível sua graduação de acordo com a capacidade contributiva.

Entretanto, muito embora a regra geral seja a impossibilidade de observar a capacidade contributiva na tributação objetiva, em certas situações, é plenamente possível a sua graduação/majoração a partir, do princípio contido na norma do art. 145 da Constituição Federal.

---

<sup>226</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 213.

<sup>227</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema Tributário. Op. cit., p. 61.

<sup>228</sup> GRECO, Marco Aurélio. Op. cit., p. 82-83.

#### 4.1.2 A capacidade contributiva e os demais tributos

Conseguiu-se, mesmo que, de forma bem sucinta, verificar que o princípio da capacidade contributiva pode ser perfeitamente aplicável aos impostos. Dúvidas surgem com relação aos demais tributos, devido às opiniões divergentes que surgem.

Ao contrário do que pensam alguns doutrinadores, a respeito das possibilidades de aplicação do princípio da capacidade contributiva, nas espécies tributárias, José Marcos Domingues de Oliveira afirma que

o princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua força econômica que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado.<sup>229</sup>

Afirma também que, existem duas categorias de tributos:

1. tributos fundados na capacidade contributiva (imposto e contribuição de melhoria) cujos fatos geradores consistem em situações denotadoras de capacidade contributiva; e
2. tributos graduados pela capacidade contributiva (taxas), cujos fatos geradores não se consubstanciam em circunstância reveladora de capacidade contributiva.<sup>230</sup>

As taxas e contribuições de melhorias são classificadas como tributos vinculados, eis que se caracterizam por ser um agir do Estado em contrapartida a uma imposição fiscal.

De acordo com o entendimento de Marciano Buffon,

tanto as taxas como as contribuições de melhorias estão claramente vinculadas a uma contraprestação estatal, sendo que, inclusive, o fato gerador dessas espécies se consubstancia com o agir estatal. Se a atuação do Estado não correspondesse a uma exigência tributária específica (do beneficiário), os custos relativos a ela seriam suportados por toda a coletividade, eis que seria necessária a utilização de recursos

---

<sup>229</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 91.

<sup>230</sup> Ibidem, p. 114.

provenientes da arrecadação de tributos não-vinculados (impostos), para que o Estado pudesse fazer frente a tais dispêndios.<sup>231</sup>

Costuma-se dizer que, o princípio da capacidade contributiva, em se tratando de taxas e contribuições de melhorias, realiza-se de forma negativa, pela incapacidade contributiva, pois acontecem reduções e remissões dos valores, a serem pagos por aqueles que não tem capacidade econômica.<sup>232</sup>

Pelo exposto, clara está a importância de verificar em cada uma destas espécies tributárias e a aplicabilidade do princípio objeto do presente trabalho, em virtude, justamente, das controvérsias que pairam na doutrina a este respeito.

#### 4.1.2.1 O princípio da capacidade contributiva e as taxas

De acordo com o artigo 77 do Código Tributário Nacional, as taxas “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”. Seu fato gerador é, desta forma, uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte.

As taxas para Bernardo Ribeiro de Moraes, devem fazer referência à pessoa do contribuinte que é obrigado pelo pagamento, pois ela é devida pelas pessoas que estejam em relação direta e pessoal com a atividade estatal relativa ao tributo específico.<sup>233</sup>

As taxas podem ser classificadas, tendo por base o conceito estabelecido no artigo acima citado, em duas espécies:

- 1) as que são cobradas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; e,
- 2) as cobradas em razão do exercício do poder de polícia do Estado.

---

<sup>231</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 207.

<sup>232</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988:** Sistema Tributário. Op. cit., p. 56.

<sup>233</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op cit., p. 554-555.

Quando se fala em princípio da capacidade contributiva e, sua aplicação às taxas, independentemente da espécie a qual ela pertença, é necessário recordar que, apesar dos problemas que possam envolver essa aplicação, o mesmo é uma das pedras angulares de um sistema tributário justo e igualitário. Por isto, como já mencionado, deve nortear o legislador quando da majoração ou criação de qualquer tributo (inclusive as taxas), a fim de que, a igual manifestação de capacidade econômica corresponda a uma igual tributação.

Para José Marcos Domingues de Oliveira que, reconhece o caráter remuneratório das taxas, sem, contudo, deixar de acreditar que elas se submetem ao princípio da capacidade contributiva,

por força da isonomia constitucional, que, iluminada pela noção de capacidade contributiva, determina que pessoas em posições econômicas diversas paguem tributo diferenciado, as taxas admitem graduação em função de condições fácticas do contribuinte indicadoras de riqueza, podendo implicar em diferentes quantidades ou unidades de serviço público e, pois, de cobrança.<sup>234</sup>

O STF já decidiu (2ª T., ARegREx 176.382-5/CE) no sentido de que o princípio da capacidade contributiva pode ser aplicado às taxas:

Taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (...) O critério adotado pelo legislador para a cobrança desta taxa de polícia busca realizar o princípio da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia.

Todavia, a doutrina é bastante dividida quando o assunto é a aplicação ou não do princípio ora em análise às taxas.

Um dos doutrinadores que defende a ideia de que não é adequado aplicar o princípio da capacidade contributiva às taxas, por ser ofensivo à sua própria natureza, é Leandro Paulsen. Para ele,

---

<sup>234</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 97.

o princípio da capacidade contributiva baseia-se num ideal de justiça fiscal. Relativamente às taxas, porém, a justiça fiscal reside na sua simples cobrança, na medida em que, além do pagamento dos tributos em geral, as pessoas que individualmente se beneficiem de serviço público e divisível ou que exerçam atividade que exija fiscalização por parte do Poder Público, suportarão os respectivos ônus. A própria cobrança da taxa, com vista ao ressarcimento do custo da atividade estatal, pois, já realiza o ideal de justiça fiscal. Não é adequado, por ofensivo à própria natureza da taxa, pretender fazê-la variar conforme a capacidade contributiva do contribuinte, pois esta não entra em questão nas taxas, cujo fato gerador é a atividade estatal, e não fatos reveladores da riqueza do contribuinte.<sup>235</sup>

Regina Helena Costa, seguindo a mesma linha, defende que:

Sustentar a necessidade de observância do princípio da capacidade contributiva não é atentar para a natureza dessas imposições tributárias. Significando uma contraprestação pela atuação do Poder Público, diretamente referida ao contribuinte, não se pode erigir, nas taxas, como critério informador desses tributos, uma circunstância absolutamente alheia a essa atuação estatal. Vale dizer, se, com a taxa, pretende-se remunerar a atuação estatal, essa remuneração deve reportar-se ao custeio da mesma e não à capacidade contributiva do sujeito passivo, irrelevante para a hipótese de incidência ou para a graduação da taxa.<sup>236</sup>

Marciano Buffon, também corrobora com o entendimento de que, o princípio da capacidade contributiva não é aplicável às taxas eis que “a capacidade econômica do sujeito passivo é completamente irrelevante ao fato (gerador) que faz nascer a obrigação tributária respectiva”. Todavia, refere que, sua aplicação seria relevante diante de uma situação de cobrança ilegítima deste tributo, por desrespeito aos preceitos fundamentais da Constituição Federal e pela impossibilidade de tributação do mínimo vital.<sup>237</sup>

Há de se reconhecer por a capacidade contributiva do cidadão, ser totalmente irrelevante quando se fala em fato gerador das taxas que, esta última posição, parece ser a mais acertada acerca do tema, salvo quando, a cobrança deste tributo viesse a desrespeitar outros direitos fundamentais protegidos pela Constituição, como é o caso do desrespeito ao mínimo que cada indivíduo tem direito para manutenção de uma vida considerada digna.

---

<sup>235</sup> PAULSEN, Leandro. Op. cit., p. 67-68.

<sup>236</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 55-56.

<sup>237</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Op. cit., p. 208.

Outro tributo que acende a mesma discussão sobre ser ou não aplicável o princípio da capacidade contributiva, são as contribuições de melhoria, conforme análise que se passará a fazer.

#### 4.1.2.2 O princípio da capacidade contributiva e as contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria, segundo o artigo 81 do Código Tributário Nacional, é “instituída para 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”.

Conforme pode ser observado, o fato gerador deste tributo é a valorização imobiliária em virtude da realização de determinada obra pública, o que gera um aumento de riqueza, que é “índice de capacidade contributiva, que deriva indubitavelmente da valorização, confundindo aquela com imediato aumento de *disponibilidade financeira* (que não é produto da obra pública, mas talvez de eventual alienação bem-sucedida)”<sup>238</sup>.

