

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
NÍVEL MESTRADO**

**IVAN LUIZ STEFFENS**

**POR UMA TRIBUTAÇÃO ADEQUADA À CONSTITUIÇÃO:  
UMA LEITURA HERMENÊUTICA DA PRINCIPIOLOGIA CONSTITUCIONAL EM  
MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

**SÃO LEOPOLDO**

**2016**

Ivan Luiz Steffens

Por uma tributação adequada à Constituição:  
uma leitura hermenêutica da principiologia constitucional em matéria tributária

Dissertação apresentada como requisito parcial para  
obtenção do título de Mestre em Direito, pelo  
Programa de Pós-Graduação do Programa de Pós-  
Graduação em Direito da Universidade do Vale do  
Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Marciano Buffon

São Leopoldo

2016

S817p Steffens, Ivan Luiz

Por uma tributação adequada à constituição: uma leitura hermenêutica da principiologia constitucional em matéria tributária / por Ivan Luiz Steffens. -- São Leopoldo, 2016.

272 f. ; 30 cm.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, RS, 2016.

Orientação: Prof. Dr. Marciano Buffon, Escola de Direito.

1.Direito tributário. 2.Direito constitucional. 3.Estado de direito. 4.Hermenêutica (Direito). I.Buffon, Marciano. II.Título.

CDU 34:336.2  
342:336.2

Catálogo na publicação:  
Bibliotecária Carla Maria Goulart de Moraes – CRB 10/1252

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: **"POR UMA TRIBUTAÇÃO ADEQUADA À CONSTITUIÇÃO: UMA LEITURA HERMENÊUTICA DA PRINCIPOLOGIA CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA"** elaborada pelo mestrando **Ivan Luiz Steffens**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 06 de dezembro de 2016.

Prof. Dr. **Leonel Severo Rocha**

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Prof. Dr. Marciano Buffon

Membro: Prof. Dr. Lenio Luiz Streck

Membro: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

*À minha família: Daniele e Isaías*  
*Aos meus pais e irmãos: Pedro Canisio, Maria Cleni, Deise e Ivanir*

## **AGRADECIMENTOS**

À minha esposa, pela paciência e compreensão pelos momentos de ausência.

Aos meus pais, pelo inestimável auxílio.

Ao meu orientador, pelas valorosas contribuições e auxílio.

Ao meu amigo, Mateus Bassani, pelo incentivo e apoio.

*Não é mais possível que continuemos a esconder-nos em nosso tranquilo mundo conceitual, transferindo a outrem a responsabilidade pelo fracasso na administração de uma justiça condizente com os padrões contemporâneos.*

Ovídio Baptista da Silva

## RESUMO

A instituição formal do Estado Democrático de Direito pela Constituição de 1988 introduz uma mudança paradigmática com o compromisso de cunho social de construir uma sociedade livre, justa e solidária. No campo tributário, essa mudança sugere uma tributação voltada à consecução de tais fins, mediante o emprego da função redistributiva, com uma tributação progressiva. Todavia, apesar do novo quadro institucional, a tributação nacional mantém a regressiva, promovendo, assim, uma redistribuição de renda às avessas. O trabalho objetiva abordar a forma como a tributação vem sendo construída e exercida, bem como a sua conformidade com o paradigma do Estado Democrático de Direito. A análise perpassa os contornos conceituais do Estado Democrático de Direito, a influência advinda do Estado Social e do Constitucionalismo Contemporâneo ao pós-guerra e o emprego da função fiscal nesses modelos estatais. No segundo momento, estudam-se os princípios constitucionais em matéria tributária, a partir da Crítica Hermenêutica do Direito, classificados em dois grupos, tendo em vista a sua relação com a segurança jurídica e a solidariedade. Por fim, examina-se a composição da carga tributária e o seu debate nos meios de informação, congregado com a possibilidade de maior transparência na tributação. Também se analisa a possibilidade de redistribuição da carga tributária, mediante a aplicação dos princípios constitucionais nas tributações sobre a renda, o patrimônio e o consumo. Os resultados da pesquisa indicam a necessidade de modificação estrutural da tributação em busca de maior progressividade, diante da atual regressividade, o que pode ser alcançado mediante a utilização do arsenal principiológico já disponibilizado pela Constituição.

**Palavras-chave:** Estado democrático de direito. Constitucionalismo. Crítica hermenêutica do direito. Princípios. Carga tributária. Sistema tributário. Renda. Patrimônio. Consumo.

## ABSTRACT

The formal establishment of the Law and Democratic State by the 1988 Constitution introduces a paradigm shift with the commitment of a social nature to build a free, just and solidary society. In the tax field, this change suggests a targeted taxation to achieve these ends by the use of the redistributive function, with progressive taxation. However, despite the new institutional framework, the national taxation keeps regressive, and has promoted a redistribution of income in reverse. The study aims to address how taxation is being constructed and exercised, as well as its compliance with the paradigm of democratic rule of law. The analysis runs through the conceptual outlines of Law Democratic State, arising influence of the welfare state and Constitutionalism Contemporary post-war and the use of tax function in these state models. In the second phase, the study runs for the constitutional principles on tax matters, from the Hermeneutics of the Law Review, classified into two groups with a view to its relationship with the legal security and solidarity. Finally, it examines the composition of the tax burden and its discussion in the media, gathered with the possibility of greater transparency in taxation. It also analyzes the possibility of redistribution of the tax burden by applying the constitutional principles on taxes on income, wealth and consumption. The survey results indicate the need for structural modification of taxation in search of greater progressivity, given the current regressivity, which can be achieved by using the principle arsenal already provided by the Constitution.

**Keywords:** Law and democratic state. Constitutionalism. Hermeneutics of law critical. Principles. Tax burden. Tax system. Income. Patrimony. Consumption.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Carga Tributária brasileira - 2014 .....	183
Gráfico 2 - Carga Tributária dos países da OCDE e do Brasil - 2013 .....	186
Gráfico 3 - Tributação sobre a renda e ganhos de capital em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013 .....	187
Gráfico 4 - Tributação sobre o patrimônio em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013 .....	188
Gráfico 5 - Tributação sobre a Folha de salários/Previdência em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013 .....	189
Gráfico 6 - Tributação sobre o consumo em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013 .....	190
Gráfico 7 – Alíquota Efetiva e Alíquota Marginal .....	226

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Mercadorias que compõem a cesta básica de alimentos do Estado do Rio Grande do Sul.....	242
--	-----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Progressividade ITCD do Rio Grande do Sul – Lei nº 14.741/2015.....	162
Tabela 2 - Progressividade gradual do ITCD do Rio Grande Sul .....	163
Tabela 3 - Composição da Carga Tributária de 2014.....	183
Tabela 4 - Composição da Carga Tributária – Série histórica - % da Arrecadação – 2005-2009 .....	184
Tabela 5 - Composição da Carga Tributária – Série histórica - % da Arrecadação – 2010-2014 .....	184
Tabela 6 - Progressividade Anual do Imposto de Renda Pessoa Física .....	222
Tabela 7 – Progressividade Mensal do Imposto de Renda Pessoa Física .....	222
Tabela 8 – Contribuição Previdenciária .....	228

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>13</b>
<b>2 DO ESTADO SOCIAL AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....</b>	<b>19</b>
2.1 O Estado Social como Pacto Compromissário de Justiça Social .....	19
2.2 O Contraponto Neoliberal ao Estado Social .....	30
2.3 Constitucionalismo Contemporâneo e o Estado Democrático de Direito .....	41
2.4 A Função Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito.....	50
<b>3 A PRINCIPIOLOGIA CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA LEITURA DE ACORDO COM O PARADIGMA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....</b>	<b>63</b>
3.1 A Crítica Hermenêutica do Direito (CHD) .....	63
3.2 Sentido e o Alcance da Principiologia, a Partir da Crítica Hermenêutica do Direito (CHD).....	82
3.3 Classificação dos Princípios a partir das Dimensões de Direitos Fundamentais.....	101
3.4 Segurança Jurídica .....	109
3.4.1 Princípio da Legalidade .....	111
3.4.2 Princípio da Anterioridade .....	119
3.4.3 Princípio da Irretroatividade.....	123
3.4.4 Princípio da Vedação ao Confisco.....	125
3.4.5 Princípio da Igualdade perante a Lei .....	127
3.5 A Solidariedade em Matéria Tributária.....	130
3.5.1 Cidadania e o Dever Fundamental de Pagar Tributos .....	135
3.5.2 Igualdade Material .....	141
3.5.3 Princípio da Capacidade Contributiva.....	146
3.5.4 Princípio da Progressividade .....	158
3.5.5 Princípio da Seletividade .....	167
3.5.6 Princípio da Preservação do Mínimo Existencial.....	171
3.5.7 Extrafiscalidade .....	174
<b>4 POR UMA TRIBUTAÇÃO ADEQUADA À CONSTITUIÇÃO.....</b>	<b>180</b>
4.1 A Composição da Carga Tributária .....	181
4.2 A Tributação no Debate Público .....	193
4.3 A (Des)Informação Tributária na Tributação Sobre o Consumo.....	200
4.4 Por uma Redistribuição da Carga Tributária .....	205

4.4.1 Tributação sobre a Renda .....	216
4.4.1.1 <i>Remuneração pelo Trabalho</i> .....	221
4.4.1.2 <i>Remuneração pelo Capital</i> .....	230
4.4.2 Tributação sobre o Consumo: Imposto de Valor Agregado.....	237
4.4.3 Tributação sobre o Patrimônio .....	244
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>257</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>263</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A presente dissertação procura abordar a forma como a tributação vem sendo construída e exercida, bem como a sua conformidade com o paradigma do Estado Democrático de Direito, instituído formalmente pela Constituição. A partir da matriz hermenêutica desenvolvida por Lenio Streck, a pesquisa pretende realizar uma abordagem crítica em relação ao atual estado d'arte da tributação brasileira, mediante uma leitura da principiologia constitucional para desvelar a tradição inautêntica que marca a forma de tributar no Brasil. Procura-se demonstrar que o arcabouço de princípios que acompanham o Estado Democrático de Direito e os expressos na Constituição dão sustentação a uma tributação diametralmente oposta ao que vem sendo exercido atualmente.

A Constituição brasileira de 1988 institui formalmente o Estado Democrático de Direito e traz em seu bojo um contexto de direitos reconhecidos ao longo da história para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sob o fundamento da dignidade da pessoa humana e do pluralismo político. Os objetivos perseguidos pelo texto constitucional são a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos. O sistema tributário idealizado pela constituição vem acompanhado desse compromisso fundamental da República Federativa Brasileira, onde assume local de destaque o princípio da capacidade contributiva.

A partir desse paradigma constitucional e estatal, comprometido com a igualdade material e concretização dos direitos fundamentais, é que o modelo tributário deve ser construído. Trata-se de um modelo tributário que privilegia a redistribuição de renda por meio da tributação progressiva, em que princípios como a capacidade contributiva, da extrafiscalidade e da progressividade assumem especial importância.

Contudo, a realidade brasileira tem mostrado que a tributação é fortemente baseada no consumo, gerando um sistema regressivo que não contribui com a concretização daqueles objetivos fundamentais lançados pela Constituição. Isso se faz mesmo que a própria Constituição lance mão de diversos princípios com aptidão de tornar o sistema tributário um instrumento de redistribuição de renda e concretização de direitos fundamentais.

Com a tributação calcada no consumo, a carga tributária brasileira é distribuída de forma desproporcional e sem considerar a capacidade contributiva dos cidadãos. Já o Imposto sobre a Renda, que é o tributo por excelência com melhor capacidade de aferir a capacidade contributiva, é deixado para o terceiro plano na arrecadação nacional. Nesse sentido, a tributação brasileira assume o caráter regressivo, na medida em que não leva em consideração

a capacidade contributiva do contribuinte.

Dessa forma, o problema que se apresenta diz respeito à necessidade de mudar esse quadro mediante a construção de uma filtragem da tributação para que ela colabore na construção dos objetivos fundamentais da República. O conjunto de princípios constitucionais que firmam os pilares da tributação tem muito a dizer sobre a forma da construção desse sistema tributário, razão pela qual sua análise se mostra indispensável.

Portanto, pode-se lançar a seguinte pergunta: é possível que o sistema tributário brasileiro (modo de tributar) venha a se adequar aos princípios constitucionais para que, com isso, possa cumprir com o desiderato de instrumento de concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa Brasileira? Se possível, como fazer isso?

Dessa forma, a pesquisa pretende lançar um contraponto à forma como a tributação vem sendo desenvolvida e esclarecer a importância da principiologia constitucional em matéria tributária para uma tributação adequada à Constituição.

Para atingir tal intento, a pesquisa necessita levantar os contornos do Estado Democrático de Direito e a tradição da qual este modelo estatal decorre, demonstrando como a tributação pode auxiliar no cumprimento das promessas constitucionais e como base em quais pressupostos a função tributária deva ser exercida. Também não se pode deixar de analisar os princípios que a própria Constituição trouxe a lume para guiar a construção do sistema tributário, leitura que necessita de uma abordagem hermenêuticamente adequada aos pressupostos constitucionais, desprendida de influências metafísicas. Tudo isso para analisar a composição da carga tributária e a sua compatibilidade aos pressupostos constitucionais e desvelar a origem das verdadeiras iniquidades do modo de tributar brasileiro e a forma como o cidadão encara a tributação. Ao final, apontam-se algumas sugestões para modificação estrutural da tributação, em vista dos objetivos constitucionais.

Para a compreensão adequada das propostas constitucionais, opta-se pela abordagem a partir da Crítica Hermenêutica do Direito, desenvolvida por Lenio Streck, visto que representa uma mudança paradigmática, trazendo um ferramental hermenêutico que permite desvelar a tradição inautêntica que ainda permeia o modo de tributar brasileiro. Isso se dá por conta da dificuldade de recepção, pela doutrina brasileira, da viragem linguístico-ontológica para superação da metafísica e por não levar em consideração a diferença ontológica entre texto e norma. Além disso, desconsidera que toda interpretação é um ato de construção que se dá no interior do círculo hermenêutico, no qual compete ao intérprete por questão todos os seus prejuízos para verificar sua autenticidade em face do novo paradigma constitucional e da tradição que carrega consigo.

Ademais, a Crítica Hermenêutica do Direito abre as portas para uma adequada compreensão da distinção entre princípios e regras. Ao conjugar as lições de Ronald Dworkin com as propostas da Filosofia Hermenêutica de Heidegger e da Hermenêutica Filosófica de Gadamer, a definição de princípios exsurge como o fundamento das regras jurídicas, possuindo uma força gravitacional de maior ou menor peso diante da compreensão de uma situação concreta.

A partir dos compromissos assumidos pelo modelo estatal e das diretrizes lançadas pelos princípios constitucionais, procura-se abordar a compatibilidade da carga tributária ao paradigma estatal e aos demais princípios informadores da tributação, bem como apontar alguns caminhos reclamados pelos comandos constitucionais.

No primeiro capítulo, busca-se narrar a passagem do Estado Social para o Estado Democrático de Direito. Primeiramente, serão analisados os contornos do Estado Social e as suas crises, bem como o contexto de emergência do Estado Democrático de Direito. Também será estudada a influência do neoliberalismo, enquanto contraponto ao Estado Social e as suas políticas econômicas. Trata-se de reconstruir a tradição na qual se assenta o Estado Democrático de Direito, revelando seus elementos fundamentais, sob quais bases ele se assenta e quais são os reflexos na forma de tributação.

Também será examinado o Constitucionalismo Contemporâneo, que passou a se desenvolver no período do Estado Social e do pós-guerra, visto que produz reflexos no novo modelo estatal adotado pela constituinte brasileira de 1988, bem como exige uma imbricação entre Teoria do Estado e Teoria Constitucional para apresentar uma resposta ao contexto paradoxal atual. Busca-se verificar a força dos textos constitucionais num contexto histórico no qual a atuação estatal se volta a concretizar as promessas constitucionais, visto que a adoção da questão social aos textos constitucionais foi uma marca do Estado Social, razão pela qual o adequado cumprimento da Constituição necessita de uma Teoria de Estado que lhe acompanhe a força constitucional na construção de uma sociedade mais livre, igualitária e solidária.

Ao final do primeiro capítulo, será objeto de estudo o exercício da função fiscal no período em que se consolidou o Estado Social e em que medida a tributação contribui para a redistribuição de renda. O estudo se direciona na verificação das condições estruturais e do modelo de tributação que o Estado Social lançou mão para que tivesse condições de implementar uma atuação estatal comprometida com a questão social.

O segundo capítulo se destina ao exame dos princípios constitucionais em matéria tributária que darão forma e fundamentação à atuação do poder tributário. A leitura se dará a partir dos elementos teóricos disponibilizados pela Crítica Hermenêutica do Direito. Razão pela

qual se trará os elementos constitutivos desta proposta teórica e a sua definição da distinção entre princípios e regras, bem como se analisará criticamente outras propostas de distinção entre princípios e regras discutidos pela doutrina brasileira.

Em seguida, o trabalho analisará os princípios constitucionais a partir da classificação destes em torno de dois grandes pilares do ordenamento jurídico, que refletem as duas dimensões de direitos fundamentais, quais sejam: a segurança jurídica e a solidariedade. O primeiro relacionado com os direitos fundamentais de primeira dimensão; e a solidariedade relacionada com os de segunda dimensão. Ocorre que a definição de princípio traz consigo a dimensão de peso e de força gravitacional, sendo que cada dimensão de direitos fundamentais implicou no reconhecimento de uma gama de direitos relacionados a um objetivo comum.

No campo tributário, os direitos fundamentais de primeira dimensão podem ser sintetizados pela ideia de segurança jurídica e gravitam em torno dela princípios como da legalidade, anterioridade, irretroatividade, vedação ao confisco e da igualdade perante a lei.

Já os direitos fundamentais de segunda dimensão são sintetizados pela ideia de solidariedade. Reconhecidos em conjunto à emergência do Estado Social, a solidariedade é também chamada de princípio do Estado Social por alguns autores. Em torno dessa ideia, gravitam princípios como a igualdade material, capacidade contributiva, progressividade, seletividade, preservação do mínimo existencial e extrafiscalidade. Nesse ponto da pesquisa, também será abordado o dever fundamental de pagar tributos, decorrente da cidadania, visto que é inerente a ideia de solidariedade social.

Lançadas as bases para a análise da tributação com o estudo do paradigma constitucional e dos princípios informadores da tributação, o estudo se direciona ao terceiro capítulo para analisar a tributação nacional. Primeiramente, demonstra-se a composição da carga tributária e a sua adequação aos objetivos constitucionais e demais princípios. Em seguida, desenvolve-se a pesquisa sobre a forma como a tributação é debatida nos meios de informação, entidades e associações de classe com vistas a identificar se as reais iniquidades do modo de tributar brasileiro são adequadamente levantadas. Também será analisado se a tributação baseada no consumo tem condições de ser elucidada à população, em atenção à transparência fiscal.

Por fim, busca-se verificar a possibilidade de redistribuição da carga tributária com a finalidade de refletir os pressupostos constitucionais. Essa análise se divide em três tópicos destinados à análise da tributação sobre a Renda, sobre o Consumo e sobre o Patrimônio. Em todos esses objetos de pesquisa será examinada a forma como ela vem sendo exercida, bem como a indicação de qual norte a principiologia constitucional adota. Assim, pretende-se elaborar um contraponto em relação à forma como a tributação vem sendo exercida e o ideal

perseguido pela Constituição ao adotar o paradigma do Estado Democrático de Direito.

Na tributação sobre a Renda, o estudo se divide entre a tributação sobre a Renda obtida pelo trabalho e a renda obtida pelo capital. A divisão se faz necessária em função das diferentes formas de tributação que incidem sobre essas bases tributárias. Além do tradicional Imposto de Renda, também será estudada a Contribuição Previdenciária incidente sobre a remuneração. Já na tributação sobre o consumo, estão presentes a maior gama de tributos, tais como Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Serviços, PIS, COFINS, dentre outras espécies tributárias que são agregadas no curso da comercialização e integram o preço final do produto. Por fim, na tributação sobre o patrimônio, são examinados tributos como o Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor, Imposto Predial e Territorial Urbano, Imposto Territorial Rural, Imposto de Transmissão Inter Vivos e Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação.

O trabalho se mostra importante porquanto busca-se apontar soluções concretas para o efetivo cumprimento da Constituição, rompendo com a metodologia tradicional de analisar a tributação dissociada da realidade social e constitucional, bem como vai ao encontro da temática abordada na Linha de Pesquisa I (Hermenêutica, Constituição e Concretização de Direitos).

A pesquisa busca levantar outro aspecto da tributação que não vem sendo desenvolvido pela maior parte da doutrina tributária, que ainda se mostra refratária às mudanças no século XX e do advento do Estado Social, na medida em que somente analisa a tributação como uma afronta ao patrimônio privado que deve ser evitada a todo custo.

Apesar de não ter a pretensão de esgotar o tema, busca apontar soluções em matéria tributária que auxiliem no combate às desigualdades sociais e exclusão social, mediante uma tributação que privilegie a redistribuição de renda. Ao contrário do modelo vigente, que impõe maior sacrifício àqueles com menor capacidade contributiva e privilegia contribuintes que poderiam ser chamados a contribuir com uma fatia maior do bolo, pretende-se alcançar uma maneira de tributar que esteja associada aos objetivos da Constituição e busca dar proteção e eficácia aos direitos fundamentais. Afinal, não se mostra adequada à Constituição uma política tributária que impõe maior ônus tributário a quem tem menor capacidade contributiva, nem legitima uma tributação que prestigie a concentração de renda e riqueza.

No sentido exposto no parágrafo precedente, a pesquisa almeja resgatar o fundamento da solidariedade na tributação, que vem sendo sonogado pela doutrina tributária. A solidariedade é o fundamento do Estado Social e o modelo estatal vigente, denominado de Estado Democrático de Direito, tendo por objetivo aprofundar as conquistas daquele modelo de Estado. Enquanto isso, a doutrina tributária tem deixado de lado essa análise, como se não

tivesse sido instituído Estado Social e ainda se estivesse na vigência do Estado Liberal, onde cabe a este unicamente se abster de interferir na esfera individual.

Além disso, o estudo vai de encontro ao imaginário predominante e fortemente veiculado pela mídia de que a tributação brasileira é uma das mais altas do mundo, quando se pode afirmar que efetivamente é injusta com aqueles que têm menor capacidade contributiva. Na verdade, o debate sobre a tributação é uma questão de cidadania e merece fazer parte da agenda democrática nacional, visto que pretende responder a uma pergunta singela: quem paga a conta? A resposta passa muito mais pela concepção de justiça que é comum a toda comunidade, do que por debates povoados unicamente por técnicos e especialistas.

Ademais, o trabalho se coaduna com a Linha de Pesquisa I (Hermenêutica, Constituição e Concretização de Direitos) porquanto faz uso da Crítica Hermenêutica do Direito para construir uma interpretação adequada à Constituição, que privilegia a concretização dos Direitos Fundamentais mediante a implementação de políticas tributárias que atinjam tal desiderato.

Por essas razões, justifica-se a realização e a importância da pesquisa que pode colaborar para a construção de uma tributação adequada ao que a Constituição propõe e que a tributação dê a sua colaboração para a máxima proteção e eficácia dos Direitos Fundamentais.

Enfim, sem a pretensão de esgotar o tema, pretende-se apontar algumas soluções que tenham o condão de contribuir para uma mudança estrutural na forma de arrecadação tributária nacional, consubstanciados nos princípios constitucionais a partir de uma compreensão destes dentro do paradigma do Estado Democrático de Direito e de toda tradição que este modelo estatal traz de significativo.

## 2 DO ESTADO SOCIAL AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Nesta primeira parte da pesquisa, serão realizados esforços para apresentar as bases teóricas e condições históricas que auxiliarão no desenvolvimento da temática a ser analisada nos demais pontos do trabalho. Para tanto, serão objeto de análise, primeiramente, os contornos do Estado Social e as suas crises, bem como o contexto de emergência do Estado Democrático de Direito. Devido a sua importância, também será objeto de estudo o Constitucionalismo Contemporâneo e seus reflexos no novo modelo estatal adotado pelo constituinte brasileiro de 1988.

Neste primeiro capítulo, o estudo se direciona para o Estado Social enquanto pacto de solidariedade e justiça social para a construção de uma sociedade digna, justa e solidária. Também serão analisadas as crises que assolam esse modelo de estado em virtude da crescente dificuldade de dar conta do aumento das demandas. Num segundo momento, serão analisadas a influência do constitucionalismo nesse movimento e a necessária imbricação entre Teoria do Estado e Teoria Constitucional para apresentar uma proposta ao contexto paradoxal atual.

### 2.1 O Estado Social como Pacto Compromissário de Justiça Social

A construção de um novo modelo estatal denominado de Estado Social decorre de um momento histórico em que a dita questão social se torna uma relevante tarefa para pacificação social. Apesar da inegável expansão de direitos neste período histórico, as diversas crises, num ambiente de economia de exclusão, assolaram esse modelo estatal e enfraqueceram seu papel. Nesta parte do trabalho, procura-se demonstrar o desenvolvimento e consolidação do Estado Social, mediante uma atuação voltada para a consecução de uma maior justiça social.

Inicialmente, é importante fazer uma observação terminológica sobre a acepção de Estado Social. Como se verá, o desenvolvimento do Estado Social sofre diversas variações de intensidade e amplitude em relação à proteção social, razão pela qual a denominação do Estado Social tem algumas variações, como o Estado de Bem-Estar-Social, *Welfare State*, Estado Providência ou Estado Social. Não obstante, pode se observar um núcleo comum aos modelos desenvolvidos em cada país que indicam como norte a proteção do indivíduo em face aos riscos sociais.<sup>1</sup> Para Moraes, a expressão “*questão social*” exprime perfeitamente as demandas e transformação que forjaram o Estado Social, agregando-lhe caráter finalístico percebido como

---

<sup>1</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 30.

função social<sup>2</sup>. Assim, neste trabalho privilegia-se a expressão Estado Social para se referir a este modelo estatal ao invés das demais.

Os primeiros marcos do Estado Social já se iniciam no último quarto do século XIX e início do XX, sobre as estruturas burocrático-jurídicas existentes dos Estados-nação, estes intimamente ligados à expansão do capitalismo. Num primeiro momento, o Estado-nação tinha como função manter a ordem pública e controlar as movimentações de população e gerir o mercado laboral, ao invés de se preocupar com o bem-estar dos pobres.<sup>3</sup>

Para Manuel Garcia-Pelayo, os primeiros escritos dando conta da ideia de Estado Social devem ser creditados a Lorenz Von Stein, em 1850. Ele vislumbrava o início de uma era de revoluções e reformas que somente poderia ser enfrentada com um conjunto de práticas políticas conscientes construídas para solver as iminentes mudanças sociais. Tendo como norte o pressuposto hegeliano de distinção - mas não separação, diga-se de passagem – entre o Estado e a sociedade, Stein afirmava que somente o primeiro tinha condições de conduzir ao pleno e livre desenvolvimento dos indivíduos.

Já a sociedade tenderia à “dependência, à servidão e à miséria física e moral da personalidade”, notadamente porque estava sustentada nas relações de propriedade das coisas, que se convertia em dominação das pessoas. Esse autor se depara com uma irreconciliável contradição entre a sociedade que, guiada pelo desenvolvimento das forças econômicas, conduzia a maioria da população à miséria econômica, e o Estado, desenhado para assegurar a segurança, vendo a sua estabilidade ameaçada pelos movimentos das classes oprimidas que tinham o condão de levantar uma revolução. Consequentemente, o Estado deverá tomar a frente na correção das disfuncionalidades da sociedade industrial da época, não apenas pela dimensão ética, mas por necessidade histórica, devendo optar entre a revolução ou a reforma social.<sup>4</sup>

Ademais, não se pode deixar de notar que, apesar do Estado Social chamar para si o tratamento da questão social, essa transformação se dá ainda dentro do contexto do liberalismo que deu origem ao Estado Liberal. A construção do Estado Social não é considerada uma ruptura, mas uma adequação interna do próprio liberalismo desencadeado por crises também internas. Ademais, Streck e Morais destacam que o liberalismo possui diversos núcleos, tais como o moral, político, econômico, que surgiram na luta pela liberdade a partir da inauguração

---

<sup>2</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 36.

<sup>3</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013. p. 16.

<sup>4</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2-3.

da modernidade.<sup>5</sup> Na verdade, conforme afirma Moraes, “o Estado Social incorpora um novo caráter ao liberalismo, vinculando à liberdade liberal a igualdade própria da tradição socialista”.<sup>6</sup>

Por sua vez, Garcia-Pelayo afirma que o Estado Social consiste basicamente numa dimensão da política estatal que tem a finalidade de produzir bem-estar social, conceito que poderia ser aferido mediante a análise das cifras do orçamento destinadas aos serviços sociais e outros índices, ou seja, com a análise quantitativa. O mesmo se poderia aplicar aos problemas dos custos e contradições inerentes a este modelo estatal. Todavia, não se trata apenas da análise das referidas cifras, mas o Estado Social abarca “os problemas gerais do sistema estatal contemporâneo, que em parte podem ser medidos e em parte simplesmente entendidos”. Essa é a razão pela qual o “Estado Social guarda relação com os aspectos totais de uma configuração estatal típica da atualidade”.<sup>7</sup>

Com efeito, o surgimento do Estado Social já pode ser identificado no ano de 1883, na Alemanha, quando Bismarck cria o primeiro seguro de saúde. Daquele ano até o início da Primeira Guerra Mundial, surgem vários sistemas públicos de assistência social aos trabalhadores na maioria dos países da Europa. Contudo, em 1900, nenhum país da Europa dedicava mais de 3% do orçamento em despesas sociais, com exceção da Alemanha e Suíça, enquanto que em 1930 praticamente todos os países gastavam mais do que isso, chegando a ultrapassar 5% em alguns países.<sup>8</sup>

A partir da análise da história dos tributos nos Estados Unidos, Reino Unido, França e Suíça, Thomas Piketty constatou que, no curso do século XIX até a Primeira Guerra Mundial, os impostos representavam menos do que 10% da renda nacional, bem como destaca que com apenas 7 ou 8% da renda nacional<sup>9</sup> era possível dar conta das grandes funções de soberania, tais como a segurança, política, justiça exército, relações exteriores, administrativas em geral, etc. Entretanto, o autor observa que a partir dos anos 1920-1930 até os anos 1970-1980, é possível perceber um considerável crescimento dos impostos e das despesas públicas, especialmente as despesas sociais, na composição da renda nacional. Efetivamente, “a participação dos impostos

---

<sup>5</sup> STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do estado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001. p. 51-60.

<sup>6</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 37.

<sup>7</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 2.

<sup>8</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013. p. 18.

<sup>9</sup> A renda nacional adotada por Piketty não se confunde com o Produto Interno Bruto – PIB, largamente utilizado. A renda nacional consiste no PIB, descontada a taxa de depreciação do capital usado na produção, que normalmente em 10%, mais o acréscimo da renda líquida recebida do exterior. PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 49-51.

na renda nacional foi multiplicada por um fator de pelo menos três ou quatro (às vezes por mais de cinco, como nos países nórdicos)”. Já o período entre os anos de 1980 até os anos de 2010 é marcado por uma quase completa estabilização dos indicadores, muito embora os níveis sejam significativamente diferentes entre os países: “pouco mais de 30% da renda nacional nos Estados Unidos, em torno de 40% no Reino Unido, e entre 45% e 55% na Europa continental (45% na Alemanha, 50% na França e quase 55% na Suécia)”.<sup>10</sup>

Com efeito, o Estado Social implica a tentativa de adaptação do Estado Liberal às novas condições sociais de uma sociedade industrial e pós-industrial, coberta de novas demandas complexas e emergentes, permitindo ao Estado uma organização de técnicas políticas e econômicas para enfrentá-las. É importante frisar que as primeiras tendências surgidas no final do século XIX e início do XX para regular a economia apresentavam apenas aspectos parciais da regulação, que viria a se sistematizar no decorrer do período do pós-guerra de forma generalizada, integrada e sistematizada.<sup>11</sup>

Essa dinâmica de ascensão se manteve até os meados nos anos 70, sendo que, conforme afirma Filipe Carreira da Silva, “hoje em dia, vivemos tão rodeados de serviços públicos como a segurança social ou o SNS, que corremos o risco de esquecer o gigantesco crescimento do modelo de Estado Social entre 1914 e 1970”.<sup>12</sup>

Apesar do desenvolvimento do Estado Social não ter sido uniforme nos países, Silva identifica três padrões de desenvolvimento de políticas públicas: 1) adoção de medidas de compensação de acidentes de trabalho, de seguros de invalidez e doença, pensões de reforma e subsídios ao desemprego, e mais tarde, apoio à maternidade; 2) expansão progressiva da cobertura de riscos de socioprofissionais de algumas profissões, até a universalidade de cobertura; 3) adoção de critérios mais amplos e generosos, no decorrer no decurso dos anos 50 e 60.<sup>13</sup>

Por seu turno, Canotilho elenca quatro condições adequadas para a construção e manutenção das estruturas do Estado Social, bem como para o seu desenvolvimento com o desenvolvimento de prestações indispensáveis à efetivação dos direitos sociais a serem assegurados gratuitamente ou de forma tendencialmente gratuita.

O primeiro aspecto consiste na indispensável existência de recursos financeiros suficientes nos cofres públicos, o que, conseqüentemente, leva à construção de um sistema

---

<sup>10</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 462-463.

<sup>11</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 6

<sup>12</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013. p. 19.

<sup>13</sup> Ibid., p. 19-20.

tributário eficiente e capaz de assegurar e de exercer a arrecadação tributária; o segundo requisito diz respeito à construção orçamentária da despesa pública voltada para o financiamento dos serviços sociais (despesa social) e, também, de investimentos na produção (despesa produtiva); o terceiro ponto relevante sugere o equilíbrio nas contas públicas e controle do déficit das despesas públicas, na medida em que a elevação do déficit pode trazer reflexos negativos no controle da inflação e no valor da moeda; por fim, mas não menos importante, a taxa de crescimento do rendimento nacional deve ser de valor médio ou elevado.<sup>14</sup>

Em sentido semelhante, Paulo Bonavides destaca as características inerentes ao Estado Social em que se mesclam proteção social e intervenção econômica para realização de fins sociais e de controle das distorções que são inerentes ao sistema capitalista, mediante a seguinte afirmação:

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado Constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate ao desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê as necessidades individuais, enfrenta as crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende-se a sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social.<sup>15</sup>

Para Avelãs Nunes, o Estado Social surge como uma solução de compromisso para garantir a paz social, diante da ameaça à estabilidade burguesa e a ruptura da sociedade capitalista.<sup>16</sup> Os próprios marcos iniciais do Estado Social, lançados por Bismarck, também enfrentavam essa possível ruptura social, como lembra Celia Kerstenetzky:

Com o propósito de facilitar a industrialização da Alemanha, Bismarck usou a política social para satisfazer necessidades sociais dos trabalhadores industriais e minar o apoio ao movimento socialista na Prússia. Ou seja, de algum modo, a política social assegurou a reprodução da força de trabalho industrial ao absorver parte dos custos, além de comprar a paz social considerada essencial para o sucesso do projeto de desenvolvimento em bases capitalistas.<sup>17</sup>

<sup>14</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. A governance do terceiro capitalismo e a constituição social. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006. p. 147.

<sup>15</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 186.

<sup>16</sup> NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá...**: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 30-31.

<sup>17</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 41-42.

No mesmo sentido, Streck é contundente ao afirmar que “Estado Providência ou Social, foi a instituição política *inventada nas sociedades capitalistas* para compatibilizar as promessas da modernidade com o desenvolvimento capitalista.”<sup>18</sup>

Além da proteção social descrita por Silva, Avelãs Nunes destaca o papel do Estado no desenvolvimento econômico para correção dos desequilíbrios econômicos intrínsecos ao sistema capitalista, notadamente porque o estado passa a assumir um papel importante na regulação e construção de um equilíbrio social. Mas isso somente se dá pela predominante constatação de que a economia não se regula por si própria e não protege o sistema social de tensões e desequilíbrios, bem como se observa que estes desequilíbrios têm origem econômica.<sup>19</sup>

Nesse sentido, o Estado precisou se adaptar para dar conta das novas exigências, com o exercício do papel de “estado-empresário, mas assumiu também como estado prestador de serviços, estado redistribuidor do rendimento, estado-providência, estado de bem-estar.”<sup>20</sup>

Outrossim, o Estado Social incorpora à sua forma de atuação a noção de comunidade solidária, na medida em que assume a tarefa de produzir a incorporação dos diversos grupos sociais aos benefícios da sociedade contemporânea. Trata-se da tarefa de construção da igualdade material, que se radica na ideia de solidariedade, pilar de sustentação da nova feição estatal. Para Moraes, trata-se de uma “batalha cotidiana de superação das desigualdades e de promoção do bem-estar social, percebido como um benefício compartilhado para toda a humanidade”.<sup>21</sup>

No mesmo sentido, Paulo Bonavides destaca que o cerne fundamental do Estado Social é a construção de uma igualdade fática, superando a noção de mera igualdade formal ou igualdade perante a lei, conforme afirma:

O Estado Social é enfim Estado produtor de igualdade fática. Trata-se de um conceito que deve iluminar sempre toda a hermenêutica constitucional, em se tratando de estabelecer equivalência de direitos. Obrigada o Estado, se for o caso, a prestações positivas; prover meios, se necessário, para concretizar comandos normativos de isonomia.<sup>22</sup>

Por sua vez, Jacques Chevallier afirma que a construção do Estado Social promoveu

<sup>18</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014. p. 24.

<sup>19</sup> NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá...**: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 29-30

<sup>20</sup> Ibid., p. 32-33.

<sup>21</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 32.

<sup>22</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 378.

uma “transformação espetacular das funções do estado”, em que se propôs a ampliação da extensão estatal com um profundo alargamento das políticas de intervenção econômica. O Estado é investido da missão de prestar serviços aos cidadãos diretamente, tendo plena capacidade para satisfazer necessidades sociais de toda ordem. “O ‘Estado providencial’ é encarregado de realizar a igualdade real, e não mais somente formal, dos indivíduos, em nome do imperativo da justiça social.”<sup>23</sup>

A ideia de justiça social consiste fundamentalmente na “necessidade de redistribuição de rendas, com a conseqüente proteção aos fracos, aos pobres, e aos trabalhadores, sob a diretiva de princípios como o da solidariedade”, como adverte Ricardo Lobo Torres. Todavia, a concepção de justiça social sempre esteve presente nos fundamentos do Estado Moderno. Não obstante, a temática da igualdade sempre perpassa o debate em torno da justiça social, podendo ser instrumentalizada por três ideias básicas. Numa primeira perspectiva, a redistribuição das rendas seria um processo social espontâneo, baseado no desenvolvimento econômico e social do mercado; em segundo lugar, poder-se-ia operacionalizar mediante a transferência de recursos das classes mais abastadas em favor dos menos favorecidos, permitindo a estes o enriquecimento; por fim, outra alternativa consistiria na redistribuição das rendas através de instituições sociais desenhadas para tal fim.<sup>24</sup>

Nesse ponto, o modelo do Estado Social representa uma mudança de perspectiva em relação ao Estado Liberal porquanto aposta numa justiça distributiva vinculada à construção de um conteúdo material e não meramente formal, consoante esclarece Garcia-Pelayo:

[...] enquanto o Estado tradicional se apoiava na justiça comutativa, o Estado Social, se sustenta na justiça distributiva; enquanto o primeiro atribuía direitos sem fazer menção ao seu conteúdo, o segundo distribui bens jurídicos dotados de conteúdo material; enquanto aquele era fundamentalmente um Estado legislador, este é, basicamente, um Estado gestor, cujas condições devem submeter as várias modalidades de legislação.<sup>25</sup>

Com efeito, pode-se afirmar que, no contexto do Estado Social, a justiça social tende a ser realizada mediante esses três aspectos propostos por Ricardo Lobo Torres, notadamente porque o Estado Social aposta no capitalismo como forma de construção de riqueza, embora adote medidas redistributivas através de impostos e prestações diretas aos cidadãos.

Outrossim, Chevallier lembra que a solidariedade também consiste na adjudicação de

---

<sup>23</sup> CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 28.

<sup>24</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 112-113.

<sup>25</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 14.

certos riscos sociais pela coletividade, cujo financiamento se dará pela tributação. Assim, o Estado passa a dar conta dos riscos sociais, mas se legitima na instituição de tributos para fazer frente a essas despesas, citando como exemplo a contribuição social generalizada (CSG), que teria incidência sobre todos os rendimentos. Todavia, no cenário das sociedades pós-modernas, existe um considerável incremento na precariedade do emprego e da exclusão social, razão pela qual se assiste a uma tributação crescente para dar conta dessa proteção social.<sup>26</sup>

Importante consignar que os princípios do Estado Social buscam assegurar a melhor forma de distribuição dos recursos num sistema econômico em que se tem pressuposto limite dos gastos, mediante uma administração eficaz e justa, tendo como norte os interesses de toda a sociedade nacional, acima de qualquer outro. Esses objetivos devem ser perseguidos, mesmo que impliquem a modificação das estruturas sociais. Todavia, não se trata de uma distribuição cada vez maior ou de um crescimento indiscriminado do bem-estar.<sup>27</sup>

Enfim, há de se concordar com Cristina Chulvi quando afirma que o Estado Social supõe uma atividade estatal comprometida com a construção de uma ordem social mais igualitária e mais justa.<sup>28</sup> Ou como fiz Ferrajoli:

[...] muda ainda a base de legitimação do Estado: enquanto o Estado de direito liberal deve somente não piorar as condições de vida dos cidadãos, o Estado de direito social deve ainda *melhorá-las*; deve não somente não ser para eles uma desvantagem, mas, outrossim, ser uma vantagem.<sup>29</sup>

Com efeito, esses aspectos da construção da igualdade material e da solidariedade são de especial importância para o desenvolvimento deste trabalho, notadamente porque fazem exsurgir no direito e na tributação um contexto principiológico que deverá guiar toda a ação estatal. Como se verá mais adiante, a própria noção de tributação deixa de ser um mero instrumento de arrecadação para auxiliar na concretização dos objetivos fundamentais da república, mediante a adoção de um sistema tributário progressivo com a finalidade de auxiliar na redistribuição das rendas e combate às desigualdades.

Exemplo disso, em resposta a crise econômica de 1929, que implicou o *crash* da Bolsa de Valores americana, o desenvolvimento do Estado Social teve um importante impulso. Assim, emerge o *New Deal* norte-americano, em 1935, e o compromisso histórico entre o Partido

---

<sup>26</sup> CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 80.

<sup>27</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 68.

<sup>28</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 25.

<sup>29</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 795.

Social-Democrata e o patrono, no ano de 1932, na Suécia. Naquele contexto, estava-se diante da crescente taxa de desemprego. Assim, o patronato deixaria intactas as prerrogativas nas fábricas e o governo prosseguiria nas políticas de pleno emprego e, ao mesmo tempo, criava um sistema tributário progressivo que combatesse a desigualdade da distribuição de rendimentos, bem como promovia a provisão de bens coletivos, como habitação, saúde e educação.<sup>30</sup>

A crise de 1929 contribuiu para a consolidação do Estado Social notadamente porque ficou comprovado que responder a “este problema cortando o gasto social só agrava os problemas econômicos”.<sup>31</sup> Ou seja, a necessidade de intervenção estatal em momentos de crise tem o condão de minimizar as perdas de toda sociedade.

O referido compromisso histórico sueco consiste na “Aliança *Red-Green*”. Trata-se de uma aliança entre trabalhadores capitalistas e empregados, com apoio tanto dos trabalhadores urbanos, que buscavam políticas de pleno emprego, quanto dos produtores agrícolas, que objetivavam apoio nos preços dos seus produtos. Essa aliança consistia no compromisso público fundamental para a construção do Estado Social:

Esse consistiu basicamente no compromisso público com o crescimento econômico mantendo as prerrogativas do capital sujeitas à garantia do direito à sindicalização, por um lado, e por outro, em um conjunto de políticas econômicas voltadas para assegurar o pleno emprego, além de tributação progressiva para reduzir a desigualdade econômica e financiar a satisfação de necessidades coletivas, como educação, saúde e habitação.<sup>32</sup>

As experiências históricas vivenciadas no período entre as duas guerras mundiais são marcadas pelos profundos problemas econômicos, o amplo desemprego, e o conseqüente aumento da tensão e politização das lutas de classes. Essas situações abalaram a estabilidade das instituições políticas, pavimentando caminho para a ascensão dos Estados totalitários e fascistas, culminando na catastrófica Segunda Guerra Mundial. Com o fim da guerra, buscou-se uma solução que evitasse a queda num socialismo de inspiração soviética e, ao mesmo tempo, que afastasse o retorno às condições anteriores.<sup>33</sup>

Assim, o cenário do segundo pós-guerra conduziu ao aumento significativo do apoio popular às reformas sociais. Esse período é marcado pelo consenso político em torno da

---

<sup>30</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013. p. 21.

<sup>31</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 18.

<sup>32</sup> Ibid., p. 17.

<sup>33</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 8.

implementação e ampliação de políticas orientadas para a criação de um Estado Social, fundado na cidadania social. Isto é, uma cidadania alicerçada nos direitos sociais agora de caráter tendencialmente universal.<sup>34</sup>

Esse consenso estava baseado na premissa de que as economias nacionais tinham condições de criação de riqueza que permitisse o financiamento do Estado Social. Assim, o crescimento econômico é o pilar de sustentação do Estado Social, para a construção de políticas universais e gerais de segurança social, saúde e educação. O bom desempenho econômico do período, a baixa inflação e o pleno emprego deram sustentação a várias décadas de avanços sociais, possibilitando um equilíbrio ótimo entre capitalismo e proteção social, sendo conhecida como a “Era Dourada”.<sup>35</sup>

Essa política econômica que alicerçava o Estado Social foi construída por Keynes. Através dela, defendia-se a manutenção de uma parcela de *déficit* orçamentário para manutenção do emprego, mediante a construção de um ciclo virtuoso de capital, em que se procurava conjugar produção, trabalho e consumo, como explica Avelãs Nunes:

Um dos méritos de Keynes foi ter compreendido e enquadrado teoricamente este problema. Para assegurar mais estabilidade às economias capitalistas, de modo a evitar sobressaltos como o da Grande Depressão, é necessário que os desempregados não percam todo o seu poder de compra (daí o subsídio de desemprego), que os doentes e inválidos recebam algum dinheiro para gastar (subsídios de doença e de invalidez), que os idosos não percam o seu rendimento quando deixam de trabalhar (daí o regime de aposentação, com a correspondente pensão de reforma).<sup>36</sup>

A proposta de Keynes para enfrentar os ciclos de crise capitalista foi inicialmente formulada em 1936. Ele sustentava que era possível abolir o desemprego mediante políticas democráticas que não afetassem a estrutura da econômica capitalista. Trata-se de uma política voltada à manutenção e ao aumento do poder aquisitivo das massas, que, inevitavelmente, conduziria para o crescimento da produção e da oferta de emprego. Criava-se, assim, um ciclo virtuoso que deveria ser mantido pelo Estado mediante a orientação e controle do processo econômico, sem prejudicar a manutenção da propriedade privada dos meios de produção.<sup>37</sup>

Outrossim, o Estado Social trava o enfrentamento em face às desigualdades de forma *ex post* e *ex ante*. A primeira forma de atuação consiste na utilização da tributação e de transferência; já a segunda implica a construção de estruturas de oportunidades (serviços),

<sup>34</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013. p. 22.

<sup>35</sup> *Ibid.*, p. 23.

<sup>36</sup> NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá...**: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 71-76.

<sup>37</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 8

direcionados para a população ativa, especialmente aos jovens e às mulheres. Com esse apoio ao emprego, a intervenção estatal consegue combater a desigualdade na renda primária, notadamente porque parte do pressuposto de que “o emprego é visto como a melhor estratégia para a redução da desigualdade da renda domiciliar”.<sup>38</sup>

O mérito de Keynes reside precisamente em observar que uma política de “redistribuição de renda ao favorecer os que têm menor renda e maior propensão a consumir tende a estimular o consumo agregado”. Portanto, incrementa-se a demanda e se auxilia no desenvolvimento nacional, bem como se estabelece um mecanismo de suavização do consumo de estabilidade econômica, medida esta que permite um crescimento econômico sem graves choques ou crises.<sup>39</sup>

Ocorre que o Estado Social não aposta na pura e simples autonomia da sociedade e do mercado em se autorregular. Muito pelo contrário, o Estado Social parte do pressuposto confirmado após a crise de 1929 de que “a sociedade, deixada, total ou parcialmente, a seus mecanismos auto-reguladores, conduz à pura irracionalidade.” Assim, o Estado não deve ser neutro e apenas garantir as mínimas condições ambientais da ordem social, mas assumir o seu papel de “regulador decisivo do sistema social” com a adoção de medidas diretas e indiretas, para evitar e neutralizar as disfuncionalidades de um desenvolvimento econômico e social não controlado.<sup>40</sup>

Na realidade, o Estado Social corresponde a um período histórico chamado de neocapitalismo por Garcia-Pelayo, na medida em que se diferencia dos modelos anteriores. No capitalismo clássico, a acumulação do capital era necessária para o aumento da produção, mesmo que isso significasse um rigoroso sacrifício do consumo da grande parte da população, remunerada com baixos salários. Para o neocapitalismo, conforme já dito acima, o aumento no consumo é o seu pressuposto. “Já não se trata de explorar a massa dos assalariados, mas a massa de consumidores através do próprio consumo. O objetivo é incitar os consumidores, através dos meios de propaganda, a que consumam mais, a fim de que seja absorvida a maior produção possível”. Dessa forma, o neocapitalismo se coaduna com o Estado Social, na medida em que o aumento do Bem-estar incrementa a massa de consumidor para “absorver” a produção, mesmo que decorra do exercício da função distribuidora e prestadora de serviços perpetrada pelo Estado.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 125-126.

<sup>39</sup> Ibid., p. 46.

<sup>40</sup> GARCÍA-PELAYO, op. cit., p. 11.

<sup>41</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Após um período de franca expansão até a década de 1970, o Estado Social se firmou na cultura ocidental como um modelo estatal voltado à construção de uma sociedade mais justa e solidária, impulsionado principalmente pela solidariedade que varreu o mundo após os horrores que as duas grandes guerras mundiais expuseram e a catástrofe econômica que levaram a crise de 1929. Contudo, o Estado Social também sofreu alguns abalos pelas diversas crises que enfrentou, sendo que essas serão objeto de análise a seguir.

## 2.2 O Contraponto Neoliberal ao Estado Social

O choque do petróleo de 1973 dá início a uma crise econômica que tem condão de afetar de forma decisiva a construção do Estado Social, sendo que o ano de 1975 é considerado o ano que marca o fim de um século de crescimento do Estado Social. A eleição de Thatcher, na Inglaterra, e de Ronald Reagan, nos Estados Unidos, na virada das décadas de 1970 para 1980, marcaram o início da crítica ao consenso estabelecido no segundo pós-guerra. O Estado Social é acusado de ser a causa dos problemas sociais e econômicos dos anos 70 e, politicamente, olha-se para o passado do Estado Liberal do século XIX com nostalgia quando se propõe um futuro diferente a partir de uma crítica neoliberal.<sup>42</sup>

O discurso monetarista lançado principalmente por Milton Friedman em oposição às políticas do Estado Social lança mão do predicado da liberdade com elemento fundamental para o desenvolvimento econômico. Em nome deste, a luta é voltada para o combate da inflação, novo inimigo interno do desenvolvimento econômico. Ao Estado, incumbe-se o dever de retomar a tarefa do Estado Liberal clássico no qual correspondia a ele apenas retirar os entraves para que a economia funcione livremente de acordo com as suas próprias regras. Contudo, conforme adverte Alexandre Morais da Rosa:

Este discurso surge para (re)legitimar as desigualdades de sua matriz, dado que fundadas na propriedade privada, excludente por definição (um é proprietário enquanto os outros não) e na liberdade de contratar. O discurso de clara estrutura religiosa, da fé no mercado, naturaliza a 'justiça da desigualdade', carro chefe e latente do discurso neoliberal da 'igualdade'.<sup>43</sup>

Em oposição às políticas econômicas consubstanciadas em Keynes, os neoliberais retomam uma teoria econômica da Escola Austríaca dos anos 30, dominada pela figura de

---

p. 53-54.

<sup>42</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013. p. 24-25.

<sup>43</sup> ROSA, Alexandre Morais da; LINHARES, José Manuel Aroso. **Diálogos com a law and economics**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 41.

Friedrich von Hayek.<sup>44</sup> Dá-se a ascensão da contrarrevolução monetarista, aonde “Hayek veio proclamar que a inflação é o caminho para o desemprego [...], acusando as políticas de inspiração keynesiana de todos os males do mundo e colocando Keynes no banco dos réus”.<sup>45</sup>

Nesse cenário, é desenvolvida a tese de que todo desemprego é voluntário, consistente na ideia de que, se a oferta de mão-de-obra for superior à sua procura, o salário baixará até que os empresários voltem a considerar vantajoso voltar a contratar.<sup>46</sup>

Dessa forma, atribui-se a culpa do desemprego ao próprio trabalhador, conferindo-lhe a condição de preguiçoso, quando na verdade apenas está a se repetir o argumento de impor a própria vítima a responsabilidade de sua miséria.

Falácias semelhantes já surgiram ao longo da história. Isso pode ser exemplificado pela fome coletiva da Irlanda na década de 1840, lembrada com maestria por Amartya Sen. Isso porque, apesar de ter grande produção de alimentos, o país foi submetido a uma grave fome coletiva, que matou uma proporção da população maior do que qualquer outra fome coletiva já registrada. Na ocasião, conviveu-se com a situação surreal de exportação de vários alimentos, enquanto a população padecia por sua falta, demonstrando a total falta de comprometimento inglês para com as suas colônias. Ademais, a pobreza irlandesa era atribuída à preguiça, apatia e inação, enquanto que a pobreza inglesa era encarada como mudanças e flutuações econômicas.<sup>47</sup>

Destarte, o desemprego deixa de ser uma preocupação política, sendo que o “inimigo público número um” passou a ser a inflação, conforme afirma Avelãs Nunes:

Em contrapartida, a inflação surgiu como inimigo público número um, inimigo perante o qual se deve actuar como perante o terrorismo: não ceder nem um milímetro. O combate à inflação é, segundo a lógica neoliberal, a única política económica que faz sentido: porque a inflação destrói o funcionamento do mecanismo dos preços relativos, pondo em causa, portanto, o funcionamento do ‘livre mercado’ e a ‘racionalidade’ das economias capitalistas.<sup>48</sup>

Portanto, a concepção neoliberal passa a pregar que se pode conviver com a pobreza e a desigualdade, mas não com a inflação. Nesse aspecto, não se pode deixar de notar a crítica de Canotilho, quando afirma que “uma democracia não se constrói com fome, miséria, ignorância,

<sup>44</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D’Água, 2013, p. 26.

<sup>45</sup> NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá...**: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 116.

<sup>46</sup> Ibid., p. 116.

<sup>47</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 222-228.

<sup>48</sup> NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá...**: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 118.

analfabetismo e exclusão”.<sup>49</sup> Contudo, o ideário neoliberal tem outro propósito, conforme esclarece Belluzzo:

As prepotências dos adoradores do mercado e a espetacularização midiática da política estão associadas no propósito de fazer a vida social regredir para os estágios primitivos do capitalismo, períodos em que o desamparo e a miséria eram considerados fenômenos naturais, frutos da incompetência individual.<sup>50</sup>

Com efeito, a premissa fundamental do neoliberalismo é a crença de que o mercado é o melhor mecanismo para construção de uma situação “ótima”, razão pela qual a definição de desenvolvimento foi relacionada com a questão do mero crescimento econômico. Assim, impõe-se uma modificação no significado de desenvolvimento<sup>51</sup>, que passa a corresponder ao crescimento econômico enquanto progresso técnico, aliado ao aumento da produção e acumulação de riqueza, aumento dos lucros gerados pelos mais capazes, e com a desqualificação do trabalhador a consumidores mínimos. Ao contrário do que previa o Estado Social, aposta-se no mito de que o livre consumo dos ricos favorece o crescimento econômico, o que legitima a desigualdade, passando-se a considerá-la saudável, “um custo inerente ao sistema”.<sup>52</sup>

Com essa nova política econômica, vieram a lume novas políticas sociais, porquanto acreditavam que a democracia social estava minando por dentro os pilares tradicionais (família, religião, poder político) da sociedade. Para os neoliberais, o Estado Social havia criado uma expectativa irrealista e insustentável na população sobre os seus direitos, principalmente no que se refere à assistência social. As exigências sociais crescentes estavam minando o poder político e corroendo a própria democracia representativa. De fato, o consenso no Estado Social parece ter se quebrado em alguns países e o debate se concentrou em propostas antagônicas. Em alguns

---

<sup>49</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. A governance do terceiro capitalismo e a constituição social. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006. p. 146.

<sup>50</sup> BELLUZZO, Luiz Gonzaga. **O capital e suas metamorfoses**. São Paulo: Unesp, 2013. p. 176.

<sup>51</sup> Enquanto crítica a esta concepção de desenvolvimento neoliberal, é importante trazer à baila a proposta de Amartya Sen. O autor propõe que o desenvolvimento seja compreendido como algo além das meras projeções de acumulação de riqueza e crescimento do Produto Interno Bruto – PIB. Para ele, o desenvolvimento deve expandir a utilidade da riqueza, enquanto habilidade para obter as liberdades substanciais. *In verbis*: “Sem desconsiderar a importância do crescimento econômico, precisamos enxergar muito além dele. [...] o crescimento econômico não pode ser sensatamente considerado um fim em si mesmo. O desenvolvimento tem de estar relacionado sobretudo com a melhora da vida que vamos e das liberdades que desfrutamos. Expandir as liberdades que temos razão para valorizar não só torna nossa vida mais rica e mais desimpedida, mas também permite que sejamos seres sociais mais completos, pondo em prática nossas volições, interagindo com o mundo o em que vivemos e influenciando esse mundo”. SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 28-29.

<sup>52</sup> ROSA, Alexandre Morais da; LINHARES, José Manuel Aroso. **Diálogos com a law and economics**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 51.

países, como os do Norte da Europa e Japão, não foi registrada diminuição significativa do apoio ao Estado Social, porque se tratava não de um mero acordo político circunstancial, mas se fundava numa cultura de solidariedade e coesão social a que o Estado Social dava suporte.<sup>53</sup>

Celia Kerstenetzky recorda que, após a proposta de Arthur Okun, em 1975, “a teoria econômica padrão tomou como axiomática a tese de um *trade off* entre equidade (redistribuição) e eficiência (crescimento).” Trata-se de uma proposta baseada no raciocínio de que os agentes econômicos respondem e tomam as suas ações a partir de incentivos monetários. Então, conclui a proposta que toda e qualquer política de redistribuição de renda conduzirá a um ajuste “para baixo” no esforço produtivo agregado, na medida em que os menos produtivos não terão estímulo para ampliar a sua eficiência econômica, porquanto já terão renda garantida independentemente da produtividade. Os mais produtivos, por sua vez, perderão o estímulo para esforço adicional. Assim, gera-se um ciclo de ineficiência com o desperdício de capacidade produtiva e a tendência à redução do próprio montante a redistribuir.<sup>54</sup>

Com efeito, o impiedoso ataque aos fundamentos do Estado Social, perpetrado pelo ideário neoliberal, ocorre num momento histórico de significativas mudanças. Esse cenário é marcado pela emergência de uma crise econômica mundial, aliada à revolução tecnológica, que implicou em redução de postos de trabalho, ao desemprego de longa duração e o ingresso significativo das mulheres no mercado de trabalho, o que, por si só, já demanda novas atividades estatais destinadas à proteção à infância. Já na outra ponta da vida humana, as mudanças demográficas, no que tange ao envelhecimento da população e a diminuição da população ativa pressionaram fortemente os sistemas de seguridade e aumentaram os custos com cuidados de saúde e proteção à terceira idade.<sup>55</sup>

Todos esses fatores mesclados implicam no desequilíbrio econômico que, apesar de já existente no final dos anos 1960, não é mais aceitável no plano econômico a partir da década de 70. Conforme afirma Morais:

Os anos 1970 irão aprofundar este desequilíbrio econômico, na medida em que o aumento da atividade e das demandas em face do Estado e a crise econômica mundial – explicitada a partir da crise da matriz energética de base petroquímica -, com os reflexos inexoráveis sobre o cotidiano das pessoas, impondo-lhes necessidades e retirando-lhes capacidade de suportá-las, implicam um acréscimo ainda maior de despesas públicas, o que redundará no crescimento público na medida em que o jogo de tensões sociais sugere uma menor incidência tributária ou estratégias de fugas – seja via sonegação, seja via administração tributária -, projetando, por consequência,

<sup>53</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D’Água, 2013. p. 26-27.

<sup>54</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 38.

<sup>55</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 33-34.

uma menor arrecadação fiscal, por um lado e, de outro, as necessidades sociais, muitas delas, inerentes a um momento de crise econômica e das atividades produtivas, avolumam-se formando um círculo vicioso entre crise econômica, debilidade pública e necessidades sociais.<sup>56</sup>

Na tentativa de construir uma solução para o problema orçamentário, são propostas medidas de aumento da tributação, seja por incremento da base de contribuintes ou por aumento de alíquotas, e de redução dos custos com diminuição da atividade estatal.<sup>57</sup> No período abrangido pelas décadas de 1980 e 1990, é possível constatar uma mudança estrutural nos sistemas tributários, mediante a adoção de maior tributação sobre o consumo e aumento das contribuições dos empregados, reduzindo o efeito redistributivo.<sup>58</sup> Ou seja, os sistemas tributários progressivos dominantes têm suas alíquotas marginais reduzidas ao ponto de tornar-se o sistema proporcional ou até mesmo regressivo, não contribuindo para a redistribuição da renda.

A redução dos sistemas progressivos é justificada a partir da perspectiva de que os criadores de empregos são os ricos e, portanto, deixar mais dinheiro nas mãos destes resultará na criação de mais empregos. Todavia, conforme adverte Stiglitz, numa economia globalizada, a criação de valor de mercado está separada da criação de empregos. Por isso, não existe razão para acreditar que a redução tributária nos Estados Unidos conduzirá automaticamente à criação de empregos no mesmo país. Isso porque o capital se direciona para os locais em que as taxas de retorno são as mais altas, normalmente os mercados emergentes. Além disso, muito investimento localizado em solo americano está direcionado para as tecnologias que irão conduzir a substituição do trabalhador por máquinas.<sup>59</sup>

Além da redução de políticas redistributivas pela tributação, os próprios gastos públicos mantêm características regressivas. Os Estados Unidos mantiveram um gasto social bruto de 16% do PIB no ano de 1999, valor que se eleva para 24% quando acrescido das isenções, subsídios e deduções fiscais. Apesar de estar na média dos países da OCDE, uma pequena parte desse gasto é redistributivo. Isso porque a dedução concedida pelo *Earned Income Tax Credit* (trata-se de um crédito negativo para apuração do Imposto de Renda dos trabalhadores mais pobres) é concedida em favor do empregador e consumida pela necessidade de contratação de planos de aposentadoria privados. Para ilustrar a magnitude da regressividade, Kerstenetzky

---

<sup>56</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 44.

<sup>57</sup> Ibid., p. 45.

<sup>58</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 74.

<sup>59</sup> STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality**. New York: W.W. Norton & Company, 2013. p. XVI.

afirma que “dois terços dos US\$ 100 bilhões gastos em 1998 em subsídios tributários anuais para aposentadorias e contas individuais de aposentadorias destinam-se aos 20% mais ricos, enquanto que apenas 12% para os 60% mais pobres.”<sup>60</sup>

Dessa forma, fica esquecida a terceira lição que a crise dos anos 20 deixou, lembrada por Silva: “responder ao problema com corte de subsídios somente agrava a crise.”<sup>61</sup>

No campo das políticas macroeconômicas, foi aplicado aos diversos países um conjunto de propostas orientadas ao livre comércio, à desregulação, à privatização das atividades vinculadas ao Estado, à liberalização dos capitais e, sobretudo, à minimização da carga tributária imposta pelos Estados nacionais. Esse conjunto de propostas ficou conhecido como o *Washington Consensus* e foi seguido firmemente pelo Fundo Monetário Internacional – FMI e pelo Banco Mundial, nas duas últimas décadas do século XX, na elaboração de propostas de auxílio para os países latino-americanos, como condição para obtenção de empréstimos internacionais. Essas instituições foram verdadeiros missionários em difundir o *Washington Consensus*, principalmente entre os países pobres ávidos por empréstimos e benefícios. Diversos países seguiram a cartilha proposta, entre eles México, Chile, Brasil, Uruguai e Argentina. Contudo, a fragilidade do modelo foi exposta com a crise da Argentina de 1999-2002 que, apesar de aceitar todas as recomendações do FMI, levou o país a quase imediata falência de sua economia interna.<sup>62</sup>

É certo que, quanto maior for a abertura econômica do país em desenvolvimento, maior será a sua dependência do capital estrangeiro para o desenvolvimento da economia interna e da modernização industrial do país. Assim, a desenfreada abertura da economia local impõe aos países subdesenvolvidos a condição de serem reféns das variações cambiais, variação dos juros tanto no mercado interno quanto internacional, bem como estarão “dependentes dos humores do mercado internacional e impotentes para fazer qualquer espécie de planejamento político-social” que não esteja adequado aos interesses dos grandes grupos econômicos multinacionais e transnacionais. Para países que tem a intenção de melhorar o seu índice de desenvolvimento humano, para quem sabe se aproximar dos países desenvolvidos, a adoção dessa opção macroeconômica não parece ser a mais adequada.<sup>63</sup>

Apesar de essas políticas serem interessantes para atrair empresas industriais

---

<sup>60</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 110.

<sup>61</sup> SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013. p. 20-21.

<sup>62</sup> TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria pluriversalista do direito internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. p. 11-12.

<sup>63</sup> TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria pluriversalista do direito internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. p. 12-13.

estrangeiras em tempos de demanda aquecida no Primeiro Mundo, elas impedem o desenvolvimento de base ampla nos países de Terceiro Mundo, sem levar, provavelmente a taxas de crescimento aceleradas. Nesse aspecto, a globalização representa uma “corrida ladeira abaixo” (*race to the bottom*).<sup>64</sup>

Não obstante, as políticas de austeridade e privatização de empresas estatais sem resultados favoráveis podem auxiliar na melhora da gestão dos serviços públicos e pode servir para estimular a criação de programas sociais. Contudo, essas medidas não podem ser consideradas como um fim em si mesmo, mas devem ser interpretadas como um meio de obter crescimento sustentável. Dessa forma, a abertura econômica proposta pelo *Washington Consensus* deve ser bem administrada para que se evite que a austeridade fiscal se transforme em recessão econômica, as privatizações de estatais se transformem em serviços públicos mais caros para a população e a liberalização econômica implique enfraquecimento das empresas locais em face às multinacionais.<sup>65</sup>

Essa fragilização da soberania nacional também é impulsionada pela globalização financeira. Trata-se de um processo decorrente de um movimento triplo: a desregulamentação, a abolição das fronteiras e a desintermediação. O primeiro aspecto consiste no desmantelamento dos controles de trocas, uma vez que o capital financeiro pode ser transferido livremente em busca da estrita rentabilidade financeira. Esse movimento concede aos investidores um importante instrumento de pressão sobre os Estados nacionais, que passam a ter que conquistar e manter a confiança dos investidores para evitar o esvaziamento do fluxo de capitais. Aqui entram as agências de risco que passam a ter o papel de classificar os países a partir da noção de risco na concessão de empréstimos públicos e privados. Assim, “os Estados são constrangidos, em consequência, a ajustar sua política orçamentária e fiscal”. Outro aspecto diz respeito à abertura financeira mundial decorrente da abolição das fronteiras nacionais, não somente dos mercados, mas dos produtos financeiros. “O sistema financeiro internacional tornou-se um mercado único do dinheiro, caracterizado pela unidade de lugar (em virtude da interconexão das praças financeiras) e de tempo (ele funciona continuamente)”. Por fim, a desintermediação se caracteriza pela possibilidade de os operadores econômicos terem acesso aos mercados financeiros, sem a intermediação das instituições financeiras tradicionais.<sup>66</sup>

Também é característica do ideário neoliberal o abandono por parte dos Estados da possibilidade de fazer uso do recurso ao instrumento monetário. Isso se dá mediante a

---

<sup>64</sup> Ibid., p. 13.

<sup>65</sup> Ibid., p. 13.

<sup>66</sup> CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 34.

transferência da responsabilidade e definição da política monetária para bancos centrais independentes. Chevallier destaca que isso foi significativo, especialmente no âmbito europeu, quando a partir de maio de 1998 foi criado o Banco Central Europeu (BCE), instituição constituída mediante um estatuto de total de independência, do qual os Bancos Centrais nacionais passaram a ser meros instrumentos.<sup>67</sup>

Ao abdicar desse instrumento, os Estados nacionais também abrem mão da possibilidade de controlar o crescimento da dívida pública mediante a utilização da inflação. Conforme lembra Piketty, a dívida pública consiste num ativo nominal, que pode ter o seu valor real reduzido com o acúmulo de pouca inflação ao longo dos anos. Inclusive, foi a partir desse instrumento que foram reduzidas grande parte das dívidas públicas no curso do século XX. Essa medida foi amplamente adotada, por exemplo, pela França e Alemanha, onde a inflação foi, respectivamente, de 13% e de 17% ao ano em média de 1913 a 1950. Graças à utilização desse recurso, que ambos os países levaram a cabo a sua reconstrução e obtiveram um saldo da dívida pública insignificante no início dos anos 1950. “A Alemanha, em particular, é o país que mais recorreu à inflação (assim como à pura e simples anulação de crédito) para se livrar das dívidas públicas ao longo de sua história.”<sup>68</sup>

Portanto, não se trata de mera coincidência o fato de a virada neoliberal iniciada nos anos 1970 propor o feroz combate à inflação por meio dos Bancos Centrais independentes. A partir dos anos 1970, a função atribuída ao Banco Central era unicamente controlar a inflação. Função que somente foi revista com a eclosão da crise de 2008, conforme esclarece Piketty:

Depois da estagflação dos anos 1970, os governos, assim como as opiniões públicas, se deixaram convencer de que os bancos centrais deveriam, antes de tudo, ser independentes do poder político e ter por objetivo único uma meta de inflação baixa. Foi assim, que se tornou possível criar uma moeda sem estado e um banco central sem governo. Essa visão inerte dos bancos centrais se despedaçou após a crise de 2008, quando todo o mundo redescobriu o papel crucial desempenhado por essas instituições em casos de grave crise e o caráter totalmente inapropriado do programa institucional europeu.<sup>69</sup>

Importante consignar que a origem do discurso monetarista de independência do Banco Central remonta ao livro publicado por Milton Friedman em 1963, intitulado de “Uma histórica monetária dos Estados Unidos”. Nessa obra, Friedman faz a leitura da “política grosseiramente restritiva do Federal Reserve – Banco Central Norte Americano (Fed), que transformou o *crash* da bolsa de valores em uma crise de crédito e mergulhou a economia na deflação e na

---

<sup>67</sup> Ibid., p. 74.