Assim, para que se fale em fato gerador da contribuição de melhoria, deve-se observar, por primeiro, se há execução de obra pública, pois para que seja exigido este tributo deve haver, concomitantemente, além da execução de obra pública, uma melhoria em função dessa obra.<sup>239</sup>

Esta melhoria, que é considerada um aumento de riqueza, acontece apenas de forma indireta, pois a atuação estatal é indireta, ou seja, teve como destinatário específico a coletividade e não o contribuinte.

Uma das discussões que giram em torno da contribuição de melhoria, é se ela faria ou não justiça ao repassar para a sociedade as despesas com as obras públicas.

Sacha Calmon Navarro Coelho, afirma que, com relação a esta espécie tributária, o princípio da capacidade contributiva acaba realizando-se de forma negativa, pois muitas vezes acaba-se presenciando a redução ou a isenção da contribuição de melhoria para os pobres, que

---

<sup>238</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 109-110.

<sup>239</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Op. cit., p. 597-598.

foram beneficiados com a valorização de suas residências e não podem ser obrigados a vender suas propriedades para pagar a contribuição.<sup>240</sup>

No entanto, conforme já referido anteriormente, muitos doutrinadores afirmam que o princípio da capacidade contributiva não se aplica às contribuições de melhoria, pois elas nada mais são do que, a contrapartida de uma determinada ação estatal.

Na opinião de Regina Helena Costa, a verificação da capacidade econômica do sujeito não pode ser realizada quando se está diante desta espécie de tributo:

tentam alguns, ver nessa mais-valia imobiliária causada pelo Estado um índice de capacidade contributiva. Aparentemente, a assertiva é sedutora: a valorização do imóvel representa riqueza, à qual se associa, necessariamente, a idéia de capacidade contributiva. Ocorre, porém, que a aludida riqueza foi proporcionada pelo Poder Público, sendo alheia à capacidade contributiva do sujeito, do mesmo como se verifica nas taxas.<sup>241</sup>

Nesta esteira, pode-se afirmar que, assim como as taxas, o princípio da capacidade contributiva seria aplicável às contribuições de melhorias, somente quando sua cobrança caracterizasse uma afronta aos preceitos fundamentais da Constituição Federal, como ocorre quando tal pretende tributar o mínimo vital.

A par da idéia de ser ou não aplicável às diversas espécies tributárias contempladas no ordenamento jurídico pátrio, incontestável que, o princípio da capacidade contributiva deve dar o norte da tributação, quando se está diante de um Estado Democrático de Direito.

A partir disto, importante, ao menos brevemente, fazer algumas referências sobre os reflexos da tributação, em especial da tributação indireta, pois a mais difícil de ser visualizada, na desigualdade social existente no país.

Como pode ser verificado, a estrutura tributária brasileira tem cada vez mais se apoiado na tributação sobre o consumo (tributação esta indireta), o que acaba por atingir, em especial, a população mais pobre do país.

Em um levantamento realizado acerca de qual a carga tributária direta e indireta suportada pelas famílias de diversas classes constatou-se que a carga tributária direta das famílias de baixa renda é seis vezes maior que as de alta renda, pois aquelas que percebem entre 20 e 30 salários mínimos possuem uma carga de tributos diretos de 6% (seis por cento)

---

<sup>240</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Op. cit., p. 56..

<sup>241</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 57.

de sua renda bruta, apenas três vezes maior que a das famílias mais pobres.<sup>242</sup> Ou seja, a tributação direta não é suficiente para compensar o alto grau de desigualdade de renda da sociedade brasileira.

Na tributação indireta esta desigualdade tende a aumentar, demonstrando a pesquisa que aqueles que ganham até dois salários mínimos contribuem, em média, com 27% (vinte e sete por cento) de sua renda líquida para estas espécies de tributos. Enquanto que as famílias do último estrato de renda pagam apenas 7% (sete por cento) de sua renda mensal em tributos indiretos. Assim,

quando se somam os percentuais de tributos diretos e de indiretos incidentes sobre os recebimentos familiares, verifica-se que a carga total de tributos pagos pelas famílias mais pobres é ligeiramente superior a 28%. (...) As famílias mais ricas, do último estrato de renda, por sua vez, destinam, em média, ao pagamento dos tributos apenas 18% de sua renda.<sup>243</sup>

Como grande exemplo da desigualdade que a tributação indireta pode causar está o caso dos alimentos, que estão entre os itens necessários para que o indivíduo tenha uma vida digna.

Segundo a Fundação Getúlio Vargas, no Brasil, os produtos alimentícios possuem o dobro de carga tributária comparado com a média dos trinta países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Os tributos como ICMS, PIS e Cofins, embutidos no preço dos alimentos, atingem cerca de 18,35% (dezoito vírgula trinta e cinco por cento) do seu valor final. Isto faz com que boa parte do rendimento líquido do trabalhador seja utilizado para aquisição de alimentos – de acordo com o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos em 2007 o gasto com alimentação consumiu 47% (quarenta e sete por cento) da renda do trabalhador, já em 2008 este número subiu para 53% (cinquenta e três por cento).<sup>244</sup>

Estes dados demonstram claramente que a tributação se utilizada de uma forma que não esteja atenta às necessidades do indivíduo e a sua capacidade para contribuir com as despesas estatais pode ser um grande mecanismo gerador de desigualdade social.

---

<sup>242</sup> VIANA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Tributação e Desigualdade Social no Brasil**. Proposta nº 88/89 de Março/Agosto de 2001. p. 39.

<sup>243</sup> Ibidem, p 39.

<sup>244</sup> RIBEIRO DA SILVA, Paulo Cezar. **Imposto Zero! A Cesta Básica pede Socorro!**. Disponível em: <[http://www.craes.org.br/arquivo/artigoTecnico/Artigos\\_Imposto%20zero\\_36.pdf](http://www.craes.org.br/arquivo/artigoTecnico/Artigos_Imposto%20zero_36.pdf)> Acesso em 29 set. 2010.

A par de todo exposto, imprescindível referir que, em alguns casos, o Estado precisa fazer uso de um instrumento chamado extrafiscalidade, conforme se verá a seguir, para atingir os seus objetivos de concretização dos direitos fundamentais, especialmente o da dignidade da pessoa humana.

#### 4.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A EXTRAFISCALIDADE

Conforme amplamente referido, a tributação é utilizada pelo Estado para obtenção de suas finalidades. Em busca destes fins, o Estado faz uso, mediante autorização constitucional, da chamada extrafiscalidade, majorando ou minorando as alíquotas dos impostos sem qualquer aferição da capacidade contributiva dos sujeitos.<sup>245</sup>

Nesta esteira, pode-se afirmar que, a extrafiscalidade é um instrumento de que se vale o Estado para atingir metas não necessariamente arrecadatórias.

A extrafiscalidade, pois, pode se manifestar pela majoração da carga tributária ou pela desoneração fiscal, entretanto, deve sempre desestimular qualquer comportamento que não busque a maior efetividade social dos direitos fundamentais e dos princípios constitucionais. Vale lembrar que, qualquer imposição fiscal, trata-se de certa intervenção estatal, razão pela qual se pode afirmar que até mesmo os impostos que visam apenas arrecadar acabam tendo um certo grau de extrafiscalidade.<sup>246</sup>

Diante disto, interessante a observação de Alfredo Augusto Becker sobre a existência dos finalismos fiscal e extrafiscal dos tributos, que acaba por atender ao financiamento público e ao equilíbrio econômico-social:

Porém, se na construção de todos e de cada tributo coexistir sempre o finalismo extrafiscal e o fiscal (prevalendo aquele sobre este, ou vice-versa, segundo os critérios de racional oportunidade Política), então, a Receita não será um peso-morto na balança, mas agirá (ela Receita, por si mesma) em harmonia com a ação da Despesa e cada ano reduzir-se-á o desequilíbrio econômico-social, até completar-se

---

<sup>245</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & Progressividade**: igualdade e capacidade contributiva. Curitiba: Juruá, 1998. p. 67.

<sup>246</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 172.

o ciclo. Naquela ocasião ter-se-á alcançado o equilíbrio econômico-social previsto no orçamento cíclico.<sup>247</sup>

Assim, tendo em vista sua característica de estímulo ou inibição de condutas pelo Estado, inicialmente se pensou que extrafiscalidade e capacidade contributiva não seriam compatíveis, sendo aquela uma exceção ao princípio. No entanto, posteriormente passou-se a tentar compatibilizar estes dois institutos, no sentido de que a tributação extrafiscal sempre deve orientar-se tendo em vista a riqueza do contribuinte e resguardando o seu mínimo vital.<sup>248</sup>

A extrafiscalidade, no conceito de José Casalta Nabais,

traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação ou uma ablação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contêm medidas de política económica e social.<sup>249</sup>

Quando se fala em extrafiscalidade pela desoneração fiscal, se está fazendo referência aos benefícios fiscais concedidos com o intuito de assegurar e estimular o desenvolvimento de determinada região ou de determinada atividade, de interesse comum, bem como, se está buscando a concretização de determinados direitos fundamentais.<sup>250</sup>

E o Estado, alternativamente a idéia de arrecadação, ao desestimular ou estimular alguns comportamentos, busca atingir os mesmos fins de quando tributa e aplica estes recursos. Contudo, a extrafiscalidade não tem o condão, ou a pretensão, de substituir as formas clássicas de arrecadação do Estado, pois como já frisado anteriormente a tributação é necessária para manutenção deste. Ademais, sempre que se fala em imposição fiscal, se está

<sup>247</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª. ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 119-120.

<sup>248</sup> COSTA, Regina Helena. Op. cit., p. 68-69.

<sup>249</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 629.

<sup>250</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 173.

falando em intervenção do Estado na economia e na sociedade, e, por consequência, em extrafiscalidade, mesmo que em graus menores.<sup>251</sup>

A extrafiscalidade pela exoneração, com o intuito de concretização de direitos fundamentais, constitui-se na concessão de benefícios e isenções fiscais, pois procura estimular o desenvolvimento de determinadas regiões ou atividades. No entanto, as decisões tomadas neste sentido, muitas vezes, acabam por ferir o princípio da capacidade contributiva, na medida em que diferencia o tratamento empregado a iguais. Isto ocorre porque o princípio da capacidade contributiva não é absoluto.

Desta forma é perfeitamente possível que a capacidade contributiva ceda lugar a outros princípios constitucionais passíveis de serem usados para uma distribuição de renda mais justa. O único cuidado que deve sempre permanecer a de que o princípio da capacidade contributiva não deve ser totalmente esquecido, pois não se pode aceitar uma total exclusão do dever fundamental de pagar tributos que todo cidadão possui.<sup>252</sup>

Deve-se sempre tê-lo como norte, quando se fala em tributação, pois, ser cidadão implica em possuir uma série de deveres, dentre eles o dever de contribuir para com a manutenção do Estado. Todavia, resulta, também, em determinados direitos, como o de poder exigir do Estado que, as dispensas feitas em nome da extrafiscalidade não gerem uma “dispensa ilegítima” de um dos principais deveres de cidadania, o dever de solidariedade.

Segundo Marciano Buffon,

a concessão de benefícios e incentivos fiscais não pode ficar à mercê de interesses políticos e econômicos, fortemente defendidos por lobbies, no mais das vezes, obscuros. As referidas desonerações deverão submeter-se a mecanismos substancialmente democráticos, de aprovação, sendo que só serão legítimos se os objetivos visados forem – de fato – constitucionalmente fundamentados. Em nome da geração de empregos, muitos incentivos e benefícios de ordem financeira e fiscal foram concedidos no Brasil, principalmente na última década. Em muitos casos, pouco tempo depois, constatou-se que se tratava de empreendimentos oportunistas e não-comprometidos com os objetivos que serviram de pretexto à concessão das benesses fiscais e financeiras. Essas distorções colaboraram, inequivocamente, para o atual processo de crise vivenciado por boa parte das Unidades da Federação.<sup>253</sup>

---

<sup>251</sup> Ibidem, p. 169-171.

<sup>252</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 173.

<sup>253</sup> Ibidem, p. 223.

A partir daí, e por ser a extrafiscalidade um meio lícito que, deve ser utilizado pelo Estado para atingir seus fins, pode-se concluir que a decisão acerca destes benefícios para determinadas regiões ou setores, deve ter a participação da sociedade como um todo, pois os recursos destinados a isto pertencem a toda a sociedade e, por este motivo, devem ser adequadamente utilizados pelo administrador do Estado.

No que tange à extrafiscalidade através da majoração tributária, imperioso ter-se em mente que, o seu objetivo não é o de arrecadação, mesmo que haja um efetivo ingresso de recursos aos cofres públicos. Sua primordial função é a realização do bem comum pela efetivação dos direitos fundamentais e, dos princípios constitucionais, pois a “tributação representa um instrumento potencialmente eficaz à realização indireta dos direitos fundamentais”.<sup>254</sup>

Na visão de Marciano Buffon, para que se alcance uma tributação capaz de concretizar os direitos fundamentais, necessita-se da introdução do interesse humano nesta tributação, e isto significa dizer que, ela deve existir em função do ser humano, visando à dignidade da pessoa humana.<sup>255</sup> Refere ele que,

uma vez pensada a tributação a partir do elemento humano, não parece difícil encontrar os meios através dos quais se poderá garantir que, indiretamente, seu formato privilegie os direitos fundamentais. É certo também que não se pode mergulhar no fosso da ingenuidade, mediante a adoção da crença de que a tributação tenha condições de realizar todos os direitos sociais, econômicos e culturais constitucionalmente previstos. De um lado, a generosa quantidade destes inviabiliza a concretização efetiva de todos e, de outro lado, as possibilidades da extrafiscalidade em defesa do interesse humano estão submetidas a evidentes limitações.<sup>256</sup>

Contudo, mesmo em não sendo observado o princípio da capacidade contributiva, não se pode conceber um tratamento tributário desigual entre os cidadãos, pois a utilização da extrafiscalidade apenas se justifica, se vier a estimular ou desestimular determinados comportamentos.<sup>257</sup>

Assim, pode-se concluir que, a extrafiscalidade se, utilizada para efetivação dos princípios constitucionais e direitos fundamentais, com o intuito de redução das desigualdades

---

<sup>254</sup> Ibidem, p. 227.

<sup>255</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 229-231.

<sup>256</sup> Ibidem, p. 231.

<sup>257</sup> CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Op. cit., p. 68.

sociais, é perfeitamente compatível com o modelo de Estado vigente no país, o Democrático de Direito.

#### 4.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O RESPEITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL E À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

O princípio da capacidade contributiva serve de instrumento para concretização de direitos fundamentais individuais, uma vez que aqueles que possuem maior riqueza devem pagar maior imposto do que aqueles que possuem riqueza menor.

De acordo com Roque Antonio Carrazza,

os recursos econômicos indispensáveis à satisfação das necessidades básicas das pessoas (mínimo vital), garantidas pela Constituição, especialmente em seus arts. 6º e 7º (alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc.), não podem ser alcançados pelos impostos. Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não-incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas.<sup>258</sup>

Em um Estado Democrático de Direito, e este é o caso do Brasil, não se pode conceber a ideia de que, um cidadão venha a ser privado de existir minimamente por ser obrigado a pagar tributos, pois o princípio da dignidade da pessoa humana, assim o proíbe.<sup>259</sup> E, quando a tributação é adequada à capacidade econômica dos contribuintes, se está deixando de tributar o mínimo necessário à sua existência, pois não se pode esquecer que nada é mais “diametralmente oposto à concepção de dignidade humana do que dispor do indisponível à própria sobrevivência, com vistas a fazer frente à exigência fiscal”.<sup>260</sup>

De acordo com Marciano Buffon:

---

<sup>258</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Op. cit., p. 101.

<sup>259</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p.126.

<sup>260</sup> Ibidem, p. 99.

nesse modelo estatal, a exigência da tributação de acordo com a efetiva capacidade contributiva significa, concomitantemente, um dever e um direito de cidadania. Ou seja, uma concepção contemporânea de cidadania (compatível com o Estado Democrático de Direito), passa pelo adequado cumprimento do dever fundamental de pagar tributos, e isso, em face do princípio da solidariedade social, ocorre sob dois enfoques: a) o dever fundamental de contribuir de acordo com a capacidade contributiva, justamente para que o Estado tenha os recursos necessários para realizar os direitos fundamentais e, com isso, propiciar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana; b) o direito de não ser obrigado a contribuir acima das possibilidades – desproporcionalmente à capacidade contributiva – pois isso se constituiria afronta direta ao princípio da dignidade da pessoa, uma vez que o mínimo vital a uma existência digna restaria afetado.<sup>261</sup>

No entendimento de José Casalta Nabais, em um Estado, baseado na dignidade da pessoa humana, os impostos não podem ter montante igual para todos, pois isto afasta a capacidade contributiva e, acaba tributando a mera existência da pessoa.<sup>262</sup> E, neste ponto de discussão se torna imperioso refletir por um momento, sobre a dignidade da pessoa humana, pois ela está atrelada aos direitos fundamentais, que são um dos basilares do direito constitucional, ainda que, não venha expressamente prevista no texto constitucional.<sup>263</sup>

Para Cleber Francisco Alves,

a idéia de que a dignidade da pessoa humana é o substrato e ponto de apoio necessário para dar sustentação e efetividade ao catálogo de direitos fundamentais consagrados no ordenamento jurídico de diversas nações e organismos internacionais é compartilhada de maneira ampla por várias correntes de pensamento e ideologias presentes no mundo pluralista contemporâneo.<sup>264</sup>

De acordo com Ingo Wolfgang Sarlet,

a dignidade vem sendo considerada (pelo menos para muitos e mesmo que não exclusivamente) qualidade intrínseca e indissociável de todo e qualquer ser humano e certos de que a destruição de um implicaria a destruição do outro, é que o respeito e a proteção da dignidade da pessoa (de cada uma e de todas as pessoas) constituem-se (ou, ao menos, assim o deveriam) em meta permanente da humanidade, do Estado e do Direito.<sup>265</sup>

<sup>261</sup> Ibidem, p.149-150.