<sup>68</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 530.

<sup>69</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 542.

extraordinária recessão”. O problema central da crise de 1929 era monetário, da mesma forma que a solução. Com base nessa análise, Friedman propõe que o crescimento confortável e ininterrupto nas economias capitalistas depende de uma política monetária apropriada, na qual a regular progressão dos níveis dos preços seja assegurada. Ou seja, deve haver certa dose de inflação controlada para manter a economia saudável. Após fixar essa premissa, a doutrina monetarista acredita que os planos econômicos do *New Deal* postos em ação nos anos 1930 e após a Segunda Guerra Mundial, que englobavam uma vasta expansão do emprego público, transferências, “são apenas um ledo engano, caro e inútil. Para salvar o capitalismo, não há a menor necessidade do *Welfare State* e de um governo tentacular: basta um bom Fed.” Com efeito, este trabalho de Friedman e a Escola de Chicago contribuíram decisivamente para construir o clima de desconfiança em relação ao papel do Estado e forjaram o contexto intelectual que levou à guinada monetarista levada a efeito nos anos 1979-1980.<sup>70</sup>

Não obstante, diferentemente do que afirma a doutrina monetária, desde os anos 1930, já havia um consenso entre os economistas, de todas as tendências políticas, segundo o qual o papel do Banco Central consistia em ser um “emprestador” de última instância e tomador de todas as medidas necessárias para evitar o colapso do sistema financeiro e um espiral deflacionário. Contudo, para Piketty, isso “não diz nada sobre o mérito e os limites de outras instituições”.<sup>71</sup>

Enfim, o ambiente de conflito se instala deixando à mostra a veia capitalista do Estado Social quando não dá conta de conciliar as políticas de inclusão com o ambiente econômico de exclusão, como lembra Moraes:

Há que se reconhecer que democracia, como política [...] e capitalismo como economia, não formam um par perfeito, como alertava Warat desde muito. Pelo contrário, são gêmeos da tradição liberal que trilham caminhos tensionados, divergentes – democracia como inclusão/capitalismo como exclusão – os levando a uma convivência tensa, muitas vezes próximas à ruptura.<sup>72</sup>

Contudo, algumas conquistas democráticas têm o condão de colocar pelo menos um pouco de freio na derrocada do Estado Social e no esfacelamento do compromisso que sustenta esse modelo estatal: a solidariedade, um fundamento que, conforme Belluzzo, o ideário neoliberal pretende substituir com a eficiência:

---

<sup>70</sup> Ibid., p. 534.

<sup>71</sup> Ibid., p. 534-535.

<sup>72</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 61.

A ética da solidariedade é substituída pela ética da eficiência e, dessa forma, os programas de redistribuição de renda, reparação de desequilíbrios sociais e assistenciais a grupos marginalizados têm encontrado forte resistência na casamata republicana. Não há dúvida de que esse novo individualismo tem sua base social originária na grande classe média produzida pela longa prosperidade e pelos processos mais igualitários que predominaram na era keynesiana. Hoje o novo individualismo encontra reforço e sustentação no aparecimento de milhões de empresários terceirizados e autonomizados, criaturas das mudanças de métodos de trabalho e na organização da grande empresa.<sup>73</sup>

No momento de crise econômica e de escassez de recursos públicos, o neoliberalismo prega a impossibilidade de manutenção das políticas do Estado Social e da realização dos Direitos Fundamentais previstos constitucionalmente. Ao se apropriar dessa premissa, o neoliberalismo descarta a concretização de direitos sociais conquistados nas lutas democráticas da segunda metade do século XX. Não obstante, considerando que nunca será possível satisfazer os direitos sociais plenamente, sugere que devem ser otimizados ao máximo possível os direitos mais fundamentais do seu discurso: a propriedade privada e a liberdade de contratar. Trata-se da construção de dois dogmas inatacáveis, na medida em que somente esses podem fomentar o valioso mercado de trocas e “seriam os únicos elementos capazes de se justificar uma Teoria de Justiça”. Somente a ação humana dentro da lógica do mercado consegue construir uma sociedade que perfeitamente maximiza a riqueza em sua plenitude.<sup>74</sup>

Dessa forma, cria-se um paradoxo social consubstanciado na desigualdade, legitimando a construção de “verdadeiros oásis de riqueza explícita”. O topo da pirâmide social consome artigos de luxo, “cujo valor reside justamente no seu preço [...] que permite a ostentação perante os demais”. Trata-se do “contexto perfeito para uma sociedade conflituosa, desigual e, portanto, distanciada da desejável coesão”.<sup>75</sup>

Em magistral síntese, Joseph Stiglitz afirma que, da forma como a Segunda Guerra Mundial desvanece na memória, assim também se dá com a solidariedade que a engendrou. Com o triunfo da América na Guerra Fria, parece não haver mais nenhum competidor para o modelo econômico capitalista. Sem essa competição internacional, não é mais necessário demonstrar que o sistema capitalista entrega mais para a maioria dos cidadãos.<sup>76</sup>

<sup>73</sup> BELLUZZO, Luiz Gonzaga. **O capital e suas metamorfoses**. São Paulo: Unesp, 2013. p. 176.

<sup>74</sup> ROSA, Alexandre Morais da; LINHARES, José Manuel Aroso. **Diálogos com a law and economics**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 69.

<sup>75</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson. **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado n 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2014. p. 203-204.

<sup>76</sup> [...] as World War II faded into memory, so too did the solidarity it had engendered. As America triumphed in the Cold War, there didn't seem to be a viable competitor to our economic model. Without this international competition, we no longer had to show that our system could deliver for most of our citizens. STIGLITZ, Joseph E. **The great divide: unequal societies and what we can do about them**. New York: W. W. Norton &

Com efeito, Celia Kerstenetzky conclui que, apesar das críticas neoliberais, o modelo do Estado Social ainda subsiste notadamente porque os gastos públicos se mantiveram em patamares estáveis a partir da década de 1980, mas não reproduziram o gráfico ascendente das décadas dos anos dourados. Ocorre que o período pós Segunda Guerra Mundial se beneficiou das políticas de estímulo à demanda, consagradas por Keynes, da considerável expansão demográfica favorável, tanto na composição etária, quanto na composição familiar, e de um mercado de trabalho estável e relativamente igualitário. Já o período seguinte à década de 1980, que chama de *silver age*, confronta-se “com circunstâncias muito mais sombrias, requerendo um esforço público de bem-estar comparativamente muito mais elevado”. Enfim, a autora entende que o debate se circunscreve ao tipo de Estado Social, “que estrutura de proteção social e de promoção de oportunidades deve prevalecer.”<sup>77</sup>

Contudo, a partir dos fundamentos que são lançados pelo ideário neoliberal, pode-se dizer que a estrutura de proteção social proposta é inversamente proporcional àquela idealizada pelo Estado Social, principalmente porque o neoliberalismo não comunga da ideia fundamental de que os mercados não têm a capacidade de regular todos os campos da vida humana. Muito pelo contrário, aposta unicamente no mercado.

Inclusive, Alexandre Morais da Rosa refere que, para Milton Friedman, “o Direito é muito importante para ficar nas mãos dos juristas”, na medida em que as decisões judiciais poderiam resultar em imposições que implicariam em custo demasiadamente elevado ao mercado, o que seria intolerável para a ótica neoliberal e indo na contramão da maximização da riqueza. Para corrigir a distorção elaborada pelos juristas, o discurso neoliberal exerce uma modificação silenciosa de como o Estado e suas normas são apresentadas simbolicamente, convertendo a leitura do centro gravitacional do sistema estatal para o mercado.<sup>78</sup> Essa medida é perfeitamente visível na leitura realizada pela *Law & Economics*.

Enfim, apesar das críticas e do contraponto neoliberal, o Estado Social surge como uma solução de compromisso para a construção de uma sociedade mais igualitária e está inevitavelmente sujeito às mudanças de perspectiva que a história lhe condiciona. Essa mudança não deixou de exercer influência sobre a teoria constitucional, principalmente porque os próprios textos constitucionais passaram a estabelecer as diretrizes do Estado Social, temática que será analisada a seguir.

---

Company, 2015. p. 301.

<sup>77</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 91.

<sup>78</sup> ROSA, Alexandre Morais da; LINHARES, José Manuel Aroso. **Diálogos com a law and economics**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 9.

## 2.3 Constitucionalismo Contemporâneo e o Estado Democrático de Direito

Desde a construção do Estado Moderno, na sua primeva configuração absolutista, a ideia de constituição já se encontrava presente. Não se pode negar essa ligação umbilical entre o constitucionalismo e o estado, sendo que “a constituição só se compreende através do Estado.”

<sup>79</sup> Da mesma forma, o Estado somente se compreende a partir da constituição que lhe dá forma. Nesta etapa da pesquisa, procura-se esclarecer a íntima relação entre o Estado e a Constituição, o compromisso das constituições dirigentes do período do segundo pós-guerra e as consequências que a crise estrutural abordada acima, impuseram, com o aprofundamento do fosso entre os direitos constitucionais e as condições financeiras do Estado, bem como o deslocamento do polo de tensão entre os poderes da república.

Nas origens do constitucionalismo, Fioravanti aponta três modelos teóricos básicos de constitucionalismo que deram suporte na formação do Estado Moderno, quais sejam: historicismo, individualismo e estatalismo<sup>80</sup>. Em cada um desses modelos são construídas diferentes relações entre os direitos reconhecidos pelas constituições e as atribuições do próprio Estado. Essas formas de constitucionalismo se refletem na formação do modelo estatal construído pelo Direito e mediante a submissão à lei, com variadas formas desenvolvidas no contexto de cada país, tais como o *The Rule of Law* inglês, o *État Légal* francês e o *Rechtsstaat* alemão, respectivamente.<sup>81</sup>

Por seu turno, o movimento constitucional do início do século XX é marcado pela incorporação da chamada *questão social* aos textos constitucionais. As Constituições mexicana, de 1917, e a de Weimar, de 1919, marcaram essa segunda fase do constitucionalismo e conformaram o Estado Social. O novo modelo gerou “uma nova relação entre os poderes públicos [...], houve uma ampliação conceitual e operacional do princípio democrático e da função de garantia diante da novidade dos direitos econômicos, sociais e culturais de caráter prestacional”.<sup>82</sup>

---

<sup>79</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 89.

<sup>80</sup> Para análise detalhada dos contornos deste quadro teórico proposto por Fioravanti, veja-se: FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales**: apuntes de historia de las constituciones. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003. p. 25-53.

<sup>81</sup> Os contornos de cada modelo estatal podem ser estudados com maior profundidade em: CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 93-97. e também em COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (Org.). **Estado de direito**: história, teoria, crítica. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

<sup>82</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. Crises do Estado, democracia política e possibilidades de consolidação da proposta constitucional. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006. p. 31.

Conforme afirma Buffon: “é inegável, porém, que a consolidação do Estado Social, do Bem-Estar social ou do Estado-Providência está conectada intimamente ao constitucionalismo contemporâneo”, notadamente porque seus marcos normativos são as duas Constituições referidas acima. Enquanto que o Estado Liberal tinha o objetivo de garantir a paz social dos indivíduos e respeitar a liberdade e igualdade perante a lei, o Estado Social é marcado pela atuação interventiva e efetiva nos diversos setores econômicos, sociais e culturais. Seu objetivo fundamental é construir uma sociedade solidária, com a integração dos grupos sociais aos benefícios da sociedade contemporânea.<sup>83</sup>

A Constituição de Weimar de 1919 é marcada pelo questionamento das leis naturais do mercado, em que a liberdade e a autonomia do campo econômico conduziriam ao equilíbrio natural. Ela já propõe a intervenção estatal na economia, não apenas para a ‘racionalização da economia’, mas para a transformação do sistema econômico interligado ao sistema político. Assim, a economia não é mais somente um problema de mercado, mas consiste num problema político, “lançando deste modo as bases da passagem do *estado de direito* ao *estado social*.”<sup>84</sup> De fato, consoante Avelãs Nunes:

A emergência do *estado social* - [...] significou uma diferente representação do *estado* e do direito, aos quais se comete agora a missão de realizar a ‘justiça social’, proporcionado a todos as condições de uma vida digna, capaz de assegurar o pleno desenvolvimento da personalidade de cada um. A *mão invisível do direito* começa a substituir a *mão invisível da economia*. (grifo do autor).<sup>85</sup>

No contexto da temática do Estado Social, o constitucionalismo tem um papel extremamente importante na construção e na manutenção de padrões mínimos de proteção da vida social democrática, mesmo que não tenha condições de transformar por si só a realidade com a mera previsão constitucional. Talvez por isso, tantos pretendam fragilizá-lo ou desacreditá-lo.<sup>86</sup> Mas a conjugação de um constitucionalismo dirigente e compromissário e com a atuação do Estado Social podem trazer significativos incrementos nas condições de vida que as pessoas podem levar. Na verdade, trata-se de uma necessária construção teórica que permite a efetivação da Constituição em sua materialidade, conforme descreve Lenio Streck:

<sup>83</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 26.

<sup>84</sup> NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá**...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 37.

<sup>85</sup> NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá**...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 29-30.

<sup>86</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 90.

A idéia de uma Teoria da Constituição Dirigente Adequada implica uma interligação com uma teoria do Estado, visando à construção de um espaço público, apto a implementar a Constituição em sua materialidade. Dito de outro modo, uma tal teoria da Constituição dirigente não prescinde da teoria do Estado, apta a explicitar as condições de possibilidade para a implantação das políticas de desenvolvimento constantes – de forma dirigente e vinculativa – no texto da Constituição.<sup>87</sup>

Para Maurizio Fioravanti, pode-se perceber no decorrer do século XX, a construção de um novo significado da constituição material como “verdadeira” constituição, enquanto garantia jurídica em face do formalismo que vinha acompanhando as concepções positivistas. Essas concepções, que apostavam meramente no formalismo, permaneceram, na maior parte das vezes, submetidas aos “destrutivos predomínios dos partidos e dos interesses fracionários, e, portanto, não mais ‘constituição’ em sentido próprio, não mais norma fundamental compartilhada”.<sup>88</sup>

A partir da reavaliação do momento constituinte, como instância produtora de normas jurídicas fundamentais a serem respeitadas, é que se constrói o caminho para a sedimentação das constituições que marcaram o período do segundo pós-guerra. Fazendo referência a Mortati, Maurizio Fioravanti afirma que:

O momento constituinte é de se entender, na construção de Mortati, como o fundamento mais autêntico da constituição a emanar, que dela decorrem os caracteres mais basilares, mediante a proposição de uma séria de normas fundamentais de princípio. São aquelas normas, no seu conjunto e nos seus equilíbrios internos, a determinar os contornos da constituição em sentido material, que sob este perfil coincide, portanto, com o núcleo fundamental da própria constituição escrita. [...]. Afirma-se, assim, o caráter plenamente jurídico da constituição material, que não é, portanto, representável como mera e genérica realidade factual, mas como a específica realidade factual e somente a que contém de forma já estruturada, de modo embrionário, as linhas de base do ordenamento jurídico que está por se afirmar com a constituição que surgirá.<sup>89</sup>

Nessa esteira, na segunda metade do século XX, a constituição em sentido material se propõe a ser o fundamento da constituição democrática. Isso para que a democracia não se reduza a meros procedimentos, como se visualiza na perspectiva positivista, mas como pacto

<sup>87</sup> STRECK, Lenio Luis. Constitucionalismo e concretização de direitos no Estado Democrático de Direito. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006. p. 122.

<sup>88</sup> FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 107, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>>. Acesso em: 16 ago. 2014.

<sup>89</sup> FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, p. 109, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>>. Acesso em: 16 ago. 2014.

no qual se estabeleçam princípios irrenunciáveis, decorrentes de escolhas conscientes, a perpassar todo o texto constitucional e que espelhem o núcleo essencial da constituição.<sup>90</sup>

Assim, existia a necessidade de corresponder a um fundamento, diferente da mera dimensão procedimental. A constituição passa a ter a necessidade de exprimir o conjunto de princípios fundamentais que pretendem lançar as bases para o futuro e “na busca por tais princípios e pela fonte de tal referência se redescobrirá a constituição em sentido material”.<sup>91</sup> Nas palavras de Paulo Bonavides:

Ora, a Constituição é basicamente unidade, unidade que repousa sobre princípios: os princípios constitucionais. Esses não só exprimem determinados valores essenciais – valores políticos ou ideológicos – senão que informam e perpassam toda a ordem constitucional, imprimindo assim ao sistema sua feição particular, identificável, inconfundível, sem a qual a Constituição seria um corpo sem vida, de reconhecimento duvidoso, se não impossível.<sup>92</sup>

Desse modo, pode-se afirmar que a constituição assume o *locus* privilegiado de depósito da confiança dos princípios fundamentais da sociedade organizada e do Estado. Para além de mero instrumento formal suscetível a mudanças, a constituição assume o posto de fundamento da ordem jurídica e de todas as ações estatais, para a construção de uma sociedade mais justa e solidária.

Por sua vez, Canotilho defende a possibilidade da construção do conceito de Estado Constitucional, decorrente da profunda influência do constitucionalismo moderno. Esse Estado Constitucional deve estar assentado em duas grandes qualidades, quais sejam: o Estado de Direito e o Estado Democrático. Nessa conceituação, procura-se estabelecer uma conexão interna entre a democracia e Estado de Direito<sup>93</sup>. Essa proposta de Canotilho representa uma evolução dentro da Teoria do Estado e do Constitucionalismo, porquanto

O Estado constitucional é ‘mais’ do que Estado de direito. O elemento democrático não foi apenas introduzido para ‘travar’ o poder (*to check the power*); foi também reclamado pela necessidade de *legitimação* do mesmo poder (*to legitimize State power*). Se quisermos um Estado constitucional assente em fundamentos não metafísicos, temos de distinguir claramente duas coisas: (1) uma é a da legitimidade do direito, dos direitos fundamentais e do processo legislação no sistema jurídico; (2) outra é da *legitimidade de uma ordem de domínio* e da *legitimação do exercício do poder político*. (grifo do autor).<sup>94</sup>

<sup>90</sup> Ibid., p. 109.

<sup>91</sup> Ibid., p. 109.

<sup>92</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 130.

<sup>93</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 93.

<sup>94</sup> Ibid., p. 100.

No mesmo sentido, François Ost sustenta que o objetivo principal do Estado Democrático de Direito é ultrapassar tanto o modelo de mercado, assegurando as liberdades privadas, quanto o modelo comunitarista, no qual são conferidas liberdades políticas, mas articular o Estado de Direito (Liberal) com a Democracia. Não se trata de privilegiar um grupo de liberdade sobre as outras, mas ambas as dimensões de “liberdades se misturam e condicionam-se reciprocamente”. Ou seja, o florescimento das liberdades privadas, está condicionado a ser construído dentro de um quadro de cultura democrática, que necessita da liberdade para o exercício de participação na coisa pública.<sup>95</sup>

Por sua vez, Ferrajoli sustenta que o termo “Estado de Direito” comporta dois significados distintos. Não se trata simplesmente de um estado regulado por leis, mas de um Estado que traz impregnado de toda cultura das modernas Constituições. No plano formal, o princípio da legalidade é sua principal característica, na medida em que todo poder estatal está subordinado a leis gerais e abstratas que condicionam o exercício do poder, cuja legitimidade depende do controle de constitucionalidade é exercido por juízes independentes. No plano substancial, as atividades estatais de todos os poderes devem assegurar a garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos, mediante a conjugação “das vedações legais de lesão aos direitos de liberdade e das obrigações de satisfação dos direitos sociais”, bem como a garantia de acesso aos direitos de tutela judiciária.<sup>96</sup>

Com efeito, as novas Constituições passam a congregar uma grande gama principiológica, como nas da Alemanha (1949), Itália (1948), Espanha (1978), Portugal (1976) e Brasil (1988).<sup>97</sup> Tratam-se de Constituições que já instituem e se fundamentam no Estado Democrático de Direito com o objetivo de conciliar as diversas dimensões de direitos fundamentais. Fixar essa assertiva é importante para o desenvolvimento do trabalho, especialmente porque, como se verá no próximo capítulo, as dimensões de direitos fundamentais a serem assegurados em conjunto impõem um rol de princípios com dimensões de atuação distintas, mas que podem ser perfeitamente compatibilizados.

Entretanto, o caminho para a concretização dos textos constitucionais não está livre de pedras e dificuldades de todas as ordens. Principalmente, quando a crise estrutural iniciada nos anos 1970 vai ganhando corpo e passa a constituir também uma crise ideológica.

Essa nova crise que atinge o seio do Estado Social, ocorre em função da contraposição entre

---

<sup>95</sup> OST, François. **O tempo do direito**. Tradução de Maria Fernanda Oliveira. Lisboa: Piaget, 1999. p. 411-412.

<sup>96</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 790.

<sup>97</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 287-288.

a democracia e o arranjo técnico-burocrático do Estado construído para atender as demandas sociais. Ocorre que tanto o aumento da democratização do espaço público quanto das demandas sociais submetidas aos cuidados do Estado Social geraram a necessidade de criação de um corpo técnico-burocrático para administrar o atendimento das demandas. Esses novos atores ganham especial importância num contexto de crise fiscal consolidada em que a vontade política de manutenção e ampliação de direitos se vê frustrada com a constante resposta negativa do corpo técnico. Assim, trata-se de um embate entre o campo político e o corpo técnico-burocrático<sup>98</sup>, em que os progressos sociais futuros são deixados de lado, pois a preocupação predominante é a manutenção dos direitos já adquiridos. Como afirma François Ost, “o medo regressa novamente e, do Estado social solidário, passamos à sociedade do risco securitário”.<sup>99</sup>

Dessa forma, cria-se um verdadeiro paradoxo entre as promessas constitucionais e as possibilidades fáticas de sua implementação. De um lado, está um projeto estatal que objetiva a transformação da sociedade numa perspectiva de inclusão social; de outro, as restrições e resguardos de uma economia capitalista que estabelece limites às possibilidades de concretização do projeto constitucional, dentro de um cenário econômico de migração do capitalismo de produção para um capitalismo financeiro altamente volátil e descompromissado com os objetivos nacionais.<sup>100</sup> Está-se diante do grande dilema vivido atualmente, em que a falta de um poder político forte dentro do Estado Social e a desconfiança/descompromisso com o projeto constitucional, “pode produzir um abandono do Estado Constitucional à sua própria sorte ou, ainda, uma tentativa de (re)apropriação de seus conteúdos privadamente.”<sup>101</sup>

Isso posto, fica evidente a dificuldade em conciliar democracia e capitalismo, agora financeiro, num momento em que não se visualizam mais ganhos recíprocos. Ou seja, aquele ciclo virtuoso de produção, trabalho e consumo que fundamentava o Estado Social não é mais o alicerce da vida econômica num mundo em que o parque fabril está espalhado pelo mundo e o capital especulativo migra na velocidade que a tecnologia da informação permite, à procura de taxas de retorno de investimento mais vantajosas, que implicam numa concorrência entre os próprios Estados para manutenção das atividades. Como afirma Morais:

Há que se reconhecer que democracia, como política [...] e capitalismo como economia, não formam um par perfeito, como alertava Warat desde muito. Pelo contrário, são gêmeos da tradição liberal que trilham caminhos tensionados,

---

<sup>98</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 46-47.

<sup>99</sup> OST, François. **O tempo do direito**. Tradução de Maria Fernanda Oliveira. Lisboa: Piaget, 1999. p. 340.

<sup>100</sup> MORAIS, op. cit., p. 64.

<sup>101</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 66.

divergentes – democracia como inclusão/capitalismo como exclusão – os levando a uma convivência tensa, muitas vezes próximas à ruptura.<sup>102</sup>

Todo esse complexo momento histórico de crise gera uma redefinição das próprias funções estatais de exercício de poder. O Poder Judiciário passa a assumir local de destaque na busca da concretização de direitos, num “Estado que se apresenta como de bem-estar, mas que se executa como de mal-estar”<sup>103</sup>. Na verdade, o judiciário recebe o selo de instância de garantia dos direitos em contraposição à função de governo, enquanto que esta se vê envolta em dificuldades para atender aos interesses dos investidores - de combater o *déficit* público e manter o “serviço da dívida” – e de dar conta das crescentes demandas sociais.

De fato, ocorre uma redefinição dos polos de tensão dentro do regime democrático, passando do Executivo e Legislativo para o Judiciário. Lenio Streck aponta os principais contornos desse fenômeno da seguinte forma:

A democratização social, fruto das políticas do Welfare State, o advento da democracia no pós-guerra e a redemocratização de países que saíram de regimes autoritários/ditatoriais, trazem à luz Constituições cujo texto positiva os direitos fundamentais e sociais. Esse conjunto de fatores redefine a relação entre os Poderes do Estado, passando o Judiciário (ou os tribunais constitucionais) a fazer parte da arena política, isto porque o *Welfare State* lhe facultou o acesso à administração do futuro, e o constitucionalismo moderno, a partir da experiência negativa de legitimação do nazifacismo pela vontade da maioria, confiou à justiça constitucional a guarda da vontade geral encarrada de modo permanente nos princípios fundamentais positivados na ordem jurídica. Tais fatores provocam um redimensionamento na clássica relação entre os Poderes do Estado, surgindo o Judiciário (e suas variantes de justiça constitucional, nos países que adotaram tribunais ad hoc) como uma alternativa para o resgate das promessas da modernidade, onde o acesso à justiça assume um papel de fundamental importância, através do deslocamento da esfera de tensão até então calcada nos procedimentos políticos, para os procedimentos judiciais. (grifo do autor).<sup>104</sup>

Nesse contexto de dificuldades que perpassa a história recente do Estado Social, um novo modelo estatal é idealizado para dar conta dessa realidade complexa, onde o elemento democrático assume relevância. O assim denominado Estado Democrático do Direito nasce com o objetivo de conciliar o núcleo de direitos liberais e os sociais, mediante a construção da efetiva igualdade. Enquanto que essa igualdade consiste na garantia de condições mínimas e essenciais para a vida do cidadão e da comunidade, o Estado está autorizado a tomar as medidas para efetivação dessas condições. Assim, a lei assume o papel de uma ação concreta do Estado e não mais mero comando normativo de regulação social. Como afirma Lenio Streck: “o Estado

<sup>102</sup> Ibid., p. 61.

<sup>103</sup> Ibid., p. 60.

<sup>104</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 37-38.

Democrático de Direito representa, assim, a vontade constitucional de realização do Estado Social. É nesse sentido que ele é um *plus* normativo em relação ao direito promovedor-intervencionista próprio do Estado Social de Direito”.<sup>105</sup>

Portanto, a sofisticação do modelo de Estado do Estado Social para o Democrático de Direito decorre do aprofundamento das experiências históricas e em virtude das circunstâncias e contingências históricas. Trata-se de um modelo que tem inegável função de transformar a realidade, notadamente porque os textos constitucionais alicerçam esse modelo estatal na construção de uma sociedade menos desigual. “Ou seja, cabe ao Estado Democrático de Direito a utopia (?) da concretização da igualdade material.”<sup>106</sup>

Apesar de se tratar de uma tarefa árdua concedida ao Estado Democrático de Direito, ela é perfeitamente realizável na medida em que a conciliação de direitos sociais com as liberdades individuais e de mercado tem uma função complementar e se retroalimentam. Isso porque, conforme afirma Amartya Sen, “as liberdades econômicas não apenas são os primordiais fins do desenvolvimento, mas também os meios principais”. Trata-se de compreender a relação recíproca que vincula ambos os contextos das dimensões de direitos fundamentais, conforme esclarece Sen:

Além de reconhecer, fundamentalmente, a importância avaliatória da liberdade, precisamos entender a notável relação empírica que vincula, umas às outras liberdades diferentes. Liberdades políticas (na forma de liberdade de expressão e eleições livres) ajudam a promover a segurança econômica. Oportunidades sociais (na forma de serviços de educação e saúde) facilitam a participação econômica. Facilidades econômicas (na forma de oportunidades de participação no comércio e na produção) podem ajudar a gerar a abundância individual, além de recursos públicos para os serviços sociais. Liberdades de diferentes tipos podem fortalecer umas às outras.<sup>107</sup>

Portanto, a atuação do Estado Democrático de Direito também depende de uma adequada compreensão do que seja desenvolvimento. Assim, não merece, na vigência desse modelo estatal, entender por desenvolvimento apenas o crescimento econômico, proposta muito difundida no Brasil que ficou conhecida como “teoria do bolo”: deixar o bolo crescer para depois dividir. Apregoava-se que o país deveria crescer primeiro para depois fazer a redistribuição de renda. Em nome dessa perversa ideologia desenvolvimentista, a crença na justiça social se enfraqueceu. Além disso, postergaram-se medidas de redistribuição de renda na crença de que ela viria acompanhada pelo desenvolvimento econômico. Ao final, como

<sup>105</sup> Ibid., p. 35.

<sup>106</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 30-31.

<sup>107</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 25-26.

afirma Torres, “o bolo não cresceu e dele só comeram os mais próximos ou mais sabidos”.<sup>108</sup>

A adequada compreensão de desenvolvimento deve conciliar crescimento econômico com políticas de redistribuição de renda e adequado acesso aos sistemas de proteção social. Essa postura vai muito além de avaliar o desenvolvimento apenas pelo Produto Interno Bruto – PIB ou pela renda *per capita*. É inevitável que sejam conciliados outros fatores sociais, relacionados às capacidades que enriquecem as vidas que os cidadãos podem levar, tais como a expectativa de vida, as condições de acesso ao sistema de saúde e de educação de qualidade. Conforme afirma Sen: “O desenvolvimento tem de estar relacionado sobretudo com a melhora da vida que levamos e das liberdades que desfrutamos”.<sup>109</sup>

Ademais, o puro e simples crescimento econômico não se traduz em ampliação do quadro de liberdade e das melhoras nas condições de vida da população. Isso porque o desenvolvimento está condicionado à forma como os frutos do crescimento são distribuídos. O exemplo disso é o fato de que crescimento do PIB não eleva automaticamente a expectativa de vida; esta somente é elevada com gastos públicos direcionados aos serviços sociais. Sem levar esses fatores em consideração chega-se à situação brasileira que Sen denuncia:

O contraste é nítido com outros países de crescimento elevado – como o Brasil – que apresentaram um crescimento do PNB per capita quase comparável, mas também têm uma longa história de grave desigualdade social, desemprego e descaso com o serviço público de saúde.<sup>110</sup>

Esse contraste se torna ainda mais evidente quando se leva em conta que a Constituição brasileira possui um conjunto principiológico forte na proteção e construção da igualdade material, conforme já discutido acima.

Com efeito, Anderson Teixeira elucida e exemplifica o desafio que o século XXI terá de enfrentar quando afirma:

O grande desafio que o século XXI impõe à humanidade é o de conseguir implementar as conquistas sociais e tecnológicas que os países desenvolvidos já conquistaram no século passado, nos quatro cantos do globo terrestre, inclusive em pedaços esquecidos do mundo como aquele onde vivem os menos de um milhão de habitantes de Swaziland, estes que possuem uma expectativa de vida de 43,9 anos e somente poderão atingir tal expectativa de vida caso consigam, antes de tudo fazer parte dos 84% da população que consegue passar dos cinco anos de idade.<sup>111</sup>

<sup>108</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 114.

<sup>109</sup> SEN, op. cit., p. 29.

<sup>110</sup> SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 67.

<sup>111</sup> TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria pluriversalista do direito internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011. p. 25.

Enfim, à luz do que foi abordado até o momento, portanto, pode-se afirmar que no curso do século XX, vê-se a emergência de um modelo estatal comprometido com a justiça social e fundado na solidariedade, para ao final do mesmo século, estar envolto na luta para ao menos manter as conquistas e enxergar o triunfo de um individualismo exacerbado e descomprometido para com os demais.

## 2.4 A Função Fiscal no Estado Social e Democrático de Direito

Neste ponto da pesquisa, o estudo se direciona para a análise da tributação que foi exercida no período de consolidação do Estado Social. Trata-se de um modelo tributário voltado à consecução dos objetivos propostos por esse modelo de Estado, sendo um importante instrumento de redistribuição das rendas.

Uma das características do Estado contemporâneo diz respeito ao fato de que a sua fonte de financiamento predominante é de ordem tributária, especialmente dos impostos, razão pela qual se consagrou a expressão “Estado do Imposto” (*Steuerstaat*). Contudo, atualmente, mostra-se mais adequada substituí-la por “Estado Fiscal”, porquanto outras espécies de exação vêm assumindo importância no financiamento estatal, ao lado dos impostos, como as taxas e as contribuições em geral.<sup>112</sup>

Não obstante, o Estado Fiscal não é tão somente um novo modelo estatal, mas a expressão busca enfatizar o fato de que os recursos financeiros são provenientes principalmente do sistema tributário, sendo que esta função é coexistente ao próprio Estado de Direito.<sup>113</sup>

A questão da liberdade individual sempre esteve presente no Estado Fiscal porque, a partir das teorias contratualistas que forjaram o Estado Absolutista e Liberal, sempre se reservou um mínimo de liberdade intocável pelos impostos. Isso consistia na instituição de mecanismos de imunidades, privilégios, que se transferiram do clero e da nobreza para o cidadão. Assim, permitiu-se que o Estado exercesse o poder de tributar, “adquirindo tal imposição de preço da liberdade”. Dessa forma, Torres sustenta que o imposto é uma invenção burguesa, notadamente porque incide sobre a riqueza adquirida pelo cidadão, mas somente no limite do que foi consentido pelo cidadão.<sup>114</sup>

Contudo, a liberdade individual é encarada de maneiras diversas nos modelos estatais.

---

<sup>112</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 141.

<sup>113</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 68.

<sup>114</sup> *Ibid.*, p. 69.

No Estado Liberal, configurava-se como uma “liberdade *de*”, no Estado Social, uma “liberdade *para*” e no Estado Democrático de Direito, uma “*igual* liberdade”.<sup>115</sup> A ideia de “liberdade *para*” consiste em liberdade positiva, para garantir direitos, inclusive sociais, enquanto que a “liberdade *de*” consiste na proteção contra as restrições do Estado.<sup>116</sup>

Outrossim, podem ser identificadas duas fases ou períodos distintos da atuação do Estado Fiscal que, além da exação tributária, está relacionado com a representatividade cidadã. A primeira fase marca a atuação estatal no período do final do século XVIII ao século XIX. Nessa fase, as receitas fiscais não são muito expressivas, sendo que a tributação atinge levemente as atividades empresariais e os rendimentos do trabalho, tendo preferência à riqueza das classes agrárias e o consumo. Essa fase também é marcada pelo sistema do voto censitário, onde somente mantinha o direito a voto e a se candidatar aqueles que possuíam riqueza e renda. Ou seja, somente quem financiava as atividades estatais por meio do tributo podia participar do processo de tomada de decisão democrático. Sendo assim, havia uma relação direta entre a representatividade cidadã e o tributo.

A segunda fase do Estado fiscal corresponde ao período do século XX, principalmente após a 1ª Guerra Mundial. Nessa fase consolida-se o sufrágio universal, fazendo com que o eleitor não seja mais sinônimo de contribuinte. Por outro lado, as receitas fiscais crescem significativamente para dar conta dos direitos sociais que o Estado passa a garantir, o orçamento estatal é peça indispensável para a política macroeconômica na busca de evitar as crises do capitalismo e o imposto ganha outras funções além da meramente arrecadatória.<sup>117</sup> É nessa segunda fase que será importante para o desenvolvimento do trabalho, notadamente porque corresponde ao período de emergência do Estado Social.

As transformações das atividades e dos objetivos estatais a partir do Estado Social afetam decisivamente os diversos instrumentos postos à disposição para a realização destes. Como um dos instrumentos disponíveis para realização dos objetivos do Estado tem especial destaque o sistema tributário. Trata-se de uma profunda mudança de perspectiva na forma de atuação do sistema tributário, notadamente porque transcende a mera função arrecadatória e passa a estar de acordo com nova função estatal de transformação e remodelação social e econômica. A tributação, nesse novo contexto, passa a ser um dos mais importantes instrumentos para exercer um papel fundamental na consecução dos objetivos do Estado.<sup>118</sup> Por

---

<sup>115</sup> Ibid., p. 57.

<sup>116</sup> Ibid., p. 78.

<sup>117</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 153-154.

<sup>118</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho**.

sua vez, Garcia-Pelayo lembra que:

[...] aquilo que caracteriza qualitativamente o Estado Social não é exatamente a política de nacionalização dos meios de produção, mas uma justa distribuição do que foi produzido. Essa finalidade é alcançada através da adequada utilização da tradicional potestade fiscal, sempre considerada como um dos direitos majestáticos do Estado, capaz, a princípio, de alcançar extraordinárias dimensões: Se na República Federal (Alemanha) o Estado quisesse subtrair a alguém 5% de sua propriedade, qualquer tribunal decidiria em sentido contrário a essa tentativa. Porém, nada impede o Estado de arrecadar 80% ou 90% da taxa de crescimento anual por meio da tributação, destinando o montante arrecadado à distribuição social.<sup>119</sup>

Como já referido no item 2.1, o Estado Social se fundamenta no princípio da solidariedade, temática que será retomada mais à frente. Neste momento, é importante frisar que “a ideia de solidariedade social tem sido servida pelo direito dos impostos ao longo de todo o Estado fiscal e não apenas com o advento do Estado fiscal social”. Foi no modelo do Estado Social, a fim de concretizar a solidariedade social, que o Estado utilizou largamente a tributação para realizar os seus fins.<sup>120</sup>

Para Casalta Nabais, pode-se vislumbrar a cidadania solidária até mesmo no Estado Liberal. Isso porque o simples fato de se ter um Estado que se financia a partir de tributos unilaterais ou impostos já significa que se está a lançar mão de uma estrutura mínima de solidariedade social. O que difere de um Estado que se mantém a partir de tributos bilaterais ou taxas, denominado de Estado tributário. Esta, portanto, seria a primeira colaboração do direito dos impostos para a cidadania solidária.<sup>121</sup>

Não obstante, o Estado Liberal caracterizava-se pela pretensão de neutralidade da carga tributária, procurando evitar qualquer ingerência na esfera de liberdade de seus cidadãos. Os recursos econômicos eram obtidos com a única finalidade de cobrir as despesas da estrutura estatal. Os próprios textos constitucionais previam que os cidadãos deveriam contribuir unicamente para dar conta das despesas estatais, sendo que aos tributos não era atribuída qualquer outra finalidade.<sup>122</sup>

Todavia, é na esteira do Estado Social que a ideia de solidariedade social tem condições de se materializar e se concretizar. Ocorre que nesse modelo estatal, a solidariedade é um

---

Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 21-22.

<sup>119</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 20.

<sup>120</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 127.

<sup>121</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 128.

<sup>122</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 87-88.

objetivo a ser seguido pelo Estado e concretizado pela via da tributação. Não se trata de um efeito externo, alheio à vontade estatal. A tributação tem auxiliado o Estado nesta tarefa a partir de duas formas: a primeira decorre da tradicional tarefa de arrecadação de tributos para dar conta das despesas públicas, ou seja, a fiscalidade; e a outra “na atuação do direito fiscal enquanto direito econômico fiscal, enquanto direito da extrafiscalidade.”<sup>123</sup>

À medida que os sistemas tributários vão se consolidando como a principal fonte das receitas públicas por excelência, também se modificam para incrementar a capacidade arrecadatória com o objetivo de dar conta da crescente necessidade financeira do Estado. E esse incremento exige legitimidade da carga tributária que caminha em duas frentes: em primeiro lugar, a atenção volta-se para o destino do gasto público; em segundo lugar, refere-se ao critério de justiça utilizado para a repartição da carga tributária, que passa a ter o respaldo do sistema de valores do próprio Estado Social. Assim, produz-se uma alteração fundamental nas funções que o tributo passa a ter que cumprir, e ela vai mais além da mera tarefa arrecadatória, mas incorpora a finalidade redistributiva e se converte num instrumento decisivo de intervenção econômica e social.<sup>124</sup> No mesmo sentido, Chulvi esclarece que:

Sin embargo, el advenimiento del subsiguiente modelo de Estado, el Estado social, ha provocado una profunda modificación en el papel del mismo Estado que ha alcanzado de lleno a la finalidad a la que ahora debe servir la Hacienda pública. En el orden político actual, el Estado ha asumido la competencia de dar impulso, de organizar y coordinar la actividad económica y, sobre todo, de distribuir la riqueza según criterios de equidade social, corrigiendo las desigualdades de su formación espontánea. El Estado consumidor se ha transformado en un Estado distribuidor.<sup>125</sup>

Conforme afirma Michel Bouvier, a justiça redistributiva na tributação busca associar justiça fiscal com justiça social. Seu objetivo é realizar uma redistribuição da riqueza por meio dos tributos, para reduzir as desigualdades de renda. Para tanto, os tributos devem ser progressivos, personalizados e levar em consideração a capacidade contributiva do contribuinte. Essa proposta ganha força já no final do século XIX, e cresce durante todo o período em que o Estado Social predominou. Mas o autor alerta que a discussão que opõe os tributos progressivos e proporcionais, ou tributos diretos e indiretos, é retomada nos dias atuais em face da renovação das teorias liberais e das transformações dos próprios tributos progressivos sobre o rendimento.<sup>126</sup>

<sup>123</sup> NABAIS, op. cit., p. 129.

<sup>124</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. 22.

<sup>125</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 88.

<sup>126</sup> BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios**

Com efeito, a justa distribuição das rendas deve ser concretizada pela adequada utilização dos meios de cobrança dos tributos, notadamente porque o Estado Social deve ser concebido como Estado Fiscal. Nesse sentido, a constitucionalização dos princípios constitucionais do sistema tributário permite que se utilizem os instrumentos fiscais para alcançar os fins perseguidos pelo Estado Social. Assim, o sistema tributário deve ser compreendido como um instrumento para transformação social,<sup>127</sup> razão pela qual os princípios constitucionais em matéria tributária serão analisados mais detidamente no próximo capítulo.

Para Marcio Pochmann, a reforma dos tributos é fundamental e “capaz de inverter a estrutura da repartição do excedente econômico gerado”. Com a introdução da tributação progressiva, não se alterou a estrutura primária de funcionamento da distribuição da renda, permanecendo os capitalistas apropriando-se do lucro, e a classe trabalhadora recebendo seu salário. Contudo, aqueles que obtinham maiores parcelas da riqueza gerada passaram a ter de pagar, proporcionalmente, mais tributos do que outros segmentos sociais. Conclui que o Estado Social consistiu na formação de fundos públicos a partir da reforma tributária, cujo principal objetivo era fazer com que os ricos pagassem mais tributos que os demais.<sup>128</sup>

Notadamente, a importância dos tributos no modelo do Estado Social pode ser analisada a partir de duas perspectivas, ao menos. De uma parte, por conta de sua capacidade produtiva e flexibilidade para se adaptar às diversas necessidades financeiras de cada momento para dar conta da crescente necessidade de recursos. Por outro lado, pela aptidão em produzir um efeito redistributivo das rendas, que é compatível com a ordem constitucional, em permitir que se retirem maiores recursos econômicos das classes mais favorecidas e menos das menos favorecidas. Assim, “el tributo (o más concretamente el impuesto) constituye un presupuesto funcional del Estado social, en el sentido de que este último necessita de ese instrumento para poder realizarse efectivamente.”<sup>129</sup>

Portanto, o poder de estabelecer e exigir os tributos é uma atividade indispensável ao Estado Social. Especialmente porque os direitos fundamentais de liberdade e a economia de mercado provocam desigualdades materiais naturalmente, enquanto que o Estado Social, por sua vez, necessita diminuir essas desigualdades, o que somente é possível pela via da redistribuição, tarefa em que os impostos se constituem um instrumento fundamental.<sup>130</sup> Nesse

---

**e limites da tributação 2:** Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 186.

<sup>127</sup> CHULVI, op. cit., p. 94-95.

<sup>128</sup> POCHMANN, Marcio. **Desigualdade econômica no Brasil**. São Paulo: Ideias & Letras, 2015. p. 30.

<sup>129</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. 54.

<sup>130</sup> Ibid., p. 42.

sentido, recorda-se que, conforme afirma Morais, o Estado Social assume a tarefa de propor políticas de inclusão num ambiente econômico de exclusão, conforme visto acima.<sup>131</sup>

Outrossim, a emergência do Estado Democrático de Direito, conforme já visto anteriormente, constitui um *plus* normativo aos objetivos fundamentais do Estado Social, passando a força das Constituições a ocupar o lugar central de orientação das políticas estatais, buscando conciliar os núcleos e dimensões dos direitos fundamentais.

Naquilo que interessa a esta pesquisa, a Constituição coloca o sistema tributário em um lugar de preferência na concretização dos objetivos fundamentais. Pois, somente se cumpre a exigência de contribuição para o gasto público mediante um sistema tributário justo baseado na capacidade contributiva. Essa ideia de justiça se baseia, fundamentalmente, nos pressupostos que gravitam em torno da ideia de igualdade - não somente formal, mas também material -, generalidade e progressividade que, por sua vez, tem como pano de fundo, a própria ideia de solidariedade, que complementa o sentido do conjunto que tem por base o dever de contribuir ao gasto público, ou o dever fundamental de pagar tributos.<sup>132</sup>

Assim, o sistema de financiamento do gasto público deve partir de uma premissa de justiça, na qual a repartição da despesa deve ser guiada pela capacidade contributiva. Isso se faz a partir de um sistema tributário que tenha como norte a capacidade contributiva dos cidadãos na contribuição de financiamento desse gasto, tendo como sustentação a ideia de justiça. Não obstante, a capacidade contributiva não é o único princípio que informa esse sistema, apesar de possuir força central. Ocorre que esse princípio também materializa a ideia de igualdade e constitui ferramenta fundamental para a compreensão das demais regras e princípios tributários que dão forma à noção de justiça tributária lançada pela Constituição.<sup>133</sup> Assim, enquanto os tributos tiverem a função arrecadatória para financiamento da estrutura estatal, deve-se observar o princípio da capacidade contributiva na repartição das despesas.

Por outro lado, a Constituição também confere outra tarefa ao sistema tributário, que tem o condão de auxiliar o Estado na sua tarefa redistribuição da renda e da riqueza. De um lado, constrói-se um sistema tributário de arrecadação que tem por objetivo reduzir a desigualdade mediante o gasto público. Ademais, a Constituição atribui ao sistema tributário uma atuação direta na função redistributiva. Isso se dá mediante a construção de um sistema

---

<sup>131</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do Estado e da Constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 61.

<sup>132</sup> ESTEVAN, op. cit., p. 133.

<sup>133</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. 134.

tributário progressivo, que é inerente à ideia de redistribuição.<sup>134</sup>

Caso não prevalecesse esse entendimento, os efeitos redistributivos obtidos pela ação estatal que implicam gastos públicos serão ineficazes ou anulados por um sistema tributário regressivo. Assim, ambas as atividades estatais devem convergir para a efetivação das promessas constitucionais. Nesse sentido, Estevan afirma que:

no resultaria útil para articular esa otra redistribución que reclama el Estado social, dirigida a disminución de las desigualdades de renta y riqueza o a garantizar a los ciudadanos una serie de prestaciones básicas con independencia de su capacidad de gasto. Dejaría fuera, por tanto, aquellas necesidades redistributivas, requeridas por el valor supremo de la dignidad de la persona y por la idea de solidaridad que impregna al Estado social, que requieren que ese sistema se complemente con elementos de marcado carácter impositivo, si no directamente por impuestos, guiados por la idea de la contribución según la capacidad económica.<sup>135</sup>

É o sistema tributário em seu conjunto que deve servir à realização da solidariedade, na medida em que deve ser integrado mediante as diversas espécies de tributos com alíquotas progressivas. Quando isso se verifica de fato, especialmente em tributos como o Imposto geral sobre as rendas “temos um importantíssimo fator suplementar de redistribuição dos rendimentos, ou seja, uma redistribuição reforçada de rendimentos.”<sup>136</sup>

Nesse sentido, assume relevante importância, ao lado do princípio da capacidade contributiva, o princípio da progressividade. Casalta Nabais sustenta que o fundamento do referido princípio se sustenta pelo princípio do Estado Social, muito embora uma parte da doutrina sugere que ele seja corolário do princípio da capacidade contributiva. Contudo, independentemente de seu fundamento, a existência de tributos progressivos, notadamente impostos, “se traduz num fator importante de realização da solidariedade social”, especialmente porque a progressividade nos impostos não só auxilia a neutralizar a regressividade de tributos sobre o consumo (indiretos) ou das taxas, mas colabora em conferir progressividade ao sistema tributário como um todo.<sup>137</sup> Essa situação é imprescindível para um sistema baseado na solidariedade e comprometido com a redistribuição das rendas.

Com efeito, no curso do Estado Social, vários países construíram seus sistemas tributários a partir dessas perspectivas em sintonia com os fins propostos por esse modelo estatal. Esse movimento é esclarecido por Casalta Nabais da seguinte forma:

---

<sup>134</sup> Ibid., p. 137.

<sup>135</sup> Ibid., p. 141-142.

<sup>136</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 131.

<sup>137</sup> Ibid., p. 132.

Mas, voltando ao confronto da linha de evolução dos sistemas fiscais até o último quarto do século XX e daí em diante, podemos dizer que, no domínio do Estado Social, a linha evolutiva dos sistemas fiscais, que então se considerava na senda do progresso, ia no sentido: 1) dos impostos indiretos (sobre o consumo) para os impostos diretos (*máxime* sobre o rendimento); 2) dentro dos impostos diretos, dos impostos reais e proporcionais para os impostos pessoais e progressivos; e 3) dentro dos impostos indiretos, dos impostos especiais (*acises, excises*) sobre o consumo para os impostos gerais sobre o consumo (mormente para impostos tipo IVA). (grifo do autor).<sup>138</sup>

No contexto do auge do Estado Social, os impostos diretos passaram a ocupar local de destaque no sistema tributário em face dos tributos indiretos, especialmente sobre o rendimento pessoal. Dentro do quadro dos tributos diretos, deu-se preferência a tributos pessoais e progressivos em detrimento dos impostos reais e proporcionais. Já no contexto dos tributos indiretos, a taxaço especial perde terreno em face à tributação geral do consumo. “Ideia esta que, numa determinada fase mais otimista desse quadro evolutivo, chegou mesmo a suportar o anúncio do futuro desaparecimento desses impostos especiais sobre o consumo.”<sup>139</sup>

Obviamente, esse sistema crescente de arrecadação não pode ser replicado indefinidamente. O primeiro limite que se estabelece é de cunho político, que consiste na pressão política que determinados grupos de interesse podem exercer em face do aumento dos tributos. O outro limite é funcional, “constituído pelo corte do montante das exações em relação às possibilidades de reprodução do sistema econômico”.<sup>140</sup>

Todavia, a contestação do modelo tributário do Estado Social teve início no final dos anos 70, com uma crescente onda antifiscalista que retoma vigorosa e radicalmente os preceitos doutrinários das teorias liberais clássicas. O tributo e todos os demais fundamentos do Estado Social são denunciados como antieconômicos, e a banalização da crítica varre o mundo com o auxílio da mídia. O slogan da contestação ficou bem conhecido: “muito tributo mata o tributo ou ainda, as taxas altas matam o total.”<sup>141</sup>

A partir dessa crítica, voltaram a ganhar espaço os tributos indiretos. Ocorre que, a partir do mesmo período, os contribuintes passaram a ter maior facilidade de estabelecer sedes e domicílio em países com menor carga fiscal, buscando escapar dos tributos diretos, sobretudo os pessoais, nos quais incidiam altas taxas progressivas. Assim, a alternativa que resta é

---

<sup>138</sup> Ibid., p. 138.

<sup>139</sup> Ibid., p. 139.

<sup>140</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 20-21.

<sup>141</sup> BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 181.

umentar os tributos indiretos, aqueles incidentes sobre o consumo, para manter a arrecadação e para atingir os contribuintes de maior capacidade contributiva, notadamente, porque, do contrário, beneficiaria estes ainda mais, na medida em que nem sobre o consumo seriam tributados.<sup>142</sup>

Por outro lado, a tributação por impostos diretos, especialmente incidentes sobre o rendimento, passa a se concentrar sobre os rendimentos do trabalho, com a deterioração das ideias de pessoalidade e progressividade global do rendimento, “nas quais se haviam depositado tantas esperanças.”<sup>143</sup>

Especificamente relatando a situação norte americana, Joseph Stiglitz refere que a virada americana se deu com a eleição para presidente de Ronald Reagan. Além de dar início ao processo de desregulamentação do setor financeiro, Reagan iniciou a redução da progressividade do sistema tributário, modelo que foi seguido por seus sucessores. O principal objetivo era reduzir a tributação do topo da pirâmide social. Inicialmente, Reagan reduziu a alíquota marginal do Imposto de Renda de 70% para 28%.<sup>144</sup> Já Bill Clinton elevou a alíquota a 39,6% em 1993, mas George W. Bush reduziu novamente para 35%. Além disso, foram estabelecidos tratamentos diferenciados a partir da fonte da receita, como ganhos de capital normalmente percebidos pelos mais ricos e detentores do capital. Esse percentual foi reduzido pela administração Clinton para 20% em 1997, e Bush reduziu novamente para 15%, bem como foi concedida isenção para rendimentos oriundos de títulos municipais, investimento favorito dos investidores. O resultado da redução significou que a taxa média de tributação para as 400 maiores rendas americanas é de apenas 19,9% no ano de 2009.<sup>145</sup>

No mesmo sentido, Estevan refere que a evolução dos sistemas tributários sob a égide do Estado Social conduziu à elevação da tributação para dar conta dos diversos serviços públicos, financiados por um sistema progressivo, que substituiu as taxas. Nesse aspecto, o princípio da capacidade contributiva assumiu e continua ocupando o lugar central nas

---

<sup>142</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 139.

<sup>143</sup> *Ibid.*, p. 140.

<sup>144</sup> Para Thomas Piketty foi esta redução de tributação que permitiu a transformação da remuneração dos altos executivos, conforme afirma: “Na prática, a enorme queda da taxa do imposto sobre a renda marginal superior nos países anglo-saxões a partir dos anos 1970-1980 [...] parece ter transformado por completo os modos de fixação das remunerações dos executivos. Assim, eles têm hoje em dia incentivos muito maiores do que no passado para fazer de tudo a fim de obter aumentos significativos. [...] a queda do imposto superior conduz a uma explosão das altas remunerações, que, por sua vez, faz crescer a influência política – sobretudo por meio do financiamento de partidos, grupos de pressão e instituições de pesquisa – do grupo social que tem interesse em manter essa taxa baixa ou abaixá-la futuramente.” PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 327.

<sup>145</sup> STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality**. New York: W.W. Norton & Company, 2013. p. XXXI.

construções teóricas como um princípio de justiça tributária, o que não é dotado de sentido meramente formal, mas com força material. Todavia, a sua realização prática vem enfrentando muitas dificuldades, notadamente porque se põe em dúvida a eficácia do imposto de renda das pessoas físicas por diversos fatores. Entre esses fatores, o autor cita o alto índice de evasão fiscal, relacionada ao deslocamento das rendas na economia de livre movimento de capitais, bem como a perda de igualdade no tratamento das rendas em função da sua origem, que acaba privilegiando as rendas do capital com a finalidade de atrair investimentos no cenário da globalização econômica. Além disso, concordando com Casalta Nabais, existe um movimento que busca desprezar a tributação sobre as rendas das pessoas físicas, favorecendo outras formas de tributação, especialmente a tributação indireta.<sup>146</sup>

Obviamente que esse debate não se dá isoladamente no cenário tributário, mas decorre de um debate muito mais amplo e complexo, notadamente de fundo ideológico, alimentado por argumentos de diversas ordens, como econômicos, valorativos e jurídico constitucionais. Exemplificativamente, Estevan refere que:

Así, por ejemplo, se postula (y se lleva a la práctica) la reducción de los impuestos personales sobre la Renda por los efectos perniciosos que los tipos marginales muy elevados producen sobre la economía (desincentivación de la actividad económica y del ahorro) e incluso sobre la posibilidad misma de conseguir la justicia fiscal (estímulo a la elusión fiscal y disminución del círculo de sujetos que soportan la imposición), alegando además que la reducción no tiene porqué llevar finalmente a una disminución del producto recaudado por el impuesto. Se retoma, incluso, la idea de un Impuesto sobre la Renda con un tipo único, afirmando que ello no significa necesariamente una pérdida de progresividad del sistema, cuando es notorio que en un impuesto de ese tipo la progresividad es necesariamente limitada. Por otro lado, reiteradamente se nos recuerda que el sistema de seguridad social parece abocado a la quebra, y se anuncia la necesidad de su corrección, al tiempo que se insiste en la conveniencia de potenciar sistemas complementarios de previsión social. Y, en fin, se insiste en la necesidad de controlar el gasto público y, sobre todo, el déficit público, lo que se ha traducido en medidas normativas concretas, tanto en el derecho comunitario como en el ordenamiento interno. Frente a estos argumentos se oponen otros, relativos a la igualdad de oportunidades, a la solidaridad, etc.<sup>147</sup>

Com efeito, esse debate não se dá isoladamente em um país, mas se consolida como uma tendência entre os países que levaram a cabo modelos estatais de bem-estar e se encontram interligados com a crise fiscal do Estado Social.<sup>148</sup>

Os estudos de Thomas Piketty, em “O Capital do Século XXI”, concluem que na Europa Ocidental se estabilizou uma taxa de carga tributária de 45-50% da renda nacional. Por outro

<sup>146</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. 80-81.

<sup>147</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. 82-83.

<sup>148</sup> *Ibid.*, p. 83.

lado, os Estados Unidos e o Japão se mantêm solidamente na taxa entre 30 e 35%, razão pela qual o autor entende que é possível que existam diferentes escolhas para os mesmos níveis de desenvolvimento.<sup>149</sup>

Por outro lado, as taxas de arrecadação nos países mais pobres do mundo, desde os anos 1970-1980, mantêm níveis extremamente baixos, entre 10 e 15% da renda nacional na África Subsaariana e no Sul da Ásia. Já os países da América Latina, do Norte da África ou da China, apresentam taxas de 15% a 20% da renda nacional. Ou seja, inferiores aos países desenvolvidos. Ademais, a distância entre os países parece que vem se aprofundando. Isso porque os países desenvolvidos elevaram a sua taxa média de arrecadação antes de se estabilizar entre 30-35% no início dos anos 1970 para 35-40% nos anos 1980-1990, enquanto que os países mais pobres promoveram uma redução na tributação. Como exemplo, Piketty elenca o caso da África Subsaariana e Sul da Ásia, onde a taxa média de arrecadação reduziu dos já escassos 15% em 1970 e início dos anos 1980, para pouco mais de 10% nos anos 1990-2000.<sup>150</sup>

Para Piketty, o cenário é preocupante, “pois o processo de construção de um Estado fiscal e social, foi em todos os países desenvolvidos de hoje, um elemento essencial do processo de modernização e desenvolvimento”. Além disso, com apenas 10-15% de arrecadação da renda nacional somente é possível manter as funções básicas de soberania tradicional, sem sobrar muito para educação e saúde. A não ser que todos sejam mal pagos e os serviços – policiais, juízes, professores primários, enfermeiros -, levando a nenhum serviço público funcionar adequadamente. Essa situação gera um círculo vicioso, no qual a mediocridade do serviço público mina a confiança no Estado, e dificulta bastante a mobilização para aumento de receitas fiscais significativas. Assim, para Piketty, a própria construção do Estado depende do desenvolvimento de um Estado fiscal e social, “simples assim. Trata-se, portanto, de uma história extremamente política e cultural, associada às especificidades de cada história nacional e dos abismos próprios de cada país.”<sup>151</sup>

Por outro lado, Piketty não afasta a responsabilidade dos países ricos nessa onda de redução e atraso no desenvolvimento dos países mais pobres. Especialmente porque os períodos de 1950-1970, onde a descolonialização levou a períodos políticos caóticos, foram marcados por guerras de independência contra as ex-colônias, fronteiras arbitrárias e tensão da Guerra Fria. Em seguida, no período de 1980-1990, a onda “ultraliberal” imposta pelos países desenvolvidos aos países pobres reduziu seus sistemas fiscais e a diminuiu a prioridade de um

---

<sup>149</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 478.

<sup>150</sup> Ibid., p. 478.

<sup>151</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 478.

sistema fiscal que auxiliasse no crescimento econômico. Para que os países pobres pudessem participar do comércio mundial, foi-lhes imposta principalmente a redução das taxas alfandegárias, que levaram à redução de 5% da arrecadação da renda nacional. Por outro lado, os países ricos foram reduzindo a suas taxas alfandegárias ao longo dos séculos XIX e XX, à medida que lhes era conveniente, cada um a seu tempo e quando possuíam outra forma de suprir a redução dos recursos. “Esse episódio ilustra um fenômeno mais geral: a tendência dos países ricos de utilizar as nações menos desenvolvidas como campo de experimentação, sem de fato tentar fazer uso dos ensinamentos de suas próprias experiências históricas.”<sup>152</sup>

Enfim, conforme afirma Estevan “no se puede renunciar a un sistema impositivo progresivo como pilar fundamental de la financiación sin serias consecuencias para la consecución de los fines del Estado social.”<sup>153</sup> Ou seja, essa mudança de rumos da tributação não pode ser concretizada sem que se traduza na diminuição das prestações sociais ou, no mínimo, na perda do poder redistributivo do Estado.<sup>154</sup> Assim, enquanto as Constituições Democráticas fazem uma opção ideológica que busca promover a construção de uma sociedade mais justa, igualitária e fraterna, mediante uma tributação com potencial arrecadatório e com certa progressividade, os movimentos práticos têm relegado esses preceitos constitucionais em nome da eficiência econômica alimentada pela ótica neoliberal.

Para realizar a tarefa redistributiva, uma tributação progressiva é indispensável, bem como foi um elemento decisivo utilizado pelos países desenvolvidos para a construção de seus Estados Sociais, muito embora, atualmente, tem sido algo de grandes críticas, conforme recorda Thomas Piketty:

[...] o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI. Contudo, hoje essa instituição está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente debatidas) quanto político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal).<sup>155</sup>

Dessa forma, o Estado Social e Democrático de Direito busca concretizar as suas funções constitucionais, mediante a utilização de um sistema tributário comprometido com uma concepção de justiça social, que corresponde a um sistema baseado na solidariedade, em que

<sup>152</sup> Ibid., p. 479.

<sup>153</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. 120.

<sup>154</sup> Ibid., p. 133.

<sup>155</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 484-485.

gravitam princípios como da capacidade contributiva e da progressividade, mesmo que existam predadores a esse sistema, que busquem desacreditá-lo.

Portanto, de tudo que foi visto neste capítulo, é importante recordar que o Estado Social se consubstanciou num modelo estatal comprometido em reduzir as desigualdades e construir uma sociedade mais igualitária e fraterna, acompanhado por um movimento constitucional marcado pela emergência da igualdade material e que disponibiliza diversos instrumentos para a concretização dos objetivos fundamentais estatais. Entre eles, a tributação é um importante instrumento para colaborar nessa árdua tarefa, quando alicerçada em princípios como da capacidade contributiva, da progressividade e da extrafiscalidade. Ademais, pelos textos constitucionais do segundo pós-guerra percebe-se que esses fundamentos ainda se mantêm presentes no Estado Democrático de Direito, modelo adotado pela Constituição brasileira, como se verá a seguir.

### **3 A PRINCIPIOLOGIA CONSTITUCIONAL EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: UMA LEITURA DE ACORDO COM O PARADIGMA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Sedimentados os pressupostos estatais para o modelo estatal adotado pela Constituição brasileira, a pesquisa se direciona para o estudo dos princípios fundamentais que deverão dar forma e fundamentar a forma de atuação do poder de tributar. Tratam-se dos princípios que darão legitimidade constitucional às exações tributárias e contribuirão para o cumprimento das promessas constitucionais.

Contudo, antes disso, faz-se necessário lançar os contornos dos pressupostos teóricos para a adequada compreensão dos princípios constitucionais. Opta-se, como pressuposto teórico, pela Crítica Hermenêutica do Direito (CHD) para alcançar as bases e permear a compreensão dos princípios constitucionais. Essa opção é paradigmática e se difere de outras propostas teóricas, além de se coadunar com o paradigma do Estado Democrático de Direito.

Em seguida, o trabalho analisará os princípios constitucionais a partir da classificação destes em torno de dois grandes pilares do ordenamento jurídico que refletem as duas dimensões de direitos fundamentais, quais sejam: a segurança jurídica e a solidariedade. O primeiro relacionado com os direitos fundamentais de primeira dimensão; e a solidariedade relacionada com os de segunda dimensão.

#### **3.1 A Crítica Hermenêutica do Direito (CHD)**

Neste tópico do trabalho, procura-se desenvolver os contornos da Crítica Hermenêutica do Direito (CHD) desenvolvida por Lenio Streck, como proposta teórica crítica e alternativa ao estado d'arte de compreensão do Direito e ao senso comum teórico dos juristas<sup>156</sup>. Para tanto, a análise, ainda que sucinta, irá abordar o contexto de ruptura paradigmática ocorrida no âmbito

---

<sup>156</sup> O senso comum teórico dos juristas é a expressão cunhada por Luis Alberto Warat para designar um conjunto de crenças, valores e justificativas por meio de disciplinas específicas, legitimadas mediante discursos produzidos pelos órgãos institucionais, tais como os parlamentos, os tribunais, as escolas de direito, as associações profissionais e a administração pública. Tal conceito traduz um complexo de saberes acumulados, apresentados pelas práticas jurídicas institucionais, expressando, destarte, um conjunto de representações funcionais provenientes de conhecimentos morais, teológicos, metafísicos, estéticos, políticos, tecnológicos, científicos, epistemológicos, profissionais e familiares, que os juristas aceitam em suas atividades por intermédio da dogmática jurídica. Difusamente, é o conhecimento que se encontra na base de todos os discursos científicos e epistemológicos do direito. Pode ser entendido, ainda, como uma racionalidade subjacente, que opera sobre os discursos de verdade das ciências humanas. Tal racionalidade aparece de vários modos e maneiras e configura a instância de pré-compreensão do conteúdo e os efeitos dos discursos de verdade do direito, assim como também incide sobre a pré-compreensão que regula a atuação dos produtores e usuários dos discursos do e sobre o direito. WARAT, Luis Alberto. **Introdução geral ao direito I**. Porto Alegre: Fabris, 1994. p. 14-15.

da filosofia no curso do século XX e sua contribuição para o Direito. Em seguida, o estudo se direciona ao estudo da Filosofia Hermenêutica de Heidegger e a Hermenêutica Filosófica de Gadamer no que pode ser considerado importante para a Crítica Hermenêutica do Direito. Isso sem deixar de consignar as importantes contribuições de Ronald Dworkin para uma teoria do direito assentada na coerência e na integridade.

A proposta da Crítica Hermenêutica do Direito de Lenio Streck tem por base teórica a filosofia hermenêutica e a hermenêutica filosófica, o que traz significativas consequências, distinções e compromissos da tese em relação as demais propostas teóricas. Ela deve ser compreendida a partir da desconstrução das teses metafísicas que povoam o imaginário da dogmática jurídica. Trata-se de “desenraizar aquilo que tendencialmente encobrimos”, conforme Heidegger, porquanto a metafísica se esqueceu da pergunta pelo ser. Na verdade, enquanto a metafísica pensa o ser tão somente a partir do ente, ela equipara o ser ao ente, entificando o ser, por um pensamento objetificador. Assim, a metafísica, também conhecida como teoria do conhecimento na modernidade ou filosofia da consciência, esquece a diferença entre ser e ente.<sup>157</sup> Conforme refere Streck:

A Crítica Hermenêutica do Direito, fincada na matriz teórica originária da ontologia fundamental, busca, através de uma análise fenomenológica, o des-velamento daquilo que, no comportamento cotidiano, ocultamos de nós mesmos (Heidegger): o exercício da transcendência, no qual não apenas somos, mas percebemos que somos (*Dasein*) e somos aquilo que nos tornamos através da tradição (pré-juízos que abarcam a faticidade e historicidade de nosso ser-no-mundo, no interior do qual não se separa o direito da sociedade, isto porque o ser é sempre o ser de um ente, e o ente só é no seu ser, sendo o direito entendido como a sociedade em movimento), e onde o sentido já vem antecipado (círculo hermenêutico). (grifo do autor).<sup>158</sup>

Para a adequada compreensão do lugar de fala da Crítica Hermenêutica do Direito, faz-se necessária uma rápida retomada dos paradigmas filosóficos que perpassaram a história da filosofia. Eles são os seguintes paradigmas: objetivista ou da metafísica clássica; subjetivistas, metafísica moderna ou ainda filosofia da consciência; e intersubjetivistas ou filosofia da linguagem, que serão analisados em seguida. Ademais, serão abordadas as teorias de Heidegger e de Gadamer naquilo que contribuem para o desenvolvimento da Crítica Hermenêutica do Direito.

A metafísica clássica pode ser considerada aquela desenvolvida por Aristóteles como a ciência primeira, ou seja, a ciência que fornece para todas as outras um fundamento comum.

<sup>157</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 223.

<sup>158</sup> Id. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014. p. 21.