<sup>262</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos:** Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 464.

<sup>263</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 26.

<sup>264</sup> ALVES, Cleber Francisco. **O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana:** o Enfoque da Doutrina Social da Igreja. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 174.

<sup>265</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 27-28.

Em virtude disto é que, a Carta Magna de 1988 preferiu incluí-la como princípio fundamental constante no seu artigo 1º, inciso III, e não simplesmente elencá-la no rol dos direitos e garantias fundamentais.<sup>266</sup>

Cumprir lembrar, no entanto, que a Constituição de 1934, foi a primeira a fazer referência à dignidade da pessoa humana, referindo em seu artigo 153 que, a ordem econômica deveria ser organizada de modo que todos tivessem a possibilidade de ter uma existência digna. Porém, somente na Carta de 1967 é que, a dignidade humana teve uma formulação principiológica, contudo, não como nos moldes de hoje.<sup>267</sup>

O constituinte de 1988 buscou estruturar a dignidade da pessoa humana, de uma maneira que fosse possível atribuir-lhe “plena normatividade, projetando-a por todo sistema político, jurídico e social instituído. Não por acaso, atribuiu ao princípio a função de base, alicerce, fundamento mesmo da República e do Estado Democrático de Direito em que, ela se constitui: um princípio fundamental”.<sup>268</sup>

Para Fladimir Jerônimo Belinati Martins,

o exposto reconhecimento da dignidade da pessoa humana como princípio fundamental traduz, em parte, a pretensão constitucional de transformá-lo em um parâmetro objetivo de harmonização dos diversos dispositivos constitucionais (e de todo o sistema jurídico), obrigando o intérprete a buscar uma concordância prática entre eles, na qual o valor acolhido no princípio, sem desprezar os demais valores constitucionais, seja efetivamente preservado (...) A dignidade da pessoa humana fornece, portanto, ao intérprete uma pauta valorativa essencial à correta aplicação da norma e à justa solução do caso concreto.<sup>269</sup>

Mas afinal, qual o conceito de dignidade da pessoa humana? Ingo Wolfgang Sarlet apresenta um conceito que, sintetiza bem o rol de proteções estabelecido pela dignidade da pessoa humana:

<sup>266</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 68.

<sup>267</sup> MARTINS, Fladimir Jerônimo Belinati. **Dignidade da Pessoa Humana: princípio constitucional fundamental**. Curitiba: Juriá, 2003. p. 47-48.

<sup>268</sup> Ibidem, p. 51.

<sup>269</sup> Ibidem, p. 63.

temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva de 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 co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.<sup>270</sup>

Todavia, referido autor pondera que

quando se fala – no nosso sentir equivocadamente – em direito à dignidade, se está, em verdade, a considerar o direito a reconhecimento, respeito, proteção e até mesmo promoção e desenvolvimento da dignidade, podendo inclusive falar-se de um direito a uma existência digna, sem prejuízo de outros sentidos que se possa atribuir aos direitos fundamentais relativos à dignidade da pessoa. Por esta razão, considerando que neste sentido estrito – de um direito à dignidade como concessão – efetivamente poder-se-á sustentar que a dignidade da pessoa humana não é e nem poderá ser, ela própria, um direito fundamental.<sup>271</sup>

O tributo deve estar baseado no interesse social e, conforme já visto anteriormente, precisa observar a possibilidade-dever que, cada um possui, o que conseqüentemente refletirá na verificação de qual a medida do sacrifício individual, “sob pena de pôr em risco a continuidade do influxo dos meios de que necessita, pela destruição da célula produtora desses recursos, e, também aqui, frustrar a sua manutenção”.<sup>272</sup>

A desigualdade tributária, além de ferir valores jurídicos como a justiça e a segurança, afeta, muitas vezes, os direitos humanos, uma vez que, acaba gerando discriminações e ferindo, com isto, os preceitos básicos da Constituição Federal elencados no seu artigo 5º.

Para Carlos Araújo Leonetti é preciso que

as necessidades mínimas, básicas, de cada indivíduo, que o habilitem a ter uma vida considerada digna, sejam atendidas. Tais necessidades devem ser supridas, em princípio, pelo próprio indivíduo, ou por sua família, mediante seu trabalho, desde que, por óbvio, disponha de condições para tal e também desde que o ambiente social (ou socioeconômico) o permita. Caso o indivíduo se mostre incapaz de suprir suas necessidades básicas por si ou por sua família, este encargo cabe à Sociedade como um todo, preferencialmente por meio do Estado.<sup>273</sup>

<sup>270</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 60.

<sup>271</sup> Ibidem, p. 71.

<sup>272</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Op. cit., p. 6.

<sup>273</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. Op. cit., p. 175.

Na medida em que, se verificou a necessidade de que o sistema tributário deveria ter por base uma tributação que, levasse em conta a renda do indivíduo, observou-se, também, a necessidade de uma limitação condicionada ao mínimo que, cada pessoa possui para sua existência. Ou melhor, “os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da imposição tributária”.<sup>274</sup>

Mínimo existencial e pobreza podem, muitas vezes, serem confundidos, porém a tributação deve proteger, é o mínimo existencial, livrando do campo de incidência aqueles que não possuem o mínimo necessário para o seu próprio sustento.

O mínimo vital é um direito subjetivo do indivíduo, sendo protegido pelo Estado de forma negativa, contra suas intervenções, como é o caso das imunidades fiscais, e de forma positiva, através das suas prestações.<sup>275</sup> Trata-se, pois, de um direito que apresenta “dupla face, uma vez que, se apresenta de uma forma negativa e positiva, sempre buscando preservar as condições mínimas de existência e a própria liberdade”.<sup>276</sup>

Contudo, ele não tem “dicção normativa específica”, estando compreendido em diversos princípios constitucionais. Pode-se dizer que ele é:

pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; 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 conseqüências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da constituição nem em catálogo preexistente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados.<sup>277</sup>

Assim, o legislador deverá fazer um juízo de valor e verificar se, a tributação não está atingindo nem o mínimo de existência e nem o máximo de imposição, para que, o contribuinte

---

<sup>274</sup> MEIRELLES, José Ricardo. Op. cit., p. 334.

<sup>275</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 164-165.

<sup>276</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana**: entre direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 182.

<sup>277</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 151.

não seja privado do necessário para ter uma vida digna e, nem tenha seus bens confiscados por meio dos tributos.<sup>278</sup>

Este direito, “às condições mínimas de existência humana digna não pode ser objeto de intervenção do Estado”, ao contrário exige do mesmo prestações positivas<sup>279</sup>, pois está expresso no artigo 3º, inciso III da CF que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

A tributação deve, portanto, “proceder a uma isenção no que se refere à quota necessária ao *mínimo vital pessoal e familiar*, eis que, a atitude de concorrer às despesas públicas começa somente após, a satisfação das necessidades pessoais e familiares dos contribuintes”.<sup>280</sup>

Na opinião de Ricardo Lobo Torres,

carece o mínimo existencial de conteúdo específico. Abrange qualquer direito, ainda que originalmente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação, etc.), considerando em sua dimensão essencial e inalienável. Não é imensurável, por envolver mais os aspectos de qualidade que de quantidade, o que torna difícil estremá-lo, em sua região periférica, do máximo de utilidade (maximum welfare, Nutzenmaximierung), que é princípio ligado à idéia de justiça e de redistribuição da riqueza social.<sup>281</sup>

E mais, segundo José Casalta Nabais,

a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é uma expressão da idéia *primum viver, deinde tributum solvere*.<sup>282</sup>

<sup>278</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos:** Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 465.

<sup>279</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 141.