Assim, todas as demais ciências referem-se a ela e tomam princípios dos quais dependem. Ela é entendida como ontologia, ciência que estuda as características fundamentais do ser, ou seja, diz respeito às condições necessárias do ser, sem o qual nada é. Essa posição filosófica parte do pressuposto de que as coisas têm sentido por conta da essência que há nelas.<sup>159</sup>

A emergência da modernidade é o momento no qual se dá a ruptura do objetivismo. Naquele momento histórico-filosófico, parte-se para a busca de uma nova explicação dos fundamentos do homem, deixando de lado o essencialismo iluminado pela presença divina até então considerado. Trata-se do nascimento da subjetividade em que o homem não está mais subordinado às estruturas. Ocorre uma mudança de posição na qual o homem passa a “assujeitar” as coisas, estabelecendo a relação chamada de sujeito-objeto. A partir dessa viragem, o homem passa a explicar o mundo com base na razão e dá sustentação à criação do Estado Moderno.<sup>160</sup>

O domínio da filosofia da consciência se mantém até o século XX, quando surge o que se convencionou chamar de giro linguístico. Ocorre que os filósofos se dão conta da existência de um elemento além da lógica-analítica, caminhando em direção a uma dimensão prático-pragmática. Nomes importantes desse momento são Wittgenstein, na obra *Investigações Filosóficas*, com a proposta dos jogos de linguagem que permitem a compreensão, e Heidegger, com a constatação da estrutura prévia do modo de ser no mundo indispensável ao compreender.<sup>161</sup> A partir do *linguistic turn*, a filosofia é invadida pela linguagem, passando o próprio conhecimento para o âmbito da linguagem. Streck refere que:

[...] a linguagem, onde o mundo se descortina; é na linguagem que se dá a ação; é na linguagem que se dá o sentido (e não na consciência de si do pensamento pensante). O sujeito surge na linguagem e pela linguagem, a partir do que se pode dizer que o que morre é a *subjetividade “assujeitadora”*, e não o sujeito da relação de objetos. (grifo do autor).<sup>162</sup>

A partir do giro ontológico-linguístico, o sujeito não é mais a base do conhecimento. A compreensão assume o caráter ontológico, na medida em que o homem é um ente privilegiado que compreende a si mesmo, e o ato de compreender consiste no âmbito existencial da própria condição humana, faz parte da sua dimensão de ser, ou melhor da dimensão ontológica.<sup>163</sup> Da mesma forma, os sentidos deixam de estar “nas coisas”, tampouco estão na consciência do

<sup>159</sup> STRECK, Lenio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 13.

<sup>160</sup> *Ibid.*, p. 13-14.

<sup>161</sup> *Ibid.*, p. 14.

<sup>162</sup> *Ibid.*, p. 14-15.

<sup>163</sup> *Ibid.*, p. 15.

sujeito pensante: eles se dão na intersubjetividade. Essa intersubjetividade é construída *na e pela* linguagem, superando a relação do esquema sujeito-objeto, não sendo permitidos sentidos arbitrários.<sup>164</sup>

Para o Direito, essa passagem para o paradigma da intersubjetividade é significativa. Isso porque ele deve passar a ser compreendido a partir do novo lugar que a linguagem passa a ocupar. Se na metafísica clássica a preocupação se direcionava para a *coisa*, e na metafísica moderna era a mente e a consciência, no paradigma da intersubjetividade a preocupação se dá para com a palavra, a linguagem. As essências devem ser esquecidas, assim como a realidade construída a partir da própria consciência do ser humano, que assujeita o mundo. Somente o homem possui mundo na medida em que é formador dele a partir da compreensão. Já a linguagem não está à disposição do sujeito, conforme refere Streck: “Antes disto, é o sujeito que depende da linguagem. O mensageiro já vem com a mensagem. No conto está o contador.”<sup>165</sup>

Sobre o tema, Lenio Streck adverte que as obras *Sien Und Zeit*, de Martin Heidegger, publicada em 1927 e, posteriormente, *Wahrheit Und Methode* publicada por Hans-Georg Gadamer em 1960, deram origem a essa viragem ontológica com o estabelecimento de um novo olhar sobre a hermenêutica jurídica. Essa viragem é importante para o Direito na medida em que supera os paradigmas metafísicos objetivistas e subjetivistas, que de uma forma ou de outra, ainda dão suporte teórico a diversas posturas exegético-dedutivistas-subsuntivas dominantes na hermenêutica jurídica.<sup>166</sup>

Tradicionalmente, a Hermenêutica consistia na teoria ou na arte de interpretar e compreender textos, mediante o estudo de como dar-se-ia o processo compreensivo-interpretativo. Desde a hermenêutica clássica, as reflexões sempre se desenvolveram a partir de uma perspectiva teórica-descritiva e outra dimensão prescritiva. A primeira procura descrever o processo compreensivo e como ele se articula na dualidade da relação sujeito-objeto. Já a perspectiva prescritiva pretende estabelecer regras e métodos para que a interpretação se dê da forma mais clara possível, evitando mal-entendidos que podem surgir mediante a leitura.<sup>167</sup> Em síntese, Streck refere que:

<sup>164</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Lições de crítica hermenêutica do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 74.

<sup>165</sup> Id. **Hermenêutica jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 311.

<sup>166</sup> Id. *Hermenêutica jurídica*. In: BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009. p. 431.

<sup>167</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 261-262.

Este quadro geral das teorias clássicas da hermenêutica, que operam, de uma maneira mais ou menos genérica, da seguinte forma: primeiro observam-se os problemas que emanam do processo interpretativo, depois procura-se resolvê-los a partir da determinação de uma estrutura metodológica que reduza os erros e as incompreensões, possibilitando, assim, a correta compreensão dos textos analisados.<sup>168</sup>

A Hermenêutica costuma ser relacionada com a ideia de Hermes porque pretende tornar acessível aquilo que não é compreensível. Daí a sua relação com o mensageiro divino Hermes. Hermes era encarregado de transmitir a mensagem dos deuses aos mortais. A realização dessa tarefa tornou Hermes poderoso porque os mortais nunca souberam o que os deuses efetivamente disseram, mas somente o que Hermes disse sobre as mensagens dos deuses. Assim, a hermenêutica consiste numa intermediação e a metáfora de Hermes expõe toda essa problemática. Conforme afirma Streck: “Trata-se de traduzir linguagens e coisas atribuindo-lhes um determinado sentido.”<sup>169</sup>

O movimento matemático da modernidade também deixou suas marcas na hermenêutica. A hermenêutica passa a ser marcada por um ideal de correção na interpretação e compreensão dos textos, influência direta do florescimento das certezas matemáticas junto ao paradigma da subjetividade.<sup>170</sup>

Atendendo aos limites deste trabalho, pode-se destacar os estudos de Schleiermacher, que contribuíram para o desenvolvimento da hermenêutica, que posteriormente foram apropriados por Heidegger. O objetivo de Schleiermacher era evitar mal-entendidos que poderiam surgir a partir da interpretação de textos. Ele pretendia afastar o leitor desses mal-entendidos que poderia levar a uma interpretação distinta daquela preconizada pelo autor do texto. Ou seja, o que Schleiermacher pretendia preservar o sentido original, o sentido correto que o autor pretendia dar ao texto. Ele resolveu esse problema mediante a elaboração de um método para preservar o sentido original do autor. Contudo, Schleiermacher propôs um método diferente de seus antecessores. Tratava-se de um método circular, em que o intérprete deveria se movimentar do todo para a parte e da parte para o todo, a fim de verificar sua compreensão a partir de cada movimentação efetuada. O resultado final do procedimento faria exsurgir o sentido original e a compreensão estaria de acordo com o sentido que o autor imprimiu ao texto. A esse método Schleiermacher deu o nome de Círculo Hermenêutico. Por dar ênfase ao resgate

<sup>168</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 262-263.

<sup>169</sup> STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica In*: BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009. p. 431.

<sup>170</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 147.

do sentido do autor, a teoria de Schleiermacher ficou conhecida como uma hermenêutica psicológica.<sup>171</sup>

De forma sucinta, pode-se dizer que a hermenêutica atravessou três estágios. Na primeira fase, a hermenêutica era considerada uma disciplina especial de interpretação de textos, tanto sacros, profanos e jurídicos, conhecida como hermenêutica especial. Em seguida, configurou-se numa teoria geral da interpretação, com Dilthey, a partir de um projeto emancipacionista das Ciências do Espírito. E, por fim, uma hermenêutica fundamental, que tem por objeto uma reflexão nas estruturas existências do ser humano, descritas por Heidegger e Gadamer.<sup>172</sup>

A proposta de Heidegger, no terceiro estágio da Hermenêutica, promove uma mudança radical, porquanto introduz o que pode ser chamado de elemento antropológico. Heidegger teve a sensibilidade de observar que toda e qualquer compreensão (tanto de textos e da própria história) está assentada em uma compreensão anterior que o homem tem de si mesmo, enquanto ser histórico dotado de existência. Por isso, ele direciona sua análise para as estruturas fáticas e existenciais do homem.<sup>173</sup>

Heidegger começa a lançar as bases da virada na hermenêutica a partir do livro “Hermenêutica da Faticidade”, em que sustenta um redimensionamento do objeto de estudo da hermenêutica para a faticidade, e não mais exclusivamente da interpretação dos textos.<sup>174</sup> Mas o que seria essa faticidade? Ela consiste em tudo aquilo que o homem traz consigo, a sua vivência, o seu passado, como afirma Rafael Tomaz de Oliveira: “o passado é selo histórico imprimido em nosso ser: *Faticidade*”<sup>175</sup>. Mas isso também se relaciona com o modo-de-ser do homem, que é a existência, enquanto possibilidade de ser, o futuro. Essa relação entre a faticidade que o homem carrega consigo com a compreensão das possibilidades de ser permitem a abertura de horizontes para o futuro. Sobre o tema, Oliveira esclarece que:

Heidegger [...] dá ao homem o nome de *Ser-aí* e que o modo de ser deste ente é a *existência*. Todavia, dissemos também que este ente – que somos nós – chamado *Ser-aí* é o que ele já foi, ou seja: o seu passado. Podemos dizer que isso representa aquilo que desde sempre nos atormenta e que está presente em duas perguntas: de onde viemos? Para onde vamos? A primeira pergunta nos remete ao passado, a segunda ao futuro. O passado é selo histórico imprimido em nosso ser: *Faticidade*; o futuro é o

<sup>171</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 147.

<sup>172</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 211.

<sup>173</sup> Id. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 263.

<sup>174</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 148.

<sup>175</sup> Ibid., p. 148.

ter-que-ser que caracteriza o modo-de-ser do ente que somos (*Ser-aí*): *Existência*. Portanto, a hermenêutica não é artificialmente cultivada e imposta desde fora à existência; mas a facticidade mesma é desde onde há que se averiguar em que medida e quando esta facticidade exige algo assim como uma compreensão/interpretação hermenêutica. Em outras palavras, compreender o ser (*faticidade*) do Ser-aí e permitir a abertura do horizonte para o qual ele se encaminha (*existência*). (grifo do autor).<sup>176</sup>

Contudo, essa faticidade humana não consegue ser abarcada em sua totalidade, algo sempre escapa, permanecendo possível a tentativa de buscar novos espaços de significados para uma pluralidade abrangente de caminhos.<sup>177</sup> A faticidade do *Dasein* oriunda de sua imersão no mundo não consegue transparecer toda a compreensão, algo sempre escapa, deixando algo que não poderá ser esclarecido. O que permite que se retome a questão sobre a motivação compreensão: o ser-aí e suas estruturas fáticas.<sup>178</sup>

Com efeito, o termo *Dasein* ou *Ser-aí* é o termo filosófico utilizado por Heidegger para designar o ser humano. Trata-se do homem a partir do qual serão analisadas as estruturas fáticas de existência. Ele é um ente privilegiado, que consegue compreender o ser sem seu modo de ser. Conforme esclarece Streck:

[...] o *Dasein* é, portanto, o *ente* que compreende o ser e, nesta compreensão tem implícita uma compreensão de seu próprio ser. [...] Para Heidegger somente o *Dasein* existe, porque existência implica possibilidades projetos. Os demais entes intramundanos, que estão a disposição *subsistem*. (grifo do autor).<sup>179</sup>

Com efeito, o *Dasein* é o centro do mundo que reúne todos os fios dessa relação. Assim, Heidegger não privilegia um ente em detrimento de outro, mas afirma que o *Dasein* “traz consigo o mundo inteiro”. Isso decorre de o fato do *Dasein* ser sempre ser-no-mundo, que compreendendo a si, compreende o ser (Círculo Hermenêutico) a partir da pergunta pelo ente (diferença ontológica).<sup>180</sup> Nas palavras de Heidegger,

O *Dasein* sempre se entende a si mesmo, a partir de sua existência, a saber, a partir de sua possibilidade de ser si mesmo ou de não ser si mesmo. [...] A existência é decidida cada vez só pelo próprio *Dasein* ou no modo de uma apropriação da possibilidade ou de um deixar que ela se perca. A questão da existência só pode ser posta em claro sempre pelo existir ele mesmo. O entendimento que conduz *então* a si mesmo, nós o

<sup>176</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 148.

<sup>177</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 264.

<sup>178</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 168.

<sup>179</sup> STRECK, op. cit., p. 263-264.

<sup>180</sup> Ibid., p. 274.

denominamos entendimento *existencial*. [...] A pergunta pela estrutura da existência visa à exposição do que constitui a existência. (grifo do autor).<sup>181</sup>

Não se pode deixar de destacar que o propósito de Heidegger era desenvolver uma fenomenologia apta a encontrar as condições de possibilidade que a pergunta pelo sentido do ser.<sup>182</sup> Trata-se da retomada de uma pergunta que havia sido esquecida pela metafísica, qual seja: a pergunta pelo sentido do ser.<sup>183</sup> Para tanto, Heidegger constata que o ser não pode ser concebido como ente, havendo entre eles uma diferença, a diferença ontológica, conforme as palavras do próprio Heidegger: “De fato, “ser” não pode ser concebido como ente; *enti non additur aliqua natura*: não se pode determinar o “ser” atribuindo-lhe o ente. O ser não pode ser derivado por definição de conceitos superiores e não pode ser exibido por conceitos inferiores.”<sup>184</sup>

Dessa forma, ser e ente são conceitos fundamentais no pensamento de Heidegger, e não podem passar despercebidos em qualquer análise sobre o tema. Dessa feita, Heidegger descreve-os da seguinte forma:

damos o nome de ‘ente’ a uma multiplicidade deles e em diversos sentidos. Ente é tudo aquilo de que discorremos, que visamos, em relação a que nos comportamos desta ou daquela maneira; ente é também o que somos e como somos nós mesmos. Ser reside no ser-que e no ser-assim, na realidade, na subsistência, no consistente, na validade, no *Dasein*, no dá-se.<sup>185</sup>

[...]

Ser é cada vez o ser de um ente. O todo do ente pode se tornar o campo em que se põem-em-liberdade e se delimitam determinados domínios-de-coisa, segundo seus diversos âmbitos. Domínios-de-coisa que de sua parte, por exemplo, história, natureza, espaço, vida, *Dasein*, linguagem, etc. podem ser tematizados como objetos das correspondentes investigações científicas. (grifo do autor).<sup>186</sup>

Conforme Rafael Tomaz de Oliveira, Heidegger pode retomar a pergunta pelo sentido do ser e afirmar que a metafísica a havia esquecido, a partir da elaboração de dois elementos: 1) a afirmação da diferença ontológica, que Emil Lask já teria antevisto; e construir um novo sentido de *ser*. Trata-se de uma ruptura para com o conceito de ser que a metafísica tradicional vinha utilizando. Para Heidegger, “o conceito de ser não é algo que se possa manipular como um objeto, tampouco descrevê-lo teoricamente como se faz com um ente”. O *Ser* consiste num

<sup>181</sup> HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução Fausto Castilho. Campinas: Unicamp; Petrópolis: Vozes, 2012. p. 61.

<sup>182</sup> STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da hermenêutica. In: STEIN, Ernildo; STRECK, Lenio Luiz; (Org.). **Hermenêutica e epistemologia: 50 anos de verdade e método**. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 13.

<sup>183</sup> HEIDEGGER, op. cit., p. 33.

<sup>184</sup> Ibid., p. 37.

<sup>185</sup> Ibid., p. 45.

<sup>186</sup> Ibid., p. 51.

conceito operativo<sup>187</sup>, no qual sempre que se lida com algo ou se pensa sobre algo, ele já aconteceu. Esse ser sempre se dá num horizonte de sentido que não pode ser alcançado em sua plenitude, ou melhor, explicitado em sua plenitude. Assim, o ser não está relacionado a uma realidade, mas implica sempre em determinadas *possibilidades*.<sup>188</sup>

Ademais, trata-se de um ser que apresenta características fundamentalmente hermenêuticas, na medida em que se refere ao modo como o *Dasein* se aproxima dos entes, sempre compreendidos em seu ser. Sem o ser, não chegamos aos entes, sendo que o “ser existe para dar sentido aos entes. Não vemos o ser; vemos o ente em seu ser”. Aqui estão as bases da diferença ontológica, em que se constrói a interpretação a partir do outro teorema fundamental que é o Círculo Hermenêutico, “no qual eu me compreendo em meu ser e cuidado de mim e me preocupo, e nesse preocupar-me eu tenho o conceito de ser, e, assim, compreendo a mim mesmo.”<sup>189</sup> Como bem esclarece Heidegger:

Como busca, o perguntar necessita de uma direção prévia a partir do que é buscado. O sentido do ser de certo modo já deve estar disponível para nós. Foi dito que já nos movemos sempre em um entendimento-do-ser. É a partir desse entendimento-do-ser que nasce a pergunta expressa pelo sentido de ser e a tendência para chegar ao seu conceito. Não *sabemos* o que ‘ser’ significa. Mas já quando perguntamos ‘que é ‘ser’?’ nos mantemos em um entendimento do ‘é’, embora não possamos fazer conceitualmente o que o ‘é’ significa. Não conhecemos sequer o horizonte a partir do qual devemos apreender e fixar o sentido. *Esse mediano e vago entendimento-do-ser é um fato.* (grifo do autor).<sup>190</sup>

A metafísica, enquanto pensava que analisava o ser, na verdade, mantinha-se na análise do ente. Ou seja, “aquilo que a Metafísica chamou de ser, não era o ser, mas sim o ente.” Com Heidegger, o ente só é em seu ser, apreensível pelo *Dasein*. Mas o ser não existe sem o ente e o ente não pode ser compreendido sem o seu ser. Trata-se de uma dupla estrutura operativa que acompanha o *Dasein* e percorre toda a linguagem em todos os momentos em que se pensa, faz-se algo, e se reduz esses pensamentos a enunciados. Assim, o que se mostra é a superfície do

<sup>187</sup> Sobre a característica operativa do ser, Rafael Tomaz de Oliveira afirma que: “o conceito de ser se torna um conceito operativo a partir da determinação de um vínculo necessário entre o homem e ser, na medida em que para mencionar e se relacionar com algo, é preciso dizer que esse algo é. [...] Ora, quem diz o é do ser é este ente chamando homem, ser humano e que em Heidegger responde pelo termo alemão *Dasein*. Portanto, toda problemática ontológica (a pergunta pelo sentido do ser) passa pela compreensão deste ente que pode dizer é porque compreende o ser. Assim, surge que o filósofo denomina de ontologia fundamental. É ela fundamental porque ela possibilita todas as demais ontologias porque compreende as estruturas do ente que, existindo, compreende o ser.” OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 143.

<sup>188</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 39.

<sup>189</sup> STRECK, Lenio Luiz. Heidegger, Martin. In: BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009. p. 427.

<sup>190</sup> HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução Fausto Castilho. Campinas: Unicamp; Petrópolis: Vozes, 2012. p. 41.

enunciado, sendo que resta encoberto o ser que já foi compreendido.<sup>191</sup>

Esse giro que Heidegger operou implica numa mudança inédita na filosofia porque resulta numa reconciliação entre teoria e prática e, também, desemboca na superação do solipsismo subjetivista para o contexto intersubjetivo da fundamentação. O Círculo Hermenêutico possibilita o relacionamento entre conhecimento teórico e prático dentro de uma circularidade, mediante um espaço privilegiado da prática em virtude do *logos hermenêutico*.<sup>192</sup> Assim, a ontologia de Heidegger nos permite descobrir um caminho para além do método, com a construção de um espaço originário em que sempre se move a existência humana.<sup>193</sup>

Essa hermenêutica não consiste num método de interpretação ou compreensão, mas indica as condições de possibilidade para todo e qualquer tipo de conhecimento. Na verdade, a hermenêutica desponta como a dimensão de conhecimento prévio intimamente ligada a aspectos contingenciais e históricos, recuperando um modo de ver abrangente, histórico e operacional. Trata-se, enfim, não de um ataque à razão, mas representa a dimensão histórica em que essa razão se apoia e que já sempre era pressuposta como dimensão da compreensão.<sup>194</sup>

Diante dessas apertadas sínteses sobre a Filosofia Hermenêutica de Heidegger e dando continuidade aos objetivos desta parte do trabalho - que consiste em trazer a lume os elementos importantes para os contornos da Crítica Hermenêutica do Direito -, passa-se à análise da Hermenêutica Filosófica de Gadamer. Apesar de ser um tema importante e demasiadamente denso, procura-se fazer uma abordagem sucinta e geral desta perspectiva teórica, diante dos limites deste trabalho.

Apesar de Gadamer seguir os passos de Heidegger no desenvolvimento de sua Hermenêutica Filosófica, Ernildo Stein aponta que Gadamer teria recuado das pretensões da filosofia hermenêutica de Heidegger, muito embora tenha ampliado a compreensão da hermenêutica, mediante a adoção de uma envergadura extraída da própria filosofia, permitindo uma diferenciação menos exigente para com as hermenêuticas científicas. A própria mudança da denominação da teoria como hermenêutica filosófica permitiria a Gadamer adotar uma maneira diferente de compreender das ciências do espírito, bem como libertava a hermenêutica do uso restrito que Heidegger propunha, abrindo a possibilidade de mudar seu conceito de

---

<sup>191</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 39.

<sup>192</sup> STRECK, Lenio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 59.

<sup>193</sup> Id. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 35.

<sup>194</sup> STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da hermenêutica. In: STEIN, Ernildo; STRECK, Lenio Luiz; (Org.). **Hermenêutica e epistemologia**: 50 anos de Verdade e Método. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 10.

compreensão. Na verdade, Gadamer pretende uma ampliação da hermenêutica com uma pretensão de universalidade.<sup>195</sup>

Com efeito, Gadamer propõe outro uso para a fenomenologia hermenêutica. Apesar de acolher o conceito de faticidade elaborado por Heidegger, Gadamer deixaria de lado a questão transcendental, e o aplicaria para toda cultura e história. A compreensão desenvolvida por Gadamer está inserida num projeto que busca recuperar a historicidade da cultura e do mundo vivido.<sup>196</sup> Ernildo Stein descreve a distinção entre as propostas da seguinte forma:

Para Heidegger, trata-se de preparar, através da fenomenologia hermenêutica, um novo modo de conceber a questão do ser como um conceito, com que opera a compreensão. Para Gadamer, a tarefa da filosofia, como hermenêutica filosófica, consistirá na questão do sentido, ligado à compreensão da historicidade do mundo vivido.<sup>197</sup>

Os esforços de Gadamer são direcionados para demonstrar que a constituição do sentido está inexoravelmente vinculada ao horizonte da tradição. Assim, não há sentido construído na subjetividade isolada e separada da condição histórica. Isso porque o *Dasein* não consegue superar a própria faticidade, estando vinculado aos costumes e a tradição que determinam sua existência. O homem não é dono dos sentidos porque os sentidos somente podem ser construídos dentro do horizonte da tradição e é dentro desse horizonte que o *Dasein* consegue compreender qualquer coisa. Trata-se da consagração de uma hermenêutica da finitude, porquanto implica na afirmação de que a consciência humana é determinada pela história.<sup>198</sup> Contudo, a condição histórica também representa a possibilidade de superação dos horizontes de sentido porque consiste numa condição de possibilidade e não uma limitação. Nesse sentido, Manfredo de Oliveira refere que:

A historicidade fundamental do eis-aí-ser implica que seu ser é uma mediação entre o passado e o presente na direção do futuro que se abre. Ora, isso significa dizer que nossa historicidade não é uma limitação, mas antes “condição de possibilidade” de nossa compreensão: compreendemos a partir de nossos pré-conceitos que se gestaram na história e são agora “condições transcendentais” de nossa compreensão. Compreendemos e buscamos a verdade a partir das expectativas de sentido que nos dirigem e provêm de nossa tradição específica. Essa tradição, porém, não está a nosso dispor: antes de estar sob nosso poder, nós é que estamos sujeitos a ela. Onde quer que compreendamos algo, nós o fazemos a partir do horizonte de uma tradição de sentido, que nos marca e precisamente torna essa compreensão possível. Ela é a

<sup>195</sup> STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da hermenêutica. In: STEIN, Ernildo; STRECK, Lenio Luiz; (Org.). **Hermenêutica e epistemologia: 50 anos de verdade e método.** 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 12.

<sup>196</sup> Ibid., p. 14.

<sup>197</sup> Ibid., p. 14.

<sup>198</sup> OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea.** 3.ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 227.

instancia a partir de onde toda e qualquer compreensão atual é determinada, possibilitada.<sup>199</sup>

Outrossim, Gadamer sustenta que a essência da tradição é caracterizada pela sua dimensão linguística. Aqui, a tradição não se resume a algo que restou do passado, mas significa algo que foi entregue, transmitido. Essa transmissão pode se dar de diversas formas, tais como: pelo mito, pelos costumes, pelos textos, e principalmente pela tradição escrita destinada a todos que tenham a capacidade de compreender. Pela escrita, faz-se uma inovação na situação hermenêutica em sua plenitude. Isso porque é pela escrita que o “transmitido se faz simultâneo a qualquer presente. Ou seja, pela escrita se faz o encontro entre o passado e o presente numa dimensão de coexistência. Em qualquer situação presente, o passado transmitido poderá se fazer presente, para alargar o horizonte e enriquecer o mundo do intérprete com novos significados e dimensões. Assim, é pela escrita que se dá a transcendência do sentido acima das condições históricas em que foi gerado.”<sup>200</sup>

Portanto, é inevitável visualizar que a tarefa do hermeneuta é se apropriar da tradição a partir de uma consciência hermenêutica. Em outras palavras, ao apropriar-se da tradição, o intérprete tem de ter condições de questionar a tradição que lhe é transmitida de forma a conseguir suspender seus pré-juízos, com o devido estranhamento em relação ao “dito” pelo texto.<sup>201</sup>

Assim, trata-se de uma teoria que pretende estabelecer uma abordagem a partir da historicidade do compreender conectado ao universo da cultura humana e do mundo vivido. Isso se dá a partir do todo da cultura humana que implica num “acontecer historicidade de um sentido que nunca recuperamos em sua plenitude.”<sup>202</sup>

“Só uma reflexão que descobre sua própria historicidade pode-se dizer verdadeiramente crítica”. Toda reflexão hermenêuticamente adequada tem a tarefa de dar conta da tematização da influência da própria história na construção do sentido. Isso implica no desvelamento da história do próprio objeto da compreensão como da situação daquele que compreende<sup>203</sup>. Conforme Francisco Motta:

<sup>199</sup> OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 228.

<sup>200</sup> *Ibid.*, p. 233.

<sup>201</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**: uma crítica hermenêutica ao protagonismo judicial. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 96.

<sup>202</sup> STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da hermenêutica. *In*: STEIN, Ernildo; STRECK, Lenio Luiz; (Org.). **Hermenêutica e epistemologia**: 50 anos de verdade e método. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 23.

<sup>203</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 230-231.

Segundo Gadamer, a compreensão só é *possível* quando aquele que compreende se lança para a abordagem de um texto já com uma pré-compreensão; isto significa que, por um lado, o intérprete já *orienta* o texto *por* alguma coisa, a saber, pelo mundo em que se movimenta; ao mesmo tempo, à compreensão de um texto liga-se um *interesse* na compreensão, é dizer, quando utilizamos o texto, temos algum propósito em mente, e utilizamos sempre a nossa conceitualidade. Através da pré-compreensão, que guia a interpretação do texto, cada interpretação de um texto é, simultaneamente, aplicação ao estado atual de consciência do intérprete, o que faz com que o texto se transforme sucessivamente num texto diferente, de modo que a interpretação não será, jamais, meramente reprodutiva. (grifo do autor).<sup>204</sup>

Dessa forma, existem importantes semelhanças entre os historiadores e os juristas. Numa situação hermenêutica, em que ambos se deparam com um texto, já exsurgem algumas expectativas de sentido imediatas. Todavia, não é possível o acesso imediato ao objeto histórico que permita uma adequada valoração. Streck afirma que “só há valor histórico quando o passado é entendido em sua continuidade com o presente, e é isto que realiza o jurista em seu trabalho prático”. Incumbe à interpretação dar conta da concretização da lei em cada caso concreto, mediante a aplicação.<sup>205</sup>

Entretanto, o “processo” de compreensão consiste no desafio de levar os fenômenos à representação, ou então atribuir-lhes a expressão linguística, concretizando o que se chama de objetivação. Aqui se está diante do caráter ôntico por conta dos inúmeros fenômenos e entes que se procura expressar, o que consiste no modo máximo de agir do ser humano. Mas o resultado da objetivação sempre parte do pressuposto de um modo de compreender a si mesmo e do seu modo-de-ser no mundo do *Dasein*, que acaba oculto na objetivação. E é isso que sustenta a compreensão como um todo, porque se dá num nível de existência. Conforme nos adverte Manfredo de Oliveira, “o ser histórico nunca pode simplesmente transformar-se em transparência plena.”<sup>206</sup>

O homem está condenado a interpretar na medida em que a interpretação faz parte da sua condição existencial e estrutural do modo-de-ser no mundo. Essa compreensão se dá dentro do horizonte de sentido que temos sobre algo. A partir desse modo de compreender, surgirá a norma, produzida a partir da síntese hermenêutica realizada entre a faticidade e a historicidade do intérprete.<sup>207</sup>

Com efeito, quando o homem se envolve numa leitura ou numa conversa, ele deve estar

<sup>204</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**: uma crítica hermenêutica ao protagonismo judicial. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 94.

<sup>205</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 307-308.

<sup>206</sup> OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3.ed. São Paulo: Loyola, 2006. p. 232.

<sup>207</sup> STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica jurídica. In: BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009. p. 431.

disposto a receber a opinião do outro ou do texto. Não que isso implique em esquecer todas as suas opiniões prévias. Trata-se de uma necessária abertura que estabeleça uma relação entre o conjunto de opiniões próprias e as dos outros. Em outras palavras, o intérprete não pode lançar-se nas suas próprias opiniões prévias e ignorar a possível opinião do texto. Como afirma Streck, “aquele que pretende compreender um texto tem que estar em princípio disposto a que o texto lhe diga algo. Uma consciência formada hermeneuticamente tem que se mostrar receptiva desde o início para a condição do texto.”<sup>208</sup>

Isso porque não se pode descartar que aquele que interpreta não esteja exposto a erros contidos em suas opiniões prévias, porquanto acabam não se confirmando nas coisas mesmas. Essa é uma característica fundamental da compreensão, na medida em que realiza projeções, antecipações que devem ser confirmadas diante da coisa mesma. Essa confirmação somente será possível quando as opiniões prévias não forem arbitrárias. Em virtude disso, é necessário que o intérprete confronte a validade e a legitimidade de suas próprias opiniões. Assim, “quem quer compreender um texto realiza sempre um projetar, acrescenta.”<sup>209</sup>

Dessa forma, toda interpretação apresenta um caráter produtivo para Gadamer. Não é possível que se reproduza sentido, porque o intérprete não consegue se colocar no lugar do outro. Na verdade, a interpretação do intérprete carrega consigo parte do sentido da sua compreensão. Conforme esclarece Streck, “o acontecer da interpretação ocorre a partir de uma fusão de horizontes (*Horizontverschmelzung*), porque compreender é sempre o processo de fusão dos supostos horizontes para si mesmos”. Assim, a compreensão tem como condição de possibilidade um horizonte de sentido inserido numa tradição. E ela depende da historicidade que o intérprete carrega consigo.<sup>210</sup>

Sem a fusão de horizontes, não é possível que haja compreensão. Ela é indispensável para compreendermos algo do passado. Para Gadamer, a fusão de horizontes se operacionaliza pela dialética da participação e da distanciação. Apesar da finitude do conhecimento histórico, que pode conduzir ao limite da compreensão, essa finitude não consiste no fechamento em apenas um ponto de vista. Em toda e qualquer situação em que há horizonte, sempre existe a possibilidade dele se alargar ou se reduzir. A tradição assume o *locus* privilegiado da fusão de horizontes, porque “é nela que o velho e o novo crescem juntos para uma validade repleta de vida, sem que um ou outro cheguem a destacar-se explicitamente por si mesmos.”<sup>211</sup> Em

---

<sup>208</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 296-297.

<sup>209</sup> *Ibid.*, p. 296.

<sup>210</sup> *Ibid.*, p. 299.

<sup>211</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do

magistral síntese, Streck afirma que

A fusão de horizontes se dá pela aplicação. *O ato de interpretar implica uma produção de um novo texto, mediante a adição de sentido que o intérprete lhe dá.* Essa adição de sentido decorre da consciência histórico-efetual na qual o intérprete está possuído. Isto porque há um caráter construtivista na história. (grifo do autor).<sup>212</sup>

A concepção de fusão de horizontes como produtora de sentido também implica na negação da possibilidade de o intérprete extrair do texto algo que ele possui-em-si-mesmo, mediante uma reprodução de sentido (*Auslegung*). Muito pelo contrário, para Gadamer toda compreensão é um ato de atribuir sentido, sempre sendo produtiva (*Sinngebung*).<sup>213</sup>

Para o Direito, essas propostas podem trazer significativos avanços. Isso porque se trata de um ferramental que esclarece a posição do intérprete enquanto ser jogado no mundo e sujeito à história, na qual deve constantemente suspender seus pré-juízos para que o fenômeno possa se manifestar. O que em tempos de Constitucionalismo Contemporâneo implica em resgatar o conteúdo principiológico constitucional para aplicar a regra. Nas palavras de Streck:

O caso concreto demanda uma série de análises, que ultrapassam o raciocínio causal-explicativo, buscando no *ethos* principiológico a fusão de horizontes demandada pelo estranhamento que provoca essa nova situação. Antes de qualquer outra análise, deve-se sempre perquirir a compatibilidade constitucional da regra jurídica com a Constituição e a existência de eventual antinomia. Deve-se sempre perguntar se, à luz dos princípios e dos preceitos constitucionais, a regra jurídica é aplicável à hipótese (ao caso). Mais ainda, há que indagar: em que sentido aponta a pré-compreensão, condição para a compreensão do fenômeno? (grifo do autor).<sup>214</sup>

Dessa forma, sendo essas as considerações preliminares para adentrar na Crítica Hermenêutica do Direito, pode-se afirmar que se trata de uma perspectiva teórica calcada no paradigma da intersubjetividade, mediante superação da metafísica clássica e moderna, em que as contribuições de Heidegger e de Gadamer conduzem ao esclarecimento do “processo” compreensivo.

A Crítica Hermenêutica do Direito deve ser compreendida a partir de uma nova maneira de fazer Direito, a partir de uma perspectiva crítica para a desconstrução dos prejuízos inautênticos que povoam o Direito e lhe impedem de conduzir os avanços necessários para a concretização da Constituição e do Estado Democrático de Direito. No seio dessa teórica crítica, várias revoluções se operam, como o rompimento da ideia de subsunção, a insuficiência das

---

Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 299.

<sup>212</sup> *Ibid.*, p. 301.

<sup>213</sup> STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica jurídica. In: BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009. p. 431.

<sup>214</sup> *Id.* **Lições de crítica hermenêutica do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 84.

teorias da argumentação ao apostarem na cisão entre casos fáceis e difíceis e a “importação” da diferença ontológica para o Direito mediante a distinção entre texto e norma. Conforme Streck:

essa (nova) crítica deve ser entendida como uma nova peculiar maneira de compreender o direito, ou seja, essa (nova) perspectiva crítica, rompendo com a ideia da subsunção do caso numa regra (‘categoria’ primordial fundante) que lhe corresponde e da possibilidade da autonomia do texto, deve ser vista não como um emaranhado sofisticado de palavras, mas, sim, como uma ferramenta metateórica e transmetodológica a ser aplicada no processo de des-construção do universo conceitual e procedimental do edifício jurídico, nascido no paradigma metafísico, que o impediu (e continua impedindo) de submetê-lo às mudanças que há muito tempo novas posições teóricas – não mais metafísicas – nos põem à disposição!<sup>215</sup>

Efetivamente, trata-se de um novo standard de racionalidade<sup>216</sup>, consubstanciado num novo paradigma alimentado pela fenomenologia hermenêutica. Isso porque passa-se a operar com dois tipos de discurso: o apofântico, é o lógico-explicativo, que compreende o primeiro, daquilo que se deu num nível mais profundo da pré-compreensão, que se constitui no *logos* hermenêutico<sup>217</sup>. Essas duas dimensões consistem em inovações que trazem as seguintes vantagens, conforme Stein:

A novidade que constitui o ‘*standard* de racionalidade’ da fenomenologia hermenêutica é que com ela se supera toda a questão extrínseca de fundamentação de um discurso e também qualquer veleidade de autofundamentação de qualquer discurso científico. Em todos eles dá-se um pré-compreensão com que sempre operamos quando lidamos com os discursos do conhecimento especializado das ciências. Essa dimensão hermenêutica, porém, não permite uma fundamentação última, o estabelecimento definitivo de um sistema, pois a pré-compreensão participa apenas, como modo de ser do ser-aí, da condição humana do ser-no-mundo. Isso quer dizer que quando aí falamos em fundamento, falamos num fundamento sem fundo. Nada há exterior que dê legitimidade a essa dimensão transcendental e compreensiva pela qual a fenomenologia hermenêutica estabelece a racionalidade estruturante, processual e organizadora de qualquer discurso. (grifo do autor).<sup>218</sup>

A partir do compromisso da Crítica Hermenêutica do Direito em assumir a filosofia hermenêutica de Heidegger, não se pode mais sustentar a possibilidade da mera subsunção, defendida pelas posturas positivistas. Isso porque a adoção da diferença ontológica<sup>219</sup> implica

<sup>215</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 36.

<sup>216</sup> Ernildo Stein esclarece os contornos do que seria o Standard de racionalidade da seguinte forma: “*Standard de racionalidade: Standard* ou vetor de racionalidade se constitui como aquele núcleo de determinadas Filosofias que se apresentam com pretensões de algum tipo de transcendentalidade que poderá constituir a estrutura mínima do conhecimento e da experiência”. STEIN, Ernildo. **Exercícios de fenomenologia: limites de um paradigma**. Ijuí: Unijuí, 2004. p. 152.

<sup>217</sup> STEIN, Ernildo. **Exercícios de fenomenologia: limites de um paradigma**. Ijuí: Unijuí, 2004. p. 166.

<sup>218</sup> *Ibid.*, p. 167.

<sup>219</sup> Lenio Streck deixa claro que sua teoria está assentada na diferença ontológica, conforme afirma: “a diferença ontológica é exatamente – juntamente com o círculo hermenêutico – o sustentáculo da hermenêutica filosófica. Com ela, o ser é – e somente pode ser – o ser de um ente, e o ente só é – e somente pode ser – no seu ser (aqui

na superação desse dualismo metafísico, que separa questão de fato e questão de direito, vigência e validade. Quando se visualiza um texto, ele já se apresenta com uma projeção de sentido que acompanha a condição de ser-no-mundo. Aqui, a diferença ontológica é que faz a diferença.<sup>220</sup> Nesse sentido, Streck afirma que:

[...] aquilo que denomino *crítica hermenêutica do direito* ou *nova crítica do direito*, tendo como base teórica a filosofia hermenêutica e a hermenêutica filosófica. A tese que desenvolvo deve ser entendida como processo de desconstrução da metafísica vigorante no pensamento dogmático do direito (sentido comum teórico). A tarefa dessa crítica é a de ‘desenraizar aquilo que tendencialmente encobrimos’ (Heidegger-Stein). A metafísica pensa o ser e se detém no ente; ao equiparar o ser ao ente, entifica o ser, por um pensamento objetificador. Ou seja, a metafísica, que na modernidade recebeu o nome de teoria do conhecimento (filosofia da consciência), faz como que se esqueça justamente da diferença que separa ser e ente. (grifo do autor).<sup>221</sup>

Dessa forma, não se pode mais sustentar que texto e norma são a mesma coisa. Entre eles, existe uma diferença: a diferença ontológica. Assim, não é possível pensar na equiparação entre vigência e validade. Contudo, o texto não subsiste sem a norma, e aqui reside o avanço da ontologia fundamental. Isso porque a norma é sempre o resultado da interpretação do texto, ou seja, trata-se do sentido que o texto vem a assumir a partir do processo compreensivo. Conforme Streck, “a norma de que falo é o sentido do ser do ente (texto). O texto só ex-surge na sua ‘normação’, valendo o mesmo raciocínio para a ‘dicotomia’ vigência e validade”.<sup>222</sup> Explicando melhor, Streck afirma:

Em outras palavras, *o texto não existe em uma espécie de ‘textitude’ metafísica*; o texto é inseparável de seu sentido; textos dizem sempre respeito a algo da facticidade; interpretar um texto é aplicá-lo; daí a impossibilidade de cindir interpretação de aplicação. Salta-se do fundamentar para o compreender (e, portanto, aplicar). Aqui, a importância da diferença ontológica entre texto e norma, que é, pois, a enunciação do texto, aquilo que dele se diz, isto é, o seu sentido (aquilo dentro do qual o significado pode se dar), que exatamente representa a ruptura dos paradigmas objetivista-aristotélico-tomista e da subjetividade (filosofia da consciência). (grifo do autor).<sup>223</sup>

A hermenêutica jurídica se faz a partir de um processo de compreensão do Direito. Ela

---

se encontra o sustentáculo da *applicatio*). E isso constitui a superação do paradigma da filosofia da consciência, isto é, compreender que não há dois mundos, não há espaço para o dualismo metafísicos, enfim, não há um sujeito separado de um objeto. Ser e ente não são idênticos (não estão colados, não há imanência); mas também não estão cindidos. É a *diferença* que faz a *diferença* entre a hermenêutica e as demais teorias discursivo-procedurais e que é condição de possibilidade para alcançar a resposta correta.” STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 227-228.

<sup>220</sup> Id.. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 313.

<sup>221</sup> STRECK, op. cit., p. 223.

<sup>222</sup> STRECK, op. cit., p. 312.

<sup>223</sup> STRECK, Lenio Luiz **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 227.

se opera a partir da desconfiança do mundo e de suas certezas absolutas, para o efetivo rompimento da hermenêutica tradicional alicerçada no paradigma objetivista, que deu suporte ao positivismo exegético, e do paradigma da filosofia da consciência. O Direito passa a ser objeto de uma compreensão hermenêutica que pretende recuperar o sentido possível do texto e não mais a “reconstrução do texto advindo de um significante-primordial-fundante”.<sup>224</sup>

Importante referir que essa recuperação dos significados possíveis do texto não se restringe à subjetividade do intérprete. Muito pelo contrário, consiste numa construção intersubjetiva que se alicerça na tradição. Portanto, essa compreensão sempre é um ato compartilhado, e nunca um projeto isolado de um sujeito senhor dos sentidos. “Nunca se compreende sozinho; sempre se compreende com o Outro, ainda que esse Outro não seja visível, fisicamente.”<sup>225</sup>

Pela hermenêutica (CHD), é possível sustentar os limites semânticos do próprio texto, enquanto resultado da interpretação, o que não pode ser considerado como uma retomada do exegetivismo literalista. Isso porque o sentido se constrói a partir de um *a priori* compartilhado, não sendo um processo arbitrário. Na verdade, a CHD se posiciona entre os extremos do positivismo, ou seja, entre o extremo da literalidade e, do outro lado, da discricionariedade ou livre convencimento, o que permite a superação do positivismo<sup>226</sup>, profundamente marcado pela discricionariedade que, num primeiro momento, concentrava-se no legislador e se deslocou para o judiciário.

Com efeito, a interpretação não tem o condão de buscar a vontade do legislador e nem fornecer um juízo de valor sobre as regras jurídicas, mas tornar a interpretação a melhor possível. Uma aproximação possível com a literatura pode ser realizada, mediante a comparação a um romance em cadeia (*chain novel*). O juiz pode ser equiparado a um escritor que tem a incumbência de escrever mais um capítulo do romance. Assim, trata-se de uma obra coletiva que deve permitir a continuidade da história de forma coerente. Dessa forma, é possível realizar o afastamento das posições subjetivas do juiz. Como refere Streck: “a ideia não é um conjunto de crônicas ou contos com os mesmos personagens, mas uma única história, iniciada dele e continuada como se escrita por um só, mesmo sendo uma obra de inúmeras mãos”.<sup>227</sup> A cada nova decisão, deve ser revista a história jurídico-institucional já construída nas decisões

---

<sup>224</sup> Id. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 323-324.

<sup>225</sup> Ibid., p. 330.

<sup>226</sup> Ibid., p. 138.

<sup>227</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Lições de crítica hermenêutica do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 60-61.

anteriores, com a adequada tentativa de trazer a tradição à presença dos dias atuais. Portanto, o juiz deve tomar conhecimento das decisões anteriores para encontrar a melhor adequação a fim de aprimorar a prática legal o máximo possível.<sup>228</sup>

A condição de possibilidade da compreensão está assentada nos pré-juízos. O sentido construído pela compreensão somente será verdadeiro, se partir de pré-juízos autênticos. Inevitavelmente, a utilização de pré-juízos inautênticos implicará numa compreensão equivocada do fenômeno e que não se confirmará no plano ôntico, ou seja, implica em erro. Aqui, portanto, é imprescindível que o intérprete tenha condições de suspender seus pré-juízos para que o fenômeno se manifeste de forma verdadeira, e a compreensão seja verdadeira. De fato, “um julgador que não consegue suspender seus pré-juízos está incapacitado para a sua tarefa.”<sup>229</sup> Ademais, a interpretação sempre parte de outras interpretações. Ela se opera na circularidade hermenêutica, indo do todo para a parte e da parte para o todo, sempre colocando em xeque os pré-juízos inautênticos. Assim, a compreensão sofre uma contínua transformação, a partir daquilo que a conformou inicialmente.<sup>230</sup> Em síntese, Streck sustenta:

Melhor dizendo: não há grau zero na atribuição de sentido. O intérprete deve estar atento à tradição (e à sua autoridade), compreender os seus pré-juízos como pré-juízos, promovendo uma reconstrução do direito, perscrutando de que modo um caso similar vinha sendo decidido até então, confrontando a jurisprudência com as práticas sociais que, em cada quadra do tempo, surgem estabelecendo novos sentidos às coisas e que provocam um choque de paradigmas, que sobremodo valoriza o papel da doutrina jurídica e a transdisciplinariedade do direito. Com bem diz Gadamer, a compreensão alcança suas verdadeiras possibilidades quando as opiniões prévias com as que se inicia não são arbitrárias.<sup>231</sup>

Enfim, o intérprete/juiz deve deixar que o texto lhe diga algo. Ocorre que textos são eventos e não simples palavras ao vento. “Textos não são meros enunciados linguísticos”, aos quais o intérprete pode menosprezar ou ignorar como defendem algumas posturas pragmático-subjetivistas, em que o sujeito inventa o sentido. Não! Textos são importantes porque se referem a eventos, coisas e principalmente porque sem texto não há norma.<sup>232</sup>

Outrossim, um aspecto central para a Crítica Hermenêutica do Direito é a impossibilidade de cisão estrutural entre casos fáceis e casos difíceis, como pretendem algumas teorias da argumentação/neoconstitucionalistas analisadas no capítulo anterior. Na verdade, a

<sup>228</sup> Ibid., p. 61.

<sup>229</sup> Id. **Hermenêutica jurídica em crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 330-331.

<sup>230</sup> STRECK, op. cit., p. 89.

<sup>231</sup> Ibid., p. 90.

<sup>232</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 227.

definição de um caso fácil ou difícil depende das próprias condições do intérprete em compreender o fenômeno de forma adequada.<sup>233</sup>

### **3.2 Sentido e o Alcance da Principiologia, a Partir da Crítica Hermenêutica do Direito (CHD)**

Neste ponto, é a definição e a função dos princípios que assume importância crucial. Isso porque são possíveis duas leituras distintas. A primeira considera os princípios como capa de sentido utilizada para resolver casos difíceis, em que as regras seriam insuficientes, momento em que se traz à tona um princípio para resolver o caso, consistindo numa postura que prega a continuidade do positivismo. Outra forma de compreender os princípios se dá através da hermenêutica desenhada pela Crítica Hermenêutica do Direito, em que os princípios possuem um caráter deontológico que reintroduzem o mundo prático no direito e consistem na descontinuidade do positivismo. Pela tese da descontinuidade, os princípios representam a inserção do mundo prático no Direito. Com ela, o juiz tem o dever de construir uma resposta correta ao caso concreto, que constitui um direito fundamental do cidadão no contexto de um Estado que se diz Democrático de Direito.<sup>234</sup>

Diferentemente das teorias da argumentação, a Crítica Hermenêutica do Direito sustenta que os princípios fecham e limitam a interpretação e não abrem a interpretação como referem as primeiras. Tratam-se de normas que reinserem o mundo fático no direito, e representam o que determina a tradição jurídica, sempre em diálogo entre a decisão particular e todo o ordenamento jurídico. Assim, a fundamentação da decisão judicial passa a ser condição de possibilidade para que se publicize o sentido construído na decisão e se permita o controle intersubjetivo mediante o constrangimento epistemológico. Com isso, possibilita-se a coerência e a integridade do direito.<sup>235</sup>

Nesse aspecto, é importante trazer a lume as contribuições que Dworkin traz para a Crítica Hermenêutica do Direito. Para Dworkin, o fechamento interpretativo que os princípios possibilitam se constitui na verdadeira garantia contra discricionariedades. Trata-se de uma “blindagem hermenêutica”. Esses princípios não são eleitos como tais a partir de opiniões pessoais do sujeito, mas extraem sua normatividade da convivência social/intersubjetiva existente na moralidade política da comunidade. Assim, referem-se à vivência da sociedade

---

<sup>233</sup> Id. **Lições de crítica hermenêutica do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 49.

<sup>234</sup> STRECK, op. cit., p. 67.

<sup>235</sup> STRECK, op. cit., p. 58.

organizada em comunidade política, que determinam a formação da comum-idade.<sup>236</sup>

A proposta de Ronald Dworkin busca lançar um contraponto ao positivismo jurídico, da mesma forma que procura realizar a Crítica Hermenêutica do Direito. Essa doutrina encontra seus alicerces na doutrina de Jeremy Bentham, sendo que H. L. Hart é o autor com a proposta mais influente nos tempos contemporâneos.<sup>237</sup> Assim, tora-se imprescindível trazer o seguinte comentário de Dworkin:

A mais influente versão contemporânea do positivismo é a proposta por H. L. A. Hart e é essa versão que este livro critica. A parte normativa da teoria de Bentham foi muito aprimorada mediante a utilização da análise econômica na teoria do direito. A análise econômica fornece padrões para identificar e medir o bem-estar dos indivíduos que compõem uma comunidade (embora a natureza desses padrões seja matéria de muita discussão) e sustenta que as questões normativas de uma teoria da legitimidade, da justiça legislativa, da jurisdição e da controvérsia, bem como do respeito à lei e de sua execução, devem todas ser resolvidas mediante a suposição de que as instituições jurídicas compõem um sistema cujo objetivo geral é a promoção do mais elevado bem-estar médio para esses indivíduos.<sup>238</sup>

Dentre a complexa teoria desenvolvida por Hart, atendendo aos objetivos deste trabalho, é importante consignar que o direito deve ser visto como uma instituição social. Isso porque a normatividade é social, na medida em que pressupõe o reconhecimento de quem formula a regra. “Trata-se, inequivocamente, de uma abertura do sistema jurídico para o social (que passa, dessa forma, a comunicar-se com a moral política e a sociedade)”<sup>239</sup>. Ou seja, para Hart, os fundamentos do direito estão na aceitação social das regras-mestras, nas convenções sociais.

Dworkin se opõe a proposta de Hart porque ela acaba desembocando naquilo que o autor denomina de discricionariedade em sentido forte:

[...] às vezes usamos “poder discricionário” não para dizer que um funcionário público deve usar seu discernimento na aplicação dos padrões estabelecidos para ela pela autoridade ou para afirmar que ninguém irá rever aquele exercício de juízo, mas para dizer que, em certos assuntos ele não está limitado pelos padrões da autoridade em questão.<sup>240</sup>

Nesse aspecto, Francisco Motta esclarece que, devido à textura aberta das normas a serem preenchidas, ao fim e ao cabo, a decisão implica numa escolha do juiz, que pode ser irracional ou arbitrária, sem a possibilidade de controle. Isso porque o “juiz possui a autoridade, conferida por uma norma de reconhecimento proveniente da comunidade, para decidir, ele pode

<sup>236</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 67.

<sup>237</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes. 2002. p. XI.

<sup>238</sup> *Ibid.*, p. XI.

<sup>239</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 72.

<sup>240</sup> DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes. 2002. p. 52

legitimamente (esse é o ponto) dar a decisão que ele achar a melhor.”<sup>241</sup> Com efeito,

Dworkin [...] quer se opor à ideia de que o Direito é um conjunto fixo de padrões de algum tipo, e é por isso que há o choque contra o positivismo. [...] os direitos preexistem ao Estado e podem, bem por isso, ser opostos a ele. E é visando ao resguardo desses direitos o juiz deve ter em conta as imposições de moralidade representadas pelos tais princípios, sobretudo nos chamados *hard cases*. (grifo do autor).<sup>242</sup>

Outrossim, para melhor elucidar essas questões, Dworkin estabelece a distinção entre duas concepções de Estado de Direito: uma centrada no texto legal e outra centrada nos direitos. A primeira, também conhecida como livro de regras, “insiste em que, tanto quanto possível, o poder do Estado nunca deve ser exercido contra os cidadãos individuais, a não ser em conformidade com as regras explicitamente especificadas num conjunto de normas públicas à disposição de todos.”<sup>243</sup> Enquanto as regras estiverem vigentes, elas devem ser observadas até serem alteradas. Devido a sua aproximação com as teorias semânticas, em caso de dúvida, os juízes são orientados a buscarem o sentido das palavras contidas no livro de regras.<sup>244</sup> Também pode-se buscar a solução mediante a apelação a questões psicológicas, o que implica na busca da intenção do legislador ao elaborar a regra, não importando as palavras. A terceira opção, Dworkin chama-a de histórica. A partir dessa terceira via, indaga-se “o que a legislação teria decidido se, contrariamente ao fato, *houvesse* decidido se as agremiações políticas deviam ou não ser incluídas?”<sup>245246</sup>

Por sua vez, a concepção centrada nos direitos pressupõe que existe uma questão política anterior que deve ser respondida pelos juízes, qual seja: diante de um caso concreto, o queixoso tem o direito moral de receber do tribunal aquilo que exige? Ocorre que no contexto democrático, todas as pessoas têm o direito moral *primaefacie* de exigir perante os tribunais que imponham seus direitos aprovados pelo legislativo. Existirão casos que serão de fácil solução. “Se está claro o que o legislativo lhes concedeu, então também está claro o que elas têm direito moral de receber no tribunal.”<sup>247</sup>

Apesar do texto legal ainda manter sua importância e ser fonte de direitos morais perante o tribunal na concepção centrada em direitos, ele não é fonte exclusiva de tais direitos. Isso

<sup>241</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 73.

<sup>242</sup> . *Ibid.*, p. 74-75.

<sup>243</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 6-7.

<sup>244</sup> *Ibid.*, p. 11.

<sup>245</sup> *Ibid.*, p. 12.

<sup>246</sup> *Ibid.*, p. 6-14.

<sup>247</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 14.

porque em casos de dificuldade interpretativa ou decisões conflitantes, a decisão do tribunal deve ter em vista qual das duas decisões para o caso melhor se ajusta aos direitos morais de fundo das partes. Nessa concepção, o ideal da prestação jurisdicional é o de que os direitos morais de fundo das pessoas sejam garantidos efetivamente e praticáveis perante o tribunal. Assim, “uma decisão que leva em conta direitos de fundo será superior, do ponto de vista desse ideal, a uma decisão que, em vez disso, especula, por exemplo, sobre o que o legislador teria feito se houvesse feito alguma coisa.”<sup>248</sup>

Para a concepção centrada em direitos defendida por Dworkin, compete ao juiz, em cada decisão, encontrar o princípio com *força gravitacional* necessária para tomar a melhor decisão possível e que represente a forma mais elevada de respeito aos direitos do cidadão, conforme afirma:

Um juiz que segue a concepção do Estado de Direito centrada nos direitos tentará, num caso concreto, estruturar algum princípio que, para ele, capta, no nível adequado de abstração, os direitos morais das partes que são pertinentes às questões levantadas pelo caso. Mas ele não pode aplicar tal princípio a menos que este, como princípio seja compatível com a legislação, no seguinte sentido: o princípio não deve estar em conflito com os outros princípios que devem ser pressupostos para justificar a regra que está aplicando ou com qualquer parte considerável das outras regras.[...] Assim, um juiz que segue a concepção centrada nos direitos não deve decidir um caso controverso recorrendo a qualquer princípio que seja incompatível com o repertório legal de sua jurisdição.<sup>249</sup>

Desse ponto, emergem questões fundamentais para a adequada compreensão da proposta de Dworkin. Ele propõe que as questões submetidas ao tribunal tenham respostas que evidentemente são políticas, mas que devem ser explícitas e fundadas em princípios, para que seja possível verificar e testar o seu apelo e compatibilidade com os demais princípios endossados em decisões anteriores.<sup>250</sup> Ademais, caso um conjunto de princípios seja compatível com a lei, o juiz deve aplicá-los. Caso mais de um seja compatível, exige-se do magistrado a escolha daquela maneira de caracterizar a lei que melhor reflita a própria moralidade política do juiz.<sup>251</sup>

Todavia, não se trata de impor toda e qualquer razão moral, mas aquela que melhor reflete a moralidade política da comunidade. Não pode o juiz impor opções morais pessoais sem a prévia discussão democrática. Trata-se de o juiz respeitar os limites de suas opiniões pessoais do âmbito da comunidade, conforme esclarece Dworkin em magistral síntese:

---

<sup>248</sup> Ibid., p. 15.

<sup>249</sup> Ibid., p. 15-16.

<sup>250</sup> Ibid., p. 36.

<sup>251</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 25.

Os juízes devem impor apenas convicções políticas que acreditam, de boa-fé, poder figurar numa interpretação geral da cultura jurídica e política da comunidade. Naturalmente, os juristas podem, razoavelmente, discordar sobre quando essa condição é satisfeita, e convicções muito diferentes, até mesmo contraditórias, podem passar pelo teste. Mas alguns não. Um juiz que aceita esse limite e cujas convicções são marxistas ou anarquistas, ou tiradas de alguma tradição religiosa excêntrica, não pode impor essas convicções à comunidade com o título de Direito, por mais nobres ou iluminadas que acredite que sejam, pois elas não se podem prestar à interpretação geral coerente de que ele necessita.<sup>252</sup>

Com efeito, Dworkin ressalta a distinção entre os argumentos de política e os argumentos de princípio para justificar uma decisão política. Os primeiros procuram apresentar as melhorias para toda a comunidade no caso de observância de um determinado programa. Esses argumentos são baseados em objetivos. Já os argumentos de princípio, por sua vez, vão em sentido diametralmente oposto, porquanto defendem que determinados programas sejam realizados ou abandonados por conta do impacto sobre pessoas específicas, “mesmo que a comunidade como um todo fique conseqüentemente pior. Os argumentos de princípio são baseados em direitos.”<sup>253</sup> Todavia, Dworkin irá reforçar a importância do argumento de princípio para a tomada de decisões judiciais, conforme se verá a seguir.

Outrossim, Dworkin também se diferencia das propostas positivistas porque afirma que existe uma distinção lógica entre os princípios e as regras. As regras são aplicadas a partir do critério tudo-ou-nada – “dados os fatos que a regra estipula, então ou a regra é válida, e nesse caso a resposta deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”<sup>254</sup>. Já os princípios são “um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou equidade ou alguma outra dimensão da moralidade política.”<sup>255</sup>

A diferenciação entre princípios e regras não se trata de uma cisão radical, mas se refere muito mais à forma como se dá a fundamentação argumentativa da regra e do princípio, ou seja, no modo de aplicação. No caso da regra, não é necessário um esforço argumentativo que vá além dela, ela é ou não é. O princípio, por sua vez, exige que se demonstre “como sua “aplicação” mantém uma coerência com o contexto global dos princípios que constituem uma comunidade (ou uma *comum-unidade* como insistimos aqui em chamar)”<sup>256</sup> Assim, quando argumentamos com regras ou princípios, o comportamento é distinto. No princípio, há um

<sup>252</sup> Ibid., p. IX.

<sup>253</sup> Ibid., p. IX.

<sup>254</sup> Id. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 39.

<sup>255</sup> Ibid., p. 36.

<sup>256</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio: a hermenêutica e a (in)determinação do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 200.

elemento transcendente, na medida em que exige que se ultrapasse a mera objetividade das regras “em direção a um todo contextual coerentemente (re)construído, que, todavia, sempre se dá como pressuposto em todo processo interpretativo. Algo que permanece oculto pela objetividade aparente das regras.”<sup>257</sup>

Portanto, os princípios possuem uma dimensão de peso que exige sua harmonização com a totalidade do direito, consoante esclarece Rafael Tomaz de Oliveira:

Sua dimensão de *peso* implica que, um argumento de princípio sempre se movimenta de forma coerente com relação ao contexto de todos os princípios da comunidade. Desse modo, a justificação do fundamento da decisão só estará correta, na medida em que respeite o todo coerente de princípios num contexto de integridade. Isso implica: os princípios têm, desde sempre, um caráter transcendental, porque, diferentemente das regras, nos remete a uma totalidade na qual, desde sempre, já estamos inseridos: nosso contexto de mundo, de vivências primárias que constituem a significatividade do mundo. (grifo do autor).<sup>258</sup>

Pode-se perceber que o contexto de aplicação do princípio exige a observância do direito enquanto totalidade. Apesar de permitir uma abertura interpretativa ao juiz para que decida de forma correta, os princípios, ao mesmo tempo, se autolimitam pelo sua “comum-idade”, de modo que os padrões já estabelecidos e compreendidos historicamente permaneçam.<sup>259</sup>

Nesse ponto, chega-se a um aspecto central na teoria do Dworkin e que o diferencia das propostas positivistas. Para Dworkin, Direito é interpretação. Enquanto as propostas positivistas apostam em critérios semânticos, Dworkin propõe “uma teoria pragmática que parte do pressuposto de que o direito seja uma prática interpretativa.”<sup>260</sup> Na obra “O Império do Direito”, o autor em questão afirma que: “O raciocínio jurídico é um exercício de interpretação construtiva, de que nosso direito constitui a melhor justificativa do conjunto de nossas práticas jurídicas, e de que ele é narrativa que faz dessas práticas as melhores possíveis.”<sup>261</sup>

Essa interpretação construtiva do Direito somente se faz com respeito à coerência e integridade do Direito. Para Dworkin, o Direito tem que ser visto como uma unidade coerente. Decorre daí a necessidade de “enlace” dos padrões de julgamento. Para tanto, é imprescindível que se busque as preocupações e a tradição moral da comunidade que dá sustentação às regras.<sup>262</sup>

Essa integridade que cerca o Direito deve ser tomada em duas frentes distintas. A uma

<sup>257</sup> Ibid., p. 201.

<sup>258</sup> Ibid., p. 200.

<sup>259</sup> Ibid., p. 205.

<sup>260</sup> Ibid., p. 216.

<sup>261</sup> DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. XI.

<sup>262</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 76.

corresponde o princípio da integridade da legislação, que impõe que a legislação seja elaborada de forma coerente e harmônica com os princípios que lhes sustentam. E a outra diz respeito o princípio da integridade do julgamento, que exige que as decisões que aplicam a lei sejam tomadas de modo coerente.<sup>263</sup>

A coerência e integridade do Direito somente serão respeitadas, quando o Direito for visto como uma totalidade completa e formulada por princípios que justificam a melhor prática jurídica como um todo. Sobre o tema, Francisco Motta esclarece que:

Direito como integridade supõe que as pessoas têm direito a uma extensão coerente e fundada em princípios, das decisões políticas do passado, mesmo quando os juízes divergem profundamente sobre seu significado. Trata-se de compreender o Direito como ‘totalidade’ ou como ‘completeza’ sustentando que as pessoas têm como pretensões juridicamente protegidas todos os direitos que são patrocinados pelos princípios que proporcionam a melhor justificativa da prática jurídica como um todo.  
264

Enfim, a interpretação construtiva implica na compreensão de algo tendo em conta os fatores históricos, mas que deve ser norteadada por um interesse do intérprete que, mediante uma atribuição de sentido ao texto, resultará em um “sentido” novo, mais fiel ao texto e a tradição que lhe precedeu. Reconhece-se a impossibilidade de reconstrução das intenções históricas, mas, mesmo assim, mantêm-se fiel à tradição à qual o texto está imerso.<sup>265</sup>

Evidentemente, isso não é uma tarefa fácil, razão pela qual Dworkin propõe a ideia de que a interpretação do Direito e as decisões judiciais são semelhantes a um romance em cadeia (*chain novel*) e o seu protagonista é o juiz Hércules.

O autor propõe que existem duas dimensões que devem ser utilizadas para verificar a melhor justificação do Direito: a dimensão da adequação e a dimensão da moralidade política. A primeira supõe que uma determinada teoria política justifica melhor que outra se esta puder aplicar a seu serviço mais do que está estabelecido do que outra. A dimensão da moralidade política supõe que dentre duas alternativas filtradas pela adequação dos atos jurídicos, apenas uma delas oferece uma justificativa se apreender melhor “os direitos que as pessoas realmente têm”.<sup>266</sup>

Ocorre que Dworkin compreende o Direito enquanto ramo de uma teoria política em sentido amplo, sendo que a prática jurídica é um exercício de interpretação não apenas dos

---

<sup>263</sup> Ibid., p. 106.

<sup>264</sup> Ibid., p. 103-104.

<sup>265</sup> Ibid., p. 92.

<sup>266</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 212-213.

juristas, mas de um modo geral. Assim, o Direito é inteiramente político e não é possível que os juristas e juízes evitem a política nesse sentido. Todavia, não se trata de questões de política pessoal ou partidária, mas de política da comunidade. Por isso, o autor propõe que a interpretação literária tem muito a contribuir para melhorar a compreensão do próprio Direito e a compreensão em geral.<sup>267</sup>

A interpretação literária pode sugerir uma distinção muito rígida entre o artista que cria a obra e o crítico que a interpreta posteriormente, muito embora essa distinção possa desaparecer. O artista está obrigado a interpretar a própria obra enquanto cria, pressupondo que tenha uma técnica ou tática para decidir porque um determinado traço, ao invés de outro, melhora a obra do ponto de vista artístico. Por sua vez, o crítico também interpreta a obra, na medida que está comprometido com a “responsabilidade de decidir qual maneira de ver, ler ou compreender aquela obra a mostra como arte melhor.” Evidentemente, existe uma diferença entre essas duas formas de interpretação.<sup>268</sup>

Para colocar a interpretação literária no centro da análise jurídica, Dworkin propõe o exemplo de um determinado grupo de romancistas que foram contratados para realizar um determinado projeto coletivo. O jogo de dados determinou a ordem de participação na empreitada. O primeiro romancista deve escrever o capítulo de abertura e, em seguida, enviar para o segundo. Este, por sua vez, deve dar continuidade à história, escrevendo o segundo capítulo para, então, enviar os dois capítulos já escritos ao terceiro romancista, que escreverá o número seguinte, e assim por diante. Considera-se que cada romancista leve com seriedade a responsabilidade de elaborar um romance único e íntegro, ao invés de criar uma série de contos individuais. Na elaboração do projeto, cada romancista tem a responsabilidade de interpretar e criar, porquanto deve ler tudo que já foi elaborado, para desvelar o que é o romance até então. Cabe a ele também compreender “como os personagens são ‘realmente’, que motivos os orientam, qual é o tema ou o propósito do romance em desenvolvimento, até que ponto algum recurso ou figura literária, consciente ou inconscientemente usado, contribui para estes”, bem como ampliar e refinar a história, dando ao romance a direção que compreender adequada.<sup>269</sup>

Conforme Dworkin, “decidir casos controversos no Direito é mais ou menos como esse estranho exercício literário.” Todas as decisões judiciais fazem parte do romance em cadeia em que se busca constantemente argumentar quais regras ou princípios de Direito subjazem as

---

<sup>267</sup> Ibid., p. 217.

<sup>268</sup> Ibid., p. 235.

<sup>269</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 235-238.

decisões anteriores:

Cada juiz, então, é como um romancista na corrente. Ele deve ler tudo o que outros juízes escreveram no passado, não apenas para descobrir o que disseram, ou seu estado de espírito quando o disseram, mas para chegar a uma opinião sobre o que esses juízes *fizeram* coletivamente, da maneira como cada um de nossos romancistas formou uma opinião sobre o romance coletivo escrito até então. Qualquer juiz obrigado a decidir uma demanda descobrirá, se olhar nos livros adequados, registros de muitos casos plausivelmente similares, decididos há décadas ou mesmo séculos por muitos outros juízes, de estilo e filosofias judiciais e políticas diferentes, em períodos nos quais o processo e as convenções judiciais eram diferentes. Ao decidir o novo caso, cada juiz deve considerar-se como parceiro de um complexo empreendimento em cadeia, do qual essa inúmeras decisões, estruturas, convenções e práticas são a histórica; é seu trabalho continuar essa história no futuro por meio do que ele faz agora. Ele *deve* interpretar o que aconteceu antes porque tem a responsabilidade de levar adiante a incumbência que tem em mãos e não partir em alguma nova direção. Portanto, deve determinar, segundo seu próprio julgamento, o motivo das decisões anteriores, qual realmente é tomado como um todo, o propósito ou o tema da prática até então. (grifo do autor).<sup>270</sup>

Dessa forma, para Dworkin, o Direito é um exercício coletivo a ser elaborado a partir da completude e totalidade desse Direito, respeitando a autonomia do Direito e o resguardando de opiniões pessoais e partidárias. A resposta adequada para a decisão judicial deverá ser aquela que melhor apresenta os princípios que subjazem a regra a ser aplicada ao caso concreto. Com efeito, a elaboração da decisão não consiste numa tarefa fácil, razão pela qual Dworkin sugere a metáfora do juiz Hércules.

O juiz Hércules é uma metáfora utilizada para ilustrar a complexidade e a plausibilidade da atividade jurisdicional. Trata-se de um juiz filósofo que possui capacidade, sabedoria, paciência e sagacidade sobre-humanas. A tarefa do juiz em todos os casos concretos é construir um sistema de princípios que forneçam uma justificação coerente a todos os precedentes do Direito e das disposições constitucionais e legais.<sup>271</sup>

A sua extraordinária capacidade não é voltada à introspecção, mas à compreensão do Direito como totalidade, e isso implica, necessariamente, tomar em consideração o que fizeram (com acerto) os demais juízes do passado e do presente, além da produção legislativa. Mais do que tudo, implica prestar contas ao conjunto principiológico irradiado a partir da Constituição. E isso fará com que Hércules encontre no Direito, frequentemente, soluções que não se ajustem àquela de sua preferência pessoal. [...]. Quer dizer, as tarefas de Hércules são as tarefas de todos os operadores do Direito que tenham a pretensão de trabalhar e defender um Direito “justo, íntegro e coerente.”<sup>272</sup>

Portanto, a teoria de Dworkin busca travar um embate em face à discricionariedade judicial aberta a partir das teorias positivistas. Para travar tal combate, o autor lembra a figura

<sup>270</sup> Ibid., p. 235-238.

<sup>271</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 78.

<sup>272</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 78-79.

mitológica de Hércules para ressaltar que a tarefa do Direito realmente é complexa, sem querer dizer que o juiz é uma figura onipotente que pode fazer valer suas pretensões pessoais. Trata-se de inserir o conceito de Hércules dentro de uma teoria política em sentido amplo, na qual o juiz tem a função de assegurar direitos.

Por essa razão, Dworkin reconhece que essa concepção de Estado pode exigir que a sociedade pague um preço em eficiência e, possivelmente, no espírito comunitário para assegurar um conjunto de direitos. Todavia, essa mesma sociedade faz uma promessa a cada indivíduo, que parece valer a pena. “Promete-lhe um fórum no qual suas reivindicações quanto àquilo que tem direito serão constante e seriamente consideradas a seu pedido”. Ela procura proporcionar ao indivíduo que as suas relações são questões de justiça e que devem ser discutidas em comunidade, mesmo que as decisões não agradem. Isso está enraizado num valor fundamental que refere que o governo deve tratar as pessoas como iguais. Por isso, não é possível defender que a Democracia e o Direito são conflitantes, porém são complementares. Assim, para Dworkin

O Estado de Direito, na concepção que defendo, enriquece a democracia ao acrescentar um fórum independente, um fórum de princípio, e isso é importante, não apenas porque a justiça pode ser feita ali, mas porque o fórum confirma que a justiça, no fim, é uma questão de direito individual, não, isoladamente, uma questão de bem público.<sup>273</sup>

Dessa feita, Dworkin traz uma proposta para ser aplicada e pressupõe uma Democracia aliada ao Direito, com a sua autonomia preservada para construção dos objetivos da nação e preservação dos direitos individuais.

Enfim, enquanto as teorias da argumentação apostam numa cisão estrutural entre regra e princípio, Dworkin sustenta que entre eles existe uma diferença lógica. As regras são aplicadas a partir do método de tudo ou nada, implicando a aplicação de uma na exclusão da outra. Já os princípios possuem uma dimensão de peso ou importância, sendo que a aplicação de um não consiste na exclusão do outro do ordenamento jurídico. Quando existe algum “conflito” entre os princípios, coloca-se em jogo a sua força relativa, mas ambos continuarão valendo para o caso seguinte.<sup>274</sup>

Em síntese, Dworkin não visualiza uma oposição entre regras e princípios. Para o autor, o Direito extrai seu sentido a partir de uma unidade coerente, íntegra e completa. E aqui surge

---

<sup>273</sup> DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 38-39.

<sup>274</sup> MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**: uma crítica hermenêutica ao protagonismo judicial. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 74.

a importância da fundamentação para o enlace dos padrões de julgamento. Assim, Dworkin refere que os princípios devem justificar as regras a partir da identificação das tradições e preocupações morais da comunidade. Ou seja, o jurista deve “identificar, nos princípios, o ‘sentido’, das regras”.<sup>275</sup> Essa é uma tarefa difícil incumbida ao juiz Hércules, metaforicamente falando. A capacidade de Hércules está voltada para compreender o Direito em sua totalidade e considerar as decisões que os juízes tomaram no passado e no presente, aliada à legislação. “Mais do que tudo, implica prestar contas ao conjunto principiológico irradiado a partir da Constituição”.<sup>276</sup> Aqui, portanto, fica claro o eixo central da teoria de Dworkin, qual seja a integridade.<sup>277</sup>

Portanto, a Crítica Hermenêutica do Direito não compartilha dos mesmos pressupostos teóricos das Teorias da Argumentação. Inclusive, Streck refere que essas teorias foram incorporadas equivocadamente ao imaginário jurídico brasileiro.

A entrada em vigor de uma nova Constituição marcada pelo Constitucionalismo compromissário e dirigente teve que ser digerida por uma tradição jurídica marcada pelo modelo liberal-individualista. Isso fez com que os juristas brasileiros fossem jogados “nos braços de teorias alienígenas”. A consequência disso foi uma recepção nem sempre fiel aos objetivos iniciais e à leitura histórico-cultural de cada proposta teórica, em que o protagonismo judicial é o ponto comum. Nesse sentido, Lenio Streck aponta como recepções equivocadas o realismo jurídico, a jurisprudência dos valores e a teoria da argumentação de Robert Alexy.<sup>278</sup> Essas temáticas serão abordadas a seguir pela relevância no debate da definição dos princípios.

A primeira recepção equivocada é a Jurisprudência dos Valores. A Jurisprudência dos Valores tem origem na Alemanha e passou a ser utilizada pelo Tribunal Constitucional a partir da Constituição de 1949, que foi outorgada sem ampla participação popular. Ou seja, trata-se de um momento singular na história alemã após o fim da II Guerra Mundial. Com a adoção dessa perspectiva, o tribunal procurava invocar argumentos que passavam ao largo da estrita legalidade. Isso permitia que os referidos valores fossem o mecanismo de abertura de uma legalidade extremamente fechada. Na “importação” brasileira, prevaleceu a tese fundante de que a “Constituição é uma ordem concreta de valores, sendo o papel dos intérpretes o de encontrar e revelar esses interesses ou valores”.<sup>279</sup>

---

<sup>275</sup> Ibid., p. 76.

<sup>276</sup> Ibid., p. 78.

<sup>277</sup> Ibid., p. 87.

<sup>278</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 285.

<sup>279</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 58.

A Jurisprudência dos Valores vem acompanhada da segunda recepção equivocada. Trata-se da Teoria da Argumentação de Robert Alexy. Contudo, enquanto que Alexy procura desenvolver sua teoria para racionalizar a ponderação de valores, no Brasil, esse pressuposto é praticamente desconsiderado. Isso porque em Alexy, os princípios correspondem a mandados de otimização, enquanto que na versão brasileira, eles representam valores ou fins, repretinando os velhos princípios gerais do direito.<sup>280</sup>

A teoria de Alexy parte do pressuposto de que a valoração é necessária para a argumentação jurídica e não pode ser descartada, principalmente porque a argumentação jurídica é limitada e chega até certo ponto, onde não existem mais argumentos jurídicos para indicar uma solução. Nesse caso, devem ser utilizados tanto argumentos jurídicos acrescidos de um discurso prático geral em todos os níveis, permitindo que o discurso jurídico seja invadido por argumentos baseados em valores.<sup>281</sup>

A teoria da argumentação de Alexy parte da cisão estrutural da norma em princípios e regras. Enquanto normas, as regras e os princípios impõem o dever ser. Contudo, os princípios são normas de generalidade alta, enquanto que as regras possuem generalidade baixa. Conforme afirma o autor:

O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por conseguinte, *mandamentos de otimização*, que são caracterizados por poderem ser satisfeitos em graus variados e pelo fato de que a medida devida de sua satisfação não depende somente das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. [...] Já as *regras* são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. (grifo do autor).<sup>282</sup>

O referido autor sustenta que, nos casos de colisão de princípios, um deles deve ceder. Trata-se de uma relação de precedência entre os princípios em face de determinadas condições, que não implica na declaração de invalidade do princípio. Diferentemente das regras, em que, na hipótese de conflito, uma das regras terá que, necessariamente, ser declarada inválida. No caso das regras, a invalidade poderá declarada a partir da aplicação dos critérios como *lex posterior derogat legi priori e lex specialis derogat legi generali*.<sup>283</sup>

Para solucionar o conflito entre princípios, Alexy desenvolve a lei da colisão, na qual o

<sup>280</sup> Ibid., p. 59.

<sup>281</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 182-183.

<sup>282</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 90-91.

<sup>283</sup> Ibid., p. 92-93.

conflito será solucionado por meio do sopesamento dos interesses que têm maior peso no caso concreto. Trata-se de estabelecer uma “relação de precedência condicionada entre os princípios, com base nas circunstâncias do caso concreto.”<sup>284</sup> Dessa forma, o autor afirma que “‘Quanto maior for o grau de não-satisfação ou de afetação de um princípio, tanto maior terá que ser a importância da satisfação do outro’. Essa regra expressa uma lei que vale para todos os tipos de sopesamento de princípios e pode ser chamada de *lei do sopesamento*”.<sup>285</sup>

A operacionalização da lei da colisão se dá em três etapas. Na primeira, é realizada a avaliação dos eventuais princípios em situação de tensão. Já no segundo passo, deve ser sustentada a precedência de um princípio sobre o outro em virtude das três máximas parciais - quais sejam necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito. A terceira etapa é destinada para a decisão. Nela, o tribunal deve enunciar as condições concretas do caso e formular a regra (isso mesmo, o resultado do sopesamento é a formulação de uma nova regra) de precedência de um princípio sobre o outro. Veja-se o esclarecimento de Alexy:

[...] pode-se afirmar: como resultado de todo sopesamento que seja correto do ponto de vista dos direitos fundamentais pode ser formulada uma norma de direito fundamental atribuída, que tem estrutura de uma regra e à qual o caso pode ser subsumido. Nesse sentido, mesmo que todas as normas de direitos fundamentais diretamente estabelecidas tivessem a estrutura de princípios – o que [...] não ocorre -, ainda assim haveria normas de direitos fundamentais com a estrutura de princípios e normas de direitos fundamentais com a estrutura de regras.<sup>286</sup>

As referidas máximas parciais da necessidade, adequação e proporcionalidade em sentido estrito implicam na relativização dos princípios. As duas primeiras implicam na relativização de possibilidades fáticas, e a proporcionalidade em face das possibilidades jurídicas. Enquanto que a necessidade e adequação dizem respeito às possibilidades de atingir os fins pretendidos de forma certa e não atingir outros princípios, a proporcionalidade em sentido estrito consiste em atribuir maior peso a determinado princípio diante do caso concreto.

287

A partir dessas breves considerações realizadas apenas para contextualizar o pensamento de Alexy, pretende-se abordar a forma como Humberto Ávila, Luis Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos vem trabalhando a temática da ponderação em suas propostas teóricas a fim de confrontá-las com a ideia inicial de Alexy.

Para Luis Roberto Barroso, o novo movimento constitucional ocorrido no segundo pós-

<sup>284</sup> Ibid., p. 94-96.

<sup>285</sup> Ibid., p. 167.

<sup>286</sup> Ibid., p. 100-103.

<sup>287</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 118-120.

guerra não implica o abandono da técnica da subsunção das regras e no desprezo aos elementos tradicionais da hermenêutica, tais como o gramatical, histórico, sistemático e teleológico. O que estaria em jogo é a insuficiência desses métodos no novo paradigma constitucional<sup>288</sup>, em que as Constituições são documentos dialéticos porquanto consagram “bens jurídicos que se contrapõem”. Dessa forma, “a atuação do intérprete criará o Direito aplicável ao caso concreto, a partir das balizas contidas nos elementos normativos em jogo.”<sup>289</sup> Nos casos de insuficiência dos métodos tradicionais, estar-se-ia diante de um caso difícil que somente pode ser resolvido pela ponderação, conforme afirma Barroso:

A existência de colisões de normas constitucionais leva à necessidade de *ponderação*. A subsunção, por óbvio, não é capaz de resolver o problema, por não ser possível enquadrar o mesmo fato em normas antagônicas. Tampouco podem ser úteis os critérios tradicionais de solução de conflitos normativos – hierárquico, cronológico e da especialização – quando a colisão se dá entre disposições da Constituição originária. Esses são os *casos difíceis*, assim chamados por comportarem, em tese, mais de uma solução possível e razoável. Nesse cenário, a ponderação de normas, bens ou valores é a técnica a ser utilizada pelo intérprete, por via da qual ele (i) fará *concessões recíprocas*, procurando preservar o máximo possível de cada um dos interesses em disputa ou, no limite, (ii) procederá à *escolha* do bem ou direito que irá prevalecer em concreto, por realizar mais adequadamente a vontade constitucional. Conceito-chave na matéria é o princípio instrumental da *razoabilidade*. (grifo do autor).<sup>290</sup>

A ponderação de Barroso é realizada também em três etapas. Na primeira etapa, o intérprete deverá identificar as “normas relevantes para a solução do caso” e realizar o agrupamento desses comandos normativos em função da solução que estejam sugerindo. Na etapa seguinte, devem ser examinados os fatos e circunstâncias do caso concreto com a devida “interação com os elementos normativos”. Na terceira etapa, será desenvolvida a decisão, onde serão analisados de forma conjunta os fatos e as normas, a fim de que sejam atribuídos pesos aos diversos elementos em jogo e decidir a norma que deverá preponderar no caso. Como ressalta Barroso, “todo esse processo intelectual tem como fio condutor o princípio da proporcionalidade ou razoabilidade”.<sup>291</sup>

O referido autor compara a ponderação a uma obra de arte que seria significativamente diferente da subsunção, conforme afirma:

---

<sup>288</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 307-308.

<sup>289</sup> *Ibid.*, p. 311.

<sup>290</sup> *Ibid.*, p. 312.

<sup>291</sup> BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 335-336.

A subsunção é um quadro geométrico, com três cores distintas e nítidas. A ponderação é uma pintura moderna, com inúmeras cores sobrepostas, algumas de destacando mais do que outras, mas formando uma unidade estética. Ah, sim: a ponderação malfeita pode ser tão ruim quanto algumas peças de arte moderna.<sup>292</sup>

A proposta de ponderação de Ana Paula de Barcellos e Luis Roberto Barroso se aproximam bastante, muito embora Ana Paula de Barcellos sustente a possibilidade de ponderação de regras e procure estabelecer uma aproximação com o círculo hermenêutico de Heidegger.

Na proposta de Ana Paula de Barcellos, o que mais chama a atenção é a possibilidade de ponderação das regras, principalmente porque esse é um dos fatores que diferencia as regras dos princípios, na proposta de Alexy. O próprio Alexy afirma que a ponderação é necessária em função da insuficiência da subsunção e o resultado da ponderação será uma nova regra aplicável ao caso, ou seja, uma regra da regra. Dessa feita, a distinção entre subsunção e ponderação perde sentido, avançando para um caminho que Alexy não havia proposto. Para a autora, todo o processo interpretativo depende da ponderação, como se a ponderação se transformasse num processo de compreensão/interpretação. Toda a interpretação demandaria uma parada para a realização da ponderação, num visível artificialismo matemático.<sup>293</sup> Ao final, não se enxerga qualquer diferença entre o intérprete ponderador e o intérprete positivista, na medida em que lhe é atribuída a tarefa de hierarquizar a regra e o princípio para escolher a melhor norma aplicável ao caso, numa nítida aposta na discricionariedade travestida de ponderação. Como lembra Streck, “parece-me que o positivismo, neste ponto, era mais explícito. E mais sincero.”<sup>294</sup>

Outro aspecto que deve ser referido na proposta de Ana Paula de Barcellos é a mixagem teórica que realiza com a hermenêutica filosófica. Isso porque sustenta que as três etapas da ponderação não se resumiriam ao processo estanque ou incomunicável. Na verdade, tratar-se-ia de um movimento circular entre as diversas premissas fáticas e normativas, os possíveis resultados, até a decisão final. Somente a posterior necessidade de fundamentação impor a ordenação do raciocínio. Trata-se de uma tentativa de aproximar a sua proposta teórica com a hermenêutica filosófica, mas, na verdade, implica uma mixagem teórica inconciliável.<sup>295</sup>

Conforme Lenio Streck, existem quatro pontos que conduzem a essa conclusão. O

<sup>292</sup> Ibid., p. 335.

<sup>293</sup> OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 209-210.

<sup>294</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 244.

<sup>295</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 303.

primeiro diz respeito à interpretação em três etapas defendidos pela autora, em que se constrói um método para a interpretação vinculado à matriz analítica. Gadamer já sustentava que a interpretação não se dá em fases ou etapas e a sua obra “Verdade e Método” deve ser lida como Verdade contra o Método. O segundo ponto se refere à necessidade de compreender a filosofia hermenêutica e a hermenêutica filosófica como momento de ruptura com as metafísicas objetivistas e subjetivistas, em que o círculo hermenêutico, aliado à diferença ontológica, são os teoremas fundamentais de superação do esquema sujeito-objeto. Em terceiro lugar, na hermenêutica não existe lugar para dualismos metafísicos como premissas fáticas, normativas ou até mesmo conclusões. Enfim, o último aspecto diz respeito à compreensão como condição de possibilidade, na medida em compreendo para interpretar e não interpreto para compreender, porque na hermenêutica interpretar é sempre explicar o que já se compreendeu, em face da pré-compreensão.<sup>296</sup> Por fim, como afirma Streck:

[...] é preciso compreender que o círculo hermenêutico caracteriza *determinada* concepção hermenêutica, que tem origem em Heidegger. [...]. Assumir o círculo hermenêutico implica um caminho que vai da filosofia hermenêutica à hermenêutica filosófica, portanto, *para além de qualquer postura epistemoanalítica*. Isso porque Heidegger, [...] deve ter sua teoria analisada no contexto de uma ruptura paradigmática, e não apenas como um adorno para justificar posturas que, com ele, são completamente incompatíveis. (grifo do autor).<sup>297</sup>

Outrossim, Humberto Ávila também propõe outra construção a partir da teoria da argumentação de Robert Alexy. O referido autor aponta para a criação de uma nova espécie normativa para a solução dos casos difíceis, qual seja: o postulado normativo. Os postulados seriam normas de segundo grau que estabelecem a estrutura da aplicação dos princípios e das regras<sup>298</sup>. Ávila propõe os seguintes contornos conceituais para as regras, os princípios e os postulados:

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 subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.<sup>299</sup>

[...]

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>300</sup>

<sup>296</sup> Ibid., p. 303-304.

<sup>297</sup> Ibid., p. 301.

<sup>298</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 123.

<sup>299</sup> Ibid., p. 78.

<sup>300</sup> Ibid., p. 78-79.

[...]

Os postulados normativos aplicativos são normas imediatamente metódicas que instituem os critérios de aplicação de outras normas situadas no plano do objeto da aplicação. Assim, qualificam-se como normas sobre a aplicação de outras normas, isto é como metanormas. Daí se dizer que se qualificam como normas de segundo grau.<sup>301</sup>

Ademais, Ávila também sustenta a possibilidade de um mesmo comando normativo dar suporte para uma regra ou um princípio, o que depende de qual caráter for privilegiado pelo aplicador. Assim, será uma regra quando o caráter comportamental tiver destaque, mas também poderá ser um princípio em função da ênfase finalística e “se o aspecto valorativo for *autonomizado* para alcançar também comportamentos inseridos noutros contextos”.<sup>302</sup>

Já a ponderação em Ávila corresponde a um postulado inespecífico, que “consiste num método destinado a atribuir pesos a elementos que se entrelaçam, sem referência a pontos de vista materiais que orientem esse sopesamento”.<sup>303</sup> Na ponderação, podem ser considerados vários elementos como os bens jurídicos, os interesses, os valores e os princípios<sup>304</sup>. Enquanto método estruturante da aplicação do direito, a ponderação deve observar três etapas: na primeira etapa, devem ser levantados todos os elementos e argumentos e realizar uma análise de forma mais aprofundada possível; na segunda etapa é realizada a ponderação mediante a fundamentação da relação entre os elementos objetos de sopesamento e onde se estabelece a relação de precedência de um sobre o outro; na terceira e última etapa, deve ser realizada a “*reconstrução da ponderação* [...]”, mediante a formulação de regras de relação, inclusive de primazia entre os elementos objeto de sopesamento, com a pretensão de validade para além do caso”.<sup>305</sup>

Pode-se perceber que as propostas de Ana Paula de Barcellos e Humberto Ávila se aproximam e são muito bem construídas. Contudo, não é possível concordar com elas. Na primeira etapa proposta por Ana Paula, devem ser identificados os enunciados normativos em colisão, situação que “legitima” a utilização da ponderação, sendo que para Ávila tratar-se-ia

<sup>301</sup> Ibid., p. 122.

<sup>302</sup> Ibid., p. 70.

<sup>303</sup> Ibid., p. 143-144.

<sup>304</sup> Para Humberto Ávila é importante diferenciar estes elementos, que apresentariam sutis diferenças, sendo os define na seguinte forma: “Os *bens jurídicos* são situações, estados ou propriedades essenciais à promoção dos princípios jurídicos. Por exemplo, o princípio da livre iniciativa pressupõe, como condição para sua realização, liberdade de escolha e autonomia. Liberdade e autonomia são bens jurídicos protegidos pelo princípio da livre iniciativa. Os *interesses* são os próprios bens jurídicos na sua vinculação com algum sujeito que os pretende obter. Por exemplo, sendo liberdade e autonomia bens jurídicos, protegidos pelo princípio da livre iniciativa, algum sujeito pode ter, em função de determinadas circunstâncias, condições de usufruir daquela liberdade e autonomia. Liberdade e autonomia passam, então, a integrar a esfera de interesses de determinado sujeito. Os *valores* constituem o espaço axiológico das normas, na medida em que indicam que algo é bom e, por isso, digno de ser buscado ou preservado. Nessa perspectiva, a liberdade é um valor, e, por isso, deve ser buscada ou preservada. Os *princípios* constituem o aspecto deontológico dos valores, pois, além de demonstrarem que algo vale a pena ser buscado, determinam que esse estado de coisas deve ser promovido. Ibid., p. 143-144.

<sup>305</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 144-145.

da preparação da ponderação, com a análise exaustiva de todos os possíveis elementos e argumentos. Na segunda etapa, para Ana Paula, o intérprete deve se dedicar a identificar os fatos relevantes e as demais circunstâncias concretas do caso, enquanto que, para Ávila, já se realiza a ponderação com o estabelecimento da relação de precedência entre os elementos objeto de sopesamento. Por fim, na terceira etapa de Ana Paula, deve ser estabelecida a decisão através do exame conjunto dos diferentes grupos de enunciados, dos reflexos desses sobre os fatos, e as diversas normas que podem resultar dessas imbricações, para atribuir um peso aos elementos em disputa. Diferentemente, para Ávila, na terceira etapa, deve-se realizar a reconstrução da ponderação, que implica a formulação da relação das regras que terão pretensão de dar validade para outros casos semelhantes.<sup>306</sup>

Com efeito, toda tentativa de ponderação sempre tem a pretensão de lançar uma primeira abstração ao caso concreto, possibilitando para o juiz reabrir a porta da argumentação para o caráter fundamental ou não do direito, permitindo que os direitos sejam vistos como “valores negociáveis”. Dessa forma, a Constituição perde sua força normativa e é substituída por um “discurso adjudicador” da teoria da argumentação jurídica.<sup>307</sup>

Outrossim, a tentativa de Ávila de descaracterizar os princípios, transformando-os em “postulados” ou mandados de otimização ou, ainda, fins e valores, esconde um projeto que não compreendeu bem todas as faces do positivismo (*lato sensu*)<sup>308</sup> e não consegue superá-lo. Principalmente num momento em que os princípios têm a função de resgatar o mundo prático no direito, a proposta de Ávila retoma a abstratidade das regras e afasta esse mundo prático, demonstrando que não consegue superar o positivismo. Ademais, Ávila também sustenta a possibilidade de uma regra superar um princípio, permitindo que seja possível interpretar a Constituição a partir das leis ordinárias, ou seja, interpretação da Constituição conforme as leis. Isso acarreta num retrocesso hermenêutico. Quando a Constituição passa a ser o vértice normativo da atuação estatal e de produção do direito, passa-se a sustentar teses que limitam a forma de interpretação da Constituição às normas infraconstitucionais.<sup>309</sup>

Na perspectiva da Crítica Hermenêutica do Direito (CHD), a afirmação de que atrás de

---

<sup>306</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 300-301.

<sup>307</sup> *Ibid.*, p. 248.

<sup>308</sup> Importante destacar a advertência de Lenio Streck, que quando se fala em positivismo normalmente se tem em mente o velho exegetismo, no qual texto e norma eram a mesma coisa, assim como vigência e validade. Uma postura pós-positivista deve ir além do positivismo normativista que já vislumbrava essa deficiência do exegetismo, e estabelecer o seu adequado lugar de fala. Id. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 197.

<sup>309</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 234.

cada regra há um princípio implica em importantes consequências. Assim, não poderá existir colisão entre regra e princípio e também a regra não poderá prevalecer sobre um princípio. Isso porque a prevalência da regra sobre o princípio implica um retrocesso ao positivismo e de uma contradição. Ou seja, sustentar que a regra é superior ao princípio significa dizer que a regra é independente do princípio e vice-versa - como se fosse um objeto dado e sem necessidade de interpretação/compreensão – o que implica na repristinação dos contornos positivistas em que não havia espaço para princípios. Com isso, parte-se novamente para aposta na discricionariedade em que o intérprete estará livre para “escolher” as hipóteses em que a regra é independente do princípio e prevalecerá sobre ele.<sup>310</sup>

A importação da Jurisprudência dos Valores e da Teoria da Argumentação de Alexy vem acompanhada de outra influência que contribui para o cenário de aprofundamento da discricionariedade judicial. Pode-se dizer que essas duas influências contribuíram para criar o suporte teórico para recepção do realismo jurídico (aqui compreendido como a terceira recepção equivocada), ou melhor, possibilitaram construir um ar científico e imparcial à discricionariedade escancarada da vontade do poder.

Com efeito, o realismo jurídico sustenta que o Direito consiste naquilo que os tribunais decidem, ou seja, o Direito é aquilo que os tribunais dizem que é. Assim, o foco de observação do Direito consiste nas próprias decisões judiciais, sendo uma teoria que se diz empírica. Sobre o tema, Vicente Barreto traz os seguintes esclarecimentos:

O realismo jurídico é um movimento doutrinário que se opõe a jurisprudência mecanicista da escola da exegese, não aceitando o dogma da racionalidade do legislador e da completude do sistema jurídico asseguradora da certeza jurídica. Trata-se de uma teoria de construção empírica do direito, voltada a descoberta da realidade do Direito, sem preocupações axiológicas ou psicológicas. O foco de observação e a base do Direito é a decisão judicial, ou seja, o Direito é aquilo que é utilizado para decidir o caso concreto.<sup>311</sup>

Contudo, nesse aspecto deve-se trazer a lume a distinção entre ativismo judicial e judicialização da política. Enquanto que o primeiro decorre de um ato de vontade do intérprete e consiste num ato que extrapola os limites de atuação do Poder Judiciário, o segundo decorre das próprias condições históricas e sociopolíticas do paradigma do Estado Democrático de Direito e consiste na intervenção do Poder Judiciário na atuação dos demais Poderes para o adequado cumprimento da Constituição.<sup>312</sup>

<sup>310</sup> Ibid., p. 185.

<sup>311</sup> BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009. p. 700.

<sup>312</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas**. 5. ed. São Paulo:

Todas essas recepções equivocadas têm dado suporte ao movimento neoconstitucionalista em suas diversas densidades teóricas, bem como vem colaborando para o cumprimento *ad hoc* da Constituição e “legitimação” de decisões pragmáticas e discricionárias em afronta aos preceitos democráticos insculpidos na Constituição. Como modo de distinção e sinal de ruptura paradigmática, Lenio Streck propõe o termo Constitucionalismo Contemporâneo para defender uma teoria que supere efetivamente o positivismo e a discricionariedade – característica fundamental do positivismo – para representar um momento histórico de vigência de um Constitucionalismo compromissório e dirigente.

Portanto, existe uma nítida diferença entre a resposta correta defendida pela hermenêutica e a da teoria da argumentação. Enquanto que a primeira implica na “reconstrução principiológica do caso, da coerência e da integridade do direito”, a segunda aposta no juízo de ponderação com base em argumentos finalísticos e pragmáticos, e na subsunção positivista.<sup>313</sup>

Enfim, “desvendar as obviedades do óbvio: eis a tarefa do jurista crítico”.<sup>314</sup> Somente mediante o ato de “revolver o chão linguístico em que está assentada a tradição”, realiza-se a reconstrução histórica do fenômeno que exsurge a norma, como bem ilustra a alegoria do hermeneuta.<sup>315</sup>

Dessa forma, estabelecidas as bases da Crítica Hermenêutica do Direito, ainda que de forma bem sucinta, pode-se perceber a mudança paradigmática que ela opera e a necessidade de um agir hermenêutico a partir da filtragem a ser realizada na “leitura” dos fenômenos.

### 3.3 Classificação dos Princípios a partir das Dimensões de Direitos Fundamentais

Depois de lançadas as bases teóricas dos modelos estatais que traduzem o sentido constitucional e da Crítica Hermenêutica do Direito, importante se faz justificar a forma de classificação dos princípios constitucionais tributários a partir da sua relação com os direitos fundamentais. Adota-se neste trabalho a perspectiva de que, no âmbito tributário, existem dois grandes pilares de sustentação do sistema: a segurança jurídica e a solidariedade. Em torno

---

Saraiva, 2014. p. 65.

<sup>313</sup> Ibid., p. 249.

<sup>314</sup> Id. **Lições de crítica hermenêutica do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 14.

<sup>315</sup> A alegoria do hermeneuta é assim descrita por Streck: “o hermeneuta chega a uma ilha e lá constata que as pessoas cortam (desprezam) a cabeça e o rabo dos peixes, mesmo diante da escassez de alimentos. Intrigado, o hermeneuta foi buscar as raízes desse mito. Descobriu, finalmente, que, no início do povoamento da ilha, os peixes eram grandes e abundantes, não cabendo nas frigideiras. Consequentemente, cortavam a cabeça e o rabo... Hoje, mesmo que os peixes sejam menores que as panelas, ainda assim continuam a cortar a cabeça e o rabo. Perguntando a um dos moradores o porquê de assim agirem, ouviu: ‘Não sei... mas as coisas sempre foram assim por aqui!’ . Eis o senso comum”. Ibid., p. 9.

desses pilares gravitam princípios que informam o exercício do poder de tributar para auxiliar o Estado na tarefa de concretização dos objetivos fundamentais da República.

Uma classificação semelhante é adotada por Klaus Tipke e Joachim Lang, muito embora esteja construída na distinção entre Estado de Direito formal e material. O primeiro modelo estatal, Estado de Direito formal, realiza principalmente a segurança jurídica. Diante da insuficiência desse modelo estatal, a Constituição de Weimar acrescentou o elemento material. Na perspectiva material, o Estado de Direito objetiva a justiça social, procurando assegurar os direitos fundamentais, a dignidade humana, a igualdade e a liberdade do homem, o que no campo tributário promoveu a capacidade contributiva.<sup>316</sup>

Importante referir que não se pretende esgotar a análise dos princípios descrevendo todos os seus elementos, mas somente trazer à baila suas principais repercussões no âmbito tributário e que terão condições de esclarecer a sua função na construção de um sistema tributário adequado à Constituição.

A doutrina dos direitos<sup>317</sup> e garantias<sup>318</sup> fundamentais passa a ser desenvolvida com maior profundidade no cenário brasileiro após a promulgação da Constituição de 1988, que institui, formalmente, um Estado Democrático de Direito. Tratam-se de três dimensões de direitos fundamentais que trazem consigo uma carga principiológica significativa e induzem uma mudança de atuação estatal.

O desenvolvimento histórico dos direitos fundamentais se confunde com o surgimento do moderno Estado constitucional que, de acordo com cada momento histórico, tenta resguardar e proteger de alguma forma a dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais do homem. Pode-se dizer que a história dos direitos fundamentais também é a história da limitação do poder.<sup>319</sup>

Efetivamente, conforme lembra Ferrajoli, os direitos fundamentais são valores e carências essenciais das pessoas em determinados momentos históricos e culturais. Mas é a sua

---

<sup>316</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Tradução da 18. ed. Alemã, de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1, p. 182-183.

<sup>317</sup> Para fins de delimitação do tema, incumbe destacar que os Direitos fundamentais são distintos dos direitos humanos, na medida em que aqueles são os “direitos do ser humano reconhecido e positivado na esta do direito constitucional positivo de determinado Estado”. SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 29.

<sup>318</sup> As garantias se referem, conforme esclarece Paulo Bonavides, aos instrumentos disponíveis para uma proteção direta e imediata aos direitos fundamentais, por meio de remédios jurisdicionais próprios e eficazes, providos pela ordem constitucional. BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 533.

<sup>319</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 36.

qualidade, quantidade e grau de garantia que serão determinantes para avaliar a qualidade de uma democracia e mensurar seu progresso.<sup>320</sup>

Com efeito, o lema da Revolução Francesa consegue exprimir, em tom profético, os três princípios básicos que se consolidaram nas três dimensões de direitos, sucessiva e cronologicamente: liberdade, igualdade e fraternidade.<sup>321</sup>

A primeira dimensão de direitos fundamentais decorre do ideário liberal-burguês que emerge e se consolida até o século XVIII. Tratam-se de direitos voltados à contenção das forças estatais frente aos indivíduos: “direitos de defesa, demarcando uma zona de não-intervenção do Estado e uma esfera de autonomia individual em face de seu poder”. Diz-se que são de cunho negativo porquanto não exigem nenhuma ação estatal, mas, efetivamente, requerem uma abstenção. Essa dimensão compreende basicamente o direito à vida, à liberdade, à propriedade, e à igualdade perante a lei. Mas também devem ser acrescentados os direitos de liberdade de expressão coletiva e de participação política, que foram sucessivamente sendo reconhecidos. As garantias como devido processo legal, *habeas corpus*, direito de petição também são decorrentes desse período histórico.<sup>322</sup> Nesse sentido, Buffon esclarece que:

Vale lembrar que direitos fundamentais ditos de primeira dimensão/geração forma concebidos a partir do liberalismo econômico e representam a reação da classe burguesa ascendente contra o poder absoluto do soberano. Por isso, eles estão fundados, basicamente na ideia da liberdade, da vida e do patrimônio dos cidadãos, direitos esses que deveriam ser observados pelo soberano e constituiriam a defesa do cidadão frente à indevida intromissão estatal.<sup>323</sup>

Por terem uma densidade normativa negativa, que busca preservar o direito à vida, à liberdade e à propriedade, eles se tornam instrumentos imprescindíveis à disposição do cidadão na defesa da cidadania e no combate a arbitrariedades. Por isso, “os direitos fundamentais de primeira dimensão/geração encontram no campo tributário e penal um terreno fértil.”<sup>324</sup> Ademais, diferentemente dos demais direitos fundamentais, os de primeira dimensão dispensam criação legislativa para legitimar o direito subjetivo de ação em face de sua violação.<sup>325</sup>

Com efeito, quando o *caput* do art. 5º da Constituição dispõe que “todos são iguais

<sup>320</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 843.

<sup>321</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 562.

<sup>322</sup> SARLET, op. cit., p. 47.

<sup>323</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 137.

<sup>324</sup> *Ibid.*, p. 137.

<sup>325</sup> *Ibid.*, p. 138.

perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, e à propriedade”, a Constituição traz para a ordem jurídica brasileira toda a carga principiológica das revoluções francesa e americana que consolidaram de forma definitiva a primeira dimensão de direitos fundamentais.

No campo tributário, o princípio que melhor espelha a aplicação dos direitos fundamentais de primeira dimensão é o princípio da segurança jurídica. Ademais, a Constituição brasileira disciplina exaustivamente e em seção própria as “Limitações do Poder de Tributar”, que impõe normas de devem ser observadas para o exercício legítimo do poder de tributar, consoante art. 150.<sup>326</sup> Para Buffon:

Os ditos princípios constitucionais tributários, consagrados no mencionado dispositivo constitucional, nada mais são do que explicitações dos direitos fundamentais, ou seja, verdadeiras decorrências lógicas desses direitos, especialmente como antes assentado, do direito à segurança jurídica.<sup>327</sup>

Para Douglas Yamashita, o princípio da segurança jurídica é concretizado por princípios que gravitam em seu entorno como o da legalidade (art. 5º, II e 150, I, da CF/88), da irretroatividade (art. 150, III, *a*, da CF/88), da anterioridade (art. 150, III, *b* e *c*, da CF/88), da proteção da confiança e do devido processo legal. Tais princípios tem como objetivo condicionar o *modus operandi* da legislação tributária no Estado Democrático de Direito.<sup>328</sup>

Outrossim, também se inserem no contexto dos princípios que possuem sua dimensão de peso relacionado aos direitos fundamentais de primeira dimensão os princípios da vedação ao confisco e da igualdade perante a lei. Isso porque são reflexos do momento histórico que se consolidaram a defesa da propriedade e proteção em face das arbitrariedades estatais, especialmente na Revolução Francesa.

Por outro lado, com o desenrolar da Revolução Industrial e todos os demais problemas sociais e econômicos daí decorrentes, a luta pelos direitos sofre uma mudança de direção para ampliar o rol de direitos mediante uma nova dimensão. A segunda dimensão dos direitos fundamentais decorre do enfrentamento com a realidade e a constatação de que a mera consagração formal de liberdade e igualdade perante a lei não garante o efetivo gozo desses direitos. Trata-se de uma mudança de postura na atuação estatal, na medida em que exige uma intervenção para promoção da justiça social. Assim, o Estado deixa de lado a postura negativa

---

<sup>326</sup> Ibid., p. 138

<sup>327</sup> Ibid., p. 139

<sup>328</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 45.

e passa a atuar positivamente para “outorgar ao indivíduo direitos a prestações sociais estatais, como assistência social, saúde, educação, trabalho, etc., revelando uma transição das liberdades formais abstratas para as liberdades materiais concretas.”<sup>329</sup>

A sedimentação dessa dimensão de direitos engendrou uma mudança radical no Estado, que passou a ser adjetivado de Social. Isso ocorre no início do século XX e é marcado pela incorporação da chamada *questão social* aos textos constitucionais. As Constituições mexicana de 1917 e a de Weimar de 1919 marcaram essa segunda fase do constitucionalismo e conformaram o Estado Social. O novo modelo gerou “uma nova relação entre os poderes públicos [...], houve uma ampliação conceitual e operacional do princípio democrático e da função de garantia diante da novidade dos direitos econômicos, sociais e culturais de caráter prestacional”.<sup>330</sup> Sobre o tema, Paulo Bonavides afirma que:

O Estado Social é enfim Estado produtor de igualdade fática. Trata-se de um conceito que deve iluminar sempre toda a hermenêutica constitucional, em se tratando de estabelecer equivalência de direitos. Obrigado o Estado, se for o caso, a prestações positivas; prover meios, se necessário, para concretizar comandos normativos de isonomia.<sup>331</sup>

Portanto, trata-se de direitos decorrentes do princípio da solidariedade, que é fundamento do Estado Social, conforme estudado no capítulo anterior. São as medidas estatais voltadas à justiça social e à justiça distributiva que fortalecem a solidariedade, como dependem dos vínculos de fraternidade. Isso porque “solidários são os contribuintes e os beneficiários das prestações estatais, em conjunto”.<sup>332</sup>

Como lembra Stiglitz, um sistema político e econômico que não contribui com os cidadãos, não é sustentável em longo prazo. Ao final, a fé na democracia e no mercado acaba erodindo, e a legitimidade institucionalmente existente é colocada em questão.<sup>333</sup> Por essa razão, a concretização dos direitos sociais é importante.

Outrossim, enquanto que nos direitos fundamentais de primeira dimensão consolidam-se garantias e direitos para proteção do indivíduo em face do Estado, nos direitos sociais, ou direitos fundamentais de segunda dimensão, pressupõem-se uma atuação estatal. Ou seja, trata-

<sup>329</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 47.

<sup>330</sup> MORAIS, Jose Luis Bolzan de. Crises do Estado, democracia política e possibilidades de consolidação da proposta constitucional. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006. p. 31.

<sup>331</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 378.

<sup>332</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 180.

<sup>333</sup> STIGLITZ, Joseph E. **The great divide**: unequal societies and what we can do about them. New York: W. W. Norton & Company, 2015. p. 299.

se de um dever do Estado em colocar à disposição dos cidadãos os meios necessários para o substancial exercício das liberdades fundamentais. Por isso, torna-se necessária uma postura ativa do setor público.<sup>334</sup> Nesse sentido, Buffon afirma que:

É incontestável que os direitos fundamentais sociais constituem exigência obrigatória para o exercício efetivo das liberdades e a garantia de uma igualdade substancial. Enfim, assegurar tais direitos é condição para a concretização da promessa de tratar a todos com igual dignidade, sendo tal promessa requisito para o reconhecimento de uma democracia substancial e de um modelo de Estado de direito de conteúdo não meramente formal.<sup>335</sup>

Os direitos fundamentais sociais são consagrados ao lado dos tradicionais direitos de liberdade, sendo tão fundamentais quanto os de primeira dimensão. Eles foram amplamente reconhecidos pelos textos Constitucionais recentes. Exemplificativamente são eles: a subsistência, a alimentação, o trabalho, a saúde, a educação, a habitação, etc. Os direitos de liberdade, como refere Ferrajoli, são *direitos de*, ou faculdades, a que correspondem vedações de intromissão estatal. Por sua vez, os direitos sociais, “ou também de materiais” são *direitos a*, que correspondem a obrigações ou deveres públicos de fazer.<sup>336</sup>

Diante da necessidade de dar materialidade aos direitos sociais, a Constituição preconiza um sistema tributário voltado para a justiça social com ênfase na redistribuição da renda, conforme já analisado no item 2.4. Seu fundamento consiste na solidariedade. Para tanto, a Constituição põe à disposição do Estado uma série de princípios que indicam o caminho e legitimação a atuação estatal direcionada para um sistema tributário progressivo e que auxilia na tarefa redistributiva. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres enaltece as propriedades da justiça fiscal:

A justiça fiscal, especial dimensão da justiça política, é a nosso ver, a que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas, com a adjudicação de parcelas da riqueza nacional a indivíduos concretos. Abrange simultaneamente a justiça orçamentária, a tributária e a financeira (subvenções e transferências). Nesse sentido a justiça tributária é, por excelência, justiça distributiva.<sup>337</sup>

Assim, gravitam em torno da ideia de solidariedade os princípios da igualdade material, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade, da preservação do mínimo

<sup>334</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 141.

<sup>335</sup> Ibid., p. 140.

<sup>336</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 794.

<sup>337</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 111.

existencial e da extrafiscalidade. Todos esses princípios têm o condão de auxiliar o Estado nos seus objetivos fundamentais e, por esta razão, são relacionados nesta pesquisa como corolários do princípio da solidariedade e serão analisados ao lado do dever fundamental de pagar tributos.

Por fim, os direitos fundamentais de terceira dimensão também estão relacionados com a fraternidade ou solidariedade entre os povos. Eles se caracterizam pela proteção de grupos humanos, ao invés do cuidado apenas do indivíduo. Assim, tratam-se de “direitos de titularidade coletiva ou difusa”. Entre esses direitos, Ingo Sarlet destaca: o direito à paz, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, ao meio ambiente e qualidade de vida, bem como à conservação e utilização do patrimônio histórico e cultural e o direito à comunicação.”<sup>338</sup> Ou seja, tratando-se de direitos que procuram dar conta de demandas que ultrapassam os limites territoriais de cada Estado.

A Constituição brasileira de 1988 institui formalmente o Estado Democrático de Direito e traz em seu bojo um contexto de direitos reconhecidos ao longo da história para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sob o fundamento da dignidade da pessoa humana e do pluralismo político. Os objetivos perseguidos pelo texto constitucional são a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos. Portanto, trata-se de um texto constitucional que incorpora as três dimensões de direitos fundamentais acima mencionadas.

O viés social da Constituição brasileira já pode ser observado no seu preâmbulo, no qual os compromissos fundamentais são lançados como a garantia de exercício dos direitos sociais e individuais e apontam como valores supremos a liberdade, segurança, igualdade e justiça para construção de uma sociedade fraterna.<sup>339</sup>

Com efeito, não é possível dissociar a concepção do Estado Democrático de Direito com a efetiva realização dos direitos fundamentais. Isso porque se busca uma síntese das fases anteriores, mediante a construção e o preenchimento das lacunas de ambos os modelos, o Estado Liberal e o Estado Social. Essa simbiose é representada propriamente pela “necessidade do resgate das promessas da modernidade, tais como igualdade, justiça social e a garantia dos direitos humanos fundamentais”.<sup>340</sup>

Obviamente, as dimensões de direitos fundamentais correspondentes aos referidos

<sup>338</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 48-49.

<sup>339</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 174.

<sup>340</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 37.

modelos estatais não se excluem mutuamente. No mais das vezes, o confronto busca contrapor liberdades individuais e justiça social, quando é necessário balancear essas dimensões, notadamente porque o Estado Democrático de Direito também não significa a plena igualdade ou liberdade.<sup>341</sup>

Assim, a tarefa a ser cumprida é aquela referida no artigo 3º, I da Constituição, que objetiva constituir uma sociedade livre, justa e solidária. Trata-se, enfim, de conjugar os dois valores máximos dos modelos puros do Estado (a liberdade e a solidariedade), sendo que a justiça será o resultado desse balanceamento. Como lembra Marco Aurélio Greco, “em outras palavras, o momento atual não é nem de nenhuma primazia míope (nem da liberdade, nem da solidariedade), mas de prestigiar ambos e conjugá-los num produto final equilibrado.”<sup>342</sup>

Mediante a adoção de uma postura ativa e transformadora, o Estado Democrático de Direito pressupõe a construção de uma sociedade baseada nos alicerces fundamentais propostos pela Constituição. Nas palavras de Lenio Streck:

Há que se ter presente que o direito do Estado Democrático de Direito supera a noção de ‘fontes sociais’, em face daquilo que podemos chamar de prospectividade, isto é, o direito não vem à reboque dos ‘fatos sociais’ e, sim, aponta para a reconstrução da sociedade. Isso é facilmente detectável nos textos constitucionais, como em *terrae brasilis*, onde a Constituição estabelece que o Brasil é uma República que visa a erradicar a pobreza, etc., além de uma gama de preceitos que estabelecem as possibilidades (e determinações) do resgate das promessas não cumpridas da modernidade. (grifo do autor).<sup>343</sup>

Não obstante, o desafio é encontrar o ponto de equilíbrio entre os direitos consagrados constitucionalmente. É necessário construir uma leitura em conjunto de todos os preceitos constitucionais, procurando conciliar as normas protetivas da liberdade e os pressupostos da solidariedade para efetivamente construir uma tributação justa de acordo com a tradição constitucional. Enfim, não é possível fazer uma leitura pela metade da Constituição.<sup>344</sup>

Portanto, apesar de se reconhecer a importância central da solidariedade na tributação, não se trata de sustentar a prevalência dos direitos de segunda dimensão em face dos de primeira. Para compatibilizar essas dimensões de direitos, não é necessário abrir mão de uma

<sup>341</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 796.

<sup>342</sup> GRECO, op. cit., p. 169.

<sup>343</sup> STRECK, Lenio Luiz. Uma leitura hermenêutica das características do neoconstitucionalismo. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2013. p. 139-140.

<sup>344</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 189.

em preferência da outra. Não se trata de impor a solidariedade sem a observância do princípio da legalidade, como se preocupa Hugo de Brito Machado ao afirmar que “A tese que coloca a solidariedade como algo capaz de justificar a cobrança de tributos sem apoio na lei, amparada na capacidade contributiva, é tese típica do Nazismo”.<sup>345</sup>

Ao mesmo tempo, também não é possível construir um sistema tributário respeitando os direitos de primeira dimensão, especialmente vinculados à segurança jurídica, mas formatando uma carga tributária regressiva que promove uma redistribuição de rendas “às avessas”, quando se está na vigência de uma Constituição que procura reduzir as desigualdades e comprometida com pressupostos substanciais e não meramente formais. No próximo capítulo será realizada a análise da carga tributária, item 4.1, mais detidamente.

Nesse sentido, há de se concordar com Buffon, quando afirma que:

Enfim, para se compreender adequadamente a constituição, faz-se necessário livrar-se dos prejuízos inautênticos, romper com os preconceitos concebidos a partir de uma realidade superada para, como isso, mostrar-se disposto a deixar que o texto (o novo) possa dizer algo. Isso só ocorrerá se a autoridade da tradição – de uma constituição dirigente e compromissária do (modelo) Estado Social e Democrático de Direito – for reconhecido.

Enquanto isso não ocorrer, continuar-se-á a ter um belíssimo texto, ao qual não é permitido ‘dizer algo’, pois a ressonância dos preconceitos ilegítimos continuará a produzir um som estridente, o qual impede que o jurista suspenda seus ‘pré-juízos’ e força-o a continuar ‘ser no mundo’ de uma forma inautêntica, pois não se permite ‘ouvir a voz do texto’.<sup>346</sup>

Dessa forma, a partir desse paradigma constitucional e estatal, comprometido com a solidariedade e concretização dos direitos fundamentais, é que toda e qualquer ação estatal deve ser orientada. O Direito, da mesma forma, deve ser compreendido como parte dessa difícil empreitada. Nessa perspectiva, serão analisados os princípios que gravitam em torno da segurança jurídica e da solidariedade.

### 3.4 Segurança Jurídica

Esta seção do estudo será direcionada para a análise dos princípios vinculados à primeira dimensão dos direitos fundamentais, que são sintetizados pela ideia de segurança jurídica. Serão objeto de análise os princípios da Legalidade, Anterioridade, Irretroatividade, Vedação ao Confisco e Igualdade perante a Lei. Em virtude da vinculação dos princípios aos direitos

<sup>345</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 45.

<sup>346</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 173-174.

fundamentais, o princípio da igualdade é analisado em dois momentos: uma análise voltada à igualdade perante a lei, realizada nesta seção; e outra voltada à igualdade material que será analisada junto à segunda dimensão ou decorrente da solidariedade.

Segurança Jurídica e Estado de Direito são concepções que caminham juntas desde a formação do Estado Liberal e se mantiveram unidas nas demais transformações das atividades estatais. A sua principal função é dar conta da proteção dos direitos fundamentais em face da intervenção estatal. Ela se torna um valor fundamental especialmente porque o capitalismo e o liberalismo “necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado”.<sup>347</sup> Em síntese, Ricardo Lobo Torres afirma que: “Segurança jurídica é certeza, e garantia dos direitos, é paz. Como todos os valores jurídicos, é aberta, variável, bipolar e indefinível. A segurança jurídica significa sobretudo segurança dos direitos fundamentais”.<sup>348</sup>

Já nas teorias contratualistas, vislumbra-se a preocupação com a segurança. Em Hobbes, estabelece-se a segurança em face da violência perpetrada pelos outros, e em Locke, como proteção contra o Estado e garantia da propriedade. Em seguida, foi positivado na Constituição Americana e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789.<sup>349</sup>

Com efeito, a segurança jurídica atua por meio de garantias que protegem as liberdades, mas não se confundem com elas. Na verdade, existem vários princípios que gravitam em torno da segurança jurídica. Tratam-se de princípios que, por consequência, também realizam as garantias e direitos fundamentais. Esses princípios serão analisados a seguir.<sup>350</sup>

Para Michel Bouveir, a segurança jurídica implica num conjunto de princípios autônomos e reconhecidos pela administração pública, conforme esclarece:

Nesse terreno, a legitimidade do poder fiscal é hoje ligada, principalmente, à segurança fiscal que se pode garantir aos contribuintes; essa segurança supõe, em primeiro lugar, que existe um direito fiscal relativamente autônomo constituído por um corpo de princípios e de regras facilmente identificáveis; isso implica, em segundo lugar, que o contribuinte aceite certo número de garantias e, notadamente, inclua-se no quadro dos controles exercidos pela administração.<sup>351</sup>

<sup>347</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 430.

<sup>348</sup> Id. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 164-165.

<sup>349</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 165.

<sup>350</sup> Ibid., p. 168-169.

<sup>351</sup> BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

Além dos princípios formais voltados a requisitos para construção do sistema tributário, como a legalidade, anterioridade e irretroatividade, os direitos de primeira dimensão também exigem a preservação do patrimônio mediante a vedação ao confisco.

Outrossim, a segurança jurídica também mantém íntima relação com a igualdade. Isso porque “todos os homens têm direito à igual segurança jurídica, fórmula que se expressa na afirmação constitucional de que todos são iguais perante a lei.” Ademais, a insegurança implica em desigualdade fiscal. Da mesma forma, a igualdade também dá sustentação aos princípios corolários da segurança jurídica como a legalidade, anterioridade e irretroatividade.<sup>352</sup>

Após essas breves considerações sobre a segurança jurídica, passa-se a análise dos princípios decorrentes dela que têm relevância em matéria tributária.

#### 3.4.1 Princípio da Legalidade

Descrever o princípio da legalidade é falar, ao mesmo tempo, de algo tão central e importante para o Estado de Direito, como também descrever um princípio que vem perdendo paulatinamente a sua essência por conta de uma inflação legislativa. É um princípio que é vítima do próprio sucesso. No campo tributário, isso é facilmente detectável pelo amontoado de leis, regulamentos, instruções normativas, decretos, portarias, manuais para cumprimento de obrigações acessórias, dentre outras. Assim, resgatar alguns elementos históricos do que significou a emergência da legalidade é importante.

Originalmente, o princípio da legalidade decorre do consentimento concedido pelos súditos para que o soberano estabelecesse impostos, num movimento que foi permitindo a construção do próprio Estado de Direito. Costuma-se adotar como ponto comum de surgimento desse princípio a Magna Carta inglesa de 15 de junho de 1215, firmada pelo Rei João Sem Terra em favor dos barões locais.<sup>353</sup>

A partir daquele momento, a expressão “*no taxation without representation*” auxiliou a forjar o conceito de legalidade, muito embora a noção de povo e de representação naquela época seja bem distante da concepção atual, especialmente porque a autorização era concedida pela aristocracia dominante, e os tributos eram cobrados da população em geral. Obviamente que a

---

p. 187.

<sup>352</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 436.

<sup>353</sup> CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 298.

aristocracia não representava necessariamente o povo.<sup>354</sup>

Com a ascensão do pensamento liberal, ocorreu a exacerbação do princípio da legalidade, que acaba se confundindo, de certa forma, com a própria liberdade. Essa tendência também foi impulsionada pelo positivismo que preponderou principalmente a partir do século XIX na Europa. “Prevalece a crença de que a lei geral e abstrata é apta a garantir a liberdade e a limitar o Estado”. Assim, a legalidade se transforma num certo construtivismo.<sup>355</sup>

As leis do período do Estado Liberal eram gerais, abstratas e vinculativas. A generalidade significa a aplicação à coletividade. A abstração implica na regulamentação de casos em tese, sem vinculação a problemas concretos e específicos. Vinculativas porque consistiam em observância obrigatória e cumprimento do dever proposto pela legislação. Em síntese, essas características procuravam impedir a criação de privilégios por meio da lei, notadamente porque os privilégios eram uma marca do Estado Absolutista<sup>356</sup> que havia sido extinto. “Sendo todos os homens livres e iguais, conforme pregava a doutrina liberal, a lei não poderia criar privilégios entre eles”.<sup>357</sup>

Dessa forma, a lei passa a ser um ato de liberdade decorrente do livre exercício dos direitos políticos que lhe legitimam, uma escolha dos cidadãos, conforme esclarece Garcia de Enterría:

La Ley es, en efecto, un producto de la libertad de los ciudadanos, que se reúnen, por sí o por sus representantes, para decidir formar una Ley y determinar sus reglas; pero es, además, y sorprendentemente, si se siguen las pautas debidas, un fascinante producto cuyo contenido se resuelve, precisante, en libertad.<sup>358</sup>

Com efeito, aqui reside um aspecto fundamental que deu sustentação ao Estado de Direito que foi espalhado por toda Europa pelo subsequente Império Napoleônico. Sendo a Lei um ato de liberdade, somente ela poderá estabelecer restrições a direitos. Em decorrência disso,

<sup>354</sup> SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 564.

<sup>355</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 420-421.

<sup>356</sup> Daniela Cadermatori refere que o sistema de privilégios é fortemente atacado pelo ideário iluminista, que conchama o povo a luta. Uma luta contra os privilégios, que eram legais até então, mas se transformavam em “algo pejorativo, designando as vantagens adquiridas através de esforços ilegítimos”. CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk de. Reflexões histórico-conceituais sobre o constitucionalismo e democracia na Revolução Francesa. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, n. 9. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2012. p. 58.

<sup>357</sup> SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 564.

<sup>358</sup> ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lengua de los derechos**. Madrid: Alianza, 1995. p. 115.

toda Administração ou exercício do Poder Público ficará subordinado a observância do princípio da legalidade, o que implica na proibição da atuação da Administração sem que exista lei que permita ou determine a sua atuação.

Assim, transfere-se o poder do monarca para o povo, que exercerá o poder por meio de seus representantes. Mas a novidade é que o povo exerce precisamente seu poder através da lei. A relação entre o poder criado pelos cidadãos pelo contrato social e estes mesmos cidadãos se realizará precisamente pela lei, enquanto ato da expressão da vontade geral.<sup>359</sup>

Destarte, todo o exercício do poder está atrelado a um sistema de competências e hierarquias estabelecidos e delimitados pela Lei, consistindo sua execução na mera execução do texto legal. Toda atuação do poder público não está só condicionada, mas resultará do estrito cumprimento da legalidade, sendo que o conjunto de ações estatais deve estar devidamente regulamentado em cada uma de suas aplicações singulares.<sup>360</sup> Cria-se o que se chamou de Reino da Lei<sup>361</sup>, conforme esclarece Enterría Garcia:

A pesar de que su formulación podrea sugerilo, el concepto de “reino de la Ley” no es precisamente retórico. Tiene, por el contrario, un sentido técnico muy riguroso y estricto. Significa que todo órgano público (del Rey abajo) ejerce el poder que la Ley ha definido previamente, en la medida tasada por la Ley, mediante el procedimiento y las condiciones que la propia Ley establece. Sólo la Ley manda y todos los agentes públicos, administrativos o judiciales, en cuanto “agentes” comisionados por el Pueblo, son simples ejecutores de la misma, que comprueban que el supuesto de hecho previsto por la Ley se ha producido y que seguidamente se limitan a particularizar la consecuencia jurídica que la Ley ha determinado previamente que procede.<sup>362</sup>

Com efeito, os marcos legais que estabeleceram o rol de direitos e deveres têm perfeito funcionamento num ambiente em que a intervenção pública na vida social é mínima e limitada. A partir disso, é possível criar um ambiente de certeza e segurança jurídica em que a liberdade civil dos cidadãos passa a ser desenvolvida por si mesma, sem qualquer temor de interferência imprevista, mas apenas nas hipóteses devidamente regulamentadas e nas quais o legislador pôs à disposição da autoridade pública ferramentas, procedimentos e finalidades a serem alcançadas. Procedimentos e regras estas que devem ser rigorosamente observadas.<sup>363</sup>

Contudo, o advento do Estado Social imprimiu algumas mudanças no princípio da legalidade, especialmente porque essa noção rígida da legalidade não era suficiente para o

<sup>359</sup> Ibid., p. 109.

<sup>360</sup> Ibid., p. 112.

<sup>361</sup> Interessante observar que até mesmo as moedas francesas passaram a ser cunhadas com a expressão “Regne de la Loi” em substituição ao nome do Rei, ressaltando o simbolismo e a fora abrupta como as mudanças foram sendo implementadas. Ibid., p. 128.

<sup>362</sup> ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lengua de los derechos**. Madrid: Alianza, 1995. p. 129.

<sup>363</sup> Ibid., p. 131.

desenvolvimento da sociedade num contexto de ampliação da atividade estatal. Assim, passou-se a ter uma noção mais restrita, denominada de estrita legalidade ou reserva legal. Na verdade, passou-se a admitir a delegação de competência normativa para outros órgãos inferiores, bem como reservou-se certas matérias para serem veiculadas apenas por lei, enquanto ato formal do Poder Legislativo.<sup>364</sup>

Sobre essa modificação de perspectiva da legalidade, García-Pelayo refere que os pressupostos originais da legalidade não se sustentam mais. Isso porque o Estado precisa fazer uso da legislação como instrumento de ação e não apenas para criar uma regulação geral e abstrata. O autor afirma que “frequentemente, as leis são específicas e concretas, de acordo com a singularidade e, às vezes, com a temporalidade do caso a regular ou do objetivo a conseguir”. Essa forma de atuação, refere o autor, está de acordo com a racionalidade contemporânea, que avalia a relação mais ou menos complexa entre os fins e meios para alcançar o objetivo.<sup>365</sup>

Luigi Ferrajoli considera que podem ser interpretados dois sentidos para a legalidade: uma em sentido lato e outro em sentido estrito. O primeiro diz respeito à exigência de previsão legal como fonte de legitimidade para o exercício de qualquer poder, ou seja, a legalidade como condição formal para atuação. Já o segundo aspecto, legalidade em sentido estrito, diferentemente, condiciona a legitimidade do exercício do poder a determinados conteúdos substanciais. Assim, a estrita legalidade subordina todos os atos, inclusive a lei, aos conteúdos de direitos fundamentais, como condição de legitimidade substancial.<sup>366</sup>

Essa observação de Ferrajoli é importante na medida em que, como se verá no próximo capítulo, não basta, no Estado Democrático de Direito, elaborar um sistema tributário observando apenas os requisitos formais, como a legalidade. Nesse modelo estatal, a legitimidade depende da harmonia das leis com a ordem constitucional. Mesmo que se elaborem normas tributárias respeitando a legalidade, estas poderão ter a sua validade questionada na hipótese de confrontarem os pressupostos constitucionais. Essa situação é possível de se constatada quando se analisa a regressividade da composição da carga tributária, que despreza a capacidade contributiva e a progressividade da tributação. Como afirma Torres: “não basta ao Direito Tributário que o imposto seja criado pela lei formal; é necessário, ainda que tal lei seja

<sup>364</sup> SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 566-567.

<sup>365</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 48-49.

<sup>366</sup> FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão**: teoria do garantismo penal. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 791.

compatível com a Constituição.”<sup>367</sup>

Ademais, essas observações também se aplicam ao próprio cumprimento das leis em consonância com a ordem constitucional. Numa democracia, somente pode-se deixar de aplicar uma lei quando ela não se coaduna com a Constituição. Conforme esclarece Streck, existe uma crise de legalidade no país, tendo momentos em que sequer são respeitados os mínimos sentidos semânticos do texto, conforme afirma o autor:

É importante observar, no meio de tudo isso, que, em nosso país, há até mesmo uma crise de legalidade, uma vez que - por vezes - nem sequer esta é cumprida, bastando, para tanto, ver a inefetividade dos dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, mesmo passadas mais de duas décadas desde a instalação da nova ordem constitucional.<sup>368</sup>  
[...] por vezes, cumprir a “letra da lei” é um avanço considerável.<sup>369</sup>

A Constituição brasileira prevê a legalidade no art. 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em matéria tributária, o princípio da legalidade está positivado no inciso I do art. 150 da Constituição, dentre as limitações ao poder de tributar. O dispositivo estabelece que “é vedado [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. No primeiro dispositivo, deve-se compreender o termo “lei” em sentido amplo, ou seja, em que se permite a delegação de competência e não propriamente um ato do poder legislativo. Mas, em matéria tributária, a instituição e majoração de tributos são reservadas absolutamente à lei, sendo que a própria Constituição estabelece as hipóteses em que é possível mitigar esse princípio (arts. 153, §1º, e 177, §4º, da Constituição).<sup>370</sup>

Dessa forma, dispõe o §1º do art. 153, que “é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos” incidentes sobre Importação (II), Exportação (IE), de Produtos Industrializados (IPI), operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF). Já o art. 177, §4º, permite a redução e reestabelecimento da alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool combustível (CIDE-Combustíveis). Portanto, fica o Poder Executivo a reduzir ou majorar a alíquota desses tributos, nos termos que devem

<sup>367</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 428.

<sup>368</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014. p. 48.

<sup>369</sup> *Ibid.*, p. 49.

<sup>370</sup> SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 566-567.

ser traçados pela lei.

Entretanto, estando os princípios constitucionais no mesmo plano hierárquico, é inevitável que, em certas circunstâncias, alguns princípios tenham uma dimensão de peso mais relevante em face de outros princípios constitucionais. Nesse caso, o princípio deixa de ser aplicado em decorrência de outro de maior peso. A própria Constituição traz algumas hipóteses em que o princípio da legalidade poderá ser excepcionado para dar conta de demandas, notadamente de cunho extrafiscal.

Com efeito, é importante consignar que não se trata de exceções completas, mas meras mitigações do princípio da legalidade, notadamente porque o Poder Executivo somente poderá modificar as alíquotas (aspecto quantitativo) dos referidos impostos, bem como observar os demais requisitos previstos em lei. Ademais, as medidas se justificam tendo em vista a extrafiscalidade porque esses tributos podem ser instrumentos importantes no estímulo e desestímulo de condutas para proteção de fins sociais, econômicos, ambientais, etc.<sup>371</sup>

Outro aspecto relevante do princípio da legalidade em matéria tributária refere-se à sua relação com os direitos de primeira dimensão, sendo que esses direitos de defesa do contribuinte, que são opostos em face do Estado, somente por aqueles podem ser invocados. É por isso que a Constituição refere que a instituição e a majoração deverão ocorrer por meio de lei. Na hipótese da redução da alíquota por norma infra legal decorrente de delegação, o seu restabelecimento somente poderá ser realizado por meio de lei, notadamente porque a legalidade é um direito do contribuinte e serve somente a este.

Por sua vez, Fernando Scaff recorda que a legalidade não é somente uma limitação ao poder de tributar, “mas é também uma determinação imposta à sociedade pela sociedade, através do estado, de seu dever de contribuir para auxiliar nos gastos públicos”. Essa memória se mostra importante quando se confronta as imensas necessidades sociais em face de “ilhas de prosperidade individual” em sociedades eminentemente desiguais, como a brasileira. Assim, a legalidade também apresenta uma dupla face entre o limite da exação e o desejo de nada-pagar-de-tributos, conforme afirma Scaff:

Não se deve perder de vista que esta Legalidade Tributária possui uma dupla face, pois, de um lado, limita o desejo de nada-pagar-de-tributos dos agentes econômicos impondo-lhes uma contribuição específica e determinada para a manutenção e expansão dos serviços públicos; e, de outro lado, estabelece um limite para a extração desta contribuição, limitando-a àquilo que tiver sido aprovado pelo Poder Legislativo, órgão que, no desenho democrático, é o mais representativo da sociedade. Assim, convergem ao Legislativo as pressões para delimitação entre o desejo de nada-pagar-

---

<sup>371</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 61.

de-tributos e a obrigação de contribuir para as necessidade públicas, impondo também limites à extração desta arrecadação decorrente das atividades privadas.<sup>372</sup>

Enfim, para dar pleno cumprimento às disposições constitucionais, não basta que o Poder Legislativo simplesmente autorize o Poder Executivo a cobrar ou instituir o tributo. Incumbe ao legislador esgotar as circunstâncias relevantes para a ocorrência do fato gerador, mediante a elaboração de norma em abstrato para “determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos e circunstâncias”. Faz-se necessário esgotar os dados necessários para a identificação do fato gerador.<sup>373</sup> Nesse sentido, Hugo de Brito Machado elenca os elementos que deverão estar presentes na lei para perfeita identificação das circunstâncias elementares do fato gerador:

[...] criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber qual é a situação de fato que faz nascer o dever de pagar esse tributo, qual é o valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota, ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para a identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade.<sup>374</sup>

Em síntese, Hugo de Brito Machado refere que a lei deve prever todas as condições da hipótese de incidência. Além disso, também deve ser prevista a respectiva sanção para o caso de não recolhimento do tributo, bem como o respectivo vencimento, sob pena de permitir que a administração tributária exija o tributo logo após a ocorrência do fato gerador.<sup>375</sup>

Conforme esclarece Misabel Derzi, somente com o preenchimento dos requisitos acima é que o tributo estará perfeitamente instituído. Esses são os requisitos mínimos e determinantes para a adequada instituição do tributo. A sua ausência de algum desses implicará na impossibilidade de cobrança do tributo. A autora afirma também que esses são a “especificação conceitual determinante, impropriamente chamada, por alguns juristas, de ‘tipicidade’”.<sup>376</sup>

Ademais, o art. 7º do Código Tributário Nacional, em consonância com a Constituição, prevê que não é possível delegar o poder de competência tributária, com exceção das funções de arrecadar, fiscalizar, executar as leis, atos ou decisões em matéria tributária. Isso significa

<sup>372</sup> SCAFF, Fernando Facury. Quando as Medidas Provisórias se Transformaram em Decretos-Lei ou Notas sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 561-562.

<sup>373</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 112.

<sup>374</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 34.

<sup>375</sup> *Ibid.*, p. 34-35.

<sup>376</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 622.

dizer que o poder de fixar a hipótese de incidência é indelegável. Já as matérias destinadas à arrecadação, fiscalização e efetividade prática da legislação podem ser delegados a atos normativos inferiores à lei, ou infra legais.<sup>377</sup>

Também atendendo aos pressupostos Constitucionais da legalidade e da segurança jurídica, o art. 100 do Código Tributário Nacional esclarece quais são as normas complementares à legislação tributária, bem como preserva o contribuinte que observou essas normas em face de penalidades advindas de mudança de entendimento posterior por parte do Fisco. Trata-se de uma regra que concretiza o princípio da segurança jurídica e da legalidade ao atribuir ao Estado o dever de coerência e segurança nas suas regulamentações.<sup>378</sup> Essa proteção é extremamente relevante, tendo em vista a enorme quantidade de atos e normas tributárias que são expedidas diariamente no caso brasileiro.

Todavia, o fenômeno da “inflação legislativa” e “disfunção da linguagem legal” não são prerrogativas brasileiras, mas um fenômeno do mundo ocidental. A quantidade de normas editadas em diplomas legais e infra legais é enorme. São leis, tratados, decretos, convênios, portarias, resoluções, instruções normativas, circulares e mais recentemente, manuais de arquivos eletrônicos, no âmbito do Sistema Público de Escrituração Digital. Interessante trazer à baila a leitura de Douglas Yamashita sobre a realidade da legislação tributária:

Não fosse já bastante complexo localizar-se dentro de tantas normas aplicáveis ao caso concreto, o operador do Direito Tributário ainda tem de lidar com diplomas legislativos ‘enciclopédicos’ contendo centenas de normas não tributárias misturadas com normas tributárias, sobre tributos totalmente distintos no mesmo diploma, mesclando normas de finalidade fiscal com normas de finalidade social, tudo isso regado a remissão enigmática a outras normas em outros diplomas legislativos, às vezes revogadas. Mais uma pitada de alterações constantes e um dedo de diferentes regimes tributários opcionais à disposição do contribuinte, mexendo tudo isso, temos a receita perfeita de indeterminação da lei. Indeterminação devido a suas incertezas, dúvidas, contradições e lacunas.<sup>379</sup>

Por sua vez, Alfredo Augusto Becker já referia a existência de um “Carnaval Tributário” no cenário brasileiro. O autor narra que, logo após a publicação dos textos legais, compete aos órgãos hierarquicamente inferiores aplicar e esclarecer texto. Todavia, eles o fazem com “uma interpretação frontalmente contrária aos objetivos de política fiscal”. Apesar dos objetivos da política fiscal serem normalmente claros e simples, a sua formulação é péssima, ao ponto de “se tornar ininteligível e impraticável”. Então, o regulamento é indispensável para se tornar a lei “humanamente praticável”. Não obstante, as constantes modificações legislativas, dos

---

<sup>377</sup> Ibid., p. 80.