<sup>280</sup> MEIRELLES, José Ricardo. Op. cit., p. 336.

<sup>281</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 144.

<sup>282</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos:** Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Op. cit., p. 522.

De acordo com todo o exposto, pode-se concluir que, o princípio da capacidade contributiva “é um poderoso instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual, as desigualdades sociais sejam reduzidas e, a pobreza e marginalização erradicadas ou minimizadas”.<sup>283</sup>

Contudo, para Ricardo Lobo Torres, o princípio da capacidade contributiva, que está ligado à ideia de justiça, muito pouco tendo a ver com questão do mínimo existencial, que está atrelado à ideia de liberdade e direitos humanos. Para ele, no que tange ao mínimo vital a capacidade contributiva, tem importância negativa, pois a “imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva”.<sup>284</sup>

Colocando de outra forma, ele refere que:

as condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem como a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento e jamais o seu fundamento.<sup>285</sup>

Utilizando as palavras de Marciano Buffon podemos dizer que,

os princípios basilares e os objetivos fundamentais mencionados pela Carta de 1988 (arts. 1º e 3º) só poderão ser alcançados se a carga tributária for dividida de uma forma proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão, tendo em vista que, se isso não ocorrer, as desigualdades sociais, ao invés de serem reduzidas, serão ampliadas, a miséria continuará aviltado a dignidade humana, e a meta da solidariedade social permanecerá como mera utopia acadêmica.<sup>286</sup>

Ou seja, o princípio da capacidade contributiva se, utilizado como parâmetro para majoração e instituição dos tributos, quando assim for possível, é um grande instrumento contra a desigualdade social que, uma carta tributária mal dividida pode vir a gerar. Além do que, através dele, poder-se-á ter uma sociedade onde a dignidade da pessoa humana seja verdadeiramente respeitada.

<sup>283</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana:** entre direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 180.

<sup>284</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 163.

<sup>285</sup> Ibidem, p. 164.

<sup>286</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana:** entre direitos e deveres fundamentais. Op. cit., p. 175.

### 4.3.1 Definição e preservação do mínimo existencial frente à tributação

Mas afinal, o que significa defender a ideia de mínimo existencial? Significa reconhecer que existe um mínimo que é indispensável ao ser humano para que tenha uma vida digna.

O mínimo existencial não é assunto apenas dos dias atuais, ele sempre teve grande importância na história da fiscalidade moderna, como bem lembra Ricardo Lobo Torres<sup>287</sup> (autor que de longa data se preocupa com este tema, por isto o presente item está embasado em seus textos e ideias), em um pequeno resumo acerca do assunto no decorrer do tempo:

1) Estado Patrimonial – do desmoronamento da estrutura feudal até o final do século XVIII, os pobres não possuíam imunidade tributária. A estrutura era injusta e deficitária, prejudicial à liberdade e à dignidade humana. A forma de assistência (Igreja e cristãos ricos) estimulava a mendicância. A justificativa apresentada era a proporcionalidade dos impostos, onde os ricos pagariam mais que os pobres;

2) Estado de Polícia – fase final do patrimonialismo – procura-se aliviar a tributação dos pobres e transferir para o Estado, a sua proteção. Inicia-se a defesa da progressividade da tributação, limitada pela imunidade do mínimo existencial. Retirou-se do campo de incidência fiscal, aqueles que não possuíam riqueza mínima para seu sustento;

3) Estado Fiscal de Direito – estrutura-se a imunidade do mínimo existencial e a assistência social aos pobres. A tributação passa a ser feita com fundamento na capacidade contributiva e na progressividade, o que proíbe a incidência sobre a parcela mínima, necessária à existência humana digna (limita o poder fiscal do Estado). A imunidade do mínimo existencial protege, também, contra a incidência de taxas remuneratórias de prestações estatais positivas. Cumpre referir, contudo, que nesta fase inicial do capitalismo e do liberalismo, o tratamento dado aos pobres era extremamente rígido, principalmente a classe assalariada;

---

<sup>287</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit. p. 138-140.

4) Estado Social Fiscal – que o Estado de Direito dos dias atuais – aprofunda-se a meditação sobre o mínimo existencial, agora sob a ótica dos direitos humanos e do constitucionalismo.

O Estado, assim falando na atual concepção sobre o assunto, não pode intervir para prejudicar as condições mínimas de sobrevivência dos cidadãos.

No Brasil, o mínimo existencial faz parte das chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar e passou a integrar o ordenamento jurídico nacional já da Constituição de 1946, em que estabelecia, no seu artigo 15, parágrafo primeiro, que eram 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”.

Atualmente, a Carta Magna de 1988, trata apenas de forma indireta do mínimo existencial, como são os casos, por exemplo, dos artigos 3º, inciso III, 6º e 7º.

Contudo, quando se fala neste assunto, não se pode pensar apenas em algo apenas no Brasil. Ele é uma preocupação mundial. Como demonstração de que, esta preocupação não é apenas local e para reforçar a importância do tema, pode-se citar como exemplo o delimitado na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, artigo 25, nº 1:

Toda pessoa tem direito a um padrão de vida adequado, que lhe assegure a si e sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, assistência médica e os serviços sociais necessários, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou em outros casos de perda dos meios de subsistência por circunstâncias independentes de sua vontade.

O mínimo existencial consiste, pois, em uma verdadeira isenção contra a incidência fiscal, sobre os que não tem capacidade contributiva e, se fundamenta nas condições iniciais de liberdade (sem o mínimo necessário para sobrevivência humana desaparecem as condições iniciais de liberdade (liberdade de<sup>288</sup>), eis que, ela fundamenta a luta contra a miséria e a pobreza absoluta e, afinal, fornece as condições inicial de superação da própria injustiça social), na felicidade (o mínimo existencial está imbricado ao problema da felicidade do homem - felicidade esta, sinônimo de boa qualidade de vida), nos direitos humanos (que são

---

<sup>288</sup> Importante frisar que não se pretende aqui trazer qualquer discussão acerca do conceito de liberdade, pois como referido pelo próprio autor, o tema é bastante controverso.

considerados: inerentes à pessoa humana, de direito público subjetivo, com validade *erga omnes*, e dotado de historicidade, não se limitando ao rol apresentado pela Constituição de 1988) e no princípio da igualdade (a igualdade assegura a proteção contra a pobreza absoluta, pois resulta na desigualdade social)<sup>289</sup>.

Conclui-se, então que, o mínimo existencial é um direito subjetivo da pessoa humana que a protege contra a intervenção do Estado e lhe garante as prestações estatais (são os chamados *status negativus* e *status positivus*)<sup>290</sup>.

Para Ricardo Lobo Torres, há uma certa confusão quando se fala em mínimo existencial (que são os direitos fundamentais sociais) e direitos sociais (aqui se pensando no seu *status positivus*), pois de acordo com seu entendimento

os direitos sociais se transformam em mínimo existencial quando são tocados pelos interesses fundamentais ou pela jusfundamentalidade. A idéia de mínimo existencial, por conseguinte, se confunde com a de direitos fundamentais *stricto sensu*.<sup>291</sup>

Entretanto, referido autor afirma que uma diferença, de grande importância, está no fato de que os direitos sociais e econômicos dependem da reserva de lei orçamentária (reserva do possível) e, do empenho da despesa pela Administração, já o mínimo existencial não depende do orçamento e nem de políticas públicas. Desta forma, o próprio

Judiciário pode determinar a entrega das prestações positivas, eis que tais direitos fundamentais não se encontram sob a discricionariedade da Administração e do Legislativo, mas se compreendem nas garantias institucionais da liberdade, na estrutura dos serviços públicos essenciais e na organização de estabelecimentos públicos (hospitais, clínicas, escolas primárias, etc.).<sup>292</sup>

Contudo, um alerta que deve ser dado a este respeito, é o de que, apesar da reserva do possível não prevalecer sobre o direito fundamental ao mínimo existencial, ele deve observar

<sup>289</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 146-153.

<sup>290</sup> Ibidem, p. 164.

<sup>291</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A Metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimo Existencial. In: **Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 2.

<sup>292</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). **Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 73-74.

a reserva do orçamento, ou seja, a superação da omissão deixada pelo legislador, ou a lacuna orçamentária, deve ser realizada por instrumentos orçamentários, pois nada deve ser realizado à margem da Constituição Federal<sup>293</sup>.

Já o *status negativus* do mínimo existencial, diz respeito às chamadas imunidades fiscais, e que está mais diretamente ligado ao estudo aqui proposto, pois representa a proteção à subsistência que todo cidadão tem, possua ele mais ou menos condições financeiras.