<sup>378</sup> Ibid., p. 649.

<sup>379</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 64.

diversos órgãos e esferas, dificultam a compreensão e até mesmo a atualização dos diplomas, razão pela qual Becker afirma que:

As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR. Por tudo isso, [...] conclui Luigi Emaudi: ‘A finalidade do imposto não é a de buscar fundos para o erário, mas a de provocar repugnância ao contribuinte’.<sup>380</sup>

Portanto, essa inflação legislativa aliada à falta de cuidado para com quem deve “digerir” o texto legal tem o condão de afetar e prejudicar a segurança jurídica, princípio em vista do qual a legalidade gravita.

Diante do todo exposto, a legalidade se constitui num importante instrumento de concretização da segurança jurídica e da liberdade, especialmente porque decorre dos direitos fundamentais de primeira dimensão. Tanto é que não é possível conceber um Estado de Direito sem o princípio da legalidade. Não obstante, a proliferação desarrazoada e sem levar em conta a necessidade de clareza para os cidadãos implica na dificuldade de aplicação da própria lei.

### 3.4.2 Princípio da Anterioridade

Por sua vez, o princípio da anterioridade está previsto mediante duas regras presentes no art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*, da Constituição. Dispõem os dispositivos que não poderá ser cobrado tributo “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu e os aumentou” e “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Tratam-se das regras da anterioridade anual e da noventena ou nonagesimal.

Dessa forma, a anterioridade se concretiza mediante a aplicação dessas duas regras que vedam a cobrança do tributo no mesmo exercício e antes de noventa dias da publicação. Ou seja, na anterioridade anual, o tributo somente será exigível a partir de 1 de janeiro do ano seguinte, e na nonagesimal, a partir de 90 dias da publicação.

Importante consignar que a anterioridade de 90 dias, não fazia parte do texto original da Constituição, tendo sido acrescida pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Ocorre que passou a ser frequente publicar leis tributárias “ao apagar das luzes” de 31 de dezembro de cada ano, para que pudessem entrar em vigor imediatamente no dia seguinte, prática que transformou a

---

<sup>380</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. p. 16-17.

anterioridade anual numa anterioridade de apenas um dia. Obviamente, tal prática desvirtua os objetivos de confiança e previsibilidade inerentes a não-surpresa e a segurança jurídica. Por essa razão, o constituinte derivado entendeu por bem ampliar a regra da anterioridade, conferindo uma previsibilidade de ao menos 90 dias nas mudanças tributárias.<sup>381</sup>

Com a anterioridade, como recorda Misabel Derzi, a Constituição “proíbe a surpresa tributária, impondo o planejamento, o conhecimento antecipado, reforçando de forma significativa, o princípio da segurança jurídica”<sup>382</sup>. No mesmo sentido, Roque Carrazza afirma que:

De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa (que afronta a segurança jurídica dos contribuintes). Eles impedem que, da noite para o dia, alguém seja colhido por nova exigência fiscal. É ele, ainda, que exige que o contribuinte se depare com regras tributárias claras, estáveis e seguras. E, mais do que isso: que tenha conhecimento antecipado dos tributos que lhe serão exigidos ao longo do exercício financeiro, justamente para que possa planejar, com tranquilidade, sua vida econômica.<sup>383</sup>

Com efeito, o princípio da anterioridade constitui uma vedação não só à Administração Pública de aplicar e exigir os tributos antes do prazo, como ao próprio Poder Legislativo, que fica impedido de estabelecer leis que instituem ou majoram tributos sem a observância do prazo constitucional.<sup>384</sup>

De forma semelhante ao princípio da legalidade, a anterioridade, enquanto direito fundamental de primeira dimensão, constitui uma prerrogativa do contribuinte em face do Estado. Nesse sentido, o próprio texto constitucional é bastante honesto ao restringir a anterioridade à instituição e à majoração dos tributos, permitindo a redução imediata da tributação sem a obrigatoriedade da observância da anterioridade.

Outrossim, a expressão “cobrar”, prevista no art. 150, II, deve ser interpretada a partir do sentido da faticidade decorrente da anterioridade e da segurança jurídica. A expressão é utilizada tanto para irretroatividade – que será vista adiante – como para anterioridade. Não se mostra adequado, à luz dos princípios, reduzir o termo “cobrança” à mera atividade administrativa de lançamento tributário, ou seja, reduzir o termo a mero prazo de pagamento,

<sup>381</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 80.

<sup>382</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 657.

<sup>383</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 198.

<sup>384</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 196.

sob pena de retirar todo conteúdo material principiológico da norma, ou melhor, sem dar a faticidade que o princípio carrega consigo, conduzindo a uma interpretação inautêntica. A interpretação que se coaduna com a anterioridade, segurança jurídica e irretroatividade, é aquela que compreende a expressão “cobrar” enquanto condição de eficácia da lei, ou seja, a “aptidão das normas para desencadear efeitos jurídicos, instalar a obrigação tributária ou modificá-la”<sup>385</sup>. Ao adotar entendimento diverso, implicaria reconhecer o absurdo entendimento de que bastaria aguardar o prazo da anterioridade para começar a exigir o tributo sobre todos os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei, o que contraria o próprio princípio da segurança jurídica e torna sem efeito a irretroatividade e anterioridade. Assim, Aliomar Baleeiro conclui que “somente há um sentido que concilie tanto o princípio da irretroatividade ao da anterioridade: eficácia”.<sup>386</sup>

Essa situação demonstra claramente porque não se pode realizar a interpretação por métodos, porquanto poderá levar a conclusões absurdas. Essa é a vantagem paradigmática que a Crítica Hermenêutica do Direito tem em face de outras propostas teóricas que não lograram êxito em superar o positivismo. Somente a partir de uma interpretação que considere a força dos princípios enquanto reintrodução da faticidade no direito, com a circularidade hermenêutica, o questionamento dos pré-juízos e a diferença ontológica entre texto e norma poderão permitir que o texto diga algo ao intérprete.

Outrossim, de forma semelhante ao princípio da legalidade, o próprio texto constitucional excepciona alguns tributos da necessidade de observância do princípio da anterioridade, consoante disposição no § 1º do próprio artigo 150 da Constituição. Com relação à anterioridade anual, as exceções são as seguintes: (a) os empréstimos compulsórios, para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; (b) imposto sobre produtos estrangeiros (II); (c) imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); (d) impostos sobre produtos industrializados (IPI); (e) impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (IOF); (f) e na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Já com relação à anterioridade nonagesimal, as exceções são as seguintes: (a) os empréstimos compulsórios, para atender despesas extraordinárias decorrentes de calamidade

---

<sup>385</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 103.

<sup>386</sup> *Ibid.*, p. 103.

pública, de guerra externa ou sua iminência; (b) imposto sobre produtos estrangeiros (II); (c) imposto sobre exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); (d) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR); (e) impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (IOF); (f) a União poderá, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação; (g) e à fixação da base de cálculo dos impostos do IPTU e IPVA.

Todas essas exceções à anterioridade, obviamente, são constitucionais – notadamente porque são instituídas pela própria Constituição – e permitem, conforme propõe Douglas Yamashita<sup>387</sup>, elaboração de uma classificação das exceções, em quatro grupos, nos quais três relacionam as exceções à anterioridade e o outro afirma a obrigatoriedade da anterioridade.

No primeiro grupo, são relacionados os tributos submetidos tanto à regra da anterioridade anual e à nonagesimal, quais sejam: (a) Empréstimo Compulsório por calamidade pública ou guerra externa; (b) Imposto de Exportação; (c) Imposto de Importação; (d) impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (IOF); (e) impostos extraordinários em caso de guerra externa.

O segundo grupo possui “previsibilidade mínima”, sendo aqueles que estão submetidos à anterioridade anual, mas isentos da noventena, quais sejam: (a) Imposto de Renda; (b) IPVA, no que se refere a fixação da base de cálculo; e (c) IPTU com relação à base de cálculo.

O terceiro grupo é formado pelos tributos com “previsibilidade moderada”, na medida em que não se sujeitam à anterioridade anual, mas prescindem da nonagesimal, entre eles: (a) IPI; (b) ICMS sobre combustíveis e lubrificantes (art. 155, §4º, IV, c, da CF/88); (c) CIDE-Combustíveis; e (d) as contribuições especiais sociais (CSLL, PIS, COFINS, PIS/COFINS-Importação etc.).

O último, mas não menos importante grupo, é composto pelos tributos com “previsibilidade máxima”, que são submetidos à anterioridade anual e a de 90 dias, sendo eles: (a) ITR; (b) IGF; (c) ITCMD; (d) ICMS, exceto incidente sobre combustíveis e lubrificantes; (e) ITBI; (f) ISS; (g) Cides, exceto CIDE-combustíveis; (h) as contribuições de interesse das categorias profissionais econômicas (CRC, Crea, OAB, etc.), entre outros.

Essas exceções se fundamentam na possibilidade de utilização dos tributos como instrumentos extrafiscais e com rápida interferência econômica, sendo necessária a adoção de políticas urgentes e com efeitos imediatos na econômica para compatibilizar a política fiscal

---

<sup>387</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 81-82.

com as necessidades da conjuntura econômica, especialmente as “vicissitudes do comércio internacional”. Já no caso dos empréstimos compulsórios, a exceção se justifica tendo em vista o seu claro objetivo de atender a situações excepcionais de grave calamidade pública nacional ou guerra externa ou sua iminência.<sup>388</sup>

Portanto, o princípio da anterioridade gravita em torno da segurança jurídica para evitar que as normas tributárias surpreendam o contribuinte, frustrando a previsibilidade e confiança, princípios caros a um Estado fiscal que obtém sua receita a partir dos tributos incidentes sobre as atividades econômicas.

### 3.4.3 Princípio da Irretroatividade

Já o princípio da irretroatividade está previsto na Constituição no art. 150, inciso III, alínea *a*, que estabelece que é “vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] cobrar tributos [...] em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”. Como leciona Ricardo Lobo Torres, a irretroatividade significa “que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado.”<sup>389</sup>

O clássico adágio latino do *tempus regit actum* fundamenta a irretroatividade das leis tributárias, notadamente porque consiste na “regra geral de que os atos e fatos jurídicos regem-se pela lei vigente na época em que ocorreram”, independentemente de modificações legislativas futuras na legislação. Na verdade, a irretroatividade tributária é complemento do disposto no art. 5º, inciso XXXVI, que dispõe que a “lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”. Essa é a razão pela qual Yamashita conclui que não é somente a criação e o aumento de tributo que estão sujeitos à irretroatividade, mas toda e qualquer mudança substancial na obrigação tributária, tanto principal quanto acessória.<sup>390</sup>

Com efeito, a irretroatividade tributária está vinculada a segurança jurídica, ao princípio da legalidade e também do Estado de Direito.<sup>391</sup> Nesse sentido, Carrazza explica que:

Estamos notando que a segurança jurídica vem reforçada pelo princípio da irretroatividade das leis, em nosso País, tem assento na própria Constituição. [...]. Quando o Poder Legislativo edita leis retroativas, alteram-se condições básicas do

<sup>388</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 571.

<sup>389</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 524.

<sup>390</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário: uma visão sistemática**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 69.

<sup>391</sup> TORRES, op. cit., p. 523-524.

Estado de Direito, já que se quebra irremediavelmente a confiança que as pessoas devem ter no Poder Público. [...] A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas.<sup>392</sup>

Apesar da semelhança entre a anterioridade e a irretroatividade, notadamente porque disciplinam a aplicação da lei no tempo, ambas não se confundem. Enquanto a primeira possui dimensão específica para a aplicação da lei tributária, a irretroatividade, por sua vez, aplica-se a toda e qualquer norma jurídica, não apenas as normas tributárias, preservando a segurança jurídica de todo o ordenamento jurídico.<sup>393</sup>

Outrossim, a partir da perspectiva que se sustenta neste trabalho, a vinculação aos direitos fundamentais de primeira dimensão da irretroatividade tem efeitos concretos bem significativos, estando regulamentos por lei (art. 105 e 106 do Código Tributário Nacional). Essa opinião é corroborada por Ricardo Lobo Torres que conclui que “a irretroatividade é uma das garantias principiológicas dos direitos fundamentais do contribuinte, pelo que não protege o Estado tributante. Se não pode agravar a situação do contribuinte, pode retroagir para beneficiá-lo.”<sup>394</sup> Por sua vez, Carrazza também concorda com essa perspectiva, na medida em que opina pela natureza absoluta da irretroatividade que prejudique o contribuinte, *in verbis*:

A lei tributária, pois, deve ser irretroativa. Tratando-se de lei que cria ou aumenta tributa, esta regra é absoluta, isto é, não admite exceções. É certo que por razões ideológicas que nosso Direito encampou, aceita-se que algumas leis tributárias retroajam, desde que elas assim o estipulem. São as que, de alguma forma, beneficiam o contribuinte, como as que lhe concedem um parcelamento, um prazo mais lato para o recolhimento do tributo, um crédito presumido, etc.[...] as leis que, de algum modo, vêm em detrimento dos contribuintes: somente poderão projetar efeitos para o futuro; jamais lhes será dado abarcar o passado, repercutindo negativamente sobre situações consumadas.<sup>395</sup>

Portanto, admite-se a retroatividade benigna para o contribuinte. O art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional elenca três hipóteses de retroatividade, desde que o ato ainda não esteja definitivamente julgado. Julgamento, aqui, deve-se entender tanto no âmbito administrativo quanto judicial. Na primeira hipótese, a infração resta afastada por conta da superveniência de lei que não considera mais aquele ato ou fato praticado como infração,

<sup>392</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 358-359.

<sup>393</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 37.

<sup>394</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 525.

<sup>395</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 360.

tratamento semelhante ao concedido em matéria penal, no art. 2º, parágrafo único, do Código Penal. A segunda situação trata da aplicação da lei mais favorável ao contribuinte, quando deixa de tratar certo ato como contrário a qualquer exigência legal de ação ou omissão, desde que não se tenha incorrido em fraude, nem omissão no pagamento do tributo. Por fim, o terceiro consiste na aplicação da pena menos severa do que aquela vigente na época do fato.<sup>396</sup>

Diante do exposto, pode-se afirmar que a irretroatividade é um princípio de observância obrigatória para a construção de um sistema tributário justo e de acordo com os direitos e garantias individuais, especialmente tendo em vista a sua íntima relação com a Segurança Jurídica e o Estado de Direito.

#### 3.4.4 Princípio da Vedação ao Confisco

Seguindo na análise dos princípios constitucionais vinculados à Segurança Jurídica e aos direitos fundamentais de primeira dimensão, chega-se ao princípio da vedação ao confisco. O art. 150, inciso IV, da Constituição estabelece que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] cobrar tributos [...] utilizar tributo com efeito de confisco”.

A primeira observação que se deve lançar diz respeito ao alcance da vedação ao confisco em matéria tributária. Ocorre que o confisco consiste na adjudicação de bens em favor do Estado tributante, mediante ato praticado de acordo com a lei, ou seja, confisco é uma espécie de penalidade que pode ser utilizada em face de atos ilícitos. Todavia, tributo não é punição, uma vez que o art. 3º do Código Tributário Nacional, exclui do conceito de tributo<sup>397</sup> a sanção por ato ilícito. Assim, tributo não pode ser confisco. Por tal razão, o que a regra da Constituição veda é que a tributação agrida de tal forma o patrimônio, renda ou atividade lícita, que acabe tendo os mesmos efeitos do confisco, quais sejam: desapossamento dos bens do contribuinte pelo Fisco pela via indireta da tributação.<sup>398</sup>

Para Cristina Chulvi, o confisco significa privação dos bens particulares em favor do poder público, sem qualquer compensação. No campo tributário, essa vedação indica que a obrigação tributária somente pode incidir parcialmente sobre a fonte de riqueza e impedir a absorção total da riqueza que se submete à tributação.<sup>399</sup>

<sup>396</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 671.

<sup>397</sup> Para analisar completa e crítica do conceito de tributo constante no CTN, consultar: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 15-25.

<sup>398</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 10.

<sup>399</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza afirma que imposto confiscatório é aquele que “‘esgota’ a riqueza tributável das pessoas”. Dessa forma, o princípio da vedação ao confisco trata de um limite imposto aos entes tributantes para que não expropriem os bens privados. Dessa forma, os impostos devem ser concebidos para não esgotar as fontes produtoras de riqueza, ou seja, “não atacar a consistência originária” da fonte de renda. A título exemplificativo, o autor esclarece que seria confiscatório o tributo incidente sobre a correção monetária, na medida em que não constituem aumento de riqueza, mas mera reposição do valor de troca da moeda atingido pela inflação. Outrossim, refere que também padece de inconstitucionalidade o tributo que incide sobre meros sinais de riqueza, que, ao final não se confirmam de fato, como aumento da capacidade econômica do contribuinte.<sup>400</sup>

Por sua vez, Ricardo Lobo Torres afirma que “confiscatório é o tributo que aniquila a propriedade privada, atingindo-a em sua substância e essência.”<sup>401</sup>

Contudo, o real problema da vedação ao confisco consiste em determinar até que momento do avançar dos tributos sobre o patrimônio individual o confisco não se verifica, ou melhor, qual é o limite máximo de tributação que pode ser imposto legitimamente. Como exemplo, Luciano Amaro refere que um imposto que absorvesse toda a renda ou quantia substancial do patrimônio do contribuinte seria confiscatório. Enfim, o percentual do que é confiscatório não está na Constituição, mas depende da análise de cada caso. Amaro também ressalva que poderá haver uma tributação mais severa por razões de política fiscal, com finalidade extrafiscal.<sup>402</sup> Em sentido semelhante, Ernesto Lejeune Valcárcel afirma:

o problema da não confiscatoriedade se reduz a determinar até onde pode chegar um tributo (especialmente os de natureza extrafiscal), a fim de que não lesione o direito constitucional de propriedade, já que não somente é necessário que um tributo não tenha a incidência de cem por cento, senão que tenham uma incidência tais que não frustrem as lógicas e razoáveis expectativas que da propriedade privada se derivam. A não confiscatoriedade resulta ser assim um limite à progressividade, mas não um limite surgido deste dentro do ordenamento tributário [...] senão um limite que surge deste outro protegido constitucionalmente, como é o direito de propriedade.<sup>403</sup>

Ademais, Ricardo Lobo Torres sustenta que a confiscatoriedade depende da análise de

---

Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 176.

<sup>400</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 108.

<sup>401</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 132.

<sup>402</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 144-145.

<sup>403</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 271-272.

cada hipótese de incidência isoladamente, sendo que as condições de tempo e lugar podem modificar a concepção e tornar a aplicabilidade do tributo confiscatória. Assim, mesmo o controle judicial deve ter em conta a norma que institui um confisco pela via impositiva, e não sobre o sistema tributário em geral.<sup>404</sup>

Enfim, Torres também sustenta que a confiscatoriedade consiste numa imunidade constitucional, decorrente dos princípios da segurança jurídica e da justiça, com o objetivo de defender a propriedade privada, *in verbis*:

A proibição de imposto com efeito confiscatório é vera imunidade fiscal e não simples princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. [...] A propriedade privada, sendo direito fundamental, exibe como predicado ou qualidade a impossibilidade de ser atingida em seus limites máximos pelo exercício do poder tributário. A proibição de tributos confiscatórios que aparece explicitamente na CF 88, distingue-se de outras figuras constitucionais ligadas à propriedade.<sup>405</sup>  
A proibição de tributo confiscatório, em suma, não decorre do postulado ético da capacidade contributiva, senão que constitui princípio de proteção da liberdade, que, pode ser violentada nos casos de tributação excessiva.<sup>406</sup>

Por outro lado, Luciano Amaro sustenta que a vedação ao confisco atua em conjunto ao princípio da capacidade contributiva, sob a perspectiva de preservar a capacidade econômica do indivíduo. Isso porque o objetivo não é conceder uma proteção absoluta ao direito de propriedade, mas “evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada”.<sup>407</sup>

Com efeito, tendo em vista a leitura proposta nesta pesquisa, entende-se que a vedação ao confisco gravita em torno da defesa das liberdades, notadamente porque o direito de propriedade se assenta primeiramente nos direitos fundamentais de primeira dimensão, tendo densidade normativa que afasta a intervenção estatal. E é isso que se verifica na vedação ao confisco, uma esfera de proteção que não pode ser atingida pela ação estatal.

Enfim, a vedação ao confisco, ou a vedação à utilização dos tributos com efeito de confisco, consiste basicamente na proteção à propriedade ou à fonte de renda de não ser consumida integralmente ou ter sua fonte exaurida pela tributação.

### 3.4.5 Princípio da Igualdade perante a Lei

Dispõe o *caput* do art. 5º da Constituição que “todos são iguais perante a lei, sem distinção

<sup>404</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 136.

<sup>405</sup> *Ibid.*, p. 128.

<sup>406</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 130.

<sup>407</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 144.

de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, e à propriedade”. Esse dispositivo consagra perfeitamente os direitos afirmados na primeira dimensão de direitos fundamentais. Seguindo a direção deste trabalho, agora será objeto de estudo a igualdade perante a lei, enquanto direito fundamental de primeira dimensão, sendo que a igualdade material será desenvolvida com os princípios decorrentes dos direitos fundamentais de segunda dimensão.

A história nos conta que o princípio da igualdade emerge primeiro com um alcance político e depois jurídico, com a Revolução Francesa. Com a proclamação desse princípio, os revolucionários buscavam pôr fim ao vasto sistema de privilégios que corroía a Coroa francesa, consequência de uma sociedade estamental e classista. Em detrimento desses e em vista de uma nova ordem, afirmava-se a igualdade de todos perante a lei.<sup>408</sup>

Enquanto fruto do liberalismo, Torres elenca duas vertentes para a igualdade perante a lei distintas, mas, ao mesmo tempo, intimamente conectadas com a liberdade. No liberalismo igualitário francês, decorrente da revolução radical, absolutiza-se a liberdade e se conecta com a igualdade de certo conteúdo político e econômico. Por outro lado, no liberalismo inglês, mais moderado ou doutrinário, prevalece o conceito negativo de liberdade política e civil, na qual a igualdade assume aspectos mais formais da ausência de intervenção estatal.<sup>409</sup>

Destacando a importância central da igualdade nos direitos fundamentais, Canotilho assevera que

Um dos princípios estruturais dos direitos fundamentais é o princípio da igualdade. A igualdade é, desde logo, a igualdade formal (‘igualdade jurídica’, ‘igualdade liberal’ estritamente postulada pelo constitucionalismo liberal: os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos. Por isso se considera que esta igualdade é um pressuposto para a uniformização do regime das liberdades individuais a favor de todos os sujeitos de um ordenamento jurídico. A igualdade jurídica surge, assim, indissociável da própria liberdade individual.<sup>410</sup>

Na concepção de igualdade que emerge da primeira dimensão dos direitos fundamentais, está a marca da rigidez e do formalismo do Estado liberal clássico de não intervenção. Dessa forma, o Estado está adstrito a proclamar a igualdade de todos perante a lei sem executar qualquer política diferenciada ou ser chamado a corrigir as situações de

<sup>408</sup> VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 257.

<sup>409</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 329.

<sup>410</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 426.

desigualdade real entre os cidadãos.<sup>411</sup>

Com efeito, da assertiva de que todos são iguais perante a lei, tradicionalmente, emerge o dever de igualdade na aplicação do direito. Trata-se de uma condição básica e essencial do princípio da igualdade garantido constitucionalmente. Essa conotação assume especial relevância na aplicação da lei tanto pela administração pública quanto pelos tribunais.<sup>412</sup> Conforme esclarece Ernesto Varcárcel:

Já temos dito que a igualdade surge com uma perspectiva inequivocamente formal: proclama-se somente a igualdade de capacidade de todos os homens para desfrutar de direitos. Trata-se somente de uma igualdade de direitos e garantias e, fundamentalmente, igualdade de oportunidades jurídico-públicas e jurídico-privadas. Somente se pretende eliminar barreiras e discriminações próprias do sistema jurídico e político anterior, porém nada mais. Nesse contexto o tributo se apresenta como uma instituição neutra com uma única finalidade arrecadatória.<sup>413</sup>

Canotilho, por sua vez, leciona que a igualdade perante a lei consiste num postulado de aplicação prática, na medida em que todos os indivíduos ou situações jurídicas com as mesmas circunstâncias devem ser tratados pela lei em igualdade de condições e igualdade de efeitos jurídicos. Contudo, é inevitável que a universalização dessa igualdade requer uma discriminação quanto ao conteúdo do direito. A mera redução da igualdade ao formalismo da lei, sem qualquer tempero de igualdade substancial, significaria tão somente a prevalência da lei em face da jurisdição ou da administração. Ou seja, é inevitável que se lancem as bases da igualdade em sentido material, o que não significa que a igualdade perante a lei não seja importante ou descartável, mas apenas evidencia a sua tendência tautológica, porquanto “o cerne do problema permanece não resolvido, qual seja, saber quem são os iguais e quem são os desiguais.”<sup>414</sup>

Esse, talvez, seja o mais intrincado aspecto da igualdade. Isso porque redundaria numa polaridade de atuação, na medida em que a desigualdade nem sempre consiste na negação da igualdade. Enquanto a polaridade em outros princípios, tais como justiça, segurança e liberdade, implica na sua negação (injustiça, insegurança ou falta de liberdade), na igualdade, não se nega, mas, no mais das vezes, se afirma. “Aí está o paradoxo da igualdade. A desigualdade nem

<sup>411</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 257.

<sup>412</sup> CANOTILHO, op. cit., p. 426.

<sup>413</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 259.

<sup>414</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 427.

sempre é contrária à igualdade.”<sup>415</sup> Por essa razão, o princípio da igualdade oferece dificuldade de compreensão.

Portanto, pode-se distinguir a igualdade formal, baseada na liberdade, da igualdade material, consubstanciada na justa distribuição dos bens sociais, com autonomia e substância frente aos objetivos fundamentais que pretende concretizar.<sup>416</sup>

No campo tributário, a igualdade possui um duplo significado ou aplicação, conforme esclarece Ernesto Valcárcel:

Em primeiro lugar, a igualdade de todos os cidadãos perante a lei, supõe a paridade de tratamento, a sujeição de todos os cidadãos perante o tributo sem exceções e sem discriminações por razão de nascimento, classe, religião, raça ou sexo. Em segundo lugar, igualdade supõe também critério de medida ou quantificação das obrigações tributárias.<sup>417</sup>

Enfim, a igualdade perante a lei emerge como um instrumento de afirmação da liberdade em detrimento dos privilégios classistas marcantes do século XVIII, para se converter na exigência de igualdade material, a partir da emergência de demandas sociais, ou melhor, dos direitos de segunda dimensão. Nessa primeira acepção, prevalece o conteúdo formal de um Estado não interventor.

### 3.5 A Solidariedade em Matéria Tributária

Analisados os princípios que gravitam em torno dos direitos fundamentais de primeira dimensão, sintetizados no princípio da segurança jurídica, passa-se à análise dos princípios vinculados aos direitos de segunda dimensão, que podem ser sintetizados na solidariedade. Para os objetivos deste estudo, qual seja a construção de um sistema tributário adequado ao “DNA” constitucional, antes de abordar os princípios, será necessário fixar a relação entre a cidadania, o dever fundamental de pagar tributos e a solidariedade. Em seguida, serão analisados os princípios da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade, da preservação do mínimo existencial, da extrafiscalidade e da igualdade material.

A noção de solidariedade está ligada ao ideal político das sociedades ocidentais contemporâneas. Não obstante, esse princípio é relativamente recente porque passou a ter

<sup>415</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 325-326.

<sup>416</sup> *Ibid.*, p. 329.

<sup>417</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 257-258.

relevância jurídica e ganhou um caráter mais orgânico no final do século XIX e início do século XX, no contexto da crise do capitalismo liberal e do crescimento da organização política e sindical dos trabalhadores. Trata-se de um período de grande industrialização e de acumulação de capital sem precedentes na história, que veio acompanhado das contradições do modelo econômico liberal,<sup>418</sup> exigindo um plano de ação para dar conta daquilo que ficou conhecido como a *questão social*.

Por outro lado, Cláudio Sacchetto identifica que o momento genético da solidariedade na perspectiva fiscal já se encontra no momento em que se afirma a soberania do Estado-nação, ou seja, a partir do momento em que a soberania deixa de ser um atributo do soberano, mas assume um valor autorreferencial, objetivo de autoridade máxima que fundamenta o sistema político do Estado. A partir desse momento, a imposição tributária já implica num dever solidário para contribuir para objetivos comuns.<sup>419</sup>

Como já analisado no primeiro capítulo deste trabalho, a solidariedade emerge como um dos fundamentos do Estado Social e permanece como um pilar fundamental do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, Torres afirma que “o Estado Democrático Fiscal, redimensionado em suas fontes e em suas atribuições, tem na solidariedade um dos seus pilares mais firmes.”<sup>420</sup>

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, o princípio da solidariedade também pode ser denominado de princípio do Estado Social. Esse princípio busca dar à justiça um “acento social”, na medida em que a noção de justiça não se esgota na igualdade perante a lei, mas também visa à igualdade material, com a finalidade de que a “distribuição de renda e patrimônio não seja tão ruim, a ponto de ameaçar a paz social.” Por isso, afirmam que a “tríade dos valores fundamentais consiste na liberdade, na igualdade e na solidariedade”, princípios que foram incorporados à Constituição brasileira no art. 3º, I, quando propõe a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.<sup>421</sup>

Não obstante, a solidariedade pode ser definida como uma relação ou sentimento de pertencimento a um grupo social ou uma formação social, entre muitos grupos ou formações, na qual o homem realiza e constitui a sua *affectio societatis*. Essa formação de comunidade, a

<sup>418</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 143.

<sup>419</sup> SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 15.

<sup>420</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 599.

<sup>421</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 43.

partir da modernidade, concentra-se no paradigma do Estado. Assim, essa relação ou consciência de pertencimento pressupõe um suporte recíproco de ajuda e sustento diante das dificuldades e necessidades, razão pela qual não se deixa de se identificar a solidariedade com a fraternidade. Essa relação se vislumbra no célebre lema da Revolução Francesa – liberdade, igualdade e fraternidade – somente é alcançada mediante a previsão constitucional e a concretização prática dos direitos sociais. Como afirma Nabais, “direitos estes justamente designados também por direitos de solidariedade.”<sup>422</sup>

Com efeito, retomar o debate acerca da solidariedade no contexto atual é importante, na medida em que ela vem sendo solapada pelo ideário neoliberal, conforme já demonstrado no capítulo inicial. Assim, atinge-se o próprio sentimento de nação, na condição de elemento essencial do Estado, e perde-se o compromisso coletivo de responsabilidade mediante a exacerbação de um sentimento individual no qual o outro somente é mais um entrave a felicidade completa do indivíduo que se basta a si mesmo. Nesse sentido, afirma Cláudio Sacchetto:

Em suma, tem sentido falar de solidariedade porque hoje existe o risco de perder o conceito de responsabilidade pública, que os cidadãos deixem de ter consciência que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros: este é o significado real da solidariedade, como ensina a etimologia do termo (do latim “in solido”).<sup>423</sup>

Ademais, o debate sobre a solidariedade também deve ser levantado uma vez que existem aspectos difundidos que apenas distorcem as razões e finalidades da solidariedade. Uma delas diz respeito à contraposição entre os direitos individuais e os deveres de solidariedade, ou seja, como se estivesse com a obrigação de optar por um ou outro. Ou ainda a proposição de que um indivíduo pode realizar seus direitos alheio aos deveres de solidariedade.<sup>424</sup>

Conforme já argumentado acima, os direitos fundamentais se configuram em dimensões de direitos que possuem densidade normativa distinta e exigem uma forma de conduta diversa do Estado. Mas isto não quer dizer que se tenham que renegar uma dimensão de direitos para dar cumprimento à outra. Na verdade, é justamente por essa razão que se utiliza a expressão “dimensão” ao invés de “geração” de direitos fundamentais, porque esta poderia dar a

---

<sup>422</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 112.

<sup>423</sup> SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 11.

<sup>424</sup> *Ibid.*, p. 10.

impressão de que uma geração se sobrepõe a outra, quando se busca conciliar os direitos que vão sendo reconhecidos ao longo da histórica institucional do Estado.

Por essa razão, não é possível concordar com Humberto Ávila quando refere que “a tributação com base na solidariedade contraria, entre outras normas, as regras de competência e o sobreprincípio da segurança jurídica e seus elementos da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade”. O autor refere que caso a solidariedade tivesse “eficácia direta ou mesmo indireta”, duas situações incompatíveis emergiriam: a primeira seria uma tributação sem respeito às regras de competências; e a outra seria a exclusão da tributação sem respaldo em regras constitucionais de imunidades. Assim, entende que a Constituição não valoriza apenas a solidariedade, mas também os princípios ligados à segurança jurídica e previsibilidade das decisões, razão pela qual supõe que “a interpretação que se centra exclusivamente na solidariedade social desconsidera o ordenamento constitucional como um todo.”<sup>425</sup>

Por fim, Ávila propõe que a solidariedade deva ser relegada a um segundo plano, porque a Constituição necessitaria de uma interpretação sistemática e que “uma série de limites à instituição de tributos que não podem ser simplesmente desacreditados pelo intérprete.”<sup>426</sup> Ou seja, Ávila sustenta que se deve construir uma interpretação sistemática que priorize os direitos de segurança jurídica em oposição aos direitos de solidariedade, princípios de igual hierarquia constitucional. Ocorre que não é necessário abrir mão dos direitos de primeira dimensão para efetivar os princípios da solidariedade, tais como a capacidade contributiva, progressividade, seletividade, preservação do mínimo existencial, extrafiscalidade e da igualdade material. Enfim, o autor realiza uma contraposição equivocada e que de fato não se materializa.

Obviamente, não se sustenta que seja legitimada a tributação sem o respeito aos princípios vinculados à segurança jurídica. Entretanto, a edição das normas tributárias e a construção do sistema tributário deve ter em vista o respeito aos princípios relacionados à solidariedade para que a tributação cumpra seu papel de redistribuição e concretização da igualdade material no contexto do Estado Democrático de Direito. E na elaboração dessas normas, o legislador deve respeitar aos princípios decorrentes da segurança jurídica, mas, ao mesmo tempo, concretizar os demais objetivos da ordem constitucional.

Essa situação parece não estar se verificando no cenário brasileiro, como será analisado no próximo capítulo, tendo em vista que a Constituição preconiza um sistema notadamente progressivo, mas, na prática, a carga tributária é regressiva, cobrada com o respeito a todos os

---

<sup>425</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 72.

<sup>426</sup> Ibid., p. 84.

princípios da segurança jurídica. Enfim, não basta o cumprimento da primeira dimensão de direitos para a construção da justiça tributária. Na mesma perspectiva, Cláudio Sacchetto afirma que a solidariedade

É, além disso, um *dever constitucional*: um parâmetro para a avaliação das leis ordinárias. A solidariedade é um princípio de valor constitucional. [...] A este propósito, sublinhe-se que a solidariedade se coloca como critério de avaliação primária para o legislador ao decidir se os interesses que irá regular devem ser entregues à autonomia privada ou a disciplina de natureza pública. [...]. Nestas escolhas, o legislador deve avaliar o impacto redistributivo e, portanto, também o solidarista. (grifo do autor).<sup>427</sup>

Por sua vez, Cristina Chulvi afirma que a relação tributária não é um enfrentamento em que se contrapõe o dever de contribuir ao sustento do gasto público aos interesses particulares do indivíduo. A tributação é um instrumento ineliminável do ordenamento jurídico das sociedades contemporâneas. O dever de contribuir para a coletividade é um interesse geral, é uma condição para vida em sociedade para que seja possível o regular funcionamento dos serviços estatais, especialmente porque a Administração Pública serve somente a interesses coletivos nos quais devem coincidir finalidades estatais e individuais.<sup>428</sup>

Citando a situação francesa, Emmanuel Chanel ressalta que somente com a noção de solidariedade nacional é que foi possível justificar a evolução do sistema fiscal francês desde o período do entre guerras. Isso exigiu que a doutrina elaborasse a noção de igualdade de sacrifício dos contribuintes na esfera tributária, lançando, assim, as bases dos princípios da igualdade material e da capacidade contributiva.<sup>429</sup>

Pode se afirmar, conforme esclarece Chulvi, que o princípio da solidariedade tem uma dimensão de peso que inspira o modo como o dever de contribuir é executado e a relação dos demais objetivos fundamentais do Estado Social e Democrático de Direito. É com base nela que o dever de contribuir com o sustento do gasto público se beneficia da noção de justiça, na medida em que os cidadãos sabem que são as suas contribuições que darão sustentação ao Estado e permitirão a disponibilização de serviços públicos. Em segundo lugar, o sentimento de justiça social também é alimentado pelo aumento da função redistributiva que se exige da

<sup>427</sup> SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 14.

<sup>428</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 80.

<sup>429</sup> CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 73.

tributação, gerando um sistema de cooperação social baseado na solidariedade.<sup>430</sup>

Dessa forma, percebe-se que a solidariedade exerce uma influência significativa no direito tributário, especialmente porque o “tributo é um dever fundamental”. Enfim, o tributo é estabelecido pela Constituição entre a clareira reservada entre a liberdade e declaração dos direitos fundamentais. Não se trata de mera obrigação imposta por lei, mas possui dimensão constitucional. Ricardo Lobo Torres esclarece que o dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas é obra do poder constituinte. Assim, para Torres a dimensão primordial da solidariedade consiste nos deveres, que no âmbito tributário encontra vasta aplicabilidade, especialmente no dever fundamental de pagar tributos, “um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal, ao lado dos de prestar serviço militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral.”<sup>431</sup>

Nessa esteira, Francesco Moschetti recorda que o “dever da república” de criar a igualdade material, consiste em impor deveres de solidariedade àqueles que mais tem, o que influencia decisivamente o conceito de capacidade contributiva, tanto do ponto de vista do benefício obtido quanto do ponto de vista da política redistributiva.<sup>432</sup>

Enfim, percebe-se que a solidariedade e a igualdade material estão interconectados, e no campo da tributação encontram vasto campo de aplicação. Nesse aspecto, o dever fundamental de pagar tributos merece ter alguns contornos traçados, especialmente a sua conexão com a cidadania, como se fará a seguir. Não obstante também são decorrentes da solidariedade os princípios da capacidade contributiva, progressividade, seletividade, preservação do mínimo existencial e extrafiscalidade, que auxiliam o Estado na construção da igualdade material, ou ao menos, auxiliam em diminuir a distância social e econômica entre os cidadãos.

### 3.5.1 Cidadania e o Dever Fundamental de Pagar Tributos

A construção do Estado Democrático de Direito, cujos objetivos consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária somente é possível mediante o emprego do Estado Fiscal, conforme visto anteriormente. Para tanto, assume relevância para a discussão traçar os contornos da cidadania e do dever fundamental de pagar tributos, na medida em que

---

<sup>430</sup> CHULVI, op. cit., p. 73.

<sup>431</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 178.

<sup>432</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 327.

este é corolário daquele. Assim, o fato de ser titular de cidadania de um Estado implica a titularidade de direitos e também dos deveres.

De fato, a cidadania contemporânea não pode ser reduzida à ideia de “direito a ter direitos”, na qual o cidadão protesta pela concessão máxima de direitos em seu favor, mas se recusa a contribuir com sua parcela para a coletividade,<sup>433</sup> especialmente quando o modelo estatal e a sociedade reclamam a diminuição do grande fosso existente entre as promessas constitucionais e a realidade social.

Nesse sentido, Casalta Nabais propõe um conceito de cidadania contemporâneo com três elementos, quando afirma:

A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o Estado), em geral vinculada à idéia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação.<sup>434</sup>

Com a definição contemporânea de cidadania, cumpre analisar o seu aspecto fiscal, dentro da perspectiva do Estado Democrático de Direito. Já foi estudado ao longo deste trabalho que o princípio do Estado Social ainda consiste num pilar fundamental do modelo estatal vigente. Também se afirma que a tributação é um instrumento indispensável à disposição do Estado para atender e dar cumprimento à imensa tarefa de concretizar direitos sociais e compatibilizá-los com direitos individuais, sem que isso implique uma contraposição de direitos fundamentais. Portanto, cumpre analisar o aspecto fiscal e social da cidadania, que se materializa no dever fundamental de pagar tributos.

Nesse aspecto, há de se concordar com Buffon quando afirma que “o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania”, na medida em que a sonegação desse dever imporá à sociedade a impossibilidade do Estado dar conta dos diversos direitos assegurados pela Constituição, notadamente os de segunda dimensão, que exigem atuação prestacional.<sup>435</sup>

Dessa forma, o Estado Democrático de Direito pressupõe uma cidadania fiscal que concilie dois pilares fundamentais. De um lado, o dever de todos suportarem o Estado, ou

<sup>433</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 100.

<sup>434</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 119.

<sup>435</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 100.

melhor, “que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da sua capacidade contributiva”. E, por outro lado, um Estado fiscal suportável, que consiste num sistema fiscal que observe os limites jurídicos-constitucionais. Ou seja, o preço da liberdade reside no fato de se submeter ao dever fundamental de pagar tributos.<sup>436</sup>

Outrossim, a cidadania também assume um caráter solidário, na medida em que a imposição tributária somente é viável no contexto do Estado nação, isto é, dentro de uma comunidade cujos membros comungam de um conjunto de valores e unidos por vínculos de nacionalidade, “o que leva a que cada um dos membros se sinta responsável pela sorte, pelo destino, dos demais, designadamente suportando financeiramente o Estado”. Na verdade, essa ideia entra em crise no contexto atual e põe em cheque a realização da solidariedade social, a cidadania e os próprios fundamentos do Estado.<sup>437</sup>

Nesse ponto, vale recordar a lição de Joseph Stiglitz, dando conta de que um sistema político e econômico que não entrega à maioria das pessoas melhores condições de vida não é sustentável a longo prazo. Ao final, a fé na democracia e na economia de mercado é erodida, e passa-se a questionar a legitimidade dos arranjos institucionais.<sup>438</sup> Por essa razão, mostra-se imprescindível promover esforços para implementar as promessas constitucionais.

Ademais, a cidadania requer que o Estado seja assunto de todos, tanto pela sua existência, quanto pela sua funcionalidade, pelo que se tem o dever de suportar financeiramente o estado e o direito de ter uma palavra sobre os tributos que se está disposto a pagar. Isso significa dizer que o debate sobre a tributação e a reforma fiscal é um direito-dever no qual todos devem ter uma opinião sobre os tributos e a (in)justiça fiscal, noção que não passa longe do senso comum. Como afirma Casalta Nabais, “os impostos constituem assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e de técnicos (economistas)”.<sup>439</sup>

Nesse aspecto, o dever fundamental de pagar tributos não permite que qualquer membro da comunidade se esquive da obrigação tributária ou até mesmo mantenha privilégios tributários sem assento constitucional. Ao mesmo tempo em que todos devem se submeter à tributação, a cidadania fiscal legitima todo e qualquer cidadão a exigir que todos contribuam

<sup>436</sup> NABAIS, op. cit., p. 134.

<sup>437</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 137.

<sup>438</sup> STIGLITZ, Joseph E. **The great divide: unequal societies and what we can do about them**. New York: W. W. Norton & Company, 2015. p. 299.

<sup>439</sup> NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável**. Coimbra: Almeida, 2005. p. 35.

mediante a tributação dentro de sua capacidade contributiva. Essa exigência pode se dar até mesmo a partir de impugnação administrativa e judicial de atos não-tributários, de isenções ou de benefícios fiscais a partir dos instrumentos processuais disponibilizados pela Constituição. Entre eles, cabe mencionar a Ação Popular, prevista no art. 5º, LXXII, da Constituição e regulamentada pela Lei nº 4.717/65, a Ação Civil Pública, nos termos da Lei nº 7.347/85, e a Ação Direta de Inconstitucionalidade, como instrumento do controle concentrado de constitucionalidade.<sup>440</sup>

É importante consignar que a temática dos deveres fundamentais foi relativamente esquecida e teve pouca relevância, tanto na doutrina quanto nos próprios textos constitucionais, especialmente quando é comparada ao desenvolvimento dos direitos fundamentais. Casalta Nabais credita esse descuido com os deveres fundamentais à elaboração das constituições contemporâneas após a queda de regimes totalitários ou autoritários, nos quais se teve a preocupação em afirmar direitos e evitar qualquer risco de que tais regimes pudessem ser instalados novamente sob o beneplácito da Constituição. Assim, as Constituições preocuparam-se quase que exclusivamente em afirmar direitos fundamentais e impor limites aos poderes constituídos, “deixando, por conseguinte, ao menos aparentemente, na sombra os deveres fundamentais”.<sup>441</sup>

Casalta Nabais também ressalta que, para a adequada compreensão dos deveres fundamentais, é necessário considerá-los como uma categoria jurídica autônoma, com características próprias, e não como meros limites aos direitos fundamentais ou reflexo dos poderes estatais. Isso porque consistem numa expressão direta dos valores e interesses comunitários insculpidos na Constituição, o que não afasta a possibilidade de os deveres fundamentais serem conexos ou correlatos a direitos fundamentais.<sup>442</sup> Canotilho também corrobora essa posição de autonomia estrutural dos deveres fundamentais, na medida em que “não se estabelece a correspectividade estrita entre direitos fundamentais e deveres fundamentais”. Em comentário à Constituição Portuguesa, o autor refere que o dever do voto corresponde ao direito a voto, havendo relação de correspondência entre o direito e o dever. Mas já com relação ao dever de pagar impostos, ao dever de recenseamento e de colaboração na administração eleitoral, dever de exploração da terra, dever de defesa da pátria e dever de prestar serviço militar não possuem correspondência a direitos fundamentais específicos.

---

<sup>440</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 103-104.

<sup>441</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 16-17.

<sup>442</sup> *Ibid.*, p. 35-37.

Assim, Canotilho afirma que entende “ser a assimetria entre direitos e deveres uma condição necessária de um ‘estado de liberdade’”.<sup>443</sup>

Outrossim, diferentemente dos direitos fundamentais, os deveres fundamentais obedecem à condição de tipicidade, ou seja, somente são considerados como deveres fundamentais aqueles previstos na Constituição, sendo que os demais deveres são meros deveres legais. Isso porque, em primeiro lugar, não existem deveres do homem preexistentes à formação do Estado e devem ser reconhecidos na Constituição deste. Em segundo lugar, a Constituição não permite ampliação interpretativa do catálogo dos deveres fundamentais, enquanto que há previsão expressa de possibilidade de reconhecimento de outros direitos fundamentais. Por fim, em terceiro lugar, o ordenamento jurídico tem como fundamento a prevalência da liberdade e dos direitos fundamentais frente aos poderes do Estado e demais valores que justificam os deveres fundamentais, característica que exclui a possibilidade de uma lista aberta de deveres fundamentais.<sup>444</sup>

Com relação à eficácia dos deveres fundamentais, Canotilho leciona que os deveres fundamentais dependem de previsão legal para criação organizacional, procedimental e processual para o adequado cumprimento dos deveres.<sup>445</sup> Ao contrário de uma certa gama de direitos fundamentais que prescindem de regulamentação legal, os deveres fundamentais somente são exigíveis mediante lei. O que não quer dizer que o Estado possa se abster de regular certa gama de deveres, especialmente o dever de pagar tributos, na medida em que desse dever é que decorrerá a possibilidade de cumprir os direitos fundamentais. Afinal, direitos custam dinheiro e muito!

No mesmo sentido, Cristina Chulvi sustenta que devem ser rechaçadas as teses que propõem a irrelevância jurídica das normas que se fundamentam em deveres constitucionais a serem elaboradas pela legislação infraconstitucional. A autora refere que, em geral, as normas constitucionais necessitam de atuação legislativa para concretizar a sua exigência e prever sanções para o seu descumprimento, e implicam um comando ao legislador para que este elabore as normas necessárias para complementar a estrutura normativa prevista pela Constituição.<sup>446</sup>

Com efeito, uma das principais características do Estado Social decorre de sua acepção

<sup>443</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 533.

<sup>444</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 40-41.

<sup>445</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 535.

<sup>446</sup> CHULVI, op. cit., p. 51-52.

finalística no sentido de que a justiça social deve ser alcançada pela legislação e atuação dos poderes públicos. A tarefa redistributiva do Estado não implica somente em liberdades, como os direitos sociais, mas também consiste numa nova dimensão da igualdade baseada no princípio redistributivo e na compensação com as quais se enriquece os direitos daqueles menos dotados e se limita os daqueles com superioridade natural, social e econômica. Tem-se como pressuposto de que não existe igualdade natural entre os cidadãos e que esta será construída artificialmente pelo ordenamento jurídico. Nessa tarefa redistributiva, os deveres constitucionais assumem uma tarefa fundamental porquanto com eles se submete os indivíduos a uma série de obrigações concretas para que contribuam com a responsabilidade de conformação social. Assim, o princípio do Estado Social dá suporte jurídico-constitucional para as regulamentações dos deveres sempre sob a ótica da solidariedade, e não somente a partir de uma ótica meramente individualista.<sup>447</sup>

Nesse aspecto, portanto, é que o dever fundamental de pagar tributos deve ser construído: como um dever fundamental, alicerçado sobre a solidariedade, e instrumental que seja útil na concretização dos objetivos fundamentais da república brasileira.

Portanto, o dever fundamental de pagar tributos está caracterizado na cidadania fiscal não englobando apenas o indivíduo, mas toda a coletividade, cabendo a todos cumprir seu dever para que o Estado consiga dar cumprimento às promessas de manutenção da liberdade, erradicação da pobreza, diminuição da desigualdade social, entre outros direitos.

Assim, é no princípio da solidariedade que se assenta o dever fundamental de pagar tributos e a cobrança de acordo com a capacidade contributiva do cidadão, sendo um direito/dever de contribuir de acordo com as suas possibilidades. Nesse sentido, Marciano Buffon afirma que “o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade”.<sup>448</sup>

Essa tarefa pode ser realizada mediante exercício do poder tributário a partir de duas frentes: a fiscalidade e a extrafiscalidade. Por meio do exercício da fiscalidade, a tributação busca a exigência de tributos de acordo com a capacidade contributiva do cidadão e, portanto, consiste num direito/dever. Por outro lado, a extrafiscalidade não objetiva apenas arrecadar recursos, mas induzir comportamentos econômicos mediante o estímulo e desestímulo de

---

<sup>447</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 56-57.

<sup>448</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 99.

condutas.<sup>449</sup> Em ambos os instrumentos, a ordem constitucional prestigia outros princípios que gravitam em torno destes para concretização de direitos, conforme se verá a seguir, sem antes ressaltar a importância da igualdade material no contexto do Estado Democrático de Direito.

### 3.5.2 Igualdade Material

Dando seguimento ao desenvolvimento da pesquisa em torno dos princípios constitucionais em matéria tributária, sob a perspectiva de sua relação com os direitos fundamentais, chega-se à análise da igualdade material ou substancial. Como já referido por ocasião do estudo da igualdade perante a lei, a concepção de igualdade material decorre dos direitos de segunda dimensão na medida em que o modelo de afirmação de igualdade perante a lei se exaure em vista das crescentes desigualdades advindas da realidade. Para dar conta das demandas sociais, exige-se um papel ativo do Estado para reduzir as desigualdades, razão pela qual a concepção de igualdade não se legitima mais somente com a igualdade formal, mas exige que se promova a igualdade de oportunidades.

No contexto normativo brasileiro, a igualdade material em matéria tributária possui um dispositivo específico, qual seja o art. 150, inciso II, da Constituição. Esse artigo dispõe que é vedado aos entes da república instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e veda qualquer distinção em razão da ocupação profissional, independentemente de denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Isso difere do que dispõe o *caput* do art. 5º. Este dispositivo esclarece que pode haver tratamento diferenciado para contribuintes em situações distintas.

Ernesto Valcárcel esclarece que “essa nova igualdade de que falam os textos constitucionais não é a igualdade formal que proclamava a Revolução Francesa”. Essa igualdade vai além da noção de igualdade perante a lei, na medida em que procura estabelecer a igualdade entre os homens, a igualdade de fato. O autor faz duas observações sobre o tema: em primeiro lugar, refere que a igualdade material não é um fim em si mesma, mas possui um caráter instrumental porquanto deve ser utilizada para alcançar objetivos superiores propostos pela Constituição. Se a igualdade perante a lei já era assegurada, agora almeja-se a igualdade efetiva e de fato, de acordo com objetivos indicados. Por outro lado, essa igualdade não é uma igualdade matemática, mas possui apreciação subjetiva.<sup>450</sup>

---

<sup>449</sup> Ibid., p. 98.

<sup>450</sup> VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 260.

Obviamente, não se dispensa completamente a igualdade perante a lei, mas a lei deverá ter como objetivo concretizar a igualdade material. O ordenamento jurídico exige uma igualdade material definida por lei, no qual “trata-se por ‘igual o que é igual e desigualmente o que é desigual’”. Ao contrário da lógica formal, que propunha uma identidade de direitos, a igualdade material pressupõe diferenciação. Trata-se de uma desigualdade entre diversas pessoas e coisas.<sup>451</sup>

Com efeito, a igualdade material constitui uma evolução do princípio da igualdade, na medida em que essa nova dimensão da igualdade vem complementar a igualdade perante a lei. Ambas devem ser conjugadas para dar pleno cumprimento aos direitos fundamentais. Enquanto que a igualdade formal consiste no dever de aplicar o direito igualmente a todos os cidadãos, a igualdade material dispõe que o direito deve também atuar com medidas desiguais, “não arbitrarias, para corrigir as situações de discriminação, e produzir assim a busca da igualdade de fato.”<sup>452</sup>

Dessa forma, fica evidente que ambas as concepções de igualdade estão fundamentadas em diferentes dimensões de direitos fundamentais, conforme se sustenta nesta pesquisa. Enquanto que a igualdade perante a lei, possui um caráter mais formal, a fim de regular a igualdade dos direitos positivados, a igualdade material pressupõe uma atividade estatal voltada à correção das desigualdades, visão que é notadamente vinculada aos direitos de segunda dimensão.

Ricardo Lobo Torres credita essa profunda transformação na concepção de igualdade ao predomínio da social democracia e dos socialismos de diversas matizes que emergiram dos movimentos sociais do início do século XX, especialmente com as Constituições de Weimar e a do México, com o simbolismo desses marcos históricos.<sup>453</sup>

Nesse contexto, Casalta Nabais esclarece que o princípio da igualdade passou por uma profunda modificação com a passagem do Estado Liberal para o Estado Social. O entendimento que prevalecia nas constituições liberais limitava-se a reconhecer a igualdade perante a lei, ou formal. Isso porque se ignorava a distinção de igualdade formal/material, na medida em que a lei era concebida como um ato da vontade geral, e porque a dogmática da época vislumbrava a natureza meramente programática das normas. Assim, o legislador, se submetida ao princípio

<sup>451</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 428.

<sup>452</sup> VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 261.

<sup>453</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 247.

da igualdade, deve simplesmente observar o requisito da lei para imposição tributária.<sup>454</sup>

Portanto, há de se concordar com Canotilho quando afirma que a igualdade não decorre apenas do Estado de Direito, mas também do Estado Social. Mesmo que existam problemas decorrentes das diferenças entre a igualdade formal e a material, especialmente ligados ao âmbito econômico e político, o princípio da igualdade deve ser considerado um princípio de justiça social, razão pela qual Canotilho afirma que “assume relevo enquanto princípio de igualdade de oportunidades (*Equality of opportunity*) e de condições reais de vida.”<sup>455</sup>

Nesse sentido, a igualdade mantém duas conexões importantes. Por um lado, fundamenta a política de justiça social que se dá mediante concretização dos direitos econômicos sociais e culturais impostos pela Constituição. Por outro lado, a igualdade é inerente à ideia de igual dignidade social ou dignidade da pessoa humana, que funciona como um princípio constitucional que impõe o dever de compensação das desigualdades de oportunidades, bem como impõe sanções a violação da igualdade por comportamentos omissivos, que configuram inconstitucionalidade por omissão. Assim, a igualdade não se resume a um fundamento antropológico-axiológico contra discriminações objetivas e subjetivas, mas vai além disso: ela tem o condão de influenciar toda a atividade estatal, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.<sup>456</sup> Esse é um aspecto fundamental do Estado Democrático de Direito, especialmente porque esse modelo estatal nasce comprometido com a realização dos direitos substanciais para viabilizar a igualdade de oportunidades.

Por sua vez, Joseph Stiglitz ressalta que a desigualdade é uma questão de escolha, na medida em que pode ser amenizada pelas políticas adequadas. O autor comenta a situação norte-americana, que apresenta um crescimento considerável da desigualdade tanto econômica quanto política. Os dois âmbitos da desigualdade se retroalimentam, criando um círculo vicioso, na medida em que a desigualdade econômica reforça a desigualdade política, que simplesmente reforça a desigualdade econômica e assim por diante. Assim, os menos favorecidos perdem cada vez mais a possibilidade de influenciar as decisões políticas. Para o autor, a desigualdade não é um resultado inexorável da economia de mercado, mas é reforçada pelas políticas públicas e pelos próprios políticos que, em nome da livre economia de mercado, desprezam os efeitos da desigualdade.<sup>457</sup>

<sup>454</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 437.

<sup>455</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 430.

<sup>456</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 430-431.

<sup>457</sup> STIGLITZ, Joseph E. **The great divide: unequal societies and what we can do about them**. New York: W. W. Norton & Company, 2015. p. 72-73.

Nesse diapasão, Casalta Nabais ressalta que, diferentemente da concepção liberal, a igualdade material vincula o legislador de duas formas. De um lado, não permite que sejam feitas discriminações arbitrárias ou sem qualquer fundamento material ou racional, que consiste na “igualdade *na lei*”. Por outro lado, obriga o legislador a fazer discriminações que, apesar de consistirem em tratamento desigual, tenham condições de estabelecer “um mínimo de igualdade como ponto de partida, ou igualdade de oportunidades ou de chances”. Melhor dizendo, são medidas que permitem que se satisfaçam necessidades primárias dos indivíduos, tais como alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social e educação.<sup>458</sup>

Com efeito, o desafio do Estado Democrático de Direito é promover a igualdade material e não somente a formal, reduzindo as diferenças entre cidadãos e garantido a integração política, econômica, social e cultural. Nessa tarefa, a tributação é um elemento imprescindível para realização da redistribuição.<sup>459</sup>

O Estado Democrático de Direito não busca promover o igualitarismo ou uma igualdade matemática, na medida em que ele pode conviver com certas desigualdades, desde que não sejam arbitrárias. O próprio texto constitucional brasileiro é extremamente honesto nesse sentido, porquanto afirma que um dos objetivos fundamentais da república é “erradicar a pobreza e a marginalização e *reduzir* as desigualdades sociais e regionais”, nos termos do inciso II do artigo 3º. Não se tolera a pobreza e a marginalização até porque são atentatórios à dignidade da pessoa humana, mas se admite desigualdades e tratamentos desiguais que não constituam violação a outros fundamentos constitucionais.

No contexto tributário, o princípio da igualdade pressupõe que a distribuição da carga tributária seja realizada igualmente entre os cidadãos. Não obstante, essa igualdade não poderá ser meramente aritmética, mas depende de um critério válido que permita classificar adequadamente e de forma justa as situações individuais frente aos tributos e à capacidade de suportar o ônus tributário. De fato, no campo tributário a verdadeira igualdade exige um tratamento desigual para situações distintas. Nesse sentido, o critério que melhor define as situações individuais em matéria tributária é o princípio da capacidade contributiva.<sup>460</sup> Esse princípio gravita em torno tanto da igualdade quanto da solidariedade, como se verá na análise mais detida a ser realizada mais adiante.

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva se alicerça sobre o princípio da

<sup>458</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 435-436.

<sup>459</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 89.

<sup>460</sup> *Ibid.*, p. 190-191.

igualdade e, ao mesmo tempo, é a condição para concretização do princípio da igualdade, consoante a lição de Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos:

Portanto, o princípio da igualdade concretiza-se na seara tributária por meio do princípio da capacidade contributiva, pois, ao mesmo tempo, tratará igualmente quem possui igual capacidade contributiva, e desigualmente aqueles que estiverem com desigual capacidade econômica. Expresso de outra forma, no campo tributário, o princípio da igualdade concretiza-se quanto, efetivamente, implementado o princípio da capacidade contributiva.<sup>461</sup>

Nesse sentido, Casalta Nabais assevera que a capacidade contributiva concretiza a igualdade tanto horizontal quanto vertical. Ocorre que a capacidade contributiva significa dizer que as pessoas serão tributadas de acordo com a respectiva capacidade de contribuir. Assim, de um lado, aqueles que não possuem qualquer capacidade contributiva ficam excluídos do campo de incidência. Por outro lado, os contribuintes com a mesma capacidade contributiva pagarão o mesmo imposto, perfazendo a igualdade horizontal, enquanto que os contribuintes com diferentes capacidades contributivas pagarão impostos diferentes, tanto no aspecto qualitativo, quanto no quantitativo, atendendo à igualdade vertical.<sup>462</sup>

Portanto, o Estado Democrático de Direito impõe a construção da igualdade material. No campo tributário, a atuação estatal somente será legítima se visar à concretização da igualdade material, porquanto foi esse novo modelo estatal instituído pela Constituição de 1988. Para tanto, será necessário utilizar todos os meios disponíveis para concretização da vontade constitucional de forma adequada, o que não se vislumbra até o momento. Isso porque “esses meios continuam sendo pensados de acordo com a anacrônica concepção do Estado Liberal, outrora vigente.”<sup>463</sup> Consoante Buffon:

A igualdade material, enfim, deve ser vislumbrada como um caminho atual, real e factível para concretização/efetivação do Estado Democrático de Direito e, por consequência, do princípio basilar que o sustenta: dignidade da pessoa humana. Esse novo caminho pode e deve ser construído a partir da utilização de conhecidos instrumentos, tais como, uma adequada interpretação da capacidade contributiva e a utilização da extrafiscalidade como meio de concretização dos direitos fundamentais.<sup>464</sup>

Enfim, é preciso analisar a igualdade a partir do paradigma do Estado Democrático de Direito e suspender os pré-juízos ao promover a interpretação da Constituição para que esta

<sup>461</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 155.

<sup>462</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 443.

<sup>463</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 115-116.

<sup>464</sup> *Ibid.*, p. 116.

diga algo ao intérprete. Caso contrário, a Constituição permanecerá sendo interpretada a luz de um paradigma que já não vigora mais e não atende as necessidades de uma sociedade complexa e desigual, o que poderá abalar a coesão social e destruir o liame social que forma uma nação.

### 3.5.3 Princípio da Capacidade Contributiva

A partir do que já foi discutido até aqui, pode-se perceber a importância central que o princípio da capacidade contributiva assume no paradigma do Estado Democrático de Direito. Esse princípio está muito bem amarrado com os pilares fundamentais desse modelo estatal e não pode ter a sua aplicação prática sonogada por interpretações literais, arraigadas em paradigmas ultrapassados. Para a adequada compreensão desse princípio, é necessário realizar uma leitura hermeneuticamente adequada e compatível com a tradição legada pelo Estado Democrático de Direito. Assim, é preciso levar em consideração a diferença ontológica entre ente/texto e ser/norma, proposta pela Crítica Hermenêutica do Direito, e suspender pré-juízos inautênticos, para que a compreensão da capacidade contributiva reflita o paradigma constitucional ora vigente em sua integridade.

A positivação do princípio da capacidade contributiva ao longo da história é bastante rica. No Brasil foi prevista no art. 202 da Constituição de 1946 e no art. 145, §1º, da Constituição de 1988 atualmente vigentes. Na Espanha está prevista no art. 31.1. da Constituição de 1978. Na Itália, está positivado no art. 53. Mas não são todos os países que positivam esse princípio no texto constitucional, o que não impede que ele seja lido a partir do paradigma estatal. É o que acontece na Alemanha, onde, apesar de não estar positivado, a doutrina e a Corte Constitucional aplicam o princípio como decorrência lógica da igualdade e da cláusula do Estado Social.<sup>465</sup>

No contexto normativo brasileiro, a Constituição positiva o princípio da capacidade contributiva no art. 145, §1º, nos seguintes termos:

§1.º 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.

Como se verá logo adiante, a leitura desse dispositivo merece uma filtragem

---

<sup>465</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 301-302.

hermenêutica de acordo com o novo paradigma estatal com o condão de superar a análise meramente literal.

Enfim, com relação à capacidade contributiva, a doutrina contemporânea vem discutindo o fundamento do princípio da capacidade contributiva, sendo que existem propostas que advogam sua submissão ao princípio da solidariedade e outras em favor da igualdade material.

Francesco Moschetti, ao comentar a Constituição italiana, refere que “solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade”, sendo a capacidade contributiva o principal critério de justiça para criação e repartição dos tributos. Assim, o autor esclarece que a Constituição italiana reconhece expressamente a capacidade contributiva com valor autônomo, sem ser absorvido pelo princípio da igualdade.<sup>466</sup>

No mesmo sentido, Cristina Chulvi reconhece a ligação umbilical da capacidade contributiva com a solidariedade, sendo que a interpretação daquela deve ter em vista a realização da solidariedade, especialmente porque é o fundamento do dever de tributar e define o Estado Social e Democrático de Direito.<sup>467</sup>

Por outro lado, Casalta Nabais propõe a vinculação indissociável da capacidade contributiva ao princípio da igualdade, uma vez que a capacidade contributiva é o critério de comparação que mede a igualdade na tributação. Isso porque, afirma o autor, a capacidade contributiva concretiza a igualdade horizontal ao tributar igualmente os contribuintes com capacidades contributivas semelhantes, e, por outro lado, materializa a igualdade vertical ao tributar de forma distinta contribuintes com capacidades contributivas diferentes.<sup>468</sup>

Já Ricardo Lobo Torres entende que a capacidade contributiva somente pode ser obtida pela intermediação de princípios legitimadores como da igualdade, ponderação e razoabilidade, bem como merece vir acompanhada de uma reflexão sobre o fundamento ético e jurídico, o impacto em face das limitações ao poder de tributar e os critérios de mensuração da riqueza, o que para o autor, “leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva.”<sup>469</sup>

Contudo, a partir da leitura da capacidade contributiva enquanto princípio que gravita em torno dos direitos fundamentais de segunda dimensão e da opção pela Crítica Hermenêutica

<sup>466</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 284-285.

<sup>467</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 162.

<sup>468</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 443-444.

<sup>469</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 304.

do Direito, pode-se perceber que a proposta de Torres está vinculada a uma tradição que procura fazer prevalecer os direitos fundamentais de primeira dimensão em face dos de segunda. Assim, está por colocar a capacidade contributiva em relação de dependência em face daqueles direitos, fazendo prevalecer uma visão muito mais vinculada ao Estado Liberal do que a proposta do Estado Social e Democrático de Direito. Todavia, a proposta desenvolvida neste trabalho aponta que, para construção e aperfeiçoamento das liberdades de primeira dimensão, é necessário solidificar os direitos das demais dimensões, em termos semelhantes com os propostos por Amartya Sen. Outrossim, a construção do sentido da capacidade contributiva deve ser iluminada pelo paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito no qual se exige atuação estatal para cumprir as promessas da modernidade, tão songadas em *terrae brasilis*.

Com efeito, nesse debate sobre a vinculação da capacidade contributiva à igualdade ou à solidariedade, é importante retomar a lição de Dworkin quando afirma que os princípios possuem uma força gravitacional, ou uma dimensão de peso e importância na construção da compreensão das normas jurídicas. Ocorre que a compreensão adequada da capacidade contributiva pressupõe que esta seja acompanhada de toda carga principiológica que carregam os direitos fundamentais, sendo que, em determinadas circunstâncias, um aspecto do princípio terá maior peso ou influência, em relação ao outro. Assim, diante de um caso concreto poder-se-á vislumbrar uma influência maior da igualdade em detrimento da solidariedade, e vice-versa. Mas isso não afasta a força gravitacional que ambos os princípios exercem para construção de sentido da capacidade contributiva.

Comentando as disposições da Constituição italiana, Enrico de Mita afirma que a capacidade contributiva “exprime uma exigência de justiça fiscal”, que deve ser harmonizada com os demais princípios constitucionais. Por estar vinculado ao princípio da solidariedade, no sentido de “cooperação altruística para fins coletivos”, a capacidade contributiva deve ser harmonizada com outros preceitos constitucionais para a realização do mesmo bem: a utilidade social. Assim, para o autor, na perspectiva italiana, devem ser observados preceitos como o “progresso material ou espiritual da sociedade”, como também função social da propriedade. O autor sustenta que o dever tributário pode ser considerado um dever de solidariedade econômica que auxilia diretamente na formação do bem-estar econômico da sociedade e, indiretamente, no campo social e político.<sup>470</sup>

Nessa esteira, Franco Gallo destaca que a capacidade contributiva é importante para a promoção de fins de justiça redistributiva. Acontece que a capacidade contributiva não é

---

<sup>470</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 229.

somente um critério para divisão dos custos públicos entre os cidadãos a partir de elementos de equidade e de razoabilidade, mas necessita da observância da influência da solidariedade que modifica o seu elemento estrutural. Por essa razão, o autor afirma que a “capacidade contributiva pode ser definida como a capacidade econômica de solidariedade”, na medida que tem a condição de promover a justiça redistributiva, assim como o princípio da progressividade.<sup>471</sup> Nesse sentido, Buffon e Matos afirmam que:

A observância do princípio da capacidade contributiva corresponde a uma condição de possibilidade de reconhecimento – num plano concreto - que a promessa de construção de um Estado Democrático de Direito representa um passo factível e não uma mera utopia ideológica, uma vez que, entre os objetivos fundamentais expressos na Constituição, constam a construção de uma ordem justa e solidária, a justiça fiscal deve ser [...] Justiça Redistributiva, a qual visa a reduzir as desigualdades de ganhos pela redistribuição de riquezas, via tributos, segundo os critérios da capacidade contributiva.<sup>472</sup>

Conforme afirma Michel Bouvier, a justiça redistributiva na tributação busca associar justiça fiscal com justiça social. Seu objetivo é realizar uma redistribuição da riqueza por meio dos tributos, para reduzir as desigualdades de renda. Para tanto, os tributos devem ser progressivos, personalizados e levar em consideração a capacidade contributiva do contribuinte.<sup>473</sup> No mesmo sentido, Moschetti afirma que “estritamente unida se acha a eleição do princípio de capacidade contributiva como principal critério de justiça na criação e repartição dos tributos.”<sup>474</sup>

Não obstante, não se está sustentando que o princípio da capacidade contributiva tenha condições de dar respostas adequadas a todos os problemas oriundos do fenômeno tributário. Por tal razão, Valcárcel afirma que “não se pode considerar o princípio da capacidade contributiva como critério exclusivo da justiça do tributo.” Para o autor, a relação exclusiva entre justiça tributária e a capacidade contributiva decorre de um momento em que os tributos eram utilizados como um instrumento jurídico voltado unicamente para angariar recursos à fazenda pública para o financiamento das despesas estatais. Por isso, a capacidade contributiva

<sup>471</sup> GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 134.

<sup>472</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 149.

<sup>473</sup> BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 186.

<sup>474</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 284.

era vista somente como critério de medida de diversas obrigações tributárias. Essa situação, enfim, contrastava com a finalidade extrafiscal dos tributos, que acabavam desvirtuando o tributo.<sup>475</sup> Todavia, conforme já foi sustentado ao longo do trabalho, a capacidade contributiva, apesar de fundamental, não é o único instrumento jurídico capaz de concretizar as promessas da modernidade incumbidas ao Estado no âmbito tributário, que começa pelos princípios vinculados à segurança jurídica e aos que serão analisados mais adiante, como a progressividade, a seletividade, a preservação no mínimo existencial e a extrafiscalidade.

Enfim, no que consiste o princípio da capacidade contributiva? O princípio da capacidade contributiva pretende que a carga tributária seja distribuída entre os cidadãos de acordo com a capacidade que cada um tem em arcar com a tributação. Conforme afirma Buffon: “ônus tributário será tanto maior quanto maior for sua capacidade de arcar com tal ônus e, ao contrário, será tanto menor, ou até mesmo inexistente, quanto menor, ou nula, for tal capacidade”.<sup>476</sup>

Por sua vez, para Moschetti, a interpretação da capacidade contributiva não deve ser analisada isoladamente, mas de acordo com os objetivos da constituição italiana, o que, para o autor, resulta na enumeração dos seguintes requisitos para capacidade contributiva:

A elaboração do conceito constitucional de capacidade contributiva requer, portanto, *in primis* a interpretação do artigo 53 segundo critérios literais, lógicos, históricos (sem ignorar as contribuições da ciência das finanças), mas também precisa que o artigo 53 se vincule ao artigo 2º e a outras disposições que indicam os valores assumidos pela Constituição. Esta complexa valoração leva em síntese aos seguintes resultados: a) o artigo 53 quer fixar um critério de justiça em matéria tributária; b) dito critério é distinto do princípio da igualdade e dos cânones formais da mera racionalidade e coerência das eleições legislativas (constitui *interpretação revogada* reduzir o artigo 53 a mera aplicação do princípio da igualdade); c) tal critério pressupõe, como condição necessária e não suficiente, a capacidade econômica do sujeito; d) a capacidade econômica deve ser superior a um certo mínimo e ser considerada idônea para concorrer aos gastos públicos respectivos à eleição de valores enunciados na Carta constitucional; e) crescente a capacidade econômica pode haver diversidade de capacidade contributiva, em torno à qualificação constitucional da capacidade econômica. (grifo do autor).<sup>477</sup>

Portanto, a capacidade contributiva é a aptidão que os cidadãos possuem para concorrer na carga tributária decorrente da manifestação de riqueza econômica. Desse princípio, extraem-

<sup>475</sup> VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 257-258.

<sup>476</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 176-177.

<sup>477</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 305-306.

se dois efeitos: um positivo e outro negativo. O primeiro aspecto diz respeito à necessidade de que a tributação deva incidir sobre a efetiva manifestação de riqueza. Ou melhor, o aspecto positivo considera imprescindível para a exação tributária a existência do substrato econômico ou a riqueza sobre a qual decairá a tributação. Já o efeito negativo consiste na impossibilidade de exigir a tributação quando inexistir capacidade contributiva para tanto.<sup>478</sup>

Destarte, o princípio da capacidade contributiva também protege o mínimo existencial. Isso porque, conforme afirmam Tipke e Yamashita, “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial, não há capacidade contributiva”. O que consiste também como corolário da dignidade humana e do princípio do Estado Social. Nesse aspecto, a capacidade contributiva dá sustentação a ambos os princípios.<sup>479</sup>

Por seu turno, Ricardo Lobo Torres leciona que a capacidade contributiva direciona sua eficácia em face do legislador, impedindo este de contrariar seus objetivos. Dessa forma, não poderão ser objeto de lei a criação de impostos: a) que atribuam maior ônus a quem tenha menor capacidade contributiva em relação a outro com maior capacidade contributiva; b) cuja incidência recaia sobre bens destituídos de importância econômica; c) que “invertam a progressividade ou a seletividade revista na Constituição, fazendo incidir regressivamente o IR sobre os rendimentos ou estabelecendo maiores alíquotas sobre os bens de consumo popular sujeitos ao IPI.”<sup>480</sup>

Não obstante, a análise da capacidade contributiva também exige a verificação dos efeitos do sistema tributário como um todo sobre o patrimônio e a renda do cidadão a fim de que cumpra o seu papel, consoante esclarece Mita:

O princípio da capacidade contributiva está destinado a operar em todo o âmbito do sistema e no âmbito particular da hipótese de incidência tributária. Assim, a soma de todos os vários tributos previstos pelo ordenamento (diretos e indiretos, fiscais e parafiscais, etc.) determinará, no conjunto, a concreta carga tributária incidente nas situações singulares (abrangentes) de capacidade contributiva.<sup>481</sup>

Com efeito, essas premissas mereceriam maior atenção do legislador brasileiro, como se verá no próximo capítulo, notadamente porque a composição da carga tributária brasileira revela que o sistema tributário, como um todo, não logra êxito em concretizar a capacidade

<sup>478</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 158.

<sup>479</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 34.

<sup>480</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 323.

<sup>481</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 228.

contributiva e não colabora com a redistribuição de renda. Na verdade, trata-se de um sistema regressivo de fato num cenário constitucional que privilegia a capacidade contributiva e a progressividade do sistema. Nesse sentido, Buffon denuncia que a tributação nacional promove uma verdadeira redistribuição de renda às avessas, porquanto “a parcela da população com menor capacidade contributiva, além de não lhe serem garantidos minimamente os direitos sociais, arca com parcela significativa e insuportável da carga tributária”.<sup>482</sup>

Pode-se perceber, portanto, que a capacidade contributiva melhor se coaduna com aquilo que os economistas chamaram de Teoria do Sacrifício Igual. Essa teoria se baseia na premissa de que a utilidade marginal forma uma curva decrescente com relação aos recursos econômicos que se agregam ao patrimônio e a renda do indivíduo. Exemplificando: na hipótese de dois indivíduos, em que o primeiro obtém a renda de R\$ 2 mil mensais, enquanto que o outro aufera a renda mensal de R\$ 20 mil, recolham o mesmo valor a título de imposto de renda (R\$ 200,00 por mês, por exemplo). Nesse caso, o primeiro terá maiores dificuldades em recolher o valor em comparação ao segundo, porquanto o pagamento demanda um sacrifício maior para ele. Essa teoria demonstra a inviabilidade e a injustiça da tributação fixa, e justificou inicialmente a tributação proporcional. Contudo, o paradigma do Estado Social, apoiado na solidariedade e na igualdade construiu o consenso em torno da progressividade da tributação como critério de justiça para materializar a capacidade contributiva.<sup>483</sup> A teoria do sacrifício foi elaborada de forma clara pela primeira vez por Stuart Mill e foi predominante no período do Estado Social na Ciência das Finanças.<sup>484</sup>

Não obstante, os princípios de segunda dimensão se inter-relacionam, na medida em que circundam o mesmo centro gravitacional em torno da solidariedade. Por essa razão, a definição de um acaba estendendo-se a outro, como no exemplo acima, onde se relaciona a progressividade com a capacidade contributiva, que, por sua vez se retrorrelacionam com os demais princípios, conforme afirma Chulvi:

Respecto a los principios con que se conecta el principio de capacidad económica destaca el de progresividad. A su vez, la progresividad tributaria guarda una estrecha relación con otros principios constitucionales en los que se apoya: en el principio de

<sup>482</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 67.

<sup>483</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 155-156.

<sup>484</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários. p. 305.

igualdad material, en el de capacidade económica e igualdad tributaria o en los de distribución justa y equitativa de la renta y la riqueza.<sup>485</sup>

Nesse aspecto, Luciano Amaro ressalta a aproximação da capacidade contributiva com outros princípios sob diferentes ângulos, tais como a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade. A personalização, que deverá ser buscada pelo legislador “sempre que possível”, consiste na “adequação do gravame fiscal às condições pessoais do contribuinte”. Notadamente, a legislação não deverá prever o imposto a cada um individualmente, mas conter a estrutura de aplicação concreta no tributo com as características dos indivíduos de cada grupo.<sup>486</sup>

Já com relação à seletividade, a capacidade contributiva se relaciona no sentido de buscar a implementação da justiça fiscal. Ocorre que a seletividade, aplicada em função da essencialidade dos bens, tem o objetivo de atenuar os efeitos da regressividade que caracteriza os impostos indiretos.<sup>487</sup> Então, reduzir as alíquotas dos produtos essenciais ou de primeira necessidade é medida de justiça fiscal, na medida em que são bens consumidos por todos, e sua tributação implicará na sujeição de quem não possui capacidade contributiva à tributação ou até mesmo comprometer a preservação do mínimo existencial.

Portanto, como afirma Misabel Derzi, “a capacidade contributiva é, de fato, a espinha dorsal da Justiça Tributária. É o critério de comparação que inspira, em substância, o princípio da igualdade, mas não é o único, sendo em muitos casos substituído por outros.”<sup>488</sup>

Obviamente, isso demonstra que todos os princípios possuem um elemento comum que, além da solidariedade, consistem no objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito concretizar os direitos fundamentais das diversas dimensões reconhecidas ao longo da história.

Enfim, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva é corolário da justiça fiscal, porquanto determina que a repartição da carga tributária seja realizada de acordo com a possibilidade de cada indivíduo de suportá-la. Como afirma Buffon, “por isso mesmo, o conteúdo e o significado do princípio parecem algo bastante simples de se compreender,”<sup>489</sup> não fosse a interpretação centrada na literalidade do §1º do art. 145 da Constituição, aliada à doutrina vinculada ao paradigma metafísico que não permite que o fenômeno se manifeste em

<sup>485</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 161.

<sup>486</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 140.

<sup>487</sup> *Ibid.*, p. 142.

<sup>488</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 233.

<sup>489</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 178.

sua plenitude, comprovando, assim, a baixa constitucionalidade<sup>490</sup> pós 1988, existente no senso comum teórico dos juristas brasileiros.

A Crítica Hermenêutica do Direito demonstra a impossibilidade e a incompatibilidade da interpretação por métodos ou até mesmo a mera interpretação literal das expressões contidas no §1º do art. 145 da Constituição. Nesse sentido, mostra-se inadequado compreender a capacidade contributiva unicamente a partir das expressões “sempre que possível”, “impostos” e “pessoais”. Nesse sentido, Buffon afirma que “isso implicaria reduzir o processo interpretativo à mera tradução (do “juridiquez” para o “português”) dos termos contido no texto.”<sup>491</sup>

Ocorre que a redação do dispositivo pode dar sustentação a uma compreensão meramente literal de que a capacidade contributiva seria uma faculdade e não de observância obrigatória por conta do emprego da expressão “sempre que possível”. Já a utilização do termo “impostos” poderá conduzir a uma desavisada interpretação de que a capacidade contributiva não se aplica às demais espécies tributárias que compõe o sistema tributário. Outrossim, o termo “pessoais” pode dar sustentação à argumentação de que a constituição teria optado por distinguir os impostos cuja incidência se daria sobre o aspecto pessoal ou real. Essa tese prosperou no Supremo Tribunal Federal e deu causa à súmula nº 668, no qual se sustenta a impossibilidade de alíquotas progressivas no IPTU antes da Emenda Constitucional nº 29/2000.

Com efeito, o Estado Democrático de Direito exige um salto paradigmático na forma de conceber o Estado e o próprio Direito. Exige-se uma compreensão do texto que reflita o “DNA constitucional” (Streck), o que implica, necessariamente, o sepultamento de teses metafísicas decorrentes de interpretações consubstanciadas em uma tradição inautêntica carregada de uma pré-compreensão equivocada do texto constitucional. Nesse aspecto, a Crítica Hermenêutica do Direito contribui decisivamente para a adequada construção do sentido da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro.

Como já examinado anteriormente, em tempos de constitucionalismo contemporâneo, não se pode desprezar a força normativa da Constituição em sua plenitude e nem deixar de lançar as bases estatais para efetivação da Constituição. Dessa forma, a concretização da

---

<sup>490</sup> Para Streck: a “‘baixa constitucionalidade’ [...] decorre da não recepção dos novos paradigmas jurídico-constitucionais, bem como da falta de compreensão acerca da evolução da Teoria do Estado (condição de possibilidade para a Teoria da Constituição). *Baixa constitucionalidade* significa *baixa compreensão*, que ocorre porque a doutrina e a jurisprudência continuam assentadas nos postulados da hermenêutica clássica, de cunho reprodutivo.” STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica em crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 393.

<sup>491</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 170.

Constituição depende de uma Teoria do Estado adequada para essa finalidade, razão pela qual a emergência do Estado Democrático de Direito deve estar imbuída da vontade de concretização da Constituição.

A Crítica Hermenêutica do Direito disponibiliza o ferramental preciso para uma adequada compreensão do fenômeno da capacidade contributiva na Estado Democrático de Direito. A partir de noções como diferença ontológica entre ente/texto e ser/norma, pré-compreensão, tradição, distinção (mas não cisão) entre princípios e regras, que poderá ser construído o sentido da capacidade contributiva perseguido constitucionalmente.

Promover a interpretação da capacidade contributiva apenas pela leitura do §1º do art. 145 da Constituição é ignorar a diferença ontológica e cair no fosso da metafísica, visto que acaba por se equiparar texto e norma, da mesma forma que a metafísica pensava o ser somente a partir do ente. Como leciona Streck, a metafísica pensava o ser tão somente a partir do ente, o que equiparava ser e ente, entificando o ser.<sup>492</sup> Esse é o salto que a matriz hermenêutica proporciona porquanto esclarece que existe uma distinção entre o texto e a norma, sendo ela fruto da interpretação sempre decorrente de uma construção de sentido do texto. Assim, entre texto e norma existe uma diferença, a diferença ontológica; mas, ao mesmo tempo, são inseparáveis.

A compreensão, por sua vez, sempre será um ato de construção de sentido decorrente de uma fusão de horizontes num processo de constante formação pela colocação à prova dos pré-juízos ou preconceitos do intérprete. Ou seja, a compreensão se dá na circularidade hermenêutica, onde cabe ao intérprete promover a constante suspensão de seus conhecimentos prévios para que o fenômeno se mostre em sua plenitude. Somente assim, será possível permitir que o texto diga algo ao intérprete, de modo que a Constituição mostre ao intérprete o que significa a capacidade contributiva em sua plenitude. Nesse sentido, Buffon e Matos esclarecem que:

Portanto, a interpretação deixa de ser uma mera reprodução do sentido preexistente e passa a ser uma constante construção de sentido. Esse processo de compreensão/interpretação, ocorre sempre a partir de uma fusão de horizontes presumivelmente dados por si mesmos, eis que o horizonte do presente está num processo constante de formação, pois constantemente o homem está obrigado a colocar à prova seus preconceitos. Parte dessa prova é o encontro com o passado e a compreensão da tradição na qual está inserido, uma vez que o

---

<sup>492</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 223.

horizonte do presente não se forma à margem do passado, nem mesmo existe um horizonte do presente por si mesmo.<sup>493</sup>

Ademais, a distinção entre princípios e regras revela que o §1º do artigo 145 da Constituição é uma regra. E como tal está condicionada à fundamentação dos princípios que lhe dão suporte, notadamente, como já examinado anteriormente, não há que se falar em conflito entre regra e princípio. Todavia, o sentido da regra somente é construído validamente quando se fundamentar no princípio que lhe dá suporte.<sup>494</sup> Nesse aspecto, é importante recordar a lição de Dworkin analisada anteriormente no sentido de que cabe ao intérprete buscar a melhor interpretação que, da melhor forma, reflita a moralidade política da comunidade, ou o direito como integridade e completude. Ou seja, a interpretação da regra deve refletir a melhor forma de compreender a totalidade do direito com base nos princípios que justificam a melhor prática jurídica como um todo.

Portanto, propor que a capacidade contributiva somente se aplique a espécie de tributos denominada de impostos e, dentro dessa categoria, àqueles com incidência pessoal, reduz a aplicabilidade da capacidade contributiva ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas.<sup>495</sup> À vista de tudo que já foi apresentado neste trabalho, especialmente as assertivas de que: (a) o Estado Democrático de Direito brasileiro tem entre os objetivos fundamentais a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, dentre outros, (b) a constatação de que esse modelo compreende a construção da igualdade material, (c) fundamenta-se na solidariedade, (d) o Estado deve promover a justiça social, (e) a tributação deve ter a função redistributiva e (f) a capacidade contributiva é o princípio que melhor concretiza a aplicação desse modelo estatal; uma interpretação que proponha o cerceamento do campo de aplicação do princípio não reflete, de maneira alguma, a melhor aplicação da moralidade política prevista pela Constituição.

Na verdade, esse intérprete não realiza a necessária suspensão dos seus pré-juízos, para permitir que a Constituição lhe diga algo. Esse intérprete busca compreender a Constituição a partir de um horizonte de sentido situado no paradigma do Estado Liberal, o que ofusca a possibilidade de enxergar o novo proposto pela Constituição, inserido noutra paradigma, por não suspender os seus pré-juízos. Enfim, o intérprete não permite que o

<sup>493</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 176.

<sup>494</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 175.

<sup>495</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 171.

fenômeno (Constituição) se manifeste em sua plenitude, conforme esclarece Buffon:

Esse intérprete, na obscuridade de seus preconceitos inautênticos, labora a partir dos paradigmas do modelo de estado liberal-individualista, os quais ainda conduzem o seu modo de ser no mundo, muito embora tudo isso seja, para ele, imperceptível. Tais preconceitos o impedem de perceber/descobrir/desvelar o novo modelo de Estado ora vigente no plano formal. Enfim, eles são ilegítimos, porque estão vinculados a uma ‘realidade’ já superada e numa tradição inautêntica.<sup>496</sup>

Portanto, impõe-se uma leitura que reflita a integridade do Direito, que seja autêntica em relação ao paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito. Especialmente porque a aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos permite que o sistema tributário contribua decisivamente, ou melhor, que se torne um instrumento poderoso na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, em que as desigualdades sociais são combatidas, com a erradicação ou ao menos a minimização da pobreza e marginalização. Enfim, que a tributação seja “um meio potencialmente eficaz na construção de uma sociedade fundada na dignidade da pessoa humana.”<sup>497</sup> Eis uma razão pela qual não é possível sustentar que a capacidade contributiva encontre seu fundamento na literalidade do disposto no art. 145, §1º, da Constituição. Ela decorre, outrossim, dos próprios pilares de fundamentação do Estado Democrático de Direito, nos termos da lição de Buffon:

Isso se dá, porque o princípio da capacidade contributiva não está fundamentado no enunciado linguístico contido no §1º do art. 145 da CF/88. Ao contrário, é esse princípio que fundamenta o referido dispositivo, pois, se assim não fosse, a regra em questão estaria destituída de uma de suas condições de validade, qual seja: não haveria, em relação a ela, um princípio que desempenhasse a insubstituível função normogênica. [...] O princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no §1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de 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>498</sup>

Enfim, o princípio da capacidade contributiva deve, portanto, ser o fio condutor de todo o exercício do poder de tributar e na formulação da legislação tributária, porquanto, conforme afirma Misabel Derzi, “a Constituição não tolera que se prestigiem as concentrações de riqueza

<sup>496</sup> Ibid., p. 174.

<sup>497</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 180.

<sup>498</sup> Ibid., p. 175.

nas mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária”.<sup>499</sup> Portanto, a materialização desse princípio também gravita, necessariamente, em torno da progressividade tributária, princípio que será analisado a seguir.

### 3.5.4 Princípio da Progressividade

A progressividade é uma técnica de exação tributária relativamente recente no cenário mundial, na medida em que o imposto de renda passou a ter suas alíquotas progressivas no início do século XX. Esse princípio gozou de notável preferência nos anos 1950-1970, conhecidos como anos dourados. Não é por acaso que esse período coincide com a consolidação dos Estados Sociais, visto que a progressividade permite que a tributação promova a função redistributiva, marca do Estado Social. Fica evidenciada, assim, a sua vinculação com os direitos fundamentais de segunda dimensão, que podem ser sintetizados na ideia de solidariedade, na perspectiva defendida neste trabalho.

A partir da progressividade, propõe-se que os impostos sejam cobrados com alíquotas ascendentes na proporção em que aumenta a base de cálculo do tributo. Assim, “quanto maior for a base de cálculo, tanto maior deverá ser também a alíquota, produzindo resultado crescente”.<sup>500</sup> Obviamente, o critério de quantificação da base de cálculo não pode ser eleito arbitrariamente, razão pela qual Buffon define a progressividade com a “exacerbação da exigência fiscal à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade”<sup>501</sup>, vinculando a progressividade à capacidade contributiva.

Mas a progressividade não é apenas um instrumento para promover a arrecadação de tributos sob a ótica da fiscalidade. Ela também poderá ter conotação extrafiscal, independentemente da capacidade contributiva, com a adoção da tributação para influenciar condutas.<sup>502</sup>

Thomas Piketty considera que a inovação “mais importante do século XX em matéria fiscal foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda”. Essa técnica desempenhou um papel decisivo na redução das desigualdades no decorrer do século passado, muito embora, atualmente, esteja ameaçada pela concorrência fiscal entre os países, imposta pela globalização econômica. Da mesma forma, a tributação progressiva sobre as heranças é a

<sup>499</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 71, jan. 2004.

<sup>500</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 326.

<sup>501</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 186.

<sup>502</sup> *Ibid.*, p. 186.

segunda inovação mais importante do século XX, que também está sendo contestada, sem a devida análise de seus fundamentos.<sup>503</sup>

A adoção da progressividade nos Estados Unidos não foi medida de forma unânime e somente foi possível após a promulgação da Emenda Constitucional nº 16, de 1913, através da qual foi permitida a instituição do “*taxes on income*”, independentemente da proporcionalidade.<sup>504</sup> Charles Adams comenta que o tema chegou à Suprema Corte americana no caso *Kowlton v. Moore*, no qual o tribunal permitiu as alíquotas progressivas, numa decisão que o autor considera uma decisão política de acordo com as exigências sociais daquele tempo. Ele refere que foram acumuladas grandes fortunas pelos Rockefellers, os Vanderbilts, os Astors, os magnatas da indústria ferroviária, que ficaram conhecidos como os “*robber barons*” (barões ladrões) ou super-ricos da época<sup>505</sup>. Apesar da extrema impopularidade e de serem uma minoria, as suas fortunas lhes concediam status de aristocratas e muito poder. Em vista disso, formou-se a opinião majoritária de que a tributação pesada sobre essas riquezas era necessária para a saúde econômica do país.<sup>506</sup>

No cenário mundial, vários países instituíram o imposto progressivo sobre a renda antes da Primeira Guerra Mundial. Nos países europeus, a instituição se deu em 1909, no Reino Unido; 1870, na Dinamarca; 1887, no Japão; 1891, na Prússia; e 1903, na Suécia. No período de 1900-1910 constrói-se um consenso nos países desenvolvidos em torno da importância do princípio da progressividade e sua aplicação sobre todas as espécies de rendas (renda global), tanto as decorrentes do trabalho, em forma de salário ou não, quanto decorrentes do capital de qualquer natureza, como aluguéis, juros, dividendos, lucros e, às vezes, ganhos de capital. Conforme Piketty, a renda global é eficaz porque permite aferir a capacidade contributiva de cada um, e a progressividade permite impor um limite às desigualdades intrínsecas ao capitalismo industrial e, ao mesmo tempo, respeita a propriedade privada e a concorrência. Várias publicações da época contribuíram para convencer as elites políticas da época para a adoção desses tributos, mesmo que ainda permanecessem hostis à progressividade.<sup>507</sup> Uma das formas de oposição é narrada por Piketty da seguinte forma:

<sup>503</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 480.

<sup>504</sup> TORRES, op. cit., p. 325.

<sup>505</sup> A título ilustrativo, a história dos titãs industriais americanos está retratada no clássico livro “Os Magnatas”, escrito por Charles R. Morris. MORRIS, Charles R. **Os magnatas**: como Andrew Carnegie, John D. Rockefeller, Jay Gould e J.P. Morgan inventaram a supereconomia americana. Porto Alegre: L&PM, 2010.

<sup>506</sup> ADAMS, Charles. **For good and evil**: the impact of taxes on the course of civilization. 2 ed. Lanham: Madison Book, 1999. p. 373.

<sup>507</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 485.

[...] é surpreendente constatar como os que se opunham à progressividade, nítida maioria entre as elites econômicas e financeiras na França da Belle Époque, utilizavam sempre, não sem uma dose de má-fé, o argumento de que a França é naturalmente igualitária e que não teria, assim, qualquer necessidade de imposto progressivo.<sup>508</sup>

Outrossim, a coincidência entre o período histórico que deu origem tanto ao Estado Social quanto à progressividade não é mera coincidência. Por essa razão, pode-se afirmar que a genealogia da progressividade está atrelada ao Estado Social. Na verdade, qualquer modelo estatal que tiver, ainda que minimamente, o objetivo de reduzir as desigualdades não pode abrir mão da progressividade.

Nesse sentido, a progressividade é efeito fundamental do princípio da solidariedade, representando o custo da solidariedade. Ao comentar a Constituição Italiana, Sacchetto indica que a progressividade deve ser aplicada ao sistema tributário em seu conjunto, e não a apenas um tributo individualmente. Assim, o sistema tributário “deve informar-se pelo princípio da progressividade.”<sup>509</sup> Para esse autor, a progressividade é elemento fundamental para alcançar a justiça fiscal, *in verbis*:

Foi a mudança de perspectiva - no fim do século XIX - da concepção do tributo como preço dos serviços prestados pelo Estado para o da solidariedade que justificou a passagem do tributo proporcional ao progressivo. A mera proporcionalidade do imposto não parecia mais satisfatória para manter a equidade fiscal, porque ela não conseguia garantir a igualdade de sacrifícios entre os cidadãos. O tributo, na forma de imposto, torna-se o instrumento para realizar a justiça que opera por meio de uma redistribuição dos rendimentos.<sup>510</sup>

No mesmo sentido, Valcárcel destaca que a progressividade dos tributos não deve ser examinada individualmente. Isso significa dizer que o sistema tributário pode manter tributos com alíquotas meramente proporcionais, ou seja, não se exige que todo e qualquer tributo tenha alíquotas progressivas. Todavia, o autor é categórico ao afirmar que “o importante é que a aplicação conjunta de uns e outros deem como resultado uma tributação progressiva.”<sup>511</sup>

Por outro lado, o autor recorda que a efetividade da progressividade somente estará garantida quando inserida de forma coerente com o restante das políticas estatais. Isso porque não haverá justiça na tributação se não for garantida a justiça no gasto público. Assim, o efeito redistributivo operado por um sistema tributário poderá ser anulado na hipótese de não ser

<sup>508</sup> Ibid., p. 489.

<sup>509</sup> SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 25.

<sup>510</sup> Ibid., p. 26.

<sup>511</sup> VALCÁRCCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 267.

garantida a devida aplicação dos recursos obtidos para melhorar as condições das pessoas menos favorecidas.<sup>512</sup> Ou melhor, a justiça social somente é concretizada mediante a conciliação de um sistema tributário progressivo e redistributivo com políticas públicas voltadas à concretização dos direitos fundamentais. Portanto, apesar de ser um importante instrumento na ação estatal redistributiva, não se pode esperar que a tributação seja a solução para a concretização de todos os direitos fundamentais.

Do ponto de vista econômico, foi a Stuart Mill quem coube a tarefa de justificar a progressividade em termos econômicos. A partir da perspectiva utilitarista, Mill desenvolve a ideia de utilidade marginal do capital, sob a justificativa de que, em termos utilitaristas, o capital além de certas faixas apresenta menor utilidade social.<sup>513</sup>

Nesse ponto, é importante trazer à tona o estudo de Piketty em relação às alíquotas elevadas já utilizadas ao longo da história da progressividade. Ele relata que no período entre guerras, os Estados Unidos foram os primeiros a experimentar taxas superiores a 70% para as rendas em 1919-1922 e depois para as heranças em 1937-1939. Com tributações dessa magnitude, por volta de 70-80% incidente sobre rendas e heranças, é evidente que o objetivo não é aumentar a arrecadação, visto que “na realidade, essas fatias nunca geram muita coisa”. Na verdade, o objetivo é de desencorajar fortemente esses tipos de rendas e patrimônios que são “julgados pelo legislador como socialmente excessivos e estéreis para a economia”. Para Piketty, portanto,

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual. Então, não é por acaso que os países anglo-saxões, que em certa medida se mostraram mais apegados à ideia das liberdades individuais ao longo da história, também tenham caminhado com mais firmeza na direção de uma progressividade fiscal ao longo do século XX.<sup>514</sup>

Por sua vez, Misabel Derzi leciona que a progressividade é uma técnica que permite a implementação da justiça na tributação porque permite a personalização dos impostos, nos termos exigidos pelo §1º do art. 145 da Constituição. Com base nela, “é que, na medida em que o legislador considera as necessidades pessoais dos contribuintes, passa também a conceder

<sup>512</sup> Ibid., p. 268.

<sup>513</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 326.

<sup>514</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 492.

reduções e isenções” para materializar o princípio da igualdade.<sup>515</sup>

Portanto, a tributação progressiva é o instrumento adequado para a construção da justiça fiscal, de acordo com os objetivos do Estado Democrático de Direito. Como afirma Buffon, “com isso, a tributação atinge, de uma forma mais expressiva, aqueles que ocupam o topo da pirâmide social e exonera aqueles que estão na base dessa.”<sup>516</sup>

Outrossim, Douglas Yamashita leciona que, na prática, a forma como a progressividade é realizada pode variar em três diferentes formas, quais sejam: a progressividade simples, a gradual e a gradual descontada.<sup>517</sup> Essas técnicas de aplicação da progressividade apresentam efeitos distintos tanto na forma de apuração quanto nos resultados de apuração.

A progressividade simples é o método mais conhecido e consiste na aplicação de uma única alíquota sobre o montante total da base de cálculo. Um exemplo na legislação atual da progressividade simples é a aquela prevista no Imposto de Transmissão Causa Mortis do Rio Grande do Sul, prevista no art. 18 da Lei nº 8.821/89, com a redação dada pela Lei nº 14.741/2015, conforme segue:

Tabela 1 – Progressividade ITCD do Rio Grande do Sul – Lei nº 14.741/2015

Faixa	Valor do quinhão (em UPF-RS)		Alíquota
	Acima de	Até	
I	0	2.000	0%
II	2.000	10.000	3%
III	10.000	30.000	4%
IV	30.000	50.000	5%
V	50.000		6%

Fonte: Lei nº 14.741/2015<sup>518</sup>

Nessa modalidade, a alíquota é determinada pelo enquadramento do valor da base de cálculo na tabela. Caso o valor do quinhão seja de 2.050 UPF-RS, o valor devido será o resultante da multiplicação por 3%, ou seja, 61,50 UPF-RS. Agora, caso seja o quinhão avaliado em 2.000 UPF-RS não haverá incidência do tributo. Atualmente, o limite de isenção é de R\$ 34.288,20, tendo em vista que a UPF-RS está em R\$ 17,1441.

O método da progressividade gradual consiste na incidência de cada faixa de alíquotas

<sup>515</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 254.

<sup>516</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 188.

<sup>517</sup> YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014. p. 157-158.

<sup>518</sup> RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.741 de 24/09/2015**. Altera a Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989, que institui o Imposto sobre a Transmissão, Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: < <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=303792>>. Acesso em: 17 set. 2016.

sobre cada faixa da base de cálculo, sem alterar a tabela. No exemplo utilizado, caso o legislador gaúcho tivesse optado pela progressividade gradual, a primeira faixa de incidência, até 2.000 UPF-RS seria isenta, e sobre os 50 UPF-RS excedentes seria aplicada a alíquota de 3%, ou seja, 1,5 UPF-RS. Caso o quinhão fosse avaliado em 40.000 UPF-RS, a primeira faixa de 2.000 estaria isenta; dos 2.000 aos 10.000 sofreria a incidência de 3%, ou seja, 240; dos 10.000 aos 30.000, a incidência seria 4%, ou seja, 800; já 10.000 restantes sofreriam a incidência de 5%, ou seja, 500. No total, a incidência seria de 1.540 UPF-RS. Aplicando os mesmos 40.000 na progressividade simples atualmente vigente, o valor devido seria de 2.000 UPF-RS.

Já a progressividade gradual descontada procura evitar a complexidade do cálculo por faixas escalonadas, mediante o acréscimo de parcelas a deduzir. Os resultados são os mesmos, mas o cálculo se diferencia pelo desconto da parcela a deduzir. No exemplo retratado, a tabela seria composta da seguinte forma:

Tabela 2 - Progressividade gradual do ITCD do Rio Grande Sul

Faixa	Valor do quinhão (em UPF-RS)		Alíquota	Parcela a Deduzir
	Acima de	Até		
I	0	2.000	0%	
II	2.000	10.000	3%	60
III	10.000	30.000	4%	160
IV	30.000	50.000	5%	460
V	50.000		6%	960

Fonte: Elaboração pelo autor.

Aplicando a tabela ao exemplo sugerido, iria-se multiplicar os 40.000 de base de cálculo pela alíquota de sua faixa, qual seja 5%, que resulta em 2.000 e se deduz a parcela indicada na tabela de 460. O valor a pagar seria de 1.540, valor idêntico ao apurado pela progressividade gradual, mas com a facilidade maior em realizar o cálculo.

Pelo singelo cálculo, pode-se perceber que existe significativa diferença entre o resultado final de cada técnica de progressividade. Enquanto que a progressividade simples já indica a alíquota efetiva da tributação, na progressividade gradual, a alíquota efetiva<sup>519</sup> tende a seguir uma linha ascendente, à medida que a base de cálculo se avoluma. Isso pode ser percebido na comparação entre o quinhão de valor de 40.000. Pela regra prevista na legislação vigente a alíquota efetiva é de 5%. Mas caso fosse utilizada a progressividade gradual, a sua alíquota efetiva seria de 3,85%. Portanto, a progressividade gradual tende a aumentar a carga

<sup>519</sup> Considera-se como alíquota efetiva a relação entre o valor do tributo devido e a base de incidência ou base de cálculo.

tributária de forma mais suave e com crescimento constante, enquanto que a progressividade simples tende a ter uma alteração brusca ao mudar de faixa.

Por outro lado, com relação ao montante efetivamente arrecadado ao final, a progressividade simples consiste em uma maior arrecadação de tributos comparada a progressividade gradual.

Enfim, da mesma forma que a capacidade contributiva, a progressividade na Constituição brasileira encontra seu fundamento no próprio modelo do Estado Democrático de Direito para auxiliar a moldar uma tributação que auxilie na concretização dos direitos fundamentais. Isso se fará com um sistema tributário “fundado na capacidade contributiva, o que, em regra, implica na imposição fiscal progressiva”. Por essa razão, a tributação progressiva deve ser aplicada a todos os tributos.<sup>520</sup>

Também não se pode deixar de consignar que as mesmas críticas lançadas sobre a interpretação literal do §1º do art. 145 da Constituição também se aplicam à progressividade. Isso porque não se mostra hermenêuticamente adequada com o paradigma do Estado Democrático de Direito a interpretação de que a disposição “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” somente permite a aplicação da tributação progressiva aos impostos classificados como “pessoais” ou quando houver previsão expressa na Constituição.

Com uma interpretação nesse sentido, a aplicabilidade da progressividade ficaria reduzida e prejudicaria a construção de um sistema tributário condizente com os padrões esperados no modelo estatal vigente. Ademais, trata-se de uma leitura forjada no paradigma do Estado Liberal, onde não se legitimava a intervenção estatal e os direitos fundamentais consistiam tão somente em instrumentos de defesa do contribuinte, frente à intromissão estatal. Todavia, como já examinado, a emergência dos direitos fundamentais de segunda dimensão exige outra forma de atuação e, para tanto, é preciso interpretar a Constituição a partir de um novo horizonte de sentido que a tradição do Estado Social nos outorga, sob pena da interpretação ser permeada de pré-juízos inautênticos. Buffon esclarece que:

Dizer, por exemplo, que o princípio (na verdade a regra do mencionado dispositivo constitucional) impede a graduação progressiva das alíquotas dos impostos ditos “reais” corresponde a esquecer a diferença ontológica entre ser e ente, no caso específico, entre texto e norma. Por isso, a interpretação, que alguns entendem correta do dito dispositivo – a Suprema Corte, por exemplo – implica desconsiderar os princípios basilares que fundamentam a Constituição para privilegiar exclusivamente

---

<sup>520</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 189-190.

o denominado ‘método literal’ de interpretação, a partir de conceitos metafísicos acerca dos termos contidos no texto da Constituição.<sup>521</sup>

Pelo que ora foi exposto, pode-se perceber que o caminho mais natural e de fácil implementação da progressividade ocorre no Imposto sobre a Renda, sendo que a progressividade surge na imposição desse tributo, depois estendido à tributação sobre a herança, conforme esclarecido acima. Não obstante, advoga-se que a progressividade é aplicável a todos os demais tributos, bem como também é um instrumento da extrafiscalidade. Em consonância com seus preceitos fundamentais, a Constituição estabelece outras formas de utilização da progressividade que não se relacionam, tão somente, com a elevação da base de cálculo, mas a partir de outros critérios.<sup>522</sup>

Nesse aspecto, nos termos do art. 153, § 4º, inciso I, a Constituição estabelece que o Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Trata-se de uma previsão constitucional com nítida função extrafiscal para auxiliar no cumprimento a função social da propriedade assegurado constitucionalmente consoante art. 170, inciso III.

Apesar da previsão constitucional, o ITR é um tributo com pouca expressão no conjunto da arrecadação nacional. Conforme o estudo da Receita Federal sobre a carga tributária, a participação do ITR no conjunto da arrecadação é de apenas 0,05% no ano de 2014.<sup>523</sup> Nesses patamares, obviamente, o tributo não cumpre com o seu propósito previsto na Constituição e, como afirmam Buffon e Matos, “incentiva a concentração da terra e sua utilização para especulação, pois a incidência do imposto é baixa e não conta com uma efetiva fiscalização”.<sup>524</sup>

A Constituição também prevê a progressividade para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), em dois dispositivos distintos, que preveem formas distintas de progressividade. Dispõe o §1º do art. 156 da Constituição<sup>525</sup>, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 29/2000:

<sup>521</sup> Ibid., p. 175.

<sup>522</sup> Neste ponto, somente serão analisadas as espécies de progressividade do ITR e do IPTU, enquanto que o estudo mais aprofundado das controvérsias da progressividade nestes tributos será analisado em conjunto com a tributação sobre o patrimônio, no item 4.2.3.

<sup>523</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

<sup>524</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermenêuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 231.

<sup>525</sup> BRASIL. **Emenda constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2015.

§1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:  
 I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e  
 II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Portanto, pela Constituição, a progressividade do IPTU poderá ser implementada a partir do valor do imóvel e ter a incidência de alíquotas diferenciadas por conta da localização ou uso do imóvel. Trata-se de disposição que procura dar o adequado tratamento constitucional ao tributo para que ele reflita uma política fiscal construída com o objetivo de cumprir a função redistributiva da tributação. Todavia, esse entendimento não é construído sem oposição fiscal e ranços positivistas ainda vigentes no senso comum teórico dos juristas brasileiros, notadamente porque foi necessária uma emenda constitucional para prever expressamente a possibilidade da progressividade no IPTU. Isso porque a Suprema Corte opinava pela inconstitucionalidade da progressividade sem prévia previsão constitucional. Essa temática será analisada com maior profundidade no próximo capítulo, valendo observar, por ora, que a progressividade é realizada a partir de dois critérios: o valor e alíquotas diferenciadas por conta do local e uso. Assim, como afirma Misabel Derzi: “no IPTU, recomendável para cumprimento da Constituição é a elevação da alíquota à medida que sobe o valor do imóvel.”<sup>526</sup>

Também é importante destacar que a progressividade no IPTU tem o intuito de atender ao princípio da capacidade contributiva. Isso se dá pela verificação em função do próprio que terá condições de indicar a capacidade contributiva do proprietário. Deverá se levar em consideração as características do imóvel, tais como a localização, dimensões, luxo, etc. Dessa forma, para atender a capacidade contributiva, Carrazza entende que o IPTU deve ser progressivo.<sup>527</sup>

Não obstante, no IPTU também existe outra previsão de progressividade com nítido caráter extrafiscal, nos termos do §4º do art. 182<sup>528</sup>, *in verbis*:

§4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:  
 I - parcelamento ou edificação compulsórios;  
 II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;  
 III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em

<sup>526</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 254.

<sup>527</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 115-116.

<sup>528</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2015.

parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Esse dispositivo permite que o IPTU seja utilizado com progressividade no tempo para incentivar a adequada utilização do solo urbano, nos termos da política urbana.<sup>529</sup>

Enfim, Misabel Derzi recorda que a Constituição expressamente determina que tanto o ITR quanto o IPTU sejam utilizados com fins extrafiscais, com o objetivo de incentivar a produtividade rural e assegurar a função social da propriedade.<sup>530</sup>

Diante do exposto, pode-se dizer que a progressividade é um importante instrumento para a concretização dos direitos fundamentais tanto quando é utilizado com fundamento na capacidade contributiva, quanto ao ser utilizado para fins extrafiscais. Além de ser fruto da genealogia do Estado Social, a progressividade é elemento indispensável para qualquer sistema tributário que tenha o objetivo de promover uma tributação adequada a justiça social e com redistribuição de renda.

### 3.5.5 Princípio da Seletividade

Dando continuidade à análise dos princípios que gravitam em torno do pilar da solidariedade, chega-se ao princípio da seletividade. Como se verá, esse princípio decorre da capacidade contributiva e serve de importante instrumento para reduzir a regressividade da tributação sobre o consumo, bem como auxilia na instituição de tributação diferenciada nos impostos sobre o patrimônio.

Consiste a seletividade no emprego de alíquotas diferenciadas em relação a algum critério eleito constitucionalmente. Percorrendo o texto constitucional, pode-se perceber que a Constituição prevê a seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e para o Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), nos termos dos artigos 153, §3º, inciso I, e 155, §2º, inciso III, respectivamente. Já com relação ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, as alíquotas poderão ser diferenciadas em relação ao tipo e a utilização do veículo, consoante o art. 155, §6º, inciso II. Também com relação ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), a Constituição estabelece a seletividade em razão da localização e do uso do imóvel, conforme o art. 156, §1º, inciso II.

<sup>529</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **IPTU e ITR**: (teoria e prática). São Paulo: Dialética, 2015. p. 208.

<sup>530</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 255.

Aliomar Baleeiro ensina que a seletividade consiste na “discriminação ou sistema de alíquotas diferenciais por espécies de mercadorias.” Esse princípio é endereçado ao legislador que recebe a “recomendação” para estabelecer alíquotas na razão inversa da imprescindibilidade das mercadorias de consumo generalizado. As alíquotas deverão ser tanto menores quanto for a necessidade dos bens destinados à alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico da maioria da população. Como afirma Baleeiro, é “o discricionarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, [que] fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas”.<sup>531</sup>

O objetivo da seletividade em função da seletividade é propiciar uma tributação mais suave às mercadorias essenciais à existência da civilização e necessários à maioria da população, enquanto que, por outro lado, se promovam alíquotas maiores para produtos supérfluos consumidos notadamente pelas classes de maior poder aquisitivo. Baleeiro refere: “do ponto de vista político reflete as tendências democráticas e, até mesmo socialistas, do mundo contemporâneo, no qual os países civilizados seguem orientação idêntica”. Já com relação à perspectiva econômica, a seletividade se inspira na teoria da utilidade marginal.<sup>532</sup>

Por sua vez, Buffon esclarece que o princípio da seletividade gravita em torno do princípio da capacidade contributiva, na medida em que é meio eficaz para fazer prevalecer esse princípio no contexto da tributação indireta e, conseqüentemente, preservar o mínimo existencial. É certo que o ônus tributário na tributação indireta é suportado pelo consumidor final, visto que o sujeito passivo/contribuinte de direito repassa o custo da tributação ao preço do produto ou serviço. Assim, por um lado, reduzir ou eliminar a tributação indireta nos bens essenciais e indispensáveis à subsistência, e por outro lado, tributar com alíquotas maiores os produtos supérfluos, é uma forma razoável de graduar os impostos indiretos de acordo com a capacidade econômica do cidadão. Dessa forma, a capacidade contributiva seria aferida a partir dos elementos consumidos pelo cidadão.<sup>533</sup>

Por sua vez, Carrazza sustenta que os bens de primeira necessidade, consumidos em massa pela população, deveriam ser completamente desonerados dos tributos, porque o contribuinte necessita de tais mercadorias e não possui possibilidade de escolha. Não obstante, sugere que a essencialidade seja aferida tendo por base o consumo popular, devendo a tributação seguir a razão inversa da sua necessidade: quanto maior a necessidade, menor a

---

<sup>531</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 347.

<sup>532</sup> *Ibid.*, p. 348.

<sup>533</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 213.

alíquota; quanto menor a necessidade, maior a alíquota.<sup>534</sup> Isso se aplicaria principalmente para produtos destinados a preservar a vida e a saúde do cidadão, tais como remédios, aparelhos cirúrgicos, próteses, etc.<sup>535</sup>

No mesmo sentido, Luciano Amaro refere que a seletividade em função da essencialidade é uma forma de atenuar a regressividade que caracteriza a tributação indireta. Por essa razão, considera que “a seletividade apresenta-se aí como uma técnica de implementação da justiça fiscal.”<sup>536</sup>

Outrossim, a literalidade do §1º do art. 145 determina que a capacidade contributiva seja realizada sempre que possível e Misabel Derzi questiona quando será impossível. Apesar da dificuldade que se vislumbra na tributação indireta, é a seletividade que permitirá a aplicação da capacidade contributiva nesta forma de exação. Muito embora não se trata de uma justiça distributiva perfeita, porque tanto quem tem grande capacidade contributiva, quanto quem tem pouca será beneficiado com a baixa alíquota dos produtos essenciais. Em compensação quem tem pouca capacidade contributiva não adquire produtos supérfluos altamente tributados.<sup>537</sup>

Portanto, a satisfação da capacidade contributiva em sua plenitude somente é possível no contexto da tributação indireta com a ampla utilização da seletividade em função da essencialidade, especialmente porque procura proteger da tributação aqueles que sequer possuem capacidade contributiva, conforme afirma Buffon:

Já em relação aos tributos indiretos, o critério mais apto à sua adequação ao princípio da capacidade contributiva parece ser a aplicação da seletividade tributária, de uma forma ampla e geral, não restrita apenas aos impostos, mas também aplicável às contribuições não-sinalagmáticas, especialmente a contribuição para o PIS e a COFINS. O objetivo maior dessa seletividade reside na preservação do mínimo existencial.<sup>538</sup>

Todavia, a dificuldade da dogmática jurídica em superar o positivismo jurídico não contribui para a adequada compreensão do princípio da seletividade e da capacidade contributiva. Ocorre que se sustenta que a seletividade somente poderá ser aplicada quando expressa previsão constitucional, interpretação que não reflete uma interpretação hermeneuticamente adequada ao modelo estatal e a Constituição vigente, conforme Buffon sustenta acima.

<sup>534</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 439.

<sup>535</sup> *Ibid.*, p. 445.

<sup>536</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 142.

<sup>537</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 349.

<sup>538</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 215.

Ademais, parte da doutrina – presa ao positivismo exegético - leciona que a seletividade em relação ao ICMS não é obrigatória, mas apenas uma faculdade do legislador, porquanto o inciso III do §2º do 155, utiliza a expressão “poderá” ao invés de “deverá”. Já com relação ao IPI, a seletividade seria obrigatória porque o texto constitucional utiliza, aí sim, a expressão “deverá”.

Nesse aspecto, apesar de Ricardo Lobo Torres afirmar que o princípio da seletividade está “vinculado ao princípio maior da capacidade contributiva, que, por seu turno, se subordina à ideia de justiça distributiva”<sup>539</sup>, sustenta também que a diferença entre a seletividade do IPI e do ICMS “consiste que no tributo federal é obrigatória e no estadual, facultativa, [...] não podendo, entretanto, [...] vir a ser regressiva”.<sup>540</sup>

Contudo, não é possível concordar com tal distinção porque, conforme afirma Misabel Derzi, “nos sistemas jurídicos em que se consagra o princípio da igualdade e da capacidade econômica, a seletividade impõe-se”.<sup>541</sup> Outrossim, essa distinção não resiste a uma interpretação hermenêutica adequada, conforme referem Buffon e Matos:

A seletividade, como manifestação do princípio da capacidade contributiva, não pode ser restringida devido a uma palavra constante na regra constitucional, até porque não seria necessária a expressa possibilidade de utilização da seletividade, eis que a capacidade contributiva decorre do próprio modelo de Estado. A conclusão de que a Constituição faculta ao legislador estadual a aplicação da seletividade ao ICMS é ilegítima.<sup>542</sup>

Conforme já examinado, são os princípios que conferem validade às regras jurídicas, são os princípios que fundamentam as regras. Assim, uma regra jurídica somente será válida na hipótese em que estiver de acordo com os princípios que lhe dão sustentação. Nesse caso, uma interpretação de acordo com o princípio da seletividade e da capacidade contributiva indica que a leitura que se faz do dispositivo legal não indica uma mera faculdade, mas o dever de aplicar a seletividade. Nesse sentido, Carrazza afirma que “este singelo “poderá” equivale juridicamente a um peremptório “deverá”. Não se está, aqui, diante de mera faculdade do legislador, mas de norma cogente – de observância, pois, obrigatória.”<sup>543</sup>

Enfim, a seletividade é um instrumento imprescindível para a promoção da justiça fiscal

<sup>539</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 337.

<sup>540</sup> Ibid., p. 332-333.

<sup>541</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 408.

<sup>542</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 186.

<sup>543</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 438.

tendo em vista que poderá auxiliar a suavizar a regressividade da tributação indireta e preservar o mínimo existencial. No cenário brasileiro, suavizar a regressividade do sistema tributário é medida urgente e essencial, como se verá no próximo capítulo. Mas antes disso, necessário se faz analisar os contornos da preservação do mínimo existencial e da extrafiscalidade.

### 3.5.6 Princípio da Preservação do Mínimo Existencial

O princípio da preservação do mínimo existencial assume relevância no contexto dos direitos fundamentais sociais na medida em que procura resguardar da intervenção estatal aquele valor mínimo necessário para que o cidadão tenha uma vida digna. Esse princípio gravita em torno da capacidade contributiva, uma vez que preserva aqueles que não a tem, razão pela qual está intimamente ligado à questão da pobreza e da concretização da dignidade da pessoa humana.

A Constituição brasileira não estabelece um dispositivo específico que consagra a preservação do mínimo existencial. Todavia, a existência de um direito a ter assegurado as mínimas condições de existência humana, que também exige uma prestação estatal, é consequência dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, que busca “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.<sup>544</sup> Trata-se de um direito que exige uma ação estatal positiva que garanta um padrão aceitável de subsistência e que preserve da tributação o mínimo vital ou mínimo existencial, para que “as pessoas tenham condições de desfrutar, quando pouco, dos progressos básicos da Humanidade.”<sup>545</sup>

Para Cristina Chulvi, o mínimo existencial não consiste apenas na quantidade mínima vital, mas também no valor necessário para que o indivíduo participe e se sinta um membro da sociedade em condições normais. A eventual insuficiência econômica para dar conta das necessidades vitais é um obstáculo que os poderes públicos estão obrigados constitucionalmente a remover, visto que impede a participação do cidadão na vida política, econômica, cultural e social, o que constitui uma violação ao conteúdo essencial da dignidade da pessoa e do direito ao livre desenvolvimento da personalidade.<sup>546</sup>

Portanto, como afirma Moschetti, “o mínimo isento não é, portanto, um mínimo vital

<sup>544</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 141.

<sup>545</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 445.

<sup>546</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 175-176.

para a sobrevivência econômica senão um mínimo para uma existência livre e digna e não somente para o contribuinte senão para a família inteira.”<sup>547</sup>

Outrossim, o mínimo existencial está intimamente relacionado com o problema da pobreza, sendo que compete ao Estado combatê-la com os instrumentos que lhe são colocados à disposição. Não obstante, Torres refere que esse tema não tem sido enfrentado pelos juristas de modo apropriado, muito embora outras áreas do conhecimento tenham-no enfrentado, como sociólogos e cientistas políticos.<sup>548</sup>

Por outro lado, a preservação do mínimo existencial é condição para o exercício da liberdade em condições reais. Isso porque, como afirma Torres, “sem o mínimo necessário à existência, cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo”.<sup>549</sup>

Com efeito, a preservação do mínimo existencial é condição essencial para que o Estado cumpra a tarefa de atender ao princípio da dignidade da pessoa humana, notadamente porque, como afirma Buffon, o Estado “existe em razão do homem”, devendo assegurar as condições mínimas para as pessoas que “estejam aquém de um patamar mínimo”. A concretização desses pressupostos, o Estado deve, por um lado, “dar máxima eficácia aos direitos sociais de cunho prestacional”, que tenham condições de assegurar o patamar mínimo de uma existência digna. Por outro lado, o Estado não poderá exigir tributos que possam atingir “aquele mínimo essencial a uma existência digna.”<sup>550</sup>

Em matéria tributária, a preservação do mínimo existencial exige a adoção de medidas concretas que podem ser realizadas mediante a utilização em plenitude da capacidade contributiva e da seletividade em função da essencialidade, já abordados anteriormente. Esses princípios decorrem do próprio modelo estatal comprometido com a erradicação da pobreza e redução das desigualdades. Nesse sentido, afirma Buffon:

Em qualquer modelo estatal – e no Estado Social principalmente – é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover o seu próprio sustento seja compelido

<sup>547</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 318.

<sup>548</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia, p. 145.

<sup>549</sup> *Ibid.*, p. 147.

<sup>550</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 181.

a contribuir para o estado, especialmente quando este lhe sonega aquilo de mais básico que prometeu prover (saúde, educação, segurança, habitação, salário digno, etc.).<sup>551</sup>

Com a plena aplicação do princípio da seletividade em função da essencialidade é possível resguardar o mínimo existencial na tributação indireta, na medida em que não serão objeto de tributação os bens e serviços de consumo essencial para as pessoas. Assim, o cidadão que não tiver capacidade contributiva será exonerado do dever de suportar o ônus tributário na tributação indireta. Com recorda Moschetti, “são, portanto, constitucionalmente ilegítimos também aqueles impostos indiretos que não discriminem a favor de consumos essenciais para a pessoa”.<sup>552</sup>

A adequada compreensão da capacidade contributiva também colabora com a plena preservação do mínimo existencial, conforme já estudado anteriormente. Isso porque a capacidade contributiva exige, como pressuposto da exação, que a carga tributária incida sobre as manifestações de riqueza econômica. Daí que surgem dois efeitos, um positivo e outro negativo. O efeito negativo é o que representa a preservação do mínimo existencial na medida em que consiste na impossibilidade de exigir a tributação quando inexistente capacidade contributiva para tanto.<sup>553</sup>

Todavia, a preservação do mínimo existencial não se limita à preservação da riqueza que garanta a existência somente do cidadão, mas se aplica também ao seu conjunto de dependentes, exigindo a preservação dos meios para subsistências destes também.<sup>554</sup>

Outrossim, a tarefa de determinar precisamente qual valor deve ser objeto de preservação do mínimo existencial não é fácil. A partir do que foi estudado até o momento, “é certo, porém que ele gravita em torno de bens mais preciosos do ser humano”, como a vida, saúde, cultura, educação do cidadão e de seus dependentes. Apesar de não se restringir ao salário mínimo, Carrazza sugere que o art. 7, inciso IV, da Constituição constitui um bom parâmetro para o delineamento do mínimo existencial, visto que assegura o salário mínimo e enumera as necessidades básicas.<sup>555</sup> Dessa forma, dispõe referido dispositivo:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

<sup>551</sup> Ibid., p. 181.

<sup>552</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 319.

<sup>553</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 158.

<sup>554</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 447.

<sup>555</sup> Ibid., p. 446.

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim [...].<sup>556</sup>

Diante do exposto, pode-se afirmar que a preservação do mínimo existencial é necessária para concretização do princípio da dignidade da pessoa humana e encontra como parceiros nessa empreitada os princípios da capacidade contributiva e da seletividade em função da essencialidade para resguardar da tributação aquela parcela da riqueza que compromete a subsistência do cidadão.

### 3.5.7 Extrafiscalidade

Até este momento da pesquisa, somente foram analisados princípios em matéria tributária que, de um lado, procuram limitar e estabelecer a forma de como a exação tributária será imposta e, de outro lado, estabelecem as condições para que a arrecadação de tributos seja realizada de acordo com a justiça fiscal e com finalidade de redistribuição de renda. São princípios analisados pelo viés da fiscalidade, ou seja, onde os tributos têm a finalidade de gerar recursos para que o Estado possa dar conta de suas atividades. Agora, parte-se para o estudo da extrafiscalidade, instituto que utiliza a tributação com finalidade de atingir a outros objetivos fundamentais, que não primeiramente a arrecadação.

A tarefa do Estado de concretizar as diversas dimensões de direitos é impossível sem a devida utilização dos instrumentos que são postos pela Constituição. No campo tributário, a construção de um Estado Democrático de Direito não pode prescindir da conjugação de duas fórmulas básicas: a capacidade contributiva, enquanto princípio informador de uma tributação justa; por outro lado, com utilização da extrafiscalidade para induzir condutas que promovam a realização dos direitos fundamentais.<sup>557</sup> Isso porque, como afirma Buffon “a tributação pode ser um fabuloso instrumento a ser utilizado pelo Estado para estimular ou desestimular comportamentos que direta ou indiretamente, colaboram na concretização dos direitos sociais, econômicos e culturais”.<sup>558</sup>

Com a extrafiscalidade, os tributos assumem uma função instrumental, na medida em

<sup>556</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2015.

<sup>557</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 146.

<sup>558</sup> Ibid., p. 147.

que a estrutura ordinária do tributo é alterada. Ao invés de objetivar a obtenção de receitas para o Estado, a imposição tributária tem sua estrutura ordinária modificada para atender a um objetivo político que se visa concretizar. Trata-se da utilização da função incentivadora e desincentivadora da tributação.<sup>559</sup>

Com efeito, Casalta Nabais conceitua a extrafiscalidade como instrumento de política econômica e social para atender a outros interesses, que não correspondem somente a arrecadação de tributos, conforme afirma:

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária (impostos), ou uma não tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominados pelo intuito de actuar diretamente 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>560</sup>

Por sua vez, Buffon esclarece que a “compreensão da extrafiscalidade ocorre pela via da exclusão”. Na medida em que se compreende que a fiscalidade é a atividade estatal destinada a arrecadar tributos, para que o Estado tenha condições de realizar os seus fins, já se vislumbra que a extrafiscalidade gravita em seu entorno. Mais precisamente, percebe-se que se trata de uma forma alternativa de imposição tributária. Obviamente não se sustenta o fim da arrecadação de tributos, mas a instituição destes não tem a mera finalidade arrecadatória, ainda que resulte no ingresso de recursos públicos. Na verdade, os objetivos da extrafiscalidade vão além da arrecadação e buscam promover um conjunto de estímulos de comportamento para que sejam atingidas as finalidades constitucionalmente previstas.<sup>561</sup>

Dessa forma, o legislador poderá adotar políticas de estímulo e desestímulo de condutas para consecução de outras finalidades. Todavia, a finalidade perseguida pela medida extrafiscal deverá corresponder a um fim digno de tutela do ponto de vista jurídico. A discricionariedade do legislador está limitada pelos fins eleitos constitucionalmente, tendo liberdade apenas para escolher o meio para concretização da finalidade. Como exemplo, Mita refere que, para dar

<sup>559</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 247.

<sup>560</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004. p. 629.

<sup>561</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 219.

cumprimento à política de estímulo à poupança, o legislador poderá optar entre a isenção total ou um regime facilitado, sendo “um juízo político que escapa à censura de constitucionalidade”.<sup>562</sup>

Por outro lado, a extrafiscalidade deve ser conciliada com os demais princípios constitucionais. A tributação extrafiscal deverá ser elaborada para que incida sobre fatos com relevância econômica, ou seja, fatos tributários que constituam manifestação de riqueza. Dessa forma, será possível compatível com o princípio da capacidade contributiva, visto que na ausência de capacidade não se legitima a exação, ainda que extrafiscal.<sup>563</sup>

Portanto, admite-se a preterição do princípio da capacidade contributiva em favor da extrafiscalidade que tenha por objetivo concretizar a construção do Estado Social, aliado a uma economia de mercado e ao cumprimento dos direitos fundamentais. Para Cristina Chulvi, é necessário que se imponham dois limites. O primeiro diz respeito ao fato de que a medida extrafiscal deve encontrar suporte constitucional em outros objetivos fundamentais para gozar de legitimidade, ou seja, que o objetivo da medida seja respaldado não em qualquer fim social, mas naqueles consagrados constitucionalmente. Por outro lado, a extrafiscalidade deve respeitar o núcleo mínimo da capacidade econômica, o que significa dizer que deverá respeitar o mínimo existencial tanto individual quanto familiar, bem como respeitar a proibição de efeito confiscatório do sistema tributário.<sup>564</sup>

No mesmo sentido, caminha a doutrina italiana, conforma Moschetti leciona ao comentar a constituição de seu país:

A discriminação deve ser sempre fruto de uma correta interpretação constitucional, e para este fim: a) em nenhum caso podem ser gravados fatos ou situações não manifestantes de capacidade econômica; b) a qualificação da capacidade econômica, em termos de capacidade contributiva, deve resultar de uma interpretação sistemática do artigo 53 e de outras normas constitucionais; por conseguinte, não basta qualquer interesse, opinavelmente escolhido pelo legislador ordinário, para legitimar a utilização extrafiscal, senão somente o interesse coletivo que se enquadra nas ‘idéias guia’ da Carta constitucional; c) devem ser, portanto, respeitados também os princípios constitucionais que nos diversos setores econômicos e sociais se vêm coligadas indiretamente pelas normas tributárias. [...] d) finalmente, um novo limite se representa no princípio de coerência.<sup>565</sup>

<sup>562</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 248.

<sup>563</sup> MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 248.

<sup>564</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 165-166.

<sup>565</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 328-329.

Diante do exposto, portanto, conclui-se que a tributação extrafiscal não afronta os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito. Na verdade, ela é um importante instrumento de efetivação dos princípios constitucionais e direitos fundamentais, na medida em que possibilita reduzir as desigualdades fáticas inerentes ao modelo econômico e permite dar a máxima efetividade ao princípio da dignidade da pessoa humana. Todavia, para tanto, os objetivos a serem perseguidos pela tributação extrafiscal devem estar de acordo com os grandes objetivos visados pela Constituição, especialmente no que se refere aos arts. 1º, 3º, 6º e 179. Além disso, a extrafiscalidade não pode ser exercida em fato de situações que não representem manifestações de riqueza ou destituídos de relevância econômica.<sup>566</sup>

Outrossim, a Constituição já disponibiliza diversos instrumentos para que a extrafiscalidade seja efetivada. Isso é visível nos tributos como Imposto de Importação, Exportação e de Produtos Industrializados, bem como nas progressividades a serem adotadas pelo Imposto Territorial Rural (IPI) e pelo Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Todos esses tributos fazem uso da extrafiscalidade de alguma forma para dar efetividade a algum direito fundamental e, por conta disso, recebem um desenho constitucional bem específico.

Conforme leciona Hugo de Brito Machado, os Impostos de Importação e de Exportação têm nítido caráter extrafiscal. O tributo incidente sobre a importação é muito importante como instrumento de defesa da indústria nacional, na medida em que no comércio internacional existem diversos subsídios nos países de origem e custos reduzidos por conta de novas tecnologias e processo racionalizados, que dificultam a competitividade das empresas nacionais.<sup>567</sup>

Já o imposto sobre exportação também possui natureza extrafiscal preponderante, devendo ser inserido no campo da política econômica nacional. A sua exação fica condicionada a situações ocasionais, ligadas à conjuntura econômica. Ocorre que a sua finalidade é a de regular o mercado externo. Para tanto, o tributo poderá ser exigido para formar reservas monetárias nas hipóteses em que os preços dos produtos brasileiros exportáveis se elevarem, bem como na situação em que seja necessário desincentivar a exportação para que seja garantido o abastecimento do mercado interno brasileiro.<sup>568</sup>

Por sua vez, o IPI também incide nas operações de importação para igualar a carga tributária dos produtos importados com os nacionais. Contudo, o IPI pode ser utilizado nas

---

<sup>566</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 226.

<sup>567</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 303-308.

<sup>568</sup> *Ibid.*, p. 312.

hipóteses em que houver necessidade imediata de elevar ou reduzir a tributação na importação de determinados produtos, mas não é possível modificar o imposto de importação por conta de acordos internacionais. Nessas hipóteses, o IPI poderá ser instrumento idôneo para dar conta da necessidade extrafiscal.

Foi essa possibilidade que fundamentou a edição do Decreto nº 7.567, de 15 de setembro de 2011, que elevou as alíquotas dos veículos importados, mas permitiu que as indústrias automotivas que mantivessem unidades fabris no país gozassem de alíquotas menores. Obviamente que essa medida é utilizada em períodos de crise econômica para proteger e incentivar o mercado interno e promover os objetivos do art. 170, da Constituição, especialmente o inciso VIII, que prevê a busca pelo pleno emprego.

Diante desse caráter eminentemente extrafiscal, a própria Constituição conferiu a esses tributos tratamentos diferenciados, exonerando o Imposto de Importação e o de Exportação da observância de princípios da legalidade, com relação às alíquotas, e da anterioridade anual e nonagesimal. O IPI, por sua vez, não se submete à legalidade, em relação às alíquotas, e à anterioridade anual, mas deve respeitar a anterioridade de 90 dias.

Outro aspecto que já foi analisado, mas merece ser recordado neste momento é a possibilidade de utilização da progressividade com fins extrafiscais no ITR e no IPTU. Ambos os tributos podem ser construídos com a tributação progressiva, que vise assegurar a função social da propriedade, conforme lição de Misabel Derzi.<sup>569</sup> Remete-se o leitor à progressividade já analisada anteriormente para aprofundar o tema.

Enfim, sobre a extrafiscalidade cumpre referir que consiste num importante instrumento de concretização dos direitos fundamentais, ao lado da capacidade contributiva. Esses dois princípios podem ser considerados os mais importantes instrumentos relacionados aos princípios decorrentes da solidariedade ou direitos de segunda dimensão. A conjugação de ambos permitirá construir um sistema tributário mais justo e de acordo com os preceitos constitucionais.

Em síntese conclusiva a este capítulo, é importante recordar que é a Crítica Hermenêutica do Direito que concede o ferramental necessário para a adequada compreensão da Constituição em sua integridade. Isso auxilia a desvelar o sistema tributário idealizado pela Constituição, que caminha no sentido de congregar as duas dimensões essenciais de direitos fundamentais, sintetizadas nas ideias de segurança jurídica e solidariedade. É certo que é possível conciliar as duas dimensões, não sendo necessário e sequer recomendado que se abra

---

<sup>569</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 233-234.

mão da segurança jurídica para dar efetividade aos direitos sociais. Contudo, não se pode conviver com o esquecimento das contribuições que o sistema tributário pode conceder na construção de uma sociedade menos desigual para privilegiar tão somente a segurança jurídica. Ambas as leituras antagônicas estão equivocadas. O que a Constituição almeja, e disponibiliza os recursos para tanto, é a construção de um sistema tributário progressivo que sirva de instrumento de redistribuição de renda.

No próximo capítulo, parte-se para o estudo da composição da carga tributária e se realiza uma reflexão sobre a compatibilidade desta com o paradigma constitucional e estatal, bem como se procura denunciar as iniquidades da legislação tributária que levam a um sistema que caminha no sentido inverso ao proposto pela Constituição.

#### **4 POR UMA TRIBUTAÇÃO ADEQUADA À CONSTITUIÇÃO**

Até este momento da pesquisa, foi possível constatar que o início do século XX foi o palco da emergência do Estado Social e da consagração dos direitos fundamentais de segunda dimensão como uma resposta a iniquidades resultantes de uma sociedade marcada por uma grande concentração de renda. Para dar conta das novas demandas sociais, o Estado passa a adotar uma postura ativa e de promoção da igualdade material e da solidariedade.

Paralelamente, constroem-se sistemas tributários progressivos que tem o objetivo de colaborar na tarefa de redistribuição de renda, para concretização da justiça fiscal. A legitimidade dessas medidas decorre de uma onda de Constituições marcadas pela solidariedade e pela igualdade de fato, soterrando propostas de eficácia meramente programática das normas constitucionais.

Sedimentados os pressupostos necessários para uma adequada compreensão do sistema tributário preconizado pela Constituição, cumpre analisar como a função tributária vem sendo exercida. Para tanto, é necessário analisar a composição da carga tributária e a forma como a tributação é arrecadada.

Num primeiro momento, far-se-á a análise da carga tributária a partir do estudo disponibilizado pela Receita Federal do Brasil e comparar com a de outros países a partir das informações disponibilizadas pela OCDE. Procura-se identificar as origens e as grandezas econômicas que geram a incidência tributária. Com isso, espera-se constatar a conformidade do sistema tributário aos preceitos materiais da Constituição.

Em seguida, será analisado como se dá o debate nacional sobre a carga tributária nos meios de comunicação. Isso se justifica na medida em que a tributação é um dever fundamental decorrente da cidadania, sendo que todos os membros da sociedade devem manter uma opinião sobre o tema como condição para o debate democrático. Afinal, a tributação não é uma mera questão técnica a ser analisada apenas por juristas ou economistas, mas depende de decisões tomadas democraticamente. Com efeito, a forma como a função tributária é exercida diz muito sobre a formação do país e sobre o país que se quer construir.