Estas imunidades podem ser classificadas em implícitas e explícitas. As implícitas são consideradas pré-constitucionais e, apesar de não virem expressamente contidas na Constituição, devem ser respeitadas. As explícitas, por lógico, são as contempladas no próprio texto constitucional<sup>294</sup>.

O que resta claro, na verdade, é que o respeito ao mínimo existencial é função dos três poderes da União (legislativo, executivo e judiciário), cada um, de acordo com suas prerrogativas constitucionais, sob pena de estarem incorrendo em infração, ao princípio da dignidade da pessoa humana.

#### 4.3.2 A dignidade da pessoa humana no Estado Democrático de Direito

A dignidade da pessoa humana, como bem lembra José Afonso da Silva, é “um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida”.<sup>295</sup>

Necessário, primeiramente, que se reconheça a dignidade da pessoa humana, como valor primordial do nosso ordenamento jurídico, como princípio fundamental que confere unidade aos direitos fundamentais dos indivíduos.

Conforme anteriormente referido, a dignidade da pessoa humana vem consagrada expressamente como um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. Ela foi posta na Constituição de 1988, na condição de princípio e, não apenas, como direito ou garantia fundamental.

---

<sup>293</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). **Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”**. Op. cit. p. 75-76.

<sup>294</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Op. cit. p. 165-171.

<sup>295</sup> SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. Op. cit. p. 106.

O próprio constituinte reconheceu, como bem lembra Ingo Wolfgang Sarlet, que “é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que, o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal”.<sup>296</sup>

A dignidade da pessoa humana é, pois, inerente à natureza humana, mas também, é fruto do trabalho de diversas gerações e da humanidade de uma forma geral. Ela possui um sentido cultural e, desta forma, acaba sendo limite e tarefa dos poderes estatais, da comunidade em geral e de cada um individualmente<sup>297</sup>.

Nestas condições de limite e tarefa dos poderes públicos, importante a afirmação de Podlech, trazida por Ingo Wolfgang Sarlet, onde ele afirma que

na condição de limite da atividade dos poderes públicos, a dignidade necessariamente é algo que pertence a cada um e que não pode ser perdido ou alienado, portanto, deixando de existir, não haveria mais limite a ser respeitado (este sendo considerado o elemento fixo e imutável da dignidade). Como tarefa (prestação) imposta ao Estado, a dignidade da pessoa reclama que este guie as suas ações tanto no sentido de preservar a dignidade existente, quanto objetivando a promoção da dignidade, especialmente criando condições que possibilitem o pleno exercício e fruição da dignidade, sendo portanto dependente (a dignidade) da ordem comunitária, já que é de se perquirir até que ponto é possível o indivíduo realizar, ele próprio, parcial ou totalmente, suas necessidades existenciais básicas ou se necessita, para tanto, do concurso do Estado ou da comunidade<sup>298</sup>.

A dignidade da pessoa humana expressa a autonomia da mesma, uma vez que está ligada a ideia de autodeterminação nas decisões fundamentais à existência, e requer prestações positivas do Estado. Assim, as prestações estatais devem estar voltadas a garantir uma existência digna à pessoa humana e, por consequência, a garantir a igualdade dos cidadãos.

Este princípio é também traduzido em outros dispositivos da Constituição Federal de 1988, dos quais são exemplo os seguintes artigos:

a) o artigo 170, prevê que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por finalidade, assegurar uma existência digna a todos, de acordo com os ditames da justiça social;

---

<sup>296</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). **Direitos Fundamentais:** orçamento e “reserva do possível”. Op. cit., p. 74.

<sup>297</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 51-52.

<sup>298</sup> Podlech *apud* SARLET, Ingo Wolfgang. Op. cit., p. 52-53.

b) o artigo 205, estabelece que a educação será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho;

c) o artigo 226, parágrafo sétimo estatui que, o planejamento familiar é livre decisão do casal e deve ser fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, cabendo ao Estado, propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito.

Conclui-se então que, o princípio da dignidade da pessoa humana, garante que todos tenham condições mínimas de subsistência, conforme já referido.

Assim, sempre que se estiver diante de uma situação concreta que exija algum tipo de interpretação, esta deve ser feita tendo em vista a realização da dignidade do homem, sob pena de ser injusta.

Pode-se dizer desta forma, que a dignidade é inseparável do homem, por isto, está no ápice do sistema jurídico. Ela exprime as estimativas e finalidades a serem alcançadas pelos particulares e pelo próprio Estado.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho que procura demonstrar qual a relação do princípio da capacidade contributiva com a desigualdade social, na medida em que a aplicabilidade do princípio deve ocorrer de acordo com a capacidade econômica dos indivíduos, precisou percorrer por diversos caminhos.

Primeiramente, mostrou-se necessária uma breve abordagem acerca do Estado, mais especificamente do Estado Social (ou Estado do Bem-Estar Social, ou Estado Providência, ou *Welfare State*) e do Estado Democrático de Direito, modelo atualmente vigente no Brasil. Por esta análise verificou-se que com a passagem do Estado Social ao Estado Democrático de Direito começou a ocorrer um direcionamento ainda maior das ações do Estado para a construção de uma sociedade menos desigual.

Com o Estado Democrático de Direito pode-se visualizar o surgimento de um conceito que busca conjugar as preocupações sociais com as garantias jurídicas e legais dos cidadãos e, com as conquistas democráticas que ocorreram até então. Ou seja, além de se preocupar com a existência de uma vida digna para o homem, preocupa-se com a sociedade como um todo.

Esta preocupação com a igualdade trouxe um tratamento diferenciado para as questões sociais e utiliza a lei como instrumento finalístico de transformação da sociedade (a lei deve influenciar na realidade social), reestruturando as relações sociais através da unidade formal do sistema legal, em cujo ápice deve estar a Constituição.

Assim, o Estado Democrático de Direito apresentou uma profunda transformação nos moldes anteriores.

No Brasil, o conceito de Estado Democrático de Direito está estampado no artigo 1º da Constituição Federal de 1988 e define os contornos do Estado brasileiro.

A Carta Magna de 1988 proporciona a consagração expressa do princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado. Em vista disto, preocupa-se com os direitos fundamentais prestacionais, exigindo condutas positivas do Estado e dos próprios destinatários das normas, e com os direitos de defesa, exigindo, por conseguinte, uma abstenção por parte do Estado.

Outra garantia trazida pela Carta Constitucional de 1988 foi o direito à segurança, seja jurídica ou social, que se revela no direito à proteção contra atos do poder público e dos particulares que venham a violar os direitos fundamentais.

Esta Constituição consagrou um Estado fundado na dignidade da pessoa humana e que tem como grande desafio realizar uma justa distribuição de renda, a fim de combater as grandes diferenças sociais existentes no país. E, uma das maneiras existentes para que isto aconteça é utilizar os tributos como instrumentos atenuadores destas diferenças.

Contudo, quando se fala, nos dias de hoje, em Estado Democrático de Direito, torna-se inevitável mencionar, sobre crise financeira/econômica que se propagou a partir de 2008 e, que acaba por refletir no processo de transformação do Estado.

A causa direta desta crise foi a concessão de empréstimos hipotecários, nos Estados Unidos da América, para pessoas que se sabia não terem, ou que não teriam, condições de pagá-los. A crise financeira de 2007-2008 está, pois, associada à dominação financeira, na medida em que a pretensão era substituir o Estado pelo mercado.

Esta crise trouxe a oportunidade de se repensar algumas questões de fundamental importância para a ordem mundial, além de fazer com que as mudanças que o atual modelo vem passando fossem percebidas, como a necessidade de ajuda mútua entre os Estados.

Após todas estas colocações iniciais sobre o Estado Democrático de Direito analisou-se o funcionamento do Sistema Constitucional Tributário neste modelo estatal, que somente consegue atingir seus objetivos se atender determinadas condições, dentre elas, a arrecadação de recursos por meio da tributação.

Verificou-se, também, que há necessidade de que este sistema tributário seja forte/eficiente para que o Estado consiga desempenhar suas tarefas. E isto pressupõe que tenha: recursos financeiros em número suficiente para satisfação destes direitos, estrutura organizada das despesas públicas, orçamento público organizado e taxa de crescimento do rendimento nacional média ou elevada.

Desta forma, não se pode falar em concretização dos direitos fundamentais sem que haja contribuição financeira por parte dos cidadãos, eis que os cidadãos possuem o dever de pagar tributos.

Assim, todo indivíduo possui: deveres e direitos fundamentais. Deveres estes que acabam sendo esquecidos por boa parte da doutrina contemporânea, o que não ocorre com os direitos fundamentais.