Em seguida, postula-se uma readequação da composição da carga tributária. Isso se faz a partir da análise da tradicional tripartição das bases de incidência tributária: tributos sobre a renda, sobre o consumo e sobre o patrimônio. Nesse ponto, procura-se analisar a forma como a tributação é disposta na legislação e verificar a sua compatibilidade com os princípios constitucionais enquanto sistema tributário. Assim, procura-se verificar não somente a compatibilidade individual dos tributos com a Constituição, mas uma visão sistêmica da

tributação.

#### **4.1 A Composição da Carga Tributária**

Dando início aos trabalhos deste capítulo, analisa-se a composição da carga tributária brasileira. O estudo toma por base o estudo da Receita Federal do Brasil que procura congrega todas as arrecadações tributárias nacionais. Também se realiza a comparação entre o cenário nacional e os países integrantes da OCDE.

Primeiramente, é importante recordar que a Constituição brasileira de 1988 institui formalmente o Estado Democrático de Direito e traz em seu bojo um contexto de direitos reconhecidos ao longo da história para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, sob o fundamento da dignidade da pessoa humana e do pluralismo político. Os objetivos perseguidos pelo texto constitucional são a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos. O sistema tributário idealizado pela constituição vem acompanhado desse compromisso fundamental da República Federativa Brasileira, onde assume local de destaque o princípio da capacidade contributiva.

A partir desse paradigma constitucional e estatal, comprometido com a igualdade material e concretização dos direitos fundamentais, é que o modelo tributário deve ser construído. Trata-se de um modelo tributário que privilegia a redistribuição de renda por meio da tributação progressiva, em que princípios como a capacidade contributiva, da extrafiscalidade e da progressividade assumem especial importância. Contudo, a realidade brasileira tem mostrado que a tributação é fortemente baseada no consumo, gerando um sistema regressivo.

Como visto anteriormente, a Constituição brasileira elenca vários princípios para a conformação da tributação de acordo com os objetivos fundamentais da república, muito embora o princípio da capacidade contributiva assuma local de destaque nesse ponto. Conforme afirma Marciano Buffon:

A igualdade material, enfim, deve ser vislumbrada como um caminho atual, real e factível para a concretização/efetivação do Estado Democrático de Direito e, por consequência, do princípio basilar que o sustenta: dignidade da pessoa humana. Esse novo caminho pode e deve ser construído a partir da utilização de conhecidos instrumentos, tais como, uma adequada interpretação do princípio da capacidade contributiva e a utilização da extrafiscalidade como meio de concretização dos direitos

fundamentais, entre outros.<sup>570</sup>

Para Roque Antonio Carrazza, o “princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade”<sup>571</sup>, na medida em que é o mais eficaz para alcançar a justiça fiscal. Dessa assertiva, decorre a importância do princípio da progressividade a ser utilizado em todos os impostos<sup>572</sup>, sem qualquer distinção entre impostos reais e pessoais, bem como o princípio da seletividade, que o autor considera obrigatórios em impostos como o ICMS e o IPI.<sup>573</sup>

Outrossim, o princípio da capacidade contributiva pretende que a carga tributária seja distribuída entre os cidadãos de acordo com a capacidade que este tem em arcar com a tributação. Conforme afirma Marciano Buffon: “ônus tributário será tanto maior quanto maior for sua capacidade de arcar com tal ônus e, ao contrário, será tanto menor, ou até mesmo inexistente, quanto menor, ou nula, for tal capacidade”.<sup>574</sup>

O princípio da capacidade contributiva, ao lado da extrafiscalidade, deve, portanto, ser o fio condutor de todo o exercício do poder de tributar e na formulação da legislação tributária. A adequação da tributação ao princípio da capacidade contributiva pode ser obtida mediante análise da carga tributária.

A carga tributária é o índice obtido a partir da relação entre a totalidade das riquezas produzidas no país, conhecido como Produto Interno Bruto (PIB), e a arrecadação total de tributos ou receitas de natureza de poupança compulsória (FGTS). Nesse sentido, os valores correspondentes a multas e juros não participam do cálculo da carga tributária, por não se identificarem com o conceito de tributo. Ademais, o levantamento utiliza o critério segundo o momento do ingresso das receitas nos cofres públicos, dito regime de caixa, independentemente do momento da ocorrência do fato gerador.<sup>575</sup>

No ano de 2014, a carga tributária brasileira correspondeu a 33,47% do PIB, enquanto que no ano de 2013, o percentual havia ficado em 33,74%, o que significa uma variação

<sup>570</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 116.

<sup>571</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 94.

<sup>572</sup> Com relação ao termo “impostos” é importante trazer a lume a posição de Marciano Buffon quando sustenta que o princípio da capacidade contributiva deve ser utilizado em todos os tributos, mediante a interpretação adequada do § 1º do art. 145 da Constituição a partir do novo paradigma constitucional. Para tanto, consultar: BUFFON, op. cit., p. 174-176.

<sup>573</sup> CARRAZZA, op. cit., p. 103-104.

<sup>574</sup> BUFFON, op. cit., p. 176-177.

<sup>575</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF, 2015. p. 41. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

negativa de 0,27 pontos percentuais.<sup>576</sup> Efetivamente, a carga tributária brasileira está em constante crescimento. Estudo do IPEA indica que a carga tributária entre 1988 e 2012 cresceu 12 pontos percentuais no período, quando foi de 23,4% a 35,5% do PIB. Já no período de 2002 a 2012, a carga tributária teve períodos de queda, mas manteve a tendência de alta, saindo de 32,0% em relação ao PIB em 2002, atingindo 35,5% em 2012, segundo o estudo do IPEA.<sup>577</sup>

Com base nos dados apresentados no estudo da Receita Federal do Brasil, foi elaborado a tabela abaixo da composição da carga tributária a partir das bases de incidência, com o montante arrecadado e o percentual em relação ao PIB e em relação ao total arrecadado:

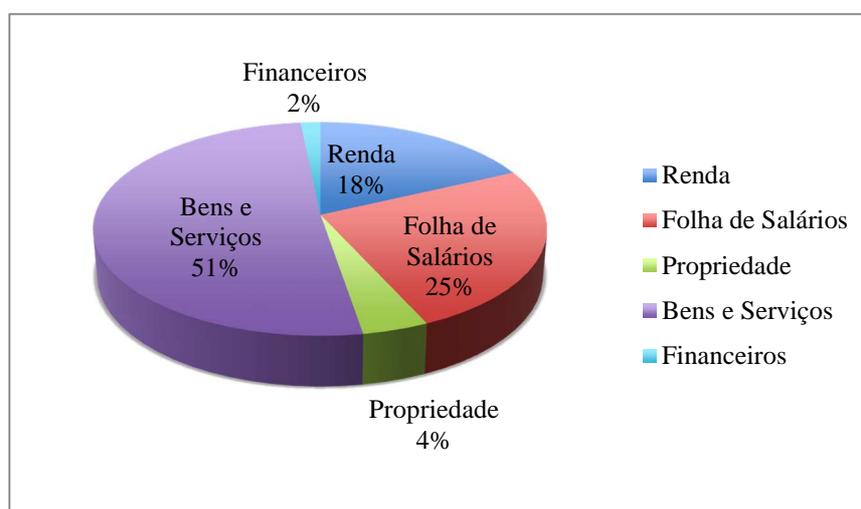
Tabela 3 - Composição da Carga Tributária de 2014

Composição da Carga Tributária – 2014			
Tipo de Base	R\$ milhões	% do PIB	% Participação
Tributos sobre a Renda	332.879,71	6,03%	18,02%
Tributos sobre a Folha de Salários	465.301,80	8,43%	25,18%
Tributos sobre a Propriedade	77.077,43	1,40%	4,17%
Tributos sobre Bens e Serviços	942.666,55	17,07%	51,02%
Tributos sobre Transações Financeiras	29.819,44	0,54%	1,61%
Outros	(5,23)	0,00%	0,00%
<b>Total da Receita Tributária</b>	<b>1.847.739,70</b>	<b>33,47%</b>	<b>100%</b>

Fonte: Receita Federal do Brasil.<sup>578</sup>

Para facilitar a visualização dos valores, disponibiliza-se o formato gráfico:

Gráfico 1 - Carga Tributária brasileira - 2014



Fonte: Elaboração pelo autor

Além disso, também é importante apresentar a evolução histórica da carga tributária ao

<sup>576</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF 2015. p. 1. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

<sup>577</sup> ORAIR, Rodrigo Octávio et al. **Carga tributária brasileira: estimativa e análise dos determinantes da evolução recente – 2002-2012**. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, out. 2013. (Texto para discussão, 1875). Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/porta/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1875.pdf](http://www.ipea.gov.br/porta/images/stories/PDFs/TDs/td_1875.pdf)>. Acesso em: 09 nov. 2013.

<sup>578</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL, op. cit., p. 9.

longo dos últimos dez anos de acordo com o estudo referido:

Tabela 4 - Composição da Carga Tributária – Série histórica - % da Arrecadação – 2005-2009

<b>Tipo de Base</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>
<b>Tributos sobre a Renda</b>	18,61%	18,41%	19,25%	20,36%	19,57%
<b>Tributos sobre a Folha de Salários</b>	23,68%	24,07%	23,81%	23,88%	25,70%
<b>Tributos sobre a Propriedade</b>	3,33%	3,46%	3,51%	3,55%	3,89%
<b>Tributos sobre Bens e Serviços</b>	49,44%	49,13%	48,37%	50,22%	49,10%
<b>Tributos sobre Transações Financeiras</b>	4,79%	4,80%	4,81%	2,02%	1,78%
<b>Outros</b>	0,15%	0,13%	0,25%	-0,03%	-0,05%
<b>Total da Receita Tributária</b>	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Receita Federal do Brasil.<sup>579</sup>

Tabela 5 - Composição da Carga Tributária – Série histórica - % da Arrecadação – 2010-2014

<b>Tipo de Base</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Tributos sobre a Renda</b>	18,20%	19,05%	17,90%	18,11%	18,02%
<b>Tributos sobre a Folha de Salários</b>	25,40%	24,99%	25,71%	25,03%	25,18%
<b>Tributos sobre a Propriedade</b>	3,78%	3,73%	3,88%	3,94%	4,17 %
<b>Tributos sobre Bens e Serviços</b>	50,45%	49,97%	50,57%	51,20%	51,02%
<b>Tributos sobre Transações Financeiras</b>	2,10%	2,19%	1,95%	1,68%	1,61%
<b>Outros</b>	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%	0,00%
<b>Total da Receita Tributária</b>	100%	100%	100%	100%	100%

Fonte: Receita Federal do Brasil.<sup>580</sup>

Para a adequada compreensão da carga tributária, é preciso fazer alguns esclarecimentos sobre os tributos que compõem cada rubrica acima. Nos Tributos sobre a Renda estão incluídos o Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), apurados a partir do Lucro Real, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurados a partir do Lucro Real, e demais retenções desses tributos. Apesar de existirem outros regimes tributários em que existem a incidência do IRPJ e da CSLL, aqui são somente considerados os apurados pelo regime do Lucro Real, enquanto que os demais regimes de apuração desses tributos são enquadrados em Tributos sobre Bens e Serviços (Lucro Presumido e Simples Nacional).

Já nos valores dos Tributos sobre a Folha de Salários, estão contemplados os valores da Contribuição Previdenciária incidentes diretamente sobre a remuneração, incluindo a contribuição patronal e dos empregados e autônomos. Também são incluídos os valores recolhidos ao FGTS e ao conhecido Sistema “S”. É importante esclarecer que a Contribuição

<sup>579</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF, 2015. p. 9. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

<sup>580</sup> Ibid., p. 9.

previdenciária substitutiva, referida pela Lei nº 12.546/2011, a Cota Patronal da Contribuição Previdenciária das empresas optantes pelo Simples Nacional e a Contribuição incidente sobre a Produção Agropecuária são consideradas na categoria dos Tributos sobre Bens e Serviços e não na de Tributos sobre a Folha de Salários.

Quando se fala em Tributos sobre a Propriedade, estão incluídos o Imposto Territorial Rural (ITR), o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCD) e o Imposto da Transmissão de Bens *Inter Vivos* (ITBI).

Por seu turno, os Tributos sobre Bens e Serviços congregam o somatório do Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), PIS, COFINS, Simples Nacional, IRPJ e CSLL das empresas do Lucro Presumido, Imposto sobre Serviços (ISS), Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (CIDE), Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Contribuição Previdenciária sobre Faturamento e Produção Agropecuária, dentre outros tributos que são, em tese, embutidos nos preços dos produtos e repassados ao consumidor final.

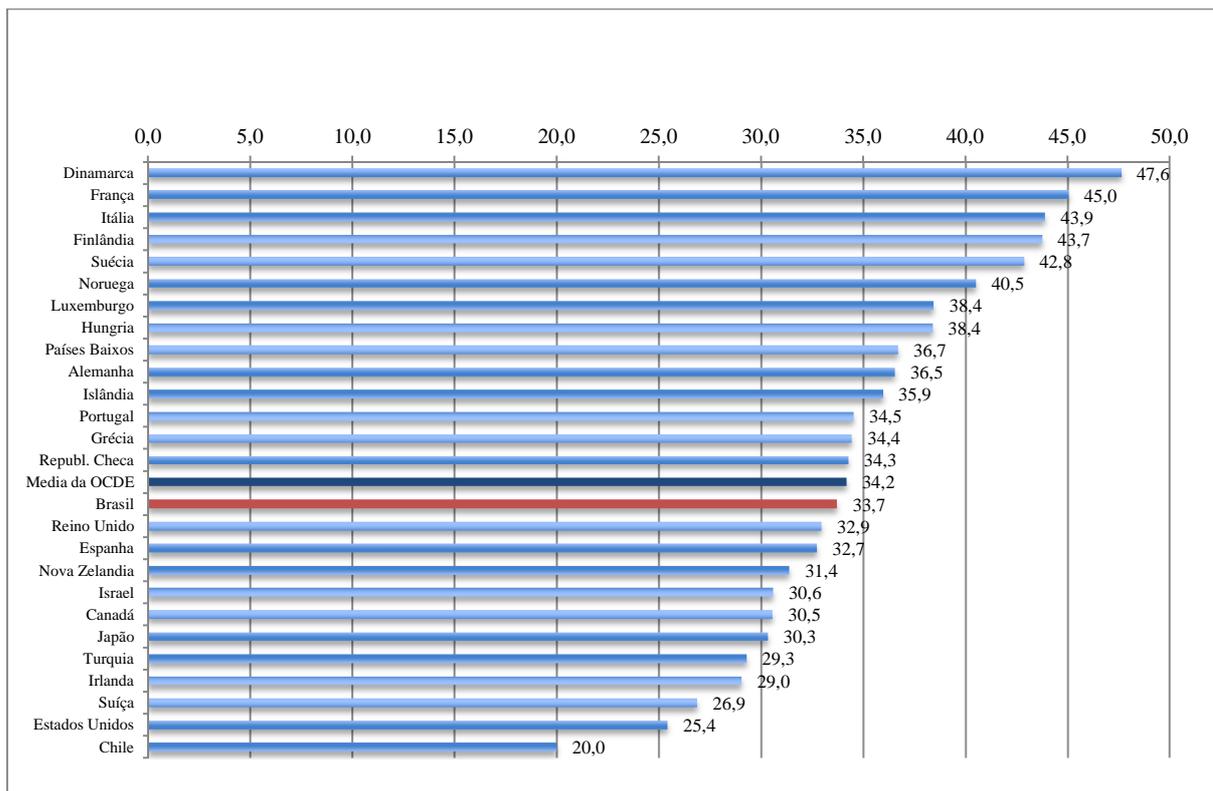
Nos Tributos sobre Transações Financeiras, são computados os valores recebidos a título da Contribuição Permanente sobre Movimentações Financeiras (CPMF) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF). Apesar da CPMF já ter sido extinta, essas receitas contabilizadas referem-se a recebimentos que podem advir de autuações fiscais ou de parcelamentos especiais concedidos com prazos extensos.

Após esses esclarecimentos preliminares, dois dados saltam aos olhos quando confrontados com o que se disse sobre o compromisso firmado pela Constituição. As categorias que representam o maior ingresso de receitas são os Tributos incidentes sobre o consumo, que correspondem em 2014 a 51,02%, e sobre a Folha de Salários, com arrecadação de 25,18%, enquanto que o Imposto sobre a Renda se mantêm em 18,02% e a tributação sobre a propriedade é de somente 4,17%, tudo em relação ao ano de 2014. Dessa forma, a tributação brasileira está alicerçada sobre o consumo e sobre o trabalho, porque ambos correspondem a 76,20% de toda a arrecadação.

Com a tributação calcada no consumo, a carga tributária brasileira é distribuída de forma desproporcional, desconsiderando assim a capacidade contributiva dos cidadãos. Já o Imposto sobre a Renda, que é o tributo por excelência com melhor capacidade de aferir a capacidade contributiva, é deixado para o terceiro plano na arrecadação nacional. Dessa forma, a tributação brasileira assume o caráter regressivo, porquanto o ônus tributário tende a ser suportado por quem tem menor capacidade contributiva.

Outrossim, as iniquidades da forma de tributar brasileira ficam ainda mais evidentes quando se compara os percentuais da carga tributária brasileiros aos de outros países. Para fins comparativos, utiliza-se o relatório anual da OCDE que congrega informações sobre a tributação de seus países membros<sup>581</sup> e estudo da Receita Federal do Brasil sobre a tributação brasileira. Primeiramente se analisa a carga tributária; em seguida, são apresentados os percentuais de participação de cada tipo de exação na formação da carga tributária, ou seja, a análise compara o valor arrecadado das exações em relação ao total arrecadado por cada país. Os tipos de exações seguem a tradicional separação entre tributação sobre a renda, sobre a folha de salários, sobre o consumo e sobre o patrimônio. Ademais, a análise utilizará as informações dos anos de 2013 porque a OCDE ainda não disponibilizou os dados definitivos de 2014, apesar de realizar projeções, mas opta-se em utilizar as informações definitivas.

Gráfico 2 - Carga Tributária dos países da OCDE e do Brasil - 2013



Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil.<sup>582</sup>

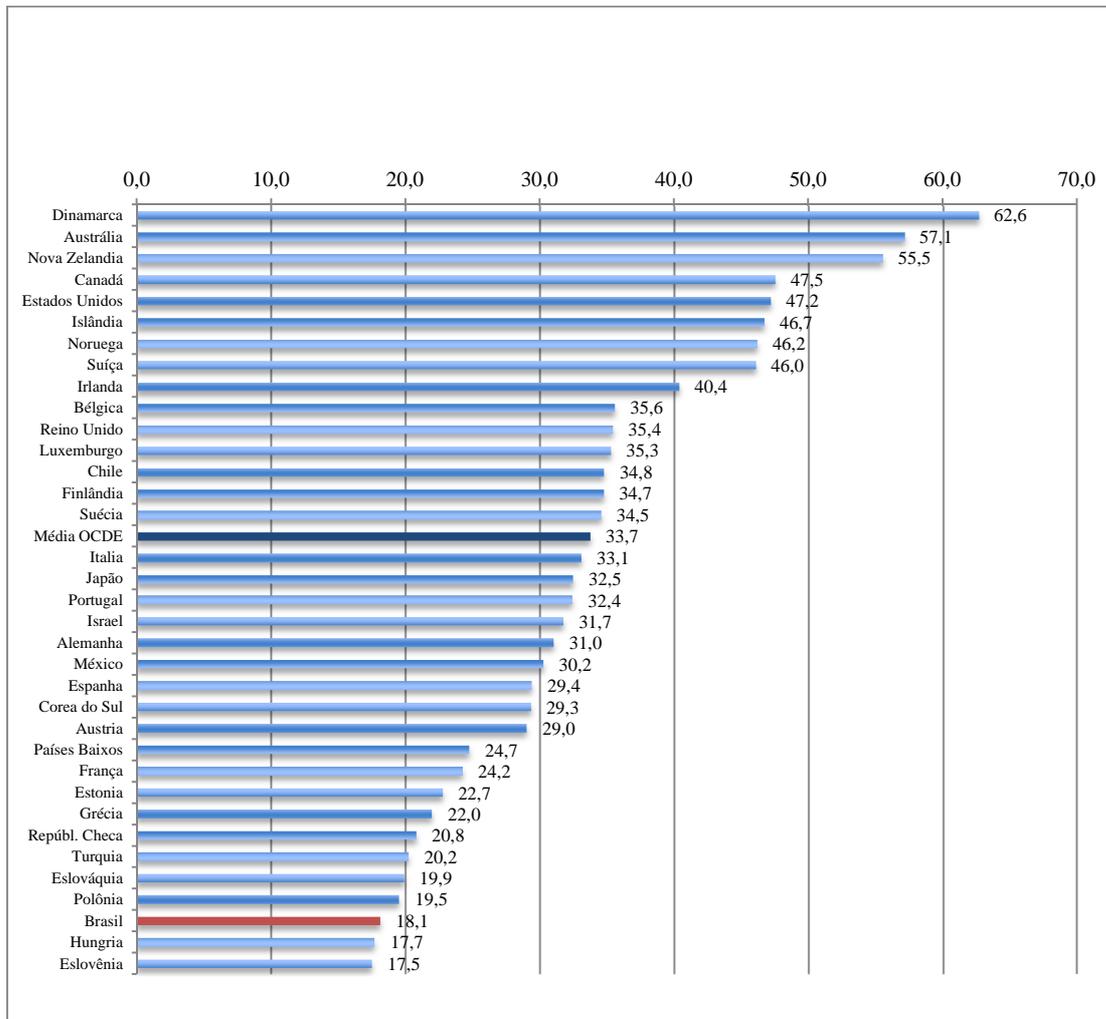
<sup>581</sup> OECD. **Revenue Statistics 2015**. Paris: OECD Publishing Paris, 2015. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr)>. Acesso em: 25 jun. 2016.

<sup>582</sup> Ibid., e RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF 2015. p. 1. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

Com relação à posição brasileira no ranking de cargas tributárias da OCDE, o país está bem próximo da média geral dos países membros. O Brasil teve a carga tributária de 33,7%, enquanto que a média da OCDE foi de 34,2%, estando bem próximo do Reino Unido, com 32,9%. Todavia, vários países possuem cargas tributárias significativamente superiores às nacionais, sendo que o topo das cargas tributárias é puxado pelos países escandinavos, como a Dinamarca, com 47,6%, Finlândia, com 43,7%, Suécia, com 42,8%, Noruega, com 40,5%, acompanhado de países como a França, com 45% e Itália, com 43,9%.

Na outra ponta da tabela, estão países como Chile, com 20%, Estados Unidos, com 25,4%, Suíça, com 26,9% e Irlanda, com 29,0%, para citar apenas alguns.

Gráfico 3 - Tributação sobre a renda e ganhos de capital em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013

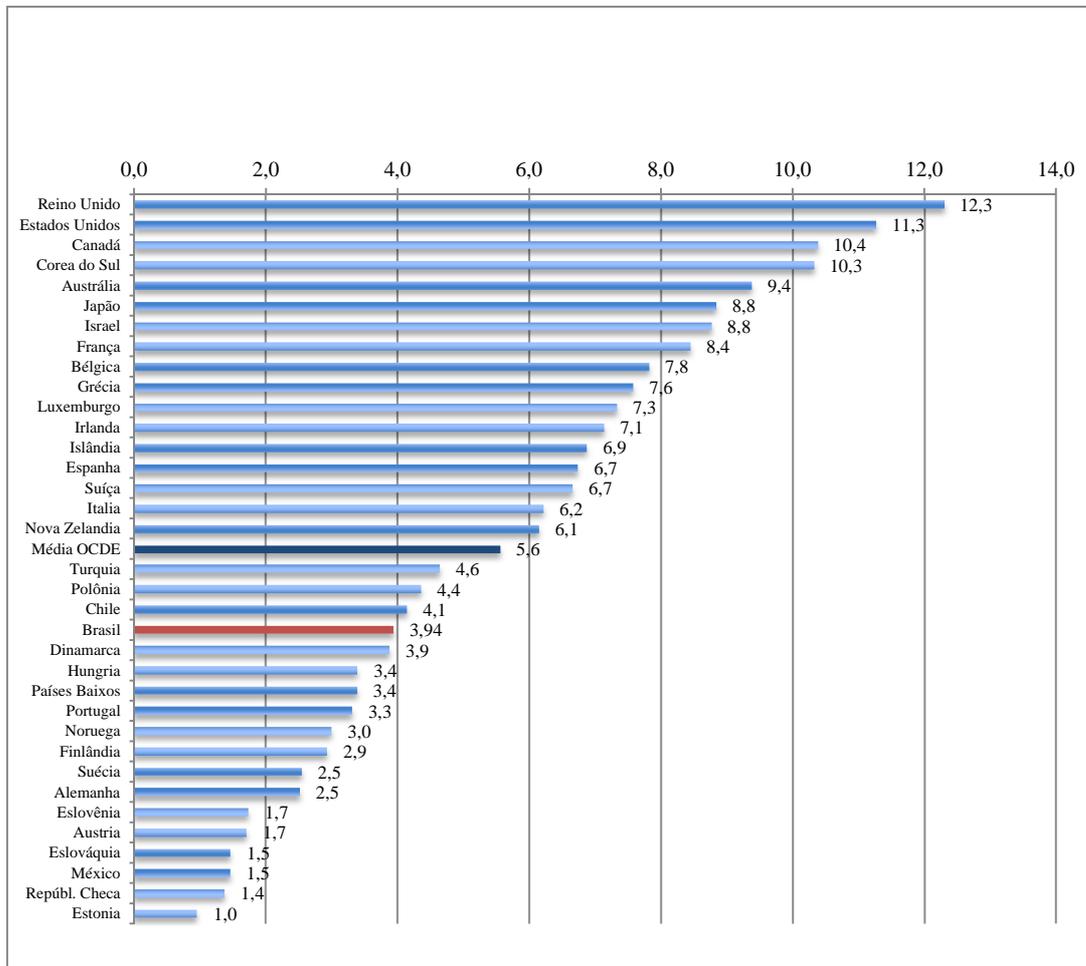


Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil.<sup>583</sup>

<sup>583</sup> OECD. **Revenue Statistics 2015**. Paris: OECD Publishing Paris, 2015. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr)>. Acesso em: 25 jun. 2016, e RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF 2015. p. 1. Disponível em:

Na comparação da representatividade da tributação sobre a renda no contexto da arrecadação tributária, a posição brasileira é bem distante da média da OCDE. No Brasil apenas 18,1% da arrecadação é proveniente do Impostos sobre as Rendas, enquanto que a média da OCDE é de 33,7%. A posição brasileira é a terceira mais baixa, superando apenas Hungria (17,7%) e Eslovênia (17,5%), que apresentam uma diferença de menos de 1%. Situação bem diferente da vivida pela Dinamarca, que obtém 62,6% da sua arrecadação com a tributação sobre a renda, seguida por Austrália (57,1%), Nova Zelândia (55,5%), Canadá (47,5%) e Estados Unidos (47,2%). Países como Reino Unido (35,4%) e Alemanha (31,0%) se mantêm na faixa dos 30%, enquanto que a França mantém o índice de 24,2%.

Gráfico 4 - Tributação sobre o patrimônio em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013



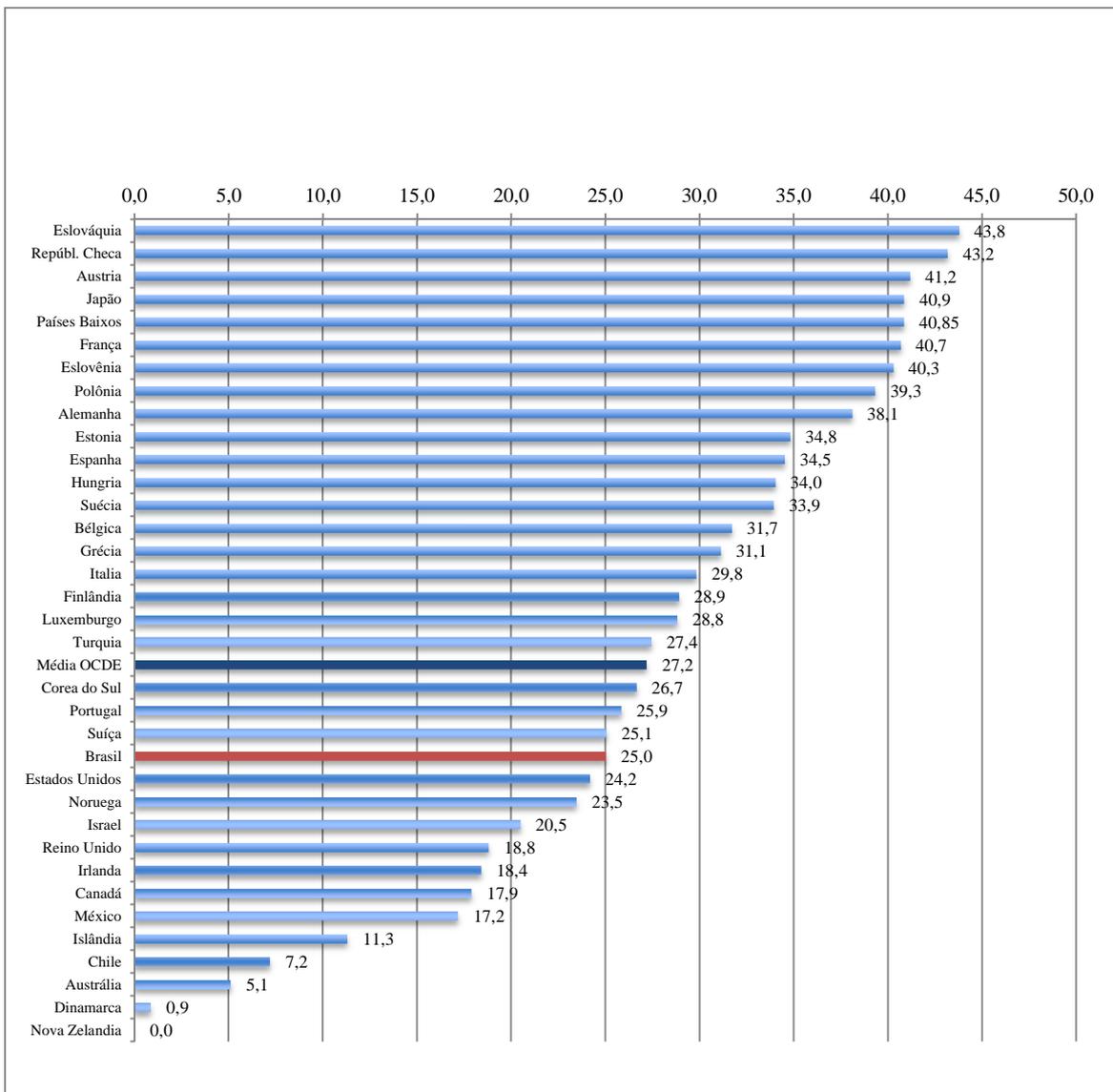
Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil.<sup>584</sup>

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

<sup>584</sup> OECD. **Revenue Statistics 2015**. Paris: OECD Publishing Paris, 2015. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr)>. Acesso em: 25 jun. 2016, e RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF 2015. p. 1. Disponível em:

Já na tributação sobre o patrimônio, o Brasil não se mantém muito distante da média dos países da OCDE, apesar de estar abaixo da média, com 3,94%, enquanto que a média da OCDE fica em 5,6%. O topo da tributação sobre o patrimônio é dominado pelo Reino Unido (12,3%), seguido pelos Estados Unidos (11,3%) e Canadá (10,4%). A Alemanha é um país que tributa menos o patrimônio do que o Brasil, com apenas 2,5%. Já a França mantém o índice de 8,4%.

Gráfico 5 - Tributação sobre a Folha de salários/Previdência em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013



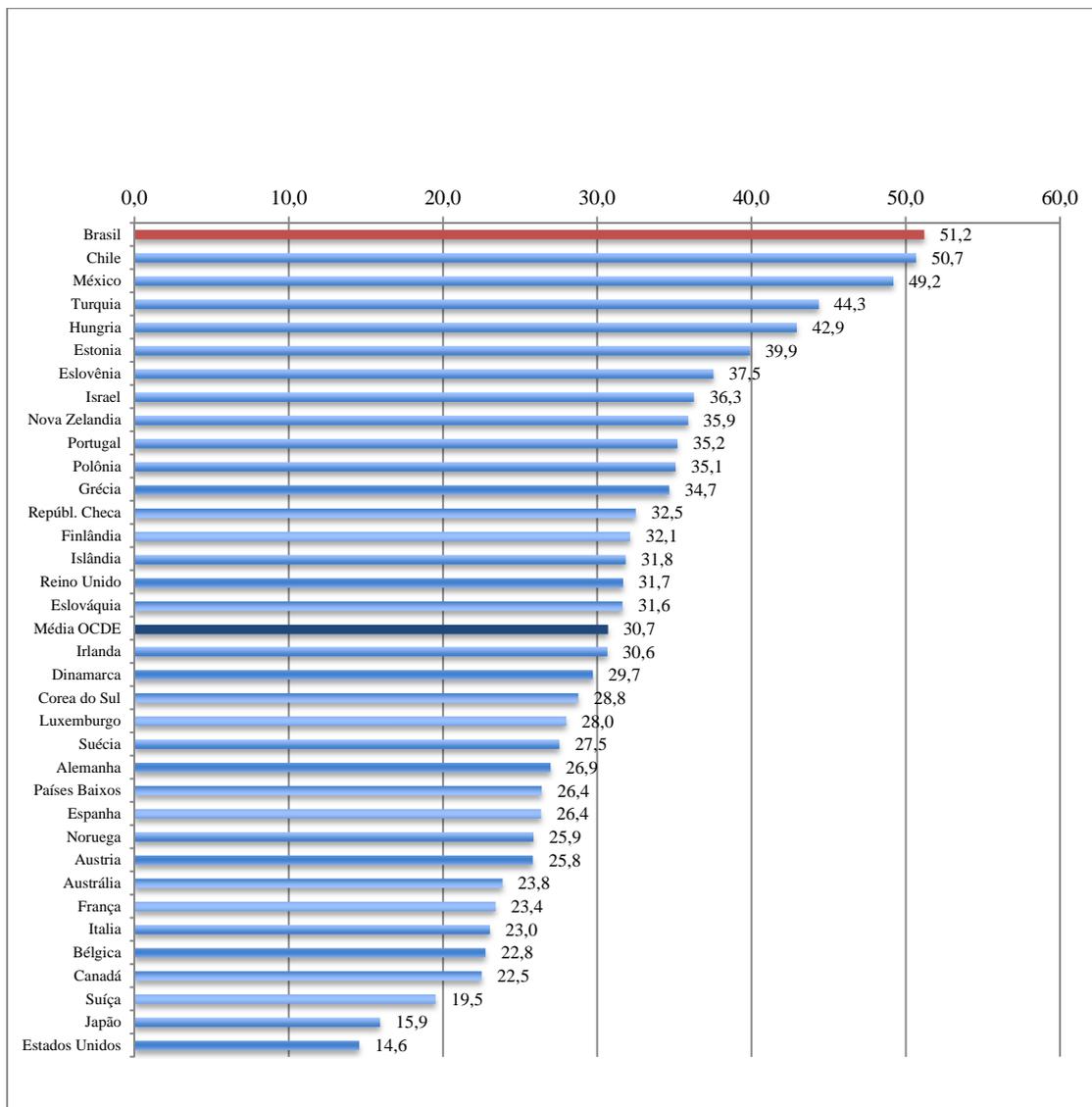
Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil.<sup>585</sup>

<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

<sup>585</sup> OECD. **Revenue Statistics 2015**. Paris: OECD Publishing Paris, 2015. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr)>. Acesso em: 25 jun. 2016, e RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF 2015. p. 1. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e->

Com relação à tributação incidente sobre a folha de salários e para previdência social, o Brasil também não está muito distante da média da OCDE, muito embora esteja novamente abaixo da média. No Brasil, 25% da arrecadação é oriunda da tributação sobre a folha de salários, enquanto que a média da OCDE é de 27,2%. O Brasil é acompanhado de perto pelos Estados Unidos com 24,2%. O topo da tabela é liderado pela Eslováquia, com 43,8%. Países como a França e Alemanha apresentam índices de 40,85% e 38,1%, respectivamente. Já o Reino Unido mantém 18,8%.

Gráfico 6 - Tributação sobre o consumo em relação ao total arrecadado nos países da OCDE e Brasil - 2013



Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil.<sup>586</sup>

estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 10 nov. 2015.

<sup>586</sup> OECD. **Revenue Statistics 2015**. Paris: OECD Publishing Paris, 2015. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr)>. Acesso em: 25 jun. 2016, e RECEITA FEDERAL DO

Por outro lado, é na tributação sobre o consumo que o Brasil se destaca e se distancia da média da OCDE. O Brasil assume a liderança na tributação sobre o consumo com 51,2%, seguido de perto por países latino-americanos, como Chile e México com taxas de 50,7% e 49,2%, respectivamente. Já a média da OCDE fica em 30,7%, ou seja, o Brasil está 20 pontos percentuais acima da média. Na outra ponta da tabela, estão os Estados Unidos, com 14,6%, Japão, com 15,9% e Suíça, com 19,5%. Já a França mantém 23,4%, a Alemanha 26,9% e a Dinamarca 29,7%. Já o Reino Unido está acima da média da OCDE, com 31,7%.

Diante desse quadro de arrecadações, pode-se perceber que a tributação brasileira destoa significativamente da prática tributária de outros países, principalmente dos países ditos desenvolvidos. No cenário brasileiro, a maior parcela da arrecadação tributária provém da tributação indireta, ou seja, dos tributos incidentes sobre o consumo e sobre a folha de salários, enquanto que a tributação sobre a renda está apenas em terceiro lugar do ranking de representatividade na arrecadação. Como se viu, não existe nenhum país no conjunto da OCDE que tributa tanto o consumo como o Brasil.

Já com relação à tributação sobre a renda, o país está entre os três países que menos tributam a renda, ao passo que vários países possuem a tributação sobre a renda como o principal instrumento de arrecadação.

Dessa forma, a tributação brasileira assume contornos regressivos, na medida em que privilegia a tributação sobre o consumo em desfavor da tributação sobre a renda. A forma como é exercida a função tributária privilegia tributos que incidem sobre fatos gerados que prescindem da avaliação da capacidade contributiva. Assim, o ônus tributário é suportado independentemente da avaliação da capacidade contributiva do cidadão, o que, inevitavelmente, leva ao fato de quem possui menos capacidade contributiva arca com maior ônus tributário em comparação com quem possui maior capacidade para tanto.

Além disso, as médias históricas do Brasil nos últimos dez anos não apresentaram modificações substanciais, razão pela qual pode-se afirmar que o país consolidou uma tributação regressiva com base sobre o consumo.

Apesar de já se ter formado um senso comum ao redor da alta carga tributária, a arrecadação de tributos é realizada mediante o repasse ao consumidor final que, de forma indolor e invisível, arca com um ônus tributário maior. Isso implica num sacrifício de renda maior em comparação àqueles com uma capacidade contributiva superior. Dessa forma,

Marciano Buffon afirma que:

Com isso, agrava-se o quadro de desigualdades sociais e econômicas, uma vez que a carga tributária se transforma num fabuloso meio de retirar daqueles que possuem baixa capacidade econômica os poucos recursos que poderiam ser empregados no sentido de construir uma vida, senão melhor, menos ruim.<sup>587</sup>

Enfim, o peso da carga tributária atinge mais fortemente os pobres, que arcam com um percentual maior de tributos, do que dos ricos, porque os artigos essenciais como de alimentação absorvem quase a totalidade dos salários dos trabalhadores da classe baixa e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes mais altas, constituindo-se uma tributação regressiva ou inversamente progressiva, nas palavras de Aliomar Baleeiro.<sup>588</sup> Nesse sentido, em 1955, o autor já referia:

Um exame das receitas brasileiras mostra que, a despeito dos princípios pragmáticos da Constituição, o legislador ordinário tem mantido a tendência regressiva. O imposto (sic) de consumo e o de vendas sobre (sic) a quase totalidade das mercadorias de uso geral são parcelas fundamentais e, por isso, operam ação regressiva ainda não satisfatoriamente contrabalançada pelos impostos pessoais e progressivos.<sup>589</sup>

Outrossim, a constituição privilegia um modelo baseado na capacidade contributiva e o paradigma do Estado Democrático de Direito pressupõe uma atividade estatal comprometida com a redução da desigualdade e erradicação da pobreza, onde a tributação pode ser um poderoso instrumento de redistribuição de renda, muito embora, no contexto atual:

Essa ‘redistribuição de renda’ é feita às avessas, ou seja, a parcela da população com menor capacidade contributiva, além de não lhe serem garantidos minimamente os direitos sociais, arca com parcela significativa e insuportável da carga tributária, em favor das minorias organizadas, que se encontram no topo da pirâmide social e têm o poder necessário para fazer valer seus interesses.<sup>590</sup>

Ao contrário do modelo fático vigente, que impõe maior sacrifício àqueles com menor capacidade contributiva e privilegia contribuintes que poderiam ser chamados a contribuir com uma fatia maior do bolo. Misabel Abreu Machado Derzi afirma que “a Constituição não tolera que se prestigiem as concentrações de riqueza em mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária”<sup>591</sup>.

<sup>587</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 68.

<sup>588</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução às ciências das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1955. p. 241.

<sup>589</sup> Ibid., p. 276.

<sup>590</sup> BUFFON, op. cit., p. 67.

<sup>591</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 71, jan. 2004.

Com efeito, a forma como a tributação vem sendo desenvolvida no Brasil vai em sentido diametralmente oposto ao definido e perseguido pela Constituição. O modelo tributário vigente é regressivo, tributando fortemente aquele que tem menor capacidade contributiva. Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi esclarece que:

Um dos mais desafiantes paradoxos da realidade jurídica nacional reside exatamente aí, na constatação de que a República Federativa do Brasil, a par de estar dotada de Carta Política democrática e socializante, nobilíssimo complexo normativo, entre princípios, regras, procedimentos e meios, mantém severamente injusta a distribuição da renda, e grande massa de miseráveis, agressivamente marginalizados.<sup>592</sup>

Dessa forma, o sistema torna-se extremamente injusto, uma vez que vai de encontro aos objetivos fundamentais instituídos pela Constituição. Para a superação desse paradoxo, é necessário um redimensionamento dos tributos e da carga tributária com o devido respeito ao princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da dignidade da pessoa humana:

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 aviltando a dignidade humana, e a meta da solidariedade social permanecerá como mera utopia acadêmica.<sup>593</sup>

Desta feita, pode-se afirmar que o sistema tributário vem sendo construído em sentido diametralmente oposto ao preconizado pela Constituição e do que se espera da instituição do Estado Democrático de Direito. Enquanto que somente se observa as normas formais para a elaboração da legislação tributária, que se reflete na carga tributária, continuar-se-á a desrespeitar a Constituição em seu sentido material e mais nobre, sob o qual foi fundada a República Federativa Brasileira.

## 4.2 A Tributação no Debate Público

A tributação é tema recorrente nos noticiários e nos mais variados debates populares, sendo que se formou um consenso de que não existe mais espaço para incremento na carga tributária. Muito se fala em tributação, mas poucos são os estudos sérios voltados a avaliar a efetiva carga tributária nacional.

<sup>592</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 65, jan. 2004.

<sup>593</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 175.

A cada anúncio da Receita Federal do Brasil sobre arrecadação, são comuns as manchetes dos mais diversos jornais do país dando conta de um novo recorde de arrecadação. Todavia, não se vê tal ênfase quando existe um recuo na arrecadação. Uma simples pesquisa no Google pelos termos “tributação” e “recorde” traz aproximadamente 272.000 resultados, o que demonstra como o tema é recorrente.

No cotidiano, são comuns os comentários críticos à tributação comparando o valor pago com os benefícios a serem recebidos em troca. Expressões como “tributos de primeiro mundo, benefícios de terceiro mundo” são corriqueiras. Nessas críticas, também entram reclamações contra corrupção, problemas em infraestrutura em geral e a saúde deficitária.

Com efeito, no que diz respeito ao cumprimento dessas promessas constitucionais, com certeza, existe muito a ser feito, mas, por outro lado, também existem diversas conquistas que merecem ser reconhecidas.

Com a finalidade de trazer à tona o montante de tributos arrecadados pelo Estado Brasileiro, foi criada uma parceria entre Associação Comercial de São Paulo (ACSP), Federação das Associações Comerciais do Estado de São Paulo (FASP) e o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) para lançar uma página na internet, no endereço [www.impostometro.com.br](http://www.impostometro.com.br), com a finalidade de consolidar os números de toda a arrecadação em tributos no País.

Os números são impressionantes, sendo que no ano de 2013 os valores de tributos arrecadados por todos os entes da federação atingiram o montante de R\$ 1.701.643.048.877,40.<sup>594</sup> Nessa página da internet, também podem ser encontradas comparações interessantes com o que poderia ser feito com o valor total dos recursos arrecadados.

O sistema do “Impostômetro” faz a consolidação dos tributos arrecadados por todas as esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal) a partir das informações prestadas pelos diversos órgãos encarregados de administrar esses valores. Nesse somatório, estão incluídos os valores correspondentes aos impostos, taxas e contribuições, bem como as multas, juros e correção monetária incidentes.<sup>595</sup>

Entretanto, os dados do Impostômetro não podem ser utilizados como referência para apurar a carga tributária. Isso porque estão incluídos nesse cálculo o valor de multas, juros e correção monetária, o que, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional, não são

---

<sup>594</sup> IMPOSTÔMETRO. [S.l.], 2014. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/paginas/painel-digital#>>. Acesso em: 04 mar. 2014.

<sup>595</sup> Ibid.

considerados tributos. Esses valores são significativos porquanto somente em âmbito federal temos penalidades que podem chegar a 225% do valor do tributo.

A partir das informações prestadas pelo Impostômetro, foi lançada uma campanha pelo Dia da Liberdade de Impostos, que representa o dia a partir do qual se deixaria de trabalhar para pagar tributo. Em 2013, esse dia foi comemorado no dia 21 de maio de 2013, em diversas cidades do país. Na ocasião, foram realizadas promoções, comercializando mercadorias sem os “malfadados” tributos.<sup>596</sup>

Ademais, apesar de se tratar de um movimento importante que traz a tributação para o centro do debate, cabe a reflexão sobre a avaliação do peso da tributação para cada contribuinte. Isso porque o Dia da Liberdade de Impostos não é o mesmo para todos os brasileiros, sendo que para alguns ele deve ocorrer antes de 21 de maio e para outra parcela considerável de contribuintes ele seria comemorado bem depois.

Em contraposição ao Impostômetro, foi lançado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) o sistema do Sonegômetro, que tem por objetivo apresentar o valor dos tributos sonegados, na página da internet [www.quantocustaobrasil.com.br](http://www.quantocustaobrasil.com.br). Trata-se de uma campanha promovida pelo SINPROFAZ que busca conscientizar a população de que a carga tributária poderia ser reduzida, caso não existisse desvios ou sonegação.

Os números também impressionam, na medida em que estimam que o valor sonegado no ano de 2013 chegou a 415 bilhões de reais e, da mesma forma que o Impostômetro, apresentam comparativos interessantes do que poderia ser feito com o valor dos recursos que deixaram de ingressar nos cofres públicos.

Com efeito, os números apresentados são previsões extraídas a partir de estudo realizado pelo Sindicato, indicando que 10% do PIB brasileiro seria informal.<sup>597</sup> O estudo reconhece a dificuldade de aferir exatamente o mercado informal, até porque se fosse possível ter conhecimento do valor exato sonegado, porque ele não estaria sendo cobrado?

Muito embora não se trate de um número fidedigno e exato, a campanha do Sonegômetro é importante para chamar a atenção sobre a sonegação fiscal, que ninguém em sã consciência declara que não existe.

---

<sup>596</sup> MELO, Tiago. Dia Livre de Impostos venderá litro de gasolina a R\$ 1,90, em Manaus. **G1.com**, Manaus, 25 maio 2012. Disponível em: <<http://g1.globo.com/am/amazonas/noticia/2012/05/dia-livre-de-impostos-vendera-litro-da-gasolina-r190-em-manaus.html>>. Acesso em: 04 mar. 2014.

<sup>597</sup> SONEGAÇÃO no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação. [S.l.], 2014. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao.pdf>>. Acesso em: 04 mar. 2014.

A partir da contraposição desses dois lados, um pelo fisco e outro pelos contribuintes, os dados têm sido veiculados pela mídia em geral, e têm trazido repercussão na sociedade, muito embora o sentimento antifiscal seja predominante.

Entretanto, a mídia nacional tem sido pobre no debate da tributação do ponto de vista da justiça fiscal e de trazer à tona a distribuição justa da carga tributária sob o prisma do princípio da capacidade contributiva. As manchetes e reportagens que tratam dos tributos não se aprofundam em apresentar os reais problemas da tributação brasileira, conforme apontados acima.

O debate acaba sendo centrado apenas em concordar ou não com a carga tributária, apesar de já se ter formado um consenso de que não existe mais espaço para aumentar a tributação. Estudo realizado pela Receita Federal do Brasil indica que a carga tributária no ano de 2012 atingiu 35,85% do PIB, o que não pode ser considerado exorbitante, quando a França já teve 46% do seu PIB em tributos, a partir da implementação das medidas sugeridas pela teoria do *Flat Tax*.<sup>598</sup>

Outra publicação que merece ser comentada é uma reportagem no jornal Zero Hora com a seguinte manchete: “Impostos cresceram 277% entre 2000 e 2013, mostra pesquisa; no mesmo período, a inflação medida pelo IPCA foi de quase 138%”<sup>599</sup>. Essa reportagem divulga um estudo do Instituto Assaf<sup>600</sup> sobre a carga tributária a partir dos dados do Impostômetro.

A pesquisa chega ao percentual de 277,3%, partido da relação entre a carga tributária per capita do ano de 2000, que seria de R\$ 2.086,21, e da de 2013, que seria de R\$ 7.872,14. A reportagem também afirma que no ano de 2000 foram arrecadados 350 milhões em tributos, enquanto que, em 2013, esse valor seria de R\$ 1,53 trilhão, o que corresponderia a um aumento de 334%. Já o salário mínimo, que em 2000 era de R\$ 151,00 e passou para R\$ 678, teria um aumento de 349%, mas a inflação medida pelo IPCA no período é de 137,9%, o que permitiu um aumento real de apenas 88,8%.

Ou seja, a reportagem busca fazer um contraponto entre o aumento da arrecadação per capita (277,3%) e o aumento real do salário mínimo (88,8%). Apesar de referir que o PIB também teve o incremento de 273,3%, a reportagem dá ênfase ao aumento na carga tributária per capita.

<sup>598</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 75, jan. 2004.

<sup>599</sup> IMPOSTOS cresceram 277% entre 2000 e 2013, mostra pesquisa. **Zero Hora**, Porto Alegre, 06 jan. 2014. Disponível em: <<http://zerohora.clicrbs.com.br/rs/economia/noticia/2014/01/impostos-cresceram-277-entre-2000-e-2013-mostra-pesquisa-4382560.html?impressao=sim>>. Acesso em: 06 mar. 2014.

<sup>600</sup> O BRASIL e a carga tributária. [S.l.]: Instituto Assaf, 2013. Disponível em: <[http://www.institutoassaf.com.br/downloads/ANALISE\\_65\\_2013.pdf](http://www.institutoassaf.com.br/downloads/ANALISE_65_2013.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2014.

Efetivamente, a carga tributária brasileira está em constante crescimento. Estudo do IPEA indica que a carga tributária de 1988 até 2012 cresceu 12 pontos percentuais no período, quando era de 23,4%, 1988, até atingir 35,5%, em 2012. Já no período de 2002 a 2012, a carga tributária teve períodos de queda, mas manteve a tendência de alta, saindo de 32,0% em relação ao PIB em 2002, atingindo 35,5%, em 2012, segundo o estudo.<sup>601</sup>

Com efeito, o aumento da carga tributária não corresponde efetivamente aos 277,3% referidos na reportagem e no estudo. Isso porque a carga tributária é medida a partir da relação entre tudo que foi arrecadado em tributos e o valor total do que foi produzido no país (PIB). O que efetivamente ocorreu foi o aumento na arrecadação, que acompanhou o crescimento do próprio PIB e o impacto da inflação.

Ademais, nos dados do Impostômetro, estão acrescidos os valores de multa, juros e correção monetária, o que tecnicamente não são considerados tributos e não poderiam ser utilizados para aferir a carga tributária. Isso porque as multas, juros e correções decorrem de penalidades e sanções pecuniárias em virtude de descumprimento da lei em geral e são aplicadas, excepcionalmente, ao cidadão que não cumpre a lei, e, portanto, não poderiam ser confundidas com o tributo que é cobrado indistintamente de todos.

Outra reportagem sobre a tributação foi publicada no portal G1.com, dando conta de que o Brasil tem a segunda maior carga tributária da América Latina.<sup>602</sup> A reportagem apresenta o estudo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre a carga tributária dos países da América Latina no ano de 2012, em que o Brasil tem a carga tributária de 36,3% do PIB, enquanto que a Argentina possui a maior carga tributária com 37,3%.

A reportagem também esclarece que a média da carga tributária na América Latina é de 20,7% do PIB, enquanto que a média de todos os países da OCDE é de 34,6%. O país membro da OCDE com a maior carga tributária é a Dinamarca, com 48% do PIB recolhido em tributos.

Nesse contexto latino-americano, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) publicou o estudo intitulado: Não Basta Arrecadar: a tributação como instrumento de desenvolvimento. O estudo tem por objetivo analisar a tributação da América Latina e apontar sugestões em matéria tributária para aumentar a arrecadação e competir pelo investimento

---

<sup>601</sup> ORAIR, Rodrigo Octávio et al. **Carga tributária brasileira**: estimação e análise dos determinantes da evolução recente – 2002-2012. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, out. 2013. (Texto para discussão, 1875). Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1875.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1875.pdf)>. Acesso em: 09 nov. 2013.

<sup>602</sup> CARGA tributária brasileira é a 2ª maior da América Latina, mostra OCDE. **G1.com**, São Paulo, 20 jan. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/01/carga-tributaria-brasileira-e-2-maior-da-america-latina-mostra-ocde.html>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

privado. Não se sugere a redução da carga tributária, mas o estudo reconhece a necessidade da América Latina em aumentar a tributação, com sistemas tributários mais simples e de bases amplas.<sup>603</sup>

Cabe também referir a campanha promovida pelo Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal (SINDIFISCO), denominada de Imposto Justo.<sup>604</sup> Essa campanha tem por objetivo coletar assinaturas para o projeto de lei de iniciativa popular que visa estabelecer que o reajuste na tabela do Imposto de Renda Pessoa Física seja feito com base na inflação, dentre outras medidas. Em síntese, o projeto de lei:

[...] corrige a tabela do imposto de renda da pessoa física, que acumula perdas de 50% desde 1996, cria dispositivos para evitar defasagens por dez anos, aumenta de 3 mil para 12 mil reais o que pode ser deduzido de gasto com educação e ressuscita deduções com aluguel e juros da casa própria, abandonadas em 1998. Também propõe que os sócios de uma empresa paguem, como pessoa físicas, IR sobre o que recebem de dividendo (estão isentos desde 1996) e retoma a taxa de 15% sobre as remessas de lucros ao exterior, igualmente isentas há 17 anos.<sup>605</sup>

Além dessa iniciativa, a campanha também traz para o debate a controvérsia da incidência do Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações e aeronaves civis. Ocorre que somente os automóveis estão sendo tributados pelo IPVA, enquanto que as embarcações marítimas (lanchas e barcos de luxo), aviões e helicópteros não são tributados.

Esse debate decorre da interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos Recursos Extraordinários nº 255111, 134509 e 379572 sobre o alcance da expressão “veículos automotores”, prevista no inciso III do art. 155 da Constituição. A Corte Suprema firmou o entendimento de que o campo de incidência fixado pela Constituição não inclui as aeronaves e embarcações marítimas, declarando inconstitucionais as legislações dos Estados de São Paulo, Amazonas e Rio de Janeiro, que previam a cobrança.

O Sindifisco propõe uma Emenda Constitucional que altere o art. 155 para que também sejam incluídos no campo de incidência os veículos aéreos e aquáticos, e não somente os terrestres, já que esses veículos fora do âmbito de incidência são, normalmente, de propriedade

<sup>603</sup> CORBACHO, Ana; FRETES CIBILS, Vicente; LORA, Eduardo. **Recaudar no basta**: los impuestos como instrumento de desarrollo. Washington: BID, 2012. Disponível em: <<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37768311>>. Acesso em: 13 mar. 2014.

<sup>604</sup> IMPOSTO justo. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br/impostojusto/>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

<sup>605</sup> COMO tornar a cobrança de impostos mais justa? Brasília, DF, 21 maio 2013. Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br/impostojusto/como-tornar-a-cobranca-de-impostos-mais-justa/>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

de empresários, executivos e pessoas com alto poder aquisitivo e não sofrem tributação, enquanto que o cidadão comum paga o tributo sobre seu automóvel.<sup>606</sup>

Todavia, a campanha promovida pela entidade sindical não vem tendo grande repercussão na mídia, sendo que as reportagens sobre a campanha têm dado ênfase aos baixos limites de deduções do Imposto de Renda das Pessoas Físicas e ao reajuste na tabela do referido imposto, o que pode ser observado a partir das reportagens no *Correio Braziliense*<sup>607</sup> e no *Diário Pernambucano*<sup>608</sup>.

Com efeito, o problema estrutural da composição tributária passa ao largo dos debates lançados ao público em geral, sendo que não tem grande repercussão a construção de um sistema tributário progressivo. Além disso, acaba não entrando em discussão quem realmente arca com a carga tributária e tem seu patrimônio e os recursos destinados ao próprio sustento confiscados pelos tributos. Quem realmente suporta maior parte da carga tributária sequer percebe diante da complexa, pesada e invisível tributação sobre o consumo.

Ademais, não restam dúvidas de que a progressividade no Imposto de Renda não consegue colaborar com a adequada redistribuição de renda, quando ao receber R\$ 4.463,81 já se ingressa na faixa máxima de tributação (27,5%) e conforme esclarece Misabel Derzi:

Em um país em que a carga tributária repousa sobretudo nos impostos indiretos, que penalizam os mais pobres, e em que a distribuição de renda é severamente injusta, acentuar a regressividade do sistema tributário seria intolerável.<sup>609</sup>

A partir da constatação da fragilidade do debate sobre a tributação e do descompasso do sistema tributário frente ao núcleo principiológico da Constituição, parte-se para o estudo da transparência tributária e da viabilidade prática da Lei nº 12.741/2012 em colaborar para o amadurecimento do debate tributário no contexto normativo-constitucional.

---

<sup>606</sup> IMPOSTO Justo tributará lanchas e jatinhos particulares. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br/impostojusto/?saibamais=imposto-justo-tributara-lanchas-e-jatinhos-particulares>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

<sup>607</sup> SANTOS, Danielle. **Imposto justo**: Correio Braziliense defende correção da tabela. Brasília, DF, 06 mar. 2014. Disponível em: <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=24480:editorial-defende-correcao-da-tabela-e-deducao-de-despesas&catid=306:imposto-justo&Itemid=664](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24480:editorial-defende-correcao-da-tabela-e-deducao-de-despesas&catid=306:imposto-justo&Itemid=664)>. Acesso em: 11 mar. 2014.

<sup>608</sup> O ENCONTRO com o Leão – Editorial Diário de Pernambuco. Brasília, DF, 06 mar. 2014. Disponível em: <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=24490:o-encontro-com-o-leao&catid=45:na-midia&Itemid=73](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24490:o-encontro-com-o-leao&catid=45:na-midia&Itemid=73)>. Acesso em: 11 mar. 2014.

<sup>609</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, p. 75, jan. 2004.

### 4.3 A (Des)Informação Tributária na Tributação Sobre o Consumo

No contexto normativo constitucional brasileiro, o exercício do poder de tributar também merece observar os contornos e objetivos fundamentais da República, mediante a construção de um modelo tributário progressivo e baseado na solidariedade e na capacidade contributiva. Apesar da realidade tributária estar construído no sentido oposto, o debate em torno do problema estrutural da tributação não é alçado ao público em geral e não encontra a repercussão que merece. A partir dessas constatações exploradas anteriormente, pretende-se abordar o princípio da transparência tributária e a possibilidade do efetivo cumprimento da Lei nº 12.741/2012, que pretende concretizar a aplicação desse princípio.

Com efeito, a transparência fiscal apresenta uma dupla face: uma dirigida ao Estado no sentido de combater a irresponsável gestão dos recursos públicos, desrespeito aos direitos fundamentais do contribuinte, corrupção dos agentes públicos e opacidade das informações financeiras; outra com relação ao cidadão e às empresas, que vai de encontro à evasão fiscal, elisão abusiva, sigilo fiscal para encobrir atos delituosos e corrupção ativa.<sup>610</sup>

Esse princípio ganhou destaque a partir da crise do Estado Social e foi impulsionado pelas teorias neoliberais. Essas teorias privilegiavam um estado mínimo em favor de um mercado livre e alimentavam um antifiscalismo, que tinham como regra menos impostos, menos Estado e mais mercado.<sup>611</sup>

A partir desse princípio, várias leis foram criadas ao redor do mundo para combater práticas abusivas. No Brasil, apesar da resistência na implementação, pode-se citar como exemplos a Lei Complementar nº 104/01, que prevê a norma antielisiva, a Lei Complementar nº 105/01, que estabelece os critérios para quebra do sigilo bancário, bem como a Lei Complementar nº 101/01, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal. Também pode ser acrescentada aqui a Lei nº 12.846/2013, que prevê a responsabilidade civil e administrativa das pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública.

No âmbito estritamente tributário, o §5º do art. 150 da Constituição ganha destaque, na medida em que estabelece *in verbis* “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre as mercadorias e serviços.”

Conforme esclarece Roque Antonio Carrazza, esse dispositivo busca dar ao consumidor a noção exata da carga tributária que está suportando na condição de contribuinte de fato. Ou

---

<sup>610</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993. p. 126.

<sup>611</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 72, jan. 2004.

seja, busca elucidar o consumidor do montante de tributos que está embutido no preço do produto adquirido. Para o referido autor, essa medida terá o efeito de induzir os consumidores

a assumir uma postura menos tolerante no que concerne à sonegação fiscal habitualmente realizada por maus comerciantes e inescrupulosos prestadores de serviços, que costumam deixar de emitir notas fiscais, não documentando, assim, a ocorrência do fato imponível tributário<sup>612</sup>.

Apesar da regulamentação tardia do dispositivo constitucional pela Lei nº 12.741/2012, o consumidor consegue ter noção da carga tributária que está suportando como contribuinte de fato, muito embora não seja uma tarefa fácil apurar o valor exato dos tributos embutidos no preço, diante dos inúmeros tributos indiretos existentes e da complexidade na apuração dos mesmos.

Com efeito, a Lei nº 12.741/2012 determina que deve ser indicado no documento fiscal, ou documento equivalente, o valor aproximado da totalidade dos tributos que influenciaram na formação do preço de venda de cada mercadoria comercializada ou serviço prestado. Nesse cálculo, devem ser computados o ICMS, ISS, IPI, IOF, PIS/PASEP, COFINS e CIDE, de acordo com o que for aplicado à operação. A determinação legal de que devem ser levados em conta sete tributos que podem influenciar no preço dos bens e serviços não deixa dúvidas da complexidade da tributação sobre o consumo e esclarece porque ela corresponde a 49,7% da carga tributária.

Precisar o valor exato de tributos que compõem o preço de venda é uma tarefa extremamente complexa e depende, principalmente, de que os fornecedores e todos os demais integrantes da cadeia comercial indiquem aos adquirentes o montante de tributos recolhidos em cada etapa de comercialização. Isso não é uma tarefa que pode ser executada do “dia para noite” e depende de uma total readequação da cadeia comercial para repassar a informação do montante de tributos recolhidos até a etapa de comercialização. Além disso, a tarefa tem a sua dificuldade aumentada de forma exponencial no contexto brasileiro, com diversos tributos incidentes em diferentes etapas de comercialização e com formas de apuração diferenciadas.

Trata-se de um emaranhado de tributos e de legislações das mais diversas, elaboradas por cada ente tributante, que podem variar de acordo com o regime tributário escolhido por cada contribuinte. Inúmeras distorções podem ocorrer no decorrer da cadeia comercial por

---

<sup>612</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 962.

conta dos diversos regimes tributários existentes e as peculiaridades de cada tributo.

Entre os diversos regimes, podem ser citadas as distorções que ocorrem dentro do PIS e da COFINS nos regimes de Lucro Real e Lucro Presumido, acrescidos da tributação monofásica e da substituição tributária; e no regime do Simples Nacional, que acaba neutralizando os efeitos da não-cumulatividade em diversos tributos, como o IPI, ICMS, PIS e COFINS.

Com relação ao PIS e a COFINS, existem regimes de apuração diferenciados para as empresas do Lucro Real e Presumido, além de existirem regimes especiais para produtos específicos submetidos à tributação monofásica e à substituição tributária para frente. Nas empresas submetidas ao Lucro Real, a apuração do PIS e da COFINS está submetida ao princípio da não-cumulatividade com alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS sobre todas as receitas, com direito a aproveitamento de crédito da etapa anterior<sup>613</sup>. Já as empresas do Lucro Presumido apuram as contribuições pelo regime cumulativo mediante a utilização das alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS sobre o faturamento, e não mantêm direito a crédito. Aqui já se pode perceber as dificuldades de quantificar o valor exato de tributos embutidos no preço final pago pelo consumidor quando não se tem a informação das empresas envolvidas na cadeia comercial. Como são aplicadas alíquotas e regimes de apuração diferentes, não basta aplicar a alíquota ao valor das mercadorias para obter o valor de tributos envolvidos.

Ademais, no PIS e na COFINS existem os regimes monofásicos para produtos específicos como bebidas, cosméticos, medicamentos, etc. Nessa forma de tributação, a incidência tributária ocorre somente na fase industrial a partir de uma vasta tabela de alíquotas em função do valor ou da quantidade. Como não há incidência nas demais fases da cadeia comercial, o comércio varejista somente tem condições de informar ao consumidor o valor dos tributos embutidos quando o fabricante lhes repassar a informação.

Na mesma linha, funciona a substituição tributária para frente do PIS e da COFINS aplicada aos cigarros. A diferença consiste no fato de que a incidência atinge todas as fases da cadeia comercial, mas o valor já é recolhido e calculado pelo fabricante no momento da venda ao atacadista ou varejista, a partir da suposição do preço de venda ao consumidor.

Isso tudo, sem que se observe as hipóteses de alíquota zero, suspensão, isenção, imunidade, créditos presumidos e a discussão dos créditos admissíveis para o PIS e a COFINS,

---

<sup>613</sup> Não se pode deixar de consignar que um dos grandes debates na área tributária diz respeito a apropriação dos créditos de PIS e COFINS, por conta da divergência de interpretação entre as despesas que podem implicar em aproveitamento do crédito. Pode-se afirmar que a PIS e a COFINS são um dos temas mais tormentosos na área tributária e que envolvem cifras significativas.

que lhe concedem o título de tributos mais complexos do Brasil.

Outra distorção envolvendo regimes de tributação no curso da cadeia comercial diz respeito ao Simples Nacional. Como se trata de um regime unificado e especial de pagamento de tributos que incide sobre a receita bruta e não tem o condão de transferir créditos fiscais para a etapa seguinte, o Simples Nacional acaba distorcendo o efeito da não-cumulatividade no curso da cadeia comercial. O mesmo se dá na apuração pelo Lucro Presumido, no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e nas 27 legislações de ICMS de cada unidade da federação.

Com efeito, o princípio da não-cumulatividade surge como alternativa à incidência em cascata da tributação de produtos comercializados em várias etapas, mediante a compensação do valor devido com o valor pago na etapa anterior. Assim, somente existe o efetivo pagamento sobre o valor agregado em cada etapa da comercialização. Sobre a perversidade da cumulatividade, Alcides Jorge Consta comenta que

O imposto de vendas multifásico cumulativo em cascata resente-se de outro grave defeito: o de não constituir uma carga uniforme para todos os consumidores que são, afinal, quem o suportam. Este ônus será tanto maior quanto mais longo o ciclo da produção e da comercialização de cada produto. Como a essencialidade do produto não guarda relação alguma com a extensão do ciclo a que fica sujeito até chegar ao consumidor, pode acontecer – e acontecia muitas vezes – que o produto mais essencial seja o mais onerado. Por exemplo: jóias têm um ciclo de produção e comercialização normalmente mais curto que o de certos artigos de alimentação, como a carne.<sup>614</sup>

A distorção se dá no momento em que a cadeia comercial é influenciada por alguma mudança do regime tributário do contribuinte quando restringe a apropriação do tributo pago na etapa anterior. No caso do Simples Nacional, caso a indústria destaque o ICMS de 18%, e a empresa atacadista, optante pelo Simples Nacional, revenda a mercadoria para o supermercado tributado pelo Lucro Real, o supermercadista somente poderá se creditar do tributo pago pelo atacadista em alíquotas inferiores ao regime normal de tributação, bem como deverá, na venda ao consumidor recolher novamente os 18%. Assim, os 18% iniciais da indústria acabam sendo embutidos no custo do produto, mas não é possível mensurá-lo, na medida em que o tributo destacado na nota fiscal do consumidor não reflete o total embutido no preço.

Acrescido a essas mudanças de regimes de tributação, que variam de acordo com cada contribuinte envolvido na cadeia comercial, deve-se ressaltar a quantidade de tributos que incidem na cadeia comercial e a grande quantidade de sujeitos ativos que podem exigir a cobrança do tributo, dando causa a conflitos de competência e dificultando o recolhimento

---

<sup>614</sup> COSTA, Alcides Jorge. *ICM: na Constituição e na lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 8.

adequado do tributo ao ente público. Aqui podem ser citados os conflitos entre os limites de incidência entre o ISS e o ICMS, bem como, no caso do ISS, o município ao qual deve ser recolhido o tributo.

Diante desse quadro de complexidade, o art. 2º da Lei 12.741/2012 permitiu que as empresas calculassem o montante dos tributos incidentes na operação a partir de informações fornecidas por instituições nacionais idôneas voltadas à apuração de tributos e análises econômicas. A partir dessa autorização legal, o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) lançou o “Manual de Olho no Imposto”<sup>615</sup>, disponível na internet para *download*, informando a tributação aproximada de todos os bens e serviços a partir das tabelas de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e Nomenclatura Brasileira de Serviços (NBS), para que as empresas pudessem dar cumprimento à disposição legal. Todavia, essa tabela não indica o valor exato dos tributos que compõe o preço final, mas indica de forma aproximada a tributação final incidente sobre o produto ou serviço.