Contudo, a concretização da dignidade da pessoa humana não será possível, sem que os direitos e os deveres fundamentais sejam cumpridos, pois ambos fazem parte do Estado Democrático de Direito.

Os direitos fundamentais, diferentemente do que se possa imaginar, não precisam vir expressos na Constituição, podem, simplesmente, estar consagrados de forma implícita, e têm como destinatários todas as pessoas, sejam físicas ou jurídicas.

Vale lembrar que, os deveres fundamentais são necessários quando se vive em uma sociedade, haja vista que a harmonia da convivência será possível na medida em que todos estejam preocupados com o bem comum.

Dentre estes deveres fundamentais está o de pagar tributos, pois o Estado somente conseguirá cumprir suas tarefas na medida em que tiver recursos para tanto. A tributação, nesta esteira, é o meio mais adequado para que o Estado cumpra seus objetivos.

A questão da tributação está posta na Constituição Federal de 1988, especialmente no capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”. Por se tratar de um sistema, as normas estão postas de forma hierarquizada, porém convergindo para um mesmo fim.

O sistema constitucional tributário dispõe sobre os poderes de tributação do Estado e, sobre as limitações impostas a ele, através das normas (princípio ou regras), sendo que as inferiores devem buscar validade nas superiores, pois toda a interpretação que se venha a fazer deve estar vinculada ao fim expresso contido na Constituição.

Todavia, sempre que se fala em Constituição e normas constitucionais, surge o problema da distinção entre as regras (utilizadas para concretizar os princípios e com eles devem estar em consonância) e os princípios constitucionais (servem de fundamento às regras). Ou seja, princípios e regras são espécies necessárias de norma jurídica e fazem parte da estrutura de um sistema constitucional.

A Constituição de 1988 trata da matéria tributária por meio da repartição de competências, da partilha direta e indireta do produto da arrecadação e dos princípios e limitações ao poder de tributar. Dentre estes pontos, o que foi abordado no trabalho diz respeito aos princípios constitucionais que, são o alicerce do ordenamento jurídico, estejam ou não expressos na Constituição.

Dentre os princípios constitucionais existentes, o presente estudo procurou eleger aqueles que possuem maior relevância com a matéria objeto da pesquisa, que são:

1) princípio da legalidade – segundo ele, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Este princípio é uma das colunas mestras do direito tributário, pois garante segurança frente à tributação, eis que não basta a simples autorização da lei para que alguém seja tributado, é preciso uma exaustiva e completa definição do fato tributável, salvo algumas exceções, como é o caso da permissão

constitucional de o Poder Executivo altere as alíquotas dos impostos de importação, mediante certos requisitos previstos em lei;

2) princípio da irretroatividade – dispõe que, a lei não pode prejudicar o direito adquirido, a coisa julgada e ato jurídico perfeito, ou seja, a lei não pode ser aplicada a fatos passados;

3) princípio da anterioridade – estabelece este princípio (especificamente aplicável ao direito tributário) que, a lei que criou ou majorou o tributo deve ser anterior ao exercício financeiro em que ele está sendo cobrado, salvo exceções que visem atender políticas com objetivos extrafiscais;

4) princípio da igualdade – é tido com um dos alicerces da Constituição Federal de 1988, eis que assegura isonomia a todos os cidadãos (é uma garantia dos indivíduos), na medida em que proíbe o tratamento desigual entre equivalentes. Este princípio é a base na qual se fundamenta o princípio da capacidade contributiva.

Estes princípios que são colunas mestras do direito tributário, por resguardarem os principais valores constitucionais, dão suporte ou são basilares do princípio da capacidade contributiva.

Outro ponto que gera diversos entendimentos por parte da doutrina diz respeito ao conceito de capacidade contributiva: a) o que estabelece que, ela equivale à disponibilidade financeira; b) o que afirma que, deve ser observada caso a caso, mediante avaliação patrimonial e da carga tributária suportada pelo contribuinte; c) o de que a lei deve escolher e dimensionar as manifestações de capacidade; e, d) o que cria a noção de capacidade contributiva vinculada ao pressuposto de fato do tributo (verifica se o sujeito indica ou manifesta ter capacidade contributiva).

Este último entendimento, o mais recente, exige que a capacidade contributiva esteja atrelada a fatos que indiquem a aptidão que as pessoas possuem para contribuir. Por isto diz-se que, é um conceito com certa margem de indefinição, a ser delineada na análise de cada situação.

De qualquer forma, tributar alguém de acordo com sua capacidade contributiva nada mais é do que assegurar que as pessoas que possuem igual capacidade paguem os mesmos

impostos e, também, que quem não possui capacidade seja excluído da hipótese de incidência dos tributos.

Isto contribui para que os objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito sejam cumpridos, pois proporciona uma diminuição nas situações de desigualdades existentes, sem coibir a cobrança de tributos que, como já mencionado, é dever fundamental de todo cidadão. Ou seja, a tributação realizada de acordo com a capacidade contributiva é um direito e um dever de cidadania.

Percorrida esta primeira parte, é imperioso adentrar no estudo sobre o princípio da capacidade contributiva que, está expressamente previsto na Carta Magna de 1988 (artigo 145, parágrafo primeiro), na categoria de princípio geral do sistema tributário, o que lhe confere *status* de princípio informador da tributação.

Assim, o princípio da capacidade contributiva deve ser visto como condição e pressuposto para a tributação e, por estar expresso na Constituição, sua efetividade não pode ser discutida. Ele determina que o sacrifício ao ser tributado seja igual a todos os cidadãos.

Este princípio impõe, na verdade que, a tributação não pode reduzir o patrimônio do contribuinte e, nem mesmo, privá-lo dos direitos básicos que lhe são assegurados (saúde, educação, alimentação, vestuário, habitação e lazer), sob pena de se estar ocasionando a própria inviabilidade da forma social. O que o contribuinte tem é a possibilidade-dever de contribuir para o custeio do Estado, haja vista que a concretização dos direitos fundamentais e, por conseguinte a redução das desigualdades sociais existentes, somente será alcançada se houver uma justa distribuição da carga tributária, o que se dá pela observância da capacidade contributiva dos cidadãos.

Pode-se afirmar então que, a igualdade fiscal almejada pelo princípio da capacidade contributiva nada mais é do que a distribuição do bem comum a todos e a contribuição de cada um para com a coletividade.

Resumidamente pode-se afirmar que, um tributo não pode ser instituído sem que haja riquezas para comportá-lo, eis que objetiva preservar: o contribuinte e a norma de incidência.

E, tributo é uma obrigação jurídica de conteúdo econômico em que, o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o cumprimento de um dever jurídico.

Na Constituição Federal encontram-se várias espécies tributárias, dentre elas, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, sendo que o princípio da capacidade contributiva é aplicável de maneira bem mais ampla nos impostos, uma vez que sua hipótese de incidência não está vinculada a uma atuação estatal.

Disto depreende-se que essa modalidade de exação (impostos) só pode fundar-se na capacidade contributiva do sujeito passivo que realiza comportamento indicador de riqueza, que não foi, de nenhuma maneira, provocada ou proporcionada pelo Poder Público.

Costuma-se dizer que os impostos podem ser: pessoais e, neste caso, representam a verdadeira tributação justa pois, procura-se as condições individuais do sujeito passivo, procurando não atingir o indispensável à sua manutenção e de sua família; indiretos, que acabam não realizando com a perfeição desejada o princípio da capacidade contributiva, eis que aqueles que possuem maior riqueza pagam tributos da mesma forma (mesmo nível) que aqueles que não a possuem. Por isto é que, nos impostos indiretos ocorre a chamada realização imperfeita do princípio da capacidade contributiva, levando-se em conta o contribuinte final.

Nesta esteira, muitos doutrinadores, como Misabel Abreu Machado Derzi, defendem que os impostos indiretos não podem ser graduados de acordo com a capacidade contributiva dos cidadãos e, por isto, são regidos pelo princípio da seletividade em função da essencialidade.

Entretanto, a par da regra geral (impossibilidade de observar a capacidade contributiva na tributação objetiva), em certas situações isto é plenamente possível.

Com relação às demais espécies anteriormente referidas, taxas e contribuições de melhorias, costuma-se dizer que, o princípio da capacidade contributiva realiza-se de forma negativa, tendo em vista que acontecem reduções e remissões dos valores quando se está diante de pessoa que não tem capacidade econômica.

As taxas, como foi visto, devem fazer referência à pessoa do contribuinte que é obrigado pelo pagamento, pois elas serão cobradas pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição ou em razão do exercício do poder de polícia do Estado.

Todavia, apesar de a doutrina ser bastante dividida quando o assunto é a aplicação ou não do princípio da capacidade contributiva às taxas, necessário é reconhecer que a capacidade econômica do cidadão é irrelevante quando se está diante de fato gerador das taxas, salvo quando, a cobrança deste tributo venha desrespeitar outros direitos fundamentais protegidos pela Constituição, como é o caso do desrespeito ao mínimo vital e à dignidade da pessoa humana.

A contribuição de melhoria, da mesma forma, tendo em vista que são instituídas para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária. E, estas melhorias,

apesar de serem consideradas aumento de riqueza, acontece apenas de forma indireta, pois a atuação estatal teve como destinatário específico a coletividade e não o contribuinte.

Desta forma, assim como as taxas, o princípio da capacidade contributiva seria aplicável às contribuições de melhorias, somente quando sua cobrança caracterizasse uma afronta aos preceitos fundamentais da Constituição Federal.

A par da idéia de ser ou não aplicável às diversas espécies tributárias contempladas no ordenamento jurídico pátrio, incontestável que, o princípio da capacidade contributiva deve dar o norte da tributação, quando se está diante de um Estado Democrático de Direito.

Toda esta discussão se coloca em virtude de que a tributação é um dos meios pelos quais o Estado realiza suas finalidades. E, também em busca destes fins é que, o Estado se utiliza da extrafiscalidade, majorando ou minorando as alíquotas dos impostos sem qualquer aferição da capacidade contributiva dos sujeitos, eis que possui metas não necessariamente arrecadatórias.

A dúvida que surge é se extrafiscalidade e capacidade contributiva seriam compatíveis, pois aquela é uma exceção ao princípio. No entanto, a orientação é no sentido de tentar compatibilizar estes dois institutos para que o mínimo vital seja resguardado.

Entretanto, mesmo que o princípio da capacidade contributiva não seja observado quando se estiver diante da extrafiscalidade, não se pode conceber um tratamento tributário desigual entre os cidadãos, pois seu objetivo é estimular ou desestimular determinados comportamentos. Em outras palavras, se a extrafiscalidade for utilizada para efetivação dos princípios constitucionais e direitos fundamentais, com o intuito de redução das desigualdades sociais, estará se mostrando perfeitamente compatível com o Estado Democrático de Direito.

Mas afinal, o que seria este mínimo vital?

No Brasil, ele passou a integrar o ordenamento jurídico já em 1946, sendo que, atualmente, está previsto apenas de forma indireta na Constituição Federal. Ele é uma isenção contra a incidência fiscal sobre quem não possui capacidade contributiva, é um direito subjetivo da pessoa humana e, se fundamenta: nas condições iniciais de liberdade, na felicidade, nos direitos humanos e na igualdade.

Segundo ele a pessoa não pode ser tributada naquilo que lhe é necessário para ter uma vida considerada digna, pois se assim não ocorrer se estará ferindo o princípio que dá sustentação ao Estado Democrático de Direito e confere unidade aos direitos fundamentais dos indivíduos, qual seja, o da dignidade da pessoa humana.

A dignidade da pessoa humana é inerente à natureza humana e expressa a autonomia da mesma, uma vez que está ligada a ideia de autodeterminação nas decisões fundamentais à existência, e requer prestações positivas do Estado.

Assim, todas as prestações estatais devem estar voltadas a garantir além de uma existência digna à pessoa humana, a igualdade dos cidadãos.

Tendo em vista todo o abordado, conclui-se, como já amplamente discutido que, a tributação por parte do Estado é necessária à sua manutenção, e em sendo assim deve ser realizada. E isto não se discute.

O que procurou ser analisado aqui é a utilização do princípio da capacidade contributiva pois, se aplicado como parâmetro para majoração e instituição dos tributos, sempre que isto se fizer possível, é um grande instrumento contra a desigualdade social que, uma carga tributária mal dividida pode vir a gerar. Além do que, através dele, pode-se pensar em uma sociedade onde a dignidade da pessoa humana seja verdadeiramente respeitada.

## REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. 3ª ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ALVES, Cleber Francisco. **O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana: o Enfoque da Doutrina Social da Igreja**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo; Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARBOSA, Waldir (org.). **Estado e poder político: da afirmação da hegemonia burguesa à defesa da revolução social**. Goiânia: Ed. Da UCG, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicolas; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. 5ª ed. Coordenação da Tradução: João Ferreira. Brasília: Editora UnB, 2000.

BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **As crises do Estado e da Constituição e a Transformação Espacial dos Direitos Humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

\_\_\_\_\_. (org.). **O Estado e suas crises**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

\_\_\_\_\_; STRECK, Lenio Luiz (orgs.). **Entre Discursos e Culturas Jurídicas**. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU & Progressividade: igualdade e capacidade contributiva**. Curitiba: Juruá, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHEVALLIER, Jacques. **O Estado Pós-Moderno**. Tradução: Marçal Justen Filho. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Imposto de Renda e Capacidade Contributiva**. Disponível em: <http://www.cjf.jus.br/revista/numero22/artigo04.pdf> Acesso em 23 ago. 2008. p. 27.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 100, jan-2004.

DULCI, Otavio Soares. Economia e política na crise global. In: **Estudos avançados**. Vol. 23, no. 65. São Paulo. 2009 Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142009000100008&script=sci\\_arttext&tlng=e!n](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142009000100008&script=sci_arttext&tlng=e!n)> Acesso em: 15 de abr. 2010.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

GARCIA-PELAYO, Manuel. **Las transformaciones del Estado contemporâneo**. 13<sup>a</sup>. ed. Madrid: Alianza, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. **Substituição Tributária: Antecipação do Fato Gerador**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Manual de direito financeiro e tributário**. 5<sup>a</sup>. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Globalização e exclusão**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=68>>. Acesso em: 07 de set 2008.

MARTINS, Flademir Jerônimo Belinati. **Dignidade da Pessoa Humana: princípio constitucional fundamental**. Curitiba: Juriá, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. Primeiro Volume. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004.

\_\_\_\_\_. **Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2005.

NOVAIS, Jorge Reis. **Contributo para uma Teoria do Estado de Direito: do Estado de Direito liberal ao Estado social e democrático de Direito**. Coimbra: Faculdade de Coimbra, 1987.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código à Luz da Doutrina e Jurisprudência.** 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

RIBEIRO DA SILVA, Paulo Cezar. **Imposto Zero! A Cesta Básica pede Socorro!**. Disponível em: <[http://www.craes.org.br/arquivo/artigoTecnico/Artigos\\_Imposto%20zero\\_36.pdf](http://www.craes.org.br/arquivo/artigoTecnico/Artigos_Imposto%20zero_36.pdf)> Acesso em 29 set. 2010.

RICUPERO, Rubens; BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; OCAMPO, José Antonio; NASSIF, Luis. **A crise internacional e seu impacto no Brasil.** Estudos avançados. Vol. 22, no.64. São Paulo. Dec. 2008 Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142008000300012&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142008000300012&script=sci_arttext)> Acesso em: 25 de mar. 2010.

ROSANVALLON, Pierre. **A crise do Estado-providência.** Tradução: Joel Pimentel de Ulhôa. Goiania: Editora da UFG; Brasília: Editora da UnB, 1997.

ROTH, André-Noël. O Direito em Crise: Fim do Estado Moderno? In: FARIA, José Eduardo (organizador). **Direito e globalização Econômica: Implicações e perspectivas.** São Paulo: Malheiros, 1998.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.** 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_ ; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). **Direitos Fundamentais: orçamento e “reserva do possível”.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

\_\_\_\_\_. **Proibição do retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente e possível.** In: **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado.** Número 15 – setembro/outubro/novembro 2008. Salvador. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/RERE-15-SETEMBRO-2008-INGO%20SARLET.pdf>> Acesso em: 15 de abr. 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

\_\_\_\_\_. **O Estado Democrático de Direito.** Disponível em: <<http://mx.geocities.com/profpito/estado.html>> Acesso em: 07 de jun. 2009.

STRECK, Lenio Luiz; BOLZAN DE MORAIS José Luis. **Ciência Política e Teoria do Estado**. 6. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2008.

\_\_\_\_\_. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**: Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

\_\_\_\_\_. **Hermenêutica Jurídica (em)crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Volume III. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. A Metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimo Existencial. In: **Direitos Fundamentais Sociais**: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

VIANA, Salvador Werneck; MAGALHÃES, Luís Carlos G. de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade. **Tributação e Desigualdade Social no Brasil**. Proposta nº 88/89 de Março/Agosto de 2001.

WOLKMER, Antonio Carlos. **Ideologia, Estado e Direito**. 4ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003.