Por sua vez, as empresas do Simples Nacional estão autorizadas a informar apenas as alíquotas a que estão submetidas no referido regime, podendo ignorar toda a complexidade e tributação já embutida no preço pelas etapas comerciais anteriores.

Toda essa complexidade também demonstra a falta de transparência da tributação brasileira, que sequer permite aferir o exato montante de tributos incluídos no preço de venda do produto ou serviço.

Nesse contexto, a informação da tributação indireta indicada nas notas fiscais, ainda que aproximada, tem sua importância no estado brasileiro, com forte tributação sobre o consumo. A título exemplificativo, convém esclarecer que o maior tributo do país é o ICMS, que correspondeu a 7,46% do PIB e 20,80% da carga tributária no ano de 2012, e a COFINS, que correspondeu a 3,95% do PIB e 11,09% da carga tributária.<sup>616</sup> Assim, 17,83% do PIB foi cobrado dos consumidores embutidos nos preços dos produtos e serviços, e pagos indolor e invisivelmente pelo consumidor final, que é quem arca com o ônus tributário repassado ao preço final, o que deixa evidente a regressividade do sistema tributário brasileiro.

Essa sistemática de tributação fortemente alicerçada no consumo faz com que a carga tributária seja distribuída de forma regressiva, desconsiderando a capacidade econômica do contribuinte. Ou seja, aquele que tem menor capacidade contributiva acaba arcando com maior

---

<sup>615</sup> DE OLHO no imposto. [S.l.], 2014. Disponível em: <<http://deolhonoimposto.ibpt.org.br>>. Acesso em: 08 mar. 2014.

<sup>616</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2012**. Brasília, DF, 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: 05 mar. 2014.

parte da carga tributária em comparação com quem tem maior capacidade contributiva. Isso porque do total de rendimentos de cada contribuinte, aquele que recebe menos tem um percentual maior de seus rendimentos consumido pela tributação.

Dessa forma, a indicação da tributação indireta nos documentos fiscais é uma forma importante de auxiliar a trazer à tona o modelo de tributação brasileiro regressivo, que desconsidera a capacidade contributiva, muito embora não tenha a mesma notoriedade e o impacto social que as mais diversas manchetes e notícias veiculadas nos meios de comunicação, e conta com a dificuldade da apuração correta dos valores embutidos nos preços dos produtos.

#### **4.4 Por uma Redistribuição da Carga Tributária**

De tudo o que foi analisado até o momento, pode-se depreender que a tributação brasileira não reflete o modelo perseguido pelo texto constitucional. Cumpre, nesta parte do trabalho, elaborar um contraponto ao modelo atual de tributação. Dessa forma, aborda-se a tributação nacional a partir das bases de incidência sobre a renda, subdividida entre aquela advinda do capital e do trabalho, sobre o consumo e sobre o patrimônio. Mas antes disso, faz-se necessário lançar alguns esclarecimentos sobre o contexto nacional não ressaltados até o momento neste trabalho.

Como analisado no primeiro capítulo desta pesquisa, a opção pelo Estado Democrático de Direito traz consigo uma carga principiológica típica do Estado Social, na qual se faz necessário superar a posição passiva do Estado frente aos descompassos sociais e econômicos que se desenvolvem dentro de uma economia de mercado. Incumbe ao Estado promover a concretização dos direitos assegurados constitucionalmente por meio dos diversos âmbitos de atuação que possui. Nesse ponto, a tributação assume papel singular e tem o condão de auxiliar na tarefa redistributiva, mediante a construção de um sistema tributário progressivo.

Já no segundo capítulo, foi demonstrado que uma adequada compreensão do momento constitucional consiste na conciliação das diversas dimensões de direitos fundamentais, sem necessariamente ter que abrir mão de uma dimensão para privilegiar a outra. Ademais, das diversas dimensões de direitos fundamentais decorrem princípios que informam o modo de tributar que se coaduna com a constituição.

Todavia, como visto na primeira parte deste capítulo, a carga tributária nacional destoa significativamente do modelo substancial prescrito pelo paradigma constitucional, notadamente porque privilegia a tributação sobre o consumo e folha de pagamento em detrimento da tributação sobre a renda, fragilizando a aplicação efetiva do princípio da capacidade

contributiva e demais princípios destinados à concretização dos direitos de segunda dimensão. Isso vem acompanhada de uma compreensão inautêntica do novo paradigma constitucional, instituído há 28 anos pela Constituição de 1988. Trata-se de uma leitura da Constituição a partir de uma pré-compreensão forjada em paradigmas não mais vigentes que são sobrepostos àquilo que a Constituição traz de novidade. Assim, o “novo” da Constituição fica submerso, conforme esclarecem Buffon e Matos:

Entretanto, apesar de todas suas possibilidades, a tributação, como instituição de importante relevo, não vem sendo utilizada de forma adequada. O legislador e o executivo fazem de conta que não se encontram vinculados aos princípios constitucionais; a doutrina, especialmente no âmbito do direito tributário, em grande parte, ou trata o Estado como um insaciável Leviatã hobbesiano, ou continua doutrinando sem criticar a legislação que trata da matéria, obstinada com os conceitos e termos do Código Tributário Nacional (verdadeira obra prima para os adoradores do positivismo exegético); e a jurisprudência, que deveria investir-se na justiça constitucional para obstar as arbitrariedades cometidas utiliza métodos de interpretação metafísicos, ou, muitas vezes, utiliza-se da doutrina nascida sobre outro paradigma constitucional, sobre outra tradição, e, portanto, interpreta a partir de pré-juízos inautênticos.<sup>617</sup>

Essa baixa constitucionalidade, conforme leciona Streck, permeia a dogmática jurídica e decorre da dificuldade desta em superar a metafísica. Como exemplos no campo tributário, podem ser destacadas as posições que advogam a facultatividade da seletividade no ICMS, por conta da expressão “poderá”, ou que defendem a impossibilidade de aplicação da progressividade aos tributos reais, ou que sustentam que a capacidade contributiva somente se aplica ao imposto sobre a renda, por conta da redação do §1º, do art. 145 da Constituição. Nessas situações, as insuficiências dos métodos metafísicos despontam e ficam mais evidentes. Isso porque ao privilegiar a literalidade dos referidos dispositivos, desprezam, ao mesmo tempo, a literalidade dos objetivos fundamentais da República.

Somente com uma interpretação que leve em consideração a diferença ontológica, a circularidade hermenêutica, a suspensão dos pré-juízos, enfim, utilize todo “ferramental” hermenêutico e que seja forjada na tradição do Estado Democrático de Direito, poderá permitir que a Constituição diga algo ao intérprete. Para tanto, o intérprete deve suspender seus pré-juízos e confrontá-los na circularidade hermenêutica com o novo paradigma estatal.

Enfim, a baixa constitucionalidade é um fenômeno que permeia o meio jurídico e não permite que a Constituição seja um elemento transformador da realidade, ou vista como um instrumento que visa a construção de uma sociedade menos desigual, dentre outros objetivos

---

<sup>617</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 199.

fundamentais. Daí que desponta o desafiante paradoxo da realidade jurídica brasileira, que consegue conviver com uma República instituída por uma Constituição democrática e socializante, marcada por um vasto e complexo conjunto de preceitos normativos destinados a fazer cumprir os objetivos constitucionais, ao mesmo tempo em que se mantém uma tributação regressiva, aliada a uma injusta distribuição de renda e uma imensa massa de miseráveis e marginalizados.<sup>618</sup>

Com efeito, para Celia Kerstenetzky, “a principal patologia social brasileira é a desigualdade social”. Em consequência disso, emergem problemas como a pobreza, especialmente a infantil, o crescimento econômico não sustentado; fragilidade na coesão social, agravada pela violência urbana e rural; e deficiências nas instituições democráticas, por conta das desigualdades políticas. No caso brasileiro, somente no início do século XXI, o país obteve êxito na redução significativa das desigualdades econômicas. Contudo, o passivo social ainda é elevado, notadamente porque foram várias décadas de políticas pouco preocupadas com a questão da distribuição da renda.<sup>619</sup>

Nesse aspecto, há de se concordar com Streck, quando propõe que o Estado brasileiro não pode ser fraco, mas, muito pelo contrário, deve ter as forças e condições necessárias para implementar as promessas da modernidade, razão pela qual a defesa das instituições modernas não pode ser deixada de lado.<sup>620</sup> Todavia, o caso brasileiro apresenta uma inversão de referências, porque, conforme afirma o autor,

Como resultado, temos que, em *terrae brasilis*, as promessas da modernidade só são aproveitadas por um certo tipo de brasileiros. Para os demais, atraso! O *apartheid* social! [...] existência no Brasil de duas espécies de pessoas: o *sobreintegrado ou sobrecidadão*, que dispõe do sistema, mas a ele não se subordina, e o *subintegrado ou subcidadão*, que depende do sistema, mas a ele não tem acesso. (grifo do autor).<sup>621</sup>

Para explicar esse quadro, Streck se refere à herança lusitana sugerida por Raymundo Faoro, na qual o poder político nacional se articula em torno de um Estado Patrimonialista em seu conteúdo e estamental na sua forma. Isso porque o aparelhamento estatal em prol dos interesses particulares é tão impactante que implica numa quase indistinção entre o bem público e o privado, notadamente porque os espaços estatais são utilizados para promover interesses

<sup>618</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 65, jan. 2004.

<sup>619</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 257.

<sup>620</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014. p. 28.

<sup>621</sup> *Ibid.*, p. 29-30.

privados. Já o estamento dá forma ao estado patrimonial, visto que consiste numa “verdadeira casta que assume o controle do Estado, governando-o de acordo com seus interesses ao passo que o estamento”. Nesse ponto, para Streck, o Brasil ainda é pré-moderno.<sup>622</sup>

Com efeito, Faoro destaca que essa peculiar estrutura se manteve desde Dom João I até Getúlio Vargas (período por ele analisado), ultrapassando seis séculos, resistindo a transformações fundamentais e a vários desafios profundos, até mesmo a travessia do oceano.<sup>623</sup> Nas monarquias patrimoniais, como na portuguesa, o rei era superior a todos os súditos e detentor de todas as riquezas territoriais e dono do comércio, ou melhor, o rei era titular de toda a riqueza do reino de forma perpétua, com possibilidade de gerir todas as propriedades da nação, o comércio e conduzir a economia como se fosse propriedade sua. Ao mesmo tempo, os servidores do reino, os leigos, doutores e letrados eram inseridos nessa rede patriarcal, como extensão da casa do soberano, conservando o fundo aristocrático. Assim, há uma conjugação entre a economia e a administração “para a conservação da estrutura, velando contra as forças desagregadoras, situadas na propriedade territorial, ansiosas de se emanciparem das rédeas tirânicas que lhes impedem a marcha desenvolvida.”<sup>624</sup> Ao seu lado, o estamento se desenvolve como uma comunidade composta por indivíduos com privilégios de grupo com poder político, um grupo pertencente a um “círculo elevado, qualificado para o exercício do poder”. Trata-se de uma estrutura que pressupõe a desigualdade e a superioridade de um grupo sobre os demais.<sup>625</sup> O resultado desse fechamento do poder político em torno de um grupo estamental é a apropriação das oportunidades econômicas, com a manutenção de monopólios das atividades lucrativas e de cargos públicos. Isso leva à impossibilidade de pleno desenvolvimento do mercado, porquanto o impede de negar distinções pessoais. Até mesmo as regras jurídicas restringem o livre mercado em favor de um consumo qualificado.<sup>626</sup> Enfim, como afirma Faoro, o domínio se projeta “de cima para baixo [...] O comércio, velho aliado do rei, não governa: mal logra estruturar a ideologia mercantilista, subjugado pelo estamento, com suas tradições, normas jurídicas e pendores espirituais.”<sup>627</sup> Em síntese, a conjugação entre o Estado patrimonial estamental na economia de mercado é alimentada pela conjugação de duas classes, o estamento e a classe comercial, nos seguintes termos:

---

<sup>622</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014p. 30.

<sup>623</sup> FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. São Paulo: Globo, 2012. p. 819.

<sup>624</sup> *Ibid.*, p. 38.

<sup>625</sup> *Ibid.*, p. 60-61.

<sup>626</sup> *Ibid.*, p. 62.

<sup>627</sup> FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. São Paulo: Globo, 2012. p. 62-63.

O Estado, envolvido por uma camada de domínio, um estado-maior de governo, o estamento de feição burocrática, se alimenta de uma classe, a classe comercial, que ele despreza e avilta. Entre os dois grupos, as relações se estruturam no plano existencial, econômico, sem levarem a um estilo de vida comum; aristocrático é só o estamento, só ele está junto da corte, só ele influencia as decisões da Corte. O comércio enriquece; o estamento consome senhorialmente, pouco preocupado com a sorte da galinha dos ovos de ouro. As duas camadas, não obstante suas discordâncias sociais, se entendem num plano subterrâneo, obscuro, incerto: embarcadas na mesma empresa, o fomento das navegações e dos lucros será o fim comum. Separa-os a partilha. A corte, os nobres dissipam, são os parasitas; os comerciantes cuidam, cheios de cobiça e de pecado, do ganho. Somente o rei, a casa do rei e a gente do rei, concilia e a mercancia com a grandeza moral: o comércio, nas suas mãos, será obra grata a Deus e necessária à pátria.<sup>628</sup>

Trazendo essa análise aos tempos contemporâneos e de acordo com o que foi desenvolvido no primeiro capítulo, pode-se dizer que o cenário nacional ainda está marcado pelo ranço lusitano do patrimonialismo e do estamento, muito embora a aliança tenha se solidificado com o ideário neoliberal, que privilegia um capitalismo financeiro. Isso fica evidente porque no contexto nacional atual, discute-se a redução e corte de gastos públicos e a elevação da tributação, ao mesmo tempo em que se mantém uma taxa Selic de 14,15% ao ano, índice que serve de base para remuneração dos títulos públicos.

Enfim, feito esse recorte histórico, o problema brasileiro contemporâneo reside no fato de que, de um lado, se tem uma sociedade carente de realização de direitos sociais e, por outro lado, a Constituição assegura de uma forma bastante ampla a concretização desses direitos. Portanto, parafraseando Streck, há de se indagar: qual é o papel do Direito e da tributação nesse contexto?<sup>629</sup>

Como já analisado, a tributação é um importante instrumento que auxilia o Estado na árdua tarefa de promover os objetivos fundamentais da República. A própria Constituição, interpretada dentro da tradição que lhe deu origem, disponibiliza vários instrumentos que indicam que o sistema tributário seja construído com o objetivo de auxiliar na concretização dos direitos fundamentais, mediante a redistribuição de renda. Isso pressupõe um sistema tributário progressivo, que privilegie a capacidade contributiva e a extrafiscalidade.

Ademais, como leciona Streck, o simples fato da Constituição disponibilizar um verdadeiro arsenal de instrumentos jurídicos voltados a garantir a efetividade das normas constitucionais leva a singela constatação de que a função social do Estado ainda não foi cumprida, bem como a construção de uma mínima igualdade material pressuposta pelas

---

<sup>628</sup> Ibid., p. 91.

<sup>629</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014. p. 47.

promessas da modernidade.<sup>630</sup>

No entanto, na realidade brasileira, a tributação tem sido subutilizada nessa perspectiva, notadamente porque a dogmática jurídica e outros atores institucionais ainda estão vinculados a uma tradição consubstanciada na perspectiva liberal clássica, no qual o Estado é opressor e não tem legitimidade para interferir na sociedade, senão minimamente. Por isso, há de se concordar com Buffon, quando afirma que a redução da desigualdade no Brasil, que ocorreu no início deste século, se deu “apesar da tributação, pois, em relação a esta, poucas mudanças ocorreram no sentido de utilizar a sua potencialidade redistributiva de renda, notadamente pela via dos ingressos.”<sup>631</sup>. Assim, mesmo com a emergência de um novo paradigma constitucional, manteve-se o *status quo* no que se refere à tributação. Como visto acima, a arrecadação brasileira é fortemente sustentada pela tributação sobre o consumo e sobre a folha de salários. Nesse quadro, todo e qualquer efeito redistributivo de renda advindo da progressividade tende a ser suprimido pela imensa tributação sobre o consumo.

Apesar da regressividade histórica da carga tributária brasileira, em tempos contemporâneos o modo de tributar brasileiro vem sendo justificado a partir da influência neoliberal. Tal modo de tributar é denominado por Buffon como neotributação<sup>632</sup>. Ela privilegia a tributação sobre o consumo, cujo ônus tributário é suportado de forma imperceptível e indolor pela maioria da população. Com isso, conjuga-se uma tributação sobre a renda com baixos limites de isenção, poucos itens com possibilidade de dedução e alíquotas minimamente progressivas (atualmente com apenas quatro alíquotas que vão de 7,5% a 27,5%, cuja alíquota máxima já incide sobre os rendimentos acima de R\$ 4.664,68), bem como são criadas categorias que escapam à aplicação universal da tabela progressiva existente com a isenção na distribuição de lucros e ampla utilização de tributação exclusiva na fonte a partir da origem do rendimento e com alíquotas diferenciadas. No mesmo sentido, sustenta Marciano Godoi, quando afirma que

O peso maior dado à tributação indireta provoca a inevitável regressividade do sistema fiscal brasileiro (os contribuintes com menor rendimentos arcam com ônus proporcionalmente muito maiores do que os ônus impostos aos contribuintes com maior rendimento). Assim, se no âmbito do IRPF o ônus mais pesado recai sobre os altos assalariados que têm reduzidas possibilidades de deduções familiares, no âmbito

<sup>630</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014. p. 47-48.

<sup>631</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson. **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, n 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2014, p. 206.

<sup>632</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 64-71.

da majoritária tributação indireta (impostos e contribuições sobre o consumo), o ônus mais pesado recai sobre os contribuintes menos favorecidos que consomem toda sua renda. Esses efeitos poderiam ser minorados pela seletividade que a Constituição de 1988 predica dos mais importantes impostos sobre o consumo (ICMS e IPI), mas a redução das alíquotas em função da essencialidade dos produtos nunca foi efetivamente implantada pelo legislador ordinário (que em verdade somente homologa as regras definidas pela Administração Tributária).<sup>633</sup>

Dessa forma, privilegia-se tão somente o aspecto arrecadatório da tributação, com bases amplas, sem considerar a capacidade contributiva de cada cidadão. A pretensão redistributiva na neotributação é totalmente ignorada e até mesmo combatida, sem que tenha sido sequer implantada minimamente. A exemplo da progressividade, contesta-se sua validade sem que no “plano fático, tenha feito parte da história do Estado Brasileiro (simulacro de Bem-Estar ou Providência).”<sup>634</sup>

Para Sacchetto, a influência neoliberal procura ajustar a sintonia entre o sistema fiscal e o sistema econômico para que estes funcionem bem, sendo esse o seu único e exclusivo objetivo, ao passo que se sonega a busca de efeitos redistributivos e de todos os demais objetivos previstos constitucionalmente.<sup>635</sup>

Ao mesmo tempo, de forma surreal, a neotributação consegue construir um consenso de que não existe mais espaço para incremento da carga tributária, sem que se evidencie com transparência quem realmente arca com a maior parte do ônus econômico da tributação. Assim, grande maioria da população acompanha o discurso de que se pagam tributos em demasia, mas não se sabe exatamente quanto cada um contribui efetivamente, muito menos quanto suportam de carga tributária em relação à capacidade contributiva de cada um. Obviamente que, pelo desenho da carga tributária, fica evidente que a exacerbada tributação sobre o consumo leva à regressividade, com desprezo da capacidade contributiva, resultando numa maior carga tributária sobre aqueles com menor capacidade contributiva. Ou seja, sequer se tem uma tributação proporcional, mas o inverso, retirando, por meio da tributação, os recursos daqueles que sequer teriam condições de contribuir para coletividade.

Na realidade, o Brasil optou por deixar a redistribuição de renda e a justiça social em segundo plano, privilegiando a adoção de políticas que tinham a intenção de promover o desenvolvimento econômico nacional, todas fundamentadas naquilo que ficou conhecido como o Consenso de Washington, já analisado no primeiro capítulo. Dessa forma, como recorda Torres:

<sup>633</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 162.

<sup>634</sup> BUFFON, op. cit., p. 65.

<sup>635</sup> SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 10.

Acrescente-se, ainda, que a perversidade da ideologia desenvolvimentista enfraqueceu a crença na justiça social: nos países atrasados como o Brasil postergou-se a redistribuição de rendas em nome da necessidade do desenvolvimento econômico, pois se apregoava ser preciso que primeiro o país crescesse para que após se fizesse a redistribuição, no que ficou conhecido como a ‘teoria do bolo’ (deixar o bolo crescer para dividi-lo ao depois; o bolo não cresceu e dele só comeram os mais próximos ou mais sabidos).<sup>636</sup>

Como lembra Celia Kerstenetzky, parafraseando Ruy Barbosa, no Brasil, “feito não há nada. Tudo por fazer”.<sup>637</sup> Para a autora, é a história nacional ao longo do século XX que demonstra o equívoco da premissa de que basta o crescimento econômico para atingir o desenvolvimento, notadamente porque o “horizonte de realizações da maioria dos brasileiros se expandiu muito mais lentamente que o dos recursos materiais, sendo que, para muitos, não se expandiu de todo, e para outros, os colocou em pé de igualdade com os mais afortunados nos países desenvolvidos.” Todavia, a Constituição surge da redemocratização do país para assegurar juridicamente uma partilha mais equitativa dos resultados econômicos, muito embora se confronte com “instituições e cultura pública retardatárias nesse processo”.<sup>638</sup>

Portanto, depois de quase 30 anos da promulgação da Constituição cidadã, não é mais aceitável que o modelo tributário promova uma redistribuição de renda às avessas, ou melhor que contribua para a concentração de renda, num sentido completamente destoante das premissas fundamentais do Estado Democrático Brasileiro. Há de se ter em vista que, ao longo da história, a tributação serviu como um importante instrumento para redução das desigualdades sociais e econômicas que são inevitáveis no modelo de produção capitalista.<sup>639</sup>

Ademais, “a Constituição de 1988 não foi mero rearranjo de dispositivos”, consoante Marco Aurélio Greco. Pelo contrário, ela trouxe um novo fundamento constitucional à tributação. Na ordem constitucional vigente, o Estado é uma criação da sociedade para servir a ela e construir os objetivos definidos na Constituição. Isso significa dizer que o Estado não está dotado de um poder originário, mas lhe são atribuídas funções originárias as quais deve perseguir. Por tal razão, o fundamento da tributação passa a ser a solidariedade e a coesão social que deverão ser observados na cobrança dos tributos.<sup>640</sup>

<sup>636</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários, p. 114.

<sup>637</sup> KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 184.

<sup>638</sup> *Ibid.*, p. 259.

<sup>639</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do século XXI. *In*: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson. **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, n 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2014, p. 200-201.

<sup>640</sup> GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier

Por sua vez, Cristina Chulvi destaca que o Estado não tem uma mera faculdade de exigir os tributos, mas é dotado de um “poder-dever” no sentido material de construir um sistema tributário justo, comprometido com a concretização de outras exigências constitucionais. O Estado não só pode exigir os tributos, mas tem a obrigação de arrecadar os recursos de forma que proporcione os meios econômicos necessários para o desenvolvimento das suas tarefas.<sup>641</sup>

Nesse sentido, Greco sugere a inconstitucionalidade da imposição tributária que confronte os pressupostos constitucionais previstos no art. 3º da Constituição, quando afirma que:

[...] o interesse arrecadatário e os poderes da fiscalização – que emanam do capítulo do Sistema Tributário e, inclusive do §1º do artigo 145 da CF/88 – é um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais. Exigência tributária que conflite com os objetivos do artigo 3º ou implique em retrocesso na sua busca é tão inconstitucional quando cobrança sem lei ou retroativa.<sup>642</sup>

Resulta daí a inexorável necessidade de conciliar, no sistema tributário, os diversos princípios constitucionais que emanam das diversas dimensões de direitos fundamentais analisados no segundo capítulo da pesquisa. Para que se legitime a imposição tributária sob o prisma constitucional, não basta que se observem os princípios relacionados apenas à segurança jurídica, mas principalmente aqueles decorrentes da solidariedade.

Ademais, a tributação ou a função tributária deve ser conjugada com os demais objetivos do ordenamento jurídico. Não é suficiente que se avalie a legitimidade da imposição considerando isoladamente cada tributo, desligado dos demais direitos fundamentais e objetivos perseguidos pela Constituição. Impõe-se a análise em conjunto do sistema tributário, não sendo suficiente a análise isolada de cada tributo, principalmente desvinculado dos demais pressupostos constitucionais.<sup>643</sup>

Pelo que se viu até aqui, fica evidente que o sistema tributário necessita de uma redistribuição de sua carga para que alcance a plena legitimidade constitucional, precisamente porque a neotributação vai de encontro aos pressupostos e pilares fundamentais do ordenamento jurídico nacional. Portanto, faz-se necessário enfrentar este problema estrutural, sem se deixar levar por discursos superficiais, sem uma análise profunda das reais iniquidades do sistema

---

Latin, 2009. p. 174.

<sup>641</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 74.

<sup>642</sup> GRECO, op. cit., p. 175.

<sup>643</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 170.

tributário. Como leciona Bonavides, o destino da Constituição depende de sua instrumentalização de acordo com as necessidades sociais:

O destino da nova Constituição do Brasil vai depender em larga parte da adequação do novo instrumento à enormes exigências de uma sociedade em busca de governos estáveis e legítimos, dos quais possa a Nação esperar a solução de seus problemas cruciais de natureza política e estrutural.<sup>644</sup>

Portanto, para a efetiva concretização da Constituição, faz-se necessário que o sistema tributário, ou o exercício da função tributária, reflita e objetive o cumprimento dos pressupostos constitucionais. Nesse sentido, como visto no segundo capítulo, a Constituição prevê uma série de princípios e instrumentos que têm o condão de nortear a construção de um sistema tributário progressivo e que cumpra a função redistributiva.

Com efeito, o Estado Democrático de Direito brasileiro não tem condições de abrir mão de um sistema progressivo de tributação e que contribua para a redução das desigualdades sociais, principalmente quando essa é uma marca lamentável da realidade nacional. Até porque foi a construção de uma tributação nesses moldes que deu condições aos países desenvolvidos para que construíssem seus Estados Sociais e permitiram o seu pleno desenvolvimento. Piketty identifica essa contribuição da tributação aos Estados Sociais, da mesma forma em que acredita que esta forma de tributação tenha a possibilidade de fazer a diferença no decorrer deste século no combate à desigualdade em nível mundial, não só entre países, mas também entre os cidadãos, conforme afirma:

[...] o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI. Contudo, hoje essa instituição está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente debatidas) quanto político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal).<sup>645</sup>

Obviamente que, para contribuir com a redução das desigualdades, a tributação não pode ser reduzida a um debate circunscrito apenas a técnicos e especialistas, principalmente quando a visão meramente matemática e instrumental da ciência econômica pretende se sobrepor as demais ciências humanas. Piketty destaca que a tributação envolve questões mais profundas que meras técnicas de arrecadação, sendo uma discussão de natureza política e

---

<sup>644</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito Constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 381.

<sup>645</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 484-485.

filosófica. Ao longo da história<sup>646</sup>, a tributação esteve no cerne de muitas revoluções políticas importantes, como, por exemplo, na Revolução Francesa, que objetivou extinguir os privilégios fiscais da nobreza vigente no Antigo Regime. Na Revolução Americana, a questão fiscal também estava presente porquanto os súditos da colônia reivindicavam a possibilidade de fixar os próprios tributos, direito que ficou reconhecido na expressão “*No taxation without representation*”. Desde as revoluções, o desafio continua sendo o mesmo: como construir um consenso democrático em torno do “que deve ser pago, a quem e em nome de quais princípios”, ou seja, como permitir que os cidadãos escolham democraticamente de onde devem advir os recursos para dar conta dos interesses comuns tutelados pelo Estado, como saúde, educação, aposentadoria, desigualdade, emprego, etc. Dessa forma, o tributos estão no cerne do debate político, uma vez que a definição de um sistema ideal pode encontrar diversas variantes. O autor recorda que não se trata de uma tarefa fácil, pode assumir muitas variações, começando pela tributação sobre a renda e o capital, afinal, numa sociedade podem existir pessoas com rendas decorrentes do trabalho elevadas e pessoas com um capital herdado pequeno e vice-versa.<sup>647</sup>

Para Joseph Stiglitz, o debate sobre a tributação, ou melhor, sobre elevar ou não a tributação sobre o capital, desvela a discordância em relação a ideias maiores e perspectivas diversas, principalmente sobre o papel do mercado, do Estado e da sociedade civil. Ele considera que o debate não é somente filosófico, mas decorre de uma batalha sobre a percepção das competências de diferentes instituições e dos papéis que devem desempenhar. Assim, aqueles que enfatizam a falência do sistema estatal não tem interesse em que o Estado modifique a estrutura do capitalismo financeiro, que beneficia os rentistas, que empreenda esforços na redistribuição e incremento nas oportunidades e mobilidade social. Ao mesmo tempo, eles enaltecem a força dos mercados e exageram nas deficiências do governo. Procuram, principalmente, certificar-se de que fará parte do senso comum a perspectiva de que o dinheiro nas mãos particulares/privadas é melhor do que aquele assegurado ao Estado.<sup>648</sup>

Em síntese, trata-se de dar uma resposta a uma singela pergunta, como lembra Buffon: “quem paga a conta?” Essa pergunta depende de uma concepção de justiça fiscal que, a partir da Constituição brasileira, pressupõe que todos são obrigados a contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva e desde que ela de fato se verifique. “Nisso, pois, reside a justiça ou a

---

<sup>646</sup> Charles Adams faz uma interessante leitura do impacto da tributação ao longo da civilização na obra: ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. Lanham: Madison Book, 1999.

<sup>647</sup> PIKETTY, op. cit., p. 480-481.

<sup>648</sup> STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality**. New York: W.W. Norton & Company, 2013. p. 193-194.

injustiça no campo fiscal.”<sup>649</sup> Adequar o sistema tributário para que tenha condições de tributar de acordo com a capacidade contributiva é um desafio que reclama uma resposta diversa daquela vigente atualmente.

A partir do que foi exposto até o momento, o estudo a seguir procura identificar os traços fundamentais do sistema tributário nacional e denunciar algumas das iniquidades que permeiam a tributação brasileira, sem a pretensão de esgotar o tema, obviamente. Para tanto, seguir-se-á a clássica classificação dos tributos em tributação sobre a renda, sobre o consumo e sobre o patrimônio. Inicialmente procura-se apontar os contornos dos tributos incidentes, para então destacar as incoerências e apontar algumas singelas sugestões.

Na tributação sobre a renda, a análise seguirá a subdivisão da renda obtida por remuneração do capital e da renda pelo trabalho. Além do imposto sobre a renda, neste ponto também serão analisadas as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários. Importante destacar que o acréscimo patrimonial decorrente de heranças e doações será objeto de estudo conjuntamente à tributação sobre o patrimônio, mesmo que tenha uma íntima relação com a tributação sobre a renda, por conta do acréscimo patrimonial que representa.

Já a tributação sobre o consumo é composta por tributos como o ICMS, IPI, ISSQN, PIS, COFINS e CIDE, enfim, aqueles tributos que têm por base de incidência obtenção de receita ou venda de produtos e mercadorias.

Por fim, a tributação sobre o patrimônio é composta pelo Imposto de Transmissão de Bens *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), Imposto de Transmissão de Bens *Inter Vivos* (ITBI), Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR).

Enfim, a análise procura identificar a moldura do sistema tributário que seja conforme os pressupostos do texto constitucional e que tenham condições de contribuir na formação de um sistema tributário redistributivo.

#### 4.4.1 Tributação sobre a Renda

Iniciando a análise da estrutura tributária nacional, o estudo se direciona sobre a análise dos tributos que incidem sobre a renda, tanto aquela decorrente do trabalho, quanto do capital, de forma distinta. Como já assinalado, serão analisados o Imposto sobre a Renda e as

---

<sup>649</sup> BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do século XXI. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson. **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, n 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2014, p. 206.

contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários.

A tributação sobre a renda, com a devida dose de progressividade, apresenta-se como o principal instrumento para promoção da redistribuição de renda, na medida em que é a exação tributária que tem as melhores condições de aferir a capacidade contributiva, tendo em conta os aspectos pessoais de cada contribuinte. Para que a legitimidade constitucional se instaure no sistema tributário, necessário se faz a preferência pela tributação sobre a renda de forma progressiva, em que a noção de igualdade de sacrifício se materialize.

A progressividade no imposto sobre a renda começou a ser utilizada nos países antes mesmo da Primeira Guerra Mundial, na normalidade das instituições parlamentares, como em 1909, pelo Reino Unido, e em 1913, pelos Estados Unidos. Em outros países, a progressividade já foi adotada em 1870, na Dinamarca; 1887, no Japão; 1891, da Prússia; 1903, na Suécia. Porém, no início do século XX, é que começa a se desenvolver um consenso internacional em torno da progressividade na tributação sobre a renda incidente sobre a renda global, tanto aquela decorrente do trabalho, consistindo em salários ou remuneração de profissionais liberais, quanto das rendas do capital, tais como juros, aluguéis, lucros, dividendos e ganhos de capital. Piketty ressalta que esse seria um sistema ideal para muitos, na medida em que “a renda global mede a capacidade contributiva de cada um, e a progressividade oferece um limite às desigualdades produzidas pelo capitalismo industrial, mas respeitando a propriedade privada e as forças da concorrência.”<sup>650</sup>

No cenário jurídico nacional, a Constituição, no artigo 153, inciso III e no §2º, estabelece que o Imposto sobre as rendas e proventos de qualquer natureza deva ser “informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade”. O Código Tributário Nacional, por sua vez, nos artigos 43 a 45, estabelece que o fato gerador do tributo é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica: de renda, tanto decorrente do trabalho, quanto do capital, ou a combinação de ambos; de proventos de qualquer natureza, considerados os acréscimos patrimoniais.

A partir do ponto de vista da tributação, a ideia de pessoalidade perpassa a incidência sobre a renda, notadamente porque a renda será sempre pessoal, marcada pelo ganho econômico de um determinado período, tanto por conta de seu patrimônio ou capital, quanto pelo desenvolvimento de uma atividade laboral ou profissional.<sup>651</sup> Misabel Derzi destaca que a renda já acumulada ou realizada consiste no patrimônio do contribuinte, não sendo, portanto, sujeito

---

<sup>650</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 485.

<sup>651</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 286.

à incidência da tributação sobre a renda. Também destaca que nas operações em que o valor da venda não configure nenhum acréscimo, mas apenas reposição de capital, não estão sujeitos ao imposto de renda.<sup>652</sup> Assim, somente existe geração de riqueza quando o valor da venda de determinado bem seja superior ao seu custo de aquisição, correspondendo ao acréscimo patrimonial, tributado pelo ganho de capital.

Pela sua característica marcada pela pessoalidade, o Imposto sobre a Renda é o principal instrumento para concretização do princípio da capacidade contributiva, sendo que, como afirma Godoi, “é o maior responsável por fazer avançar ou retroceder a capacidade econômica e, por consequência, a solidariedade social.”<sup>653</sup> Entretanto, esse aspecto é deixado para o segundo plano no cenário nacional, quando se opta por ter uma imposição fiscal distinta para cada origem de renda, com baixas alíquotas progressivas e até mesmo alíquotas regressivas e proporcionais no âmbito do Imposto sobre a Renda.

Outrossim, a tributação sobre a renda deve observar a generalidade e a universalidade. A universalidade pressupõe a incidência tributária sobre toda e qualquer espécie de rendimento, independentemente da sua origem, natureza ou método de apropriação. Já a generalidade se refere à abrangência dos sujeitos submetidos à tributação, pressupondo que todos aqueles que auferirem rendas semelhantes sejam atingidos igualmente pela tributação, sem privilégios ou discriminações.<sup>654</sup> Trata-se de uma decorrência do princípio da igualdade, na medida em que não permite que o legislador deixe de fora do âmbito de incidência pessoas com a mesma capacidade econômica. Da mesma forma, a progressividade tem o condão de materializar a igualdade ao tratar desigualmente aqueles contribuintes em situações desiguais. Com a adequada conjugação desses, é possível atingir tanto a igualdade horizontal quanto a vertical, consoante analisado no segundo capítulo deste estudo.

Para Godoi, a tributação sobre a renda das pessoas físicas no Brasil, “revela o descaso do legislador ordinário (que quase sempre se limita a ratificar as medidas provisórias elaboradas pelos técnicos do Ministério da Fazenda) para com a capacidade econômica.” Isso porque a generalidade não é respeitada quando se está diante da isenção para a distribuição de lucros e dividendos aos sócios e acionistas das pessoas jurídicas, com uma progressividade de apenas quatro alíquotas (7,5% a 27,5%), além dos irrisórios limites de isenção e deduções de despesas que não refletem a necessidade de qualquer família, não mantêm o valor real pelo reajuste anual

---

<sup>652</sup> Ibid., p. 287.

<sup>653</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 160.

<sup>654</sup> BALEEIRO, op. cit., p. 293.

sem a adequada reposição da inflação.<sup>655</sup>

Com efeito, a tributação sobre a renda nacional atual mantém um sistema de segregação da forma de tributação de acordo com as origens dos rendimentos. Nas rendas decorrentes do trabalho, a incidência se dá de forma progressiva, abrangendo todas as fontes pagadoras, como se verá de forma mais detalhada a seguir.

Por sua vez, as rendas decorrentes do capital são tributadas de forma diferenciada. Enquanto que os lucros e dividendos gozam de isenção, as rendas decorrentes de aluguéis são tributadas integralmente, em conjunto com as demais rendas decorrentes do trabalho. Já os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras procuram incentivar a poupança, forjando uma tributação com alíquotas regressivas em relação ao tempo em que o capital permanecer investido.

Dessa forma, a tributação sobre a renda brasileira adota um sistema dual de tributação, com formas distintas de tributação sobre a renda do trabalho e do capital. Trata-se de uma forma de tributação que também foi adotada largamente pelos países membros da OCDE, a partir dos anos 1980. Apesar da diversidade de forma de tributação dos seus países membros, a OCDE identificou um distanciamento da tributação sobre a renda global em direção ao sistema dual, principalmente para que fosse possível reduzir a carga tributária sobre o rendimento decorrente do capital. Em muitos países, essa mudança não foi acompanhada por uma revisão geral ou ampliação da base de incidência das rendas decorrentes do capital, sendo que muitas isenções e privilégios restaram mantidos.<sup>656</sup>

À primeira vista, essa mudança de rumos não implicaria nenhuma violação da igualdade horizontal na tributação sobre a renda do trabalho e do capital. Mas, por outro lado, incorre em violação da igualdade vertical, quando um diferente mix de rendas do trabalho e do capital se apresentarem, como reconhece a OCDE. Isso se dá principalmente porque normalmente a renda sobre o capital é concentrada por aqueles com maior capacidade contributiva e, dessa forma, são tributados proporcionalmente, ao passo que, a tributação sobre o trabalho é progressiva e atinge aqueles que não estão no mesmo patamar dos rentistas, ou seja, daqueles cuja renda provém do capital concentrado ao longo da vida ou até mesmo herdado.<sup>657</sup>

Não só pela coincidência do período histórico, mas também por se tratar de uma forma

---

<sup>655</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 161.

<sup>656</sup> BRYN, Bert. et al. Tax design for inclusive economic growth. **OECD Taxation Working Papers**, Paris, n. 26, p. 39, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>>. Acesso em: 20 jul. 2016.

<sup>657</sup> BRYN, Bert. et al. Tax design for inclusive economic growth. **OECD Taxation Working Papers**, Paris, n. 26, p. 39, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>>. Acesso em: 20 jul. 2016.

privilegiada de tributação em favor do capital, é que se pode afirmar que essa mudança é mais um dos resultados do ideário neoliberal, ao propagar a prevalência da ideologia do mercado em face do Estado. Com isso, procura-se construir um sistema tributário que não cause distorções econômicas, ou seja, uma tributação neutra e que atenda aos interesses do capital financeiro.

A mudança do sistema de tributação global para dual, aliado à redução da tributação sobre as empresas, reduziu a carga tributária incidente sobre a renda do capital, reduzindo a progressividade do sistema tributário como um todo. Com isso, o sistema tributário perdeu muito das suas possibilidades de contribuir para com a redistribuição de renda, conforme esclarece o relatório da OCDE:

The shift from comprehensive income tax systems towards dual income tax systems, as well as the reduction in statutory and effective corporate tax rates, has lowered the overall tax burden on capital income and, as a result, lowered the overall progressivity of tax systems. In fact, this shift is one of the factors explaining the reduced role of tax systems in redistribution since the mid-1980s. The decrease in progressivity has occurred through a number of channels. Wealthier households earn more income from capital and therefore benefit more from reduced capital income taxation. Wealthier households can also engage more easily in tax planning through shifting highly taxed labour income into lightly taxed capital income or from highly taxed forms of capital income into lightly taxed capital gains, which has contributed to further reducing their effective tax burden.<sup>658</sup>

Nesse sentido, portanto, faz-se necessário abordar a tributação sobre a renda brasileira com os olhos voltados para essa inicial disparidade sistêmica, que prejudica a progressividade, não somente do imposto sobre a renda, mas de todo sistema tributário. Com já visto anteriormente, é a plena progressividade que tem condições de concretizar o princípio da capacidade contributiva e os demais pressupostos decorrentes do pilar da solidariedade. Por essa razão, há de se concordar com Francesco Moschetti, quando propõe que o sistema tributário deve ser estruturado de forma a fazer incidir a tributação sobre toda e qualquer manifestação econômica e de riqueza, sem lacunas. Na tributação sobre a renda, significa que o critério mais adequado é o da renda global, com a progressividade sendo levada a efeito sobre a totalidade dos rendimentos ou acréscimos patrimoniais, salvo quando já tiver sido objeto de tributação por outro tributo,

---

<sup>658</sup> Em tradução livre: A mudança de sistemas de imposto de renda global para sistemas de imposto de renda dual, bem como a redução das taxas de imposto sobre as sociedades legais e eficazes, reduziu a carga fiscal global sobre os rendimentos de capital e, como resultado, reduziu a progressividade global dos sistemas fiscais. Na verdade, essa mudança é um dos fatores que explicam o papel reduzido dos sistemas fiscais na redistribuição desde meados da década de 1980. A diminuição da progressividade ocorreu por meio de um certo número de canais. Famílias mais ricas ganham mais rendimentos do capital e, portanto, beneficiaram-se mais de imposto de renda de capital reduzido. Famílias mais ricas também podem desenvolver mais facilmente o planejamento tributário através do deslocamento do rendimento do trabalho altamente tributado em rendimentos de capital levemente tributados ou a partir de formas altamente tributáveis de rendimentos de capital em mais-valias tributadas levemente, o que contribuiu para reduzir ainda mais a sua carga fiscal efectiva. *Ibid.*, p. 39.

como, por exemplo o Imposto de Doação e da Herança (ITCMD).<sup>659</sup>

A mudança para uma tributação voltada para a renda global necessita de algumas mudanças legislativas e não implicaria em grandes modificações na estrutura da arrecadação em si, na medida em que o país já adota um sistema de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda (DRPF). Nessa declaração, cabe ao contribuinte informar todos os seus rendimentos (mesmo que isentos ou submetidos à tributação exclusiva na fonte), bens e direitos e a evolução patrimonial, sendo que essa evolução deve ser compatível com os rendimentos auferidos sob pena de configurar omissão de receita. Dessa forma, a DRPF já contém as informações necessárias para uma tributação global, bastando uma mera adaptação nos sistemas de informação para que contemple o cálculo da renda global, nos termos fixados pela legislação.

Enfim, como analisado ao longo deste trabalho, a construção de um sistema tributário conforme os pressupostos constitucionais necessita da materialização do princípio da capacidade contributiva, que atrai princípios como o da progressividade, da preservação do mínimo existencial, da igualdade, dentre outros. A partir disso, buscar-se-á, a seguir, fazer a análise a forma como a tributação sobre a renda decorrente do trabalho está se dando.

#### *4.4.1.1 Remuneração pelo Trabalho*

A seguir, serão objeto de estudo os rendimentos decorrentes do trabalho e a sua forma de tributação progressiva aplicada pela legislação, as deduções, algumas isenções e a forma de cálculo do imposto de renda, declarado anualmente na DRPF. Também será comentado sobre a contribuição previdenciária a cargo dos empregados e dos contribuintes individuais, na medida em que incidem sobre o salário-contribuição e refletem a remuneração do contribuinte.

A renda decorrente do trabalho consiste basicamente nos salários e outras verbas decorrentes da relação de emprego, que tenham o caráter remuneratório, ou melhor, que sejam pagas em contrapartida a um trabalho realizado. Incluem-se também na remuneração pelo trabalho os honorários profissionais de profissionais liberais e autônomos pelos serviços que prestarem sem vínculo empregatício. Sobre ambas as remunerações existe a incidência do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Previdenciária.

No que se refere ao Imposto sobre a Renda, a legislação em vigor dispõe de uma progressividade gradual descontada, na medida em que estabelece alíquotas distintas para

---

<sup>659</sup> MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 309-310.

determinadas faixas de renda com parcelas a deduzir. As alíquotas variam de 7,5% até 27,5%, muito embora a distância entre elas não seja muito significativa e a alíquota máxima já seja atingida por uma renda não muito elevada. A tabela atual que considera a renda anual do contribuinte é a seguinte:

Tabela 6 - Progressividade Anual do Imposto de Renda Pessoa Física

Faixa	Base de Cálculo / Renda		Alíquota	Parcela a Deduzir
	Acima de	Até		
I	R\$ 0,00	R\$ 22.847,76	0%	
II	R\$ 22.847,77	R\$ 33.919,80	7,5%	R\$ 1.713,58
III	R\$ 33.919,81	R\$ 45.012,60	15%	R\$ 4.257,57
IV	R\$ 45.012,61	R\$ 55.976,16	22,5%	R\$ 7.633,51
V	R\$ 55.976,16		27,5%	R\$ 10.432,32

Fonte: Receita Federal do Brasil.<sup>660</sup>

A tabela acima é utilizada para apuração do Imposto de Renda na Declaração de Ajuste Anual (DRPF). Não obstante, a legislação determina que a pessoa jurídica que seja fonte pagadora dos rendimentos de pessoas físicas deve realizar a retenção na fonte do imposto, sendo este tributo retido através de uma antecipação do valor devido a ser verificada na Declaração de Ajuste Anual. Para calcular a retenção na fonte, utiliza-se a tabela a seguir:

Tabela 7 – Progressividade Mensal do Imposto de Renda Pessoa Física

Faixa	Base de Cálculo / Renda		Alíquota	Parcela a Deduzir
	Acima de	Até		
I	R\$ 0,00	R\$ 1.903,98	0%	
II	R\$ 1.903,99	R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 142,80
III	R\$ 2.826,66	R\$ 3.751,05	15%	R\$ 354,80
IV	R\$ 3.751,06	R\$ 4.464,68	22,5%	R\$ 636,13
V	R\$ 4.464,68		27,5%	R\$ 869,36

Fonte: Receita Federal do Brasil.<sup>661</sup>

Dessa forma, o contribuinte pessoa física que auferir rendimentos pagos pelas pessoas jurídicas já sofre a retenção na fonte do imposto presumivelmente devido, a partir da tabela acima, sendo que esse valor retido é considerado como tributo pago antecipadamente. O valor definitivamente devido somente é apurado na Declaração de Ajuste Anual a ser entregue nos meses de março e abril do ano seguinte. Enfim, é no decorrer do ano que o contribuinte já vai deixando aos cofres públicos parte do tributo devido de maneira indolor e quase imperceptível, visto que já é descontada diretamente na sua remuneração.

<sup>660</sup> Receita Federal do Brasil.

<sup>661</sup> Receita Federal do Brasil.

O profissional liberal também está submetido ao recolhimento antecipado do Imposto de Renda, mesmo que a renda seja obtida por serviços prestados a pessoas físicas. Caso o profissional liberal obtenha remuneração paga por pessoas jurídicas, ele também está submetido à sistemática de retenção na fonte do tributo. Todavia, quando recebe recursos de pessoas físicas, o profissional deverá apurar mensalmente o tributo devido, a partir da tabela mensal acima, com a possibilidade de dedução das despesas inerentes à atividade profissional a serem escrituradas em livro caixa. Essa sistemática ficou conhecida como Carnê Leão.

É importante consignar que, na maior parte das vezes, os profissionais liberais vêm se reunindo em sociedades profissionais e prestando serviços a partir dessas pessoas jurídicas, obtendo a sua remuneração tão somente pela distribuição de lucros, que, como se verá mais adiante, é prestigiada com a isenção do Imposto de Renda.

Na ocasião de elaboração da Declaração de Ajuste Anual, cabe ao contribuinte informar todos os rendimentos para que seja apurado o valor total do tributo devido. Também é nesse momento que o contribuinte poderá declarar as despesas dedutíveis permitidas pela legislação vigente ou então optar pelo modelo simplificado. Isso significa dizer que, na prática, existem duas modalidades de entrega da DRPF: uma, na qual se opta pela utilização das deduções; e outra, simplificada, na qual a legislação concede um desconto de 20% sobre o rendimento tributável na base de cálculo, ressaltando que o desconto do modelo simplificado é limitado até R\$ 16.754,34. O contribuinte poderá optar pelo modelo que lhe for mais vantajoso, ou seja, que apure o menor valor a pagar.

Importante observar que o desconto simplificado de 20% se dá sobre a renda tributável e reduz o montante da base de cálculo que será levado para apuração na tabela progressiva. O mesmo se dá com as despesas dedutíveis. Elas não representam um desconto direto sobre o valor a pagar, mas consistem numa forma de reduzir a base de cálculo sobre a qual se aplica a tabela progressiva.

No que se refere às despesas dedutíveis, a legislação estabelece uma lista taxativa das despesas que podem ser deduzidas, bem como os limites máximos de dedução permitida. Com isso, a apuração se torna complexa e necessita de um sistema informatizado para ser realizada com tranquilidade. Entre as principais despesas dedutíveis, podem ser elencadas: a dedução por dependente; a contribuição previdenciária paga ou descontada do contribuinte; as despesas com instrução; as despesas pagas a médicos de qualquer área de especialização ou de hospitalização; despesas referentes ao exercício profissional escrituradas em livro-caixa.

No que diz respeito aos dependentes, a legislação tributária estabelece um valor fixo de dedução da base de cálculo que, atualmente é de R\$ 2.275,08 por dependente. Acrescente-se

ainda que as demais despesas dedutíveis que sejam relacionadas aos dependentes também são dedutíveis. O rol de sujeitos que podem ser considerados como dependentes é taxativo, nos termos do art. 35 da Lei nº 9.250/95<sup>662</sup>:

Art. 35. Para efeito do disposto nos arts. 4º, inciso III, e 8º, inciso II, alínea c, poderão ser considerados como dependentes:

I - o cônjuge;

II - o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor se da união resultou filho;

III - a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

IV - o menor pobre, até 21 anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha a guarda judicial;

V - o irmão, o neto ou o bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;

VI - os pais, os avós ou os bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal;

VII - o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

Outra despesa dedutível é a Contribuição Previdenciária a cargo do empregado ou do contribuinte individual. Enquanto que a remuneração decorrente da relação de emprego é determinada pela tabela de progressividade de alíquotas simples, variando de 8% a 11%, o profissional autônomo sofre a retenção na fonte de 11%, quando presta serviços para pessoas jurídicas, e deve recolher 20% sobre a renda obtida por serviços prestados a pessoas físicas. Apesar dessa despesa não ter limite máximo de dedução, o § 5º do art. 28 da Lei 8.212/91 determina um limite máximo de contribuição acima do qual não haverá incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregado ou contribuinte individual. Atualmente, esse limite é de R\$ 5.189,82.

Também é permitida a dedução da base de cálculo do Imposto de Renda dos gastos realizados com a instrução do contribuinte e de seus dependentes. São admitidos como gastos o pagamento de educação infantil, incluindo creches e pré-escolas, ensino fundamental, médio superior, e de educação profissional. Trata-se de despesas despendidas com instituições oficiais. Entretanto, a dedução está limitada ao valor de R\$ 3.561,50. Eventuais gastos superiores a este limite não podem ser considerados como despesas dedutíveis.

Outro tipo de despesa dedutível são as decorrentes de serviços de saúde. Consoante o art. 8, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 9.250/95, podem ser deduzidos pagamentos “a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem

---

<sup>662</sup> BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>. Acesso em: 02 set. 2016.

como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias”. Apesar do vasto rol de despesas de saúde, é importante ressaltar que os medicamentos que não forem pagos conjuntamente a internações hospitalares não são beneficiados com a possibilidade de dedução, ou seja, são indedutíveis.

Feito esse apanhado sucinto do Imposto sobre a Renda incidente sobre os rendimentos do trabalho, é possível apontar algumas iniquidades que colocam em xeque a aplicabilidade e a concretização de princípios como da preservação do mínimo existencial, da progressividade e, conseqüentemente, da capacidade contributiva.

Como visto no segundo capítulo, para adequada construção de um sistema tributário, que reflita a solidariedade em matéria tributária, necessário se faz que se privilegie e respeite a capacidade contributiva, tendo em vista que cada cidadão suporte o ônus tributário de acordo com suas possibilidades. Dessa forma, princípios que possuem força gravitacional em torno desses pilares merecem especial atenção e plena aplicabilidade.

Contudo, observa-se que o limite da faixa de isenção do Imposto de Renda não é muito significativo, sendo que com uma renda anual de 22.847,76 e mensal de R\$ 1.903,98 já se atinge esse limite. Trata-se de um limite extremamente baixo, notadamente quando um estudo do Departamento Intersindical de Estatísticas e Estudos Econômicos (DIEESE), aponta que o salário mínimo necessário, em julho de 2016, está na faixa de R\$ 3.992,75.<sup>663</sup> Esse limite consiste numa visível violação da preservação do mínimo existencial, visto que impõe a tributação sobre uma faixa de renda que se destina a dar conta das necessidades mais básicas e indispensáveis para que o cidadão possa ter uma vida digna em sociedade. Com efeito, o salário mínimo necessário apontado pelo DIEESE não se limita a ingressar na primeira faixa de tributação, mas já se enquadra na segunda faixa de tributação. Isso significa dizer que parte dessa renda já será tributada em 15%, quando deveria ser preservada da tributação em atenção à capacidade contributiva.

Outra iniquidade que desponta na tributação sobre a renda diz respeito à baixa progressividade da tabela. Isso não se dá somente pela baixa distância entre as faixas de renda, mas principalmente por conta da alíquota máxima relativamente baixa. Nesses moldes, a progressividade não tem condições de auxiliar na promoção de redistribuição de renda e compensar a regressividade gerada pela substancial tributação sobre o consumo.

A reduzida distância entre as faixas de renda fica evidente quando se consta que, numa

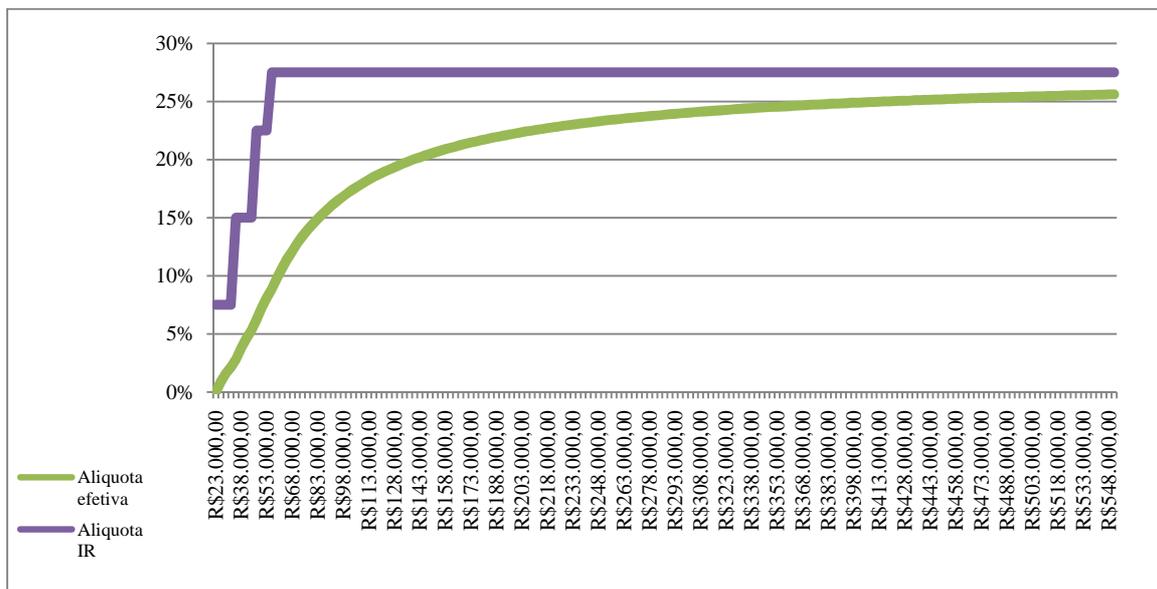
---

<sup>663</sup> DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICAS E ESTUDOS ECONÔMICOS (DIEESE). **Salário mínimo nominal e necessário**. São Paulo, 2016. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 07 set. 2016.

renda mensal de R\$ 5.000,00, não somente se está no topo da tabela, mas também se está na quinta faixa de tributação. Sobre estes R\$ 5.000,00, tem-se a faixa de isenção e as alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%, sendo que a mudança de faixa ocorre a cada R\$ 900,00, aproximadamente.

Outrossim, com uma alíquota máxima de 27,5% para rendas a partir de R\$ 55.976,16 ao ano ou R\$ 4.464,68 ao mês, as rendas significativamente mais elevadas sofrem uma incidência quase que proporcional, visto que a maior parte será tributada pela alíquota de 27,5%. Na hipótese de uma renda anual de R\$ 110.000,00, a maior parte da sua renda será tributada na alíquota máxima, enquanto que uma renda anual de R\$ 550.000,00, percentualmente, será tributada quase que integralmente por 27,5%. Isso faz com que a alíquota efetiva não represente uma curva ascendente, como se espera na progressividade, mas permanece em patamar quase proporcionais ou de progressividade muito baixa, consoante demonstra o gráfico abaixo.

Gráfico 7 – Alíquota Efetiva e Alíquota Marginal



Fonte: Elaborado pelo autor.

Pelo gráfico acima, pode-se perceber que a progressividade é acentuada até atingir o patamar de 20% de alíquota efetiva, enquanto que, a partir daí, a elevação da alíquota se dá de forma leve e gradual. Essa situação que decorre em função das baixas distâncias entre as faixas de tributação e pelo fato de se atingir a alíquota máxima com rendas não tão elevadas.

Enfim, para atender aos ideais redistributivos e aos demais princípios constitucionais, necessário se faz repensar a tabela de progressividade do Imposto de Renda, notadamente porque vários países utilizam alíquotas marginais significativamente mais elevadas que as

brasileiras.

Antes de analisar as alíquotas de outros países, deve-se observar que o gráfico representa as alíquotas marginais e efetivas incidentes sobre a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, ou seja, são os valores após as deduções permitidas pela legislação. A situação ainda pode modificar a linha da progressividade da alíquota, visto que o contribuinte que tenha capacidade contributiva poderá utilizar, em larga escala, despesas dedutíveis com o objetivo de reduzir a sua alíquota efetiva.

Tal situação pode ser constatada principalmente nas despesas relacionadas aos serviços de saúde, visto que não possuem qualquer limite fixado. Aqueles que possuem melhores condições econômicas, além de terem condições de arcar com os custos de serviços de saúde particulares e, eventualmente, de melhor qualidade, serão beneficiados com a redução na tributação. Por outro lado, os contribuintes que possuem uma renda média menor, não têm condições de arcar com os custosos serviços particulares de saúde, necessitando se socorrer junto ao sistema público de saúde. Na prática, a dedução das despesas médicas implica no financiamento parcial do sistema privado de saúde para aqueles que têm condições financeiras de suportar esse custo.

Outrossim, não se pode deixar de recordar que a tabela acima não contempla a totalidade das rendas do contribuinte, mas somente aquelas submetidas à tributação progressiva, ou melhor, as rendas que não possuem um tratamento diferenciado pela legislação vigente, especialmente os lucros e dividendos, que gozam de isenção, e as aplicações financeiras, conforme serão analisados mais detidamente na próxima seção.

Nesse cenário, convém ressaltar a sugestão da OCDE no sentido da necessidade de rever os expedientes tributários que não contribuem para com os objetivos redistributivos, visto que a entidade sugere o incremento da progressividade de todo o sistema tributário, não somente o imposto sobre a renda. Uma das formas de atingir tal desiderato passa não somente pelo aumento das alíquotas marginais, mas pela revisão de benefícios fiscais e exceções tributárias que permitem aos contribuintes com maior capacidade contributiva a reduzir a sua parcela de contribuição.<sup>664</sup>

A partir das circunstâncias brasileiras, pode-se apontar como um caminho a trilhar que compreenda a redução das possibilidades de despesas dedutíveis acompanhada de uma significativa elevação da faixa de isenção. Assim, elevar-se-ia a alíquota efetiva daqueles que têm maiores condições de contribuir e, ao mesmo tempo, seria preservado o mínimo existencial

---

<sup>664</sup> BRYNS, Bert. et al. Tax design for inclusive economic growth. **OECD Taxation Working Papers**. n. 26, Paris, p. 51, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>>. Acesso em: 20 jul. 2016.

tão duramente castigado pela tributação nacional.

Ademais, o topo da tabela também pode ser elevado para comportar alíquotas maiores e que permitam uma progressividade ascendente mais linear do que a atual. Obviamente que tal medida também depende do aumento significativo entre as faixas de renda. Como exemplo, Misabel Derzi relaciona várias tabelas de tributação sobre a renda ao atualizar a clássica obra de Aliomar Baleeiro<sup>665</sup>. No ano de 2008 nos Estados Unidos, estiveram em vigor 6 faixas de alíquotas de 10%, 15%, 25%, 28%, 33% e 35%, sem faixa de isenção, podendo variar de acordo com a situação individual do contribuinte. Já na Inglaterra, a renda tributável é submetida a três faixas de tributação, com alíquotas de 10%, 22% e 40%, sem faixa de isenção. A Alemanha mantém uma tabela progressiva de quatro faixas, com uma faixa de isenção e alíquotas de 14%, 42% e 45%, sendo que o enquadramento das rendas é distinto para solteiros e casados. Na Itália, adotam-se cinco faixas de tributação, com as alíquotas de 23%, 27%, 38%, 41% e 43%. Por fim, na Bélgica as faixas de tributação eram de seis, com alíquotas de 25%, 30%, 40%, 45%, 50%, 52,5% e 55%, sendo que as duas últimas foram suprimidas a partir de 2003.

Com esses exemplos, procura-se demonstrar que, em outros países, existem faixas de tributação significativamente maiores, que podem contribuir para elucidar o debate sobre a tributação sobre a renda nacional, apesar da análise esmiuçada de todo o sistema ultrapassar os limites deste trabalho.

Dando seguimento à análise da tributação sobre as rendas do trabalho, existe outra exação tributária que merece atenção. Trata-se da contribuição previdenciária incidente sobre os salários e a remuneração dos autônomos ou contribuintes individuais e profissionais liberais. A análise é importante porque o Brasil optou por tributar fortemente os salários, em vista da manutenção do sistema de previdência, correspondendo a uma parcela importante da arrecadação.

No que diz respeito à tributação sobre os salários, a exação atinge o próprio trabalhador, mediante a retenção na fonte da contribuição, e também o contratante, responsável pela retenção e recolhimento aos cofres públicos, nos termos estabelecidos pela Lei nº 8.212/90. A parcela descontada do trabalhador é submetida a uma progressividade simples de alíquotas, conforme se observa na tabela abaixo:

Tabela 8 – Contribuição Previdenciária

<b>Faixa</b>	<b>Base de Cálculo / Renda</b>	<b>Alíquota</b>
--------------	--------------------------------	-----------------

<sup>665</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 408-418.

	Acima de	Até	
I	R\$ 0,00	R\$ 1.556,94	8%
II	R\$ 1.556,95	R\$ 2.594,92	9%
III	R\$ 2.594,93	R\$ 5.189,82	11%

Fonte: Previdência Social.<sup>666</sup>

Pode-se observar que a tabela apresenta um limite máximo de contribuição fixado em R\$ 5.189,82. Eventuais parcelas superiores a esses valores não serão submetidas à tributação pela Contribuição Previdenciária, visto que esse é o teto de contribuição para fins de concessão de aposentadoria da iniciativa privada. Além dessa contribuição a ser retida na fonte, compete ao empregador recolher o percentual de 20% incidente sobre a remuneração, sem estar limitado à tabela acima. Esse percentual poderá ser substituído por um percentual sobre o faturamento para determinados setores, caso a empresa opte por tal modalidade, nos termos da Lei nº 12.546/2012. Ainda deve ser acrescentado o seguro de acidente de trabalho, com alíquotas de 1%, 2% e 3%, dependendo da atividade exercida pela empresa. Em suma, a carga fiscal sobre a remuneração decorrente do trabalho pode atingir tranquilamente o percentual total de 34%.

Já o profissional liberal, considerado como autônomo ou contribuinte individual, quando obtiver remuneração por serviços prestados a pessoas físicas, deverá recolher a importância de 20% sobre a remuneração, limitado ao teto da previdência. Outrossim, quando for remunerado por pessoa jurídica, a sua contribuição será de 11% retida na fonte, acrescida de 20% devido pela empresa contratante, totalizando um custo tributário total de 31%.

Diante disso, não é de se espantar que a contribuição sobre a folha de salários represente a segunda maior fonte de arrecadação nacional. Contudo, essa tributação tem como efeito aumentar a regressividade do sistema tributário, visto que as rendas superiores ao teto são tributadas em alíquotas nominais inferiores aos daqueles que percebem, por exemplo, o salário mínimo da categoria profissional. Enfim, tributa-se a base da pirâmide social sob a justificativa de dar conta do déficit da previdência, mesmo que isso implique em iniquidades que vão de encontro ao conjunto principiológico estabelecido pela Constituição e põe em xeque a possibilidade de redistribuição de renda pela tributação.

Na esteira do que foi analisado, necessário se faz consignar que a tributação sobre as rendas do trabalho necessita de uma reforma para promover a efetiva aplicação dos princípios constitucionais, especialmente os que gravitam fortemente em torno da solidariedade e capacidade contributiva, como a progressividade e a preservação do mínimo existencial, tão vilipendiados pelo sistema tributário, de acordo com o que foi abordado até aqui. Adiante, parte-

<sup>666</sup> Previdência Social.

se para desvelar as surpresas que a tributação sobre a renda do capital reservam.

#### *4.4.1.2 Remuneração pelo Capital*

A tributação incidente sobre a renda decorrente do capital se dá de maneiras distintas para cada fonte de rendimento. Nesse momento, procura-se explorar as formas de tributação incidentes sobre os lucros e dividendos, as rendas decorrentes de aplicações financeiras, os ganhos de capital na alienação de bens e as rendas com locação de bens. Também será analisada a tributação sobre os lucros das pessoas jurídicas.

Basicamente, a legislação prevê duas formas básicas de tributação no Imposto sobre a Renda. Uma delas consiste na apuração anual do valor devido na Declaração de Ajustes Anual (DRPF), congregando todas as rendas que não foram tributadas de forma distinta. A outra considera como definitiva a tributação apurada e retida na fonte, ou seja, trata-se de uma tributação exclusiva na fonte, sem esquecer que também existem isenções tributárias para algumas espécies de rendimentos.

Como já sustentado acima, essa forma dual de tributação não contribui para a construção de uma tributação progressiva de forma ampla e plena aplicação da capacidade contributiva. Na verdade, dependendo da diferente conjugação de rendas, essa tributação pode inverter a progressividade, principalmente quando a maior parte da renda for auferida por distribuição de lucros e dividendos, hoje, isentos de tributação.

Importante consignar que eventuais rendimentos que não tenham tratamento distinto previsto pela legislação vigente são tributados na Declaração de Ajuste Anual e se submetem à tributação na forma da tabela progressiva analisada anteriormente.

Esse é o caso dos rendimentos decorrentes de contratos de locação. Apesar de constituir uma renda decorrente do capital, a tributação dos aluguéis não está contemplada como tributação exclusiva na fonte e possui tratamento tributário semelhante aos rendimentos assalariados. Na prática, isso quer dizer que se o pagamento do aluguel for realizado por pessoa jurídica, ele está submetido à sistemática de retenção na fonte, mas não constitui tributação definitiva. Já no caso de recebimento de pessoa física, o próprio contribuinte deverá apurar o tributo devido mensalmente pela sistemática do Carnê-Leão. Essa renda deverá ser somada aos demais rendimentos na DRPF para apuração do valor devido em definitivo.

Ademais, a Lei nº 9.430/96, nos artigos 40 a 42, estabelece as hipóteses de omissão de receitas para fins de incidência tributária. As normas estabelecem que, havendo movimentações financeiras ou acréscimos patrimoniais sem origem identificada ou comprovada, esses

rendimentos são considerados como omissão de receitas, devendo ser submetidos à tributação da tabela progressiva.

Portanto, ainda que o legislador nacional tenha optado por um regime dual de tributação sobre a renda, a regra geral para situações não expressamente excepcionadas é a tributação progressiva a ser apurada em definitivo na Declaração de Ajuste Anual.

Não obstante, com relação aos rendimentos decorrentes de aplicação financeira, existe uma vasta gama de diferentes tipos de aplicações e investimentos, bem como são diversas as formas com a tributação se dará em cada uma delas. Atualmente, é a Instrução Normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015, que regulamentou as diversas formas de tributação das mais variadas aplicações.

O elo comum de todas essas aplicações, no que se refere à tributação, diz respeito a sua forma de tributação retida e exclusiva na fonte. Trata-se de uma técnica de cobrança que consiste na responsabilidade da instituição financeira de realizar o cálculo e a retenção do tributo devido por ocasião do pagamento do rendimento. Ao mesmo tempo, o valor do tributo retido na fonte não é levado para Declaração de Ajuste Anual, mas considera-se como valor devido em definitivo. Assim, a tributação encerra-se nessa etapa, ou seja, ela não será somada aos demais rendimentos do contribuinte para efeito de aplicação da tabela progressiva, muito embora seja necessário que se faça o lançado na DRPF para justificar a evolução patrimonial.

Com efeito, trata-se, mais uma vez, de construir um sistema tributário que de forma imperceptível e indolor obtenha recursos financeiros, visto que, no mais das vezes, as instituições financeiras somente creditam na conta corrente o rendimento líquido auferido e somente informam os valores retidos em extratos mais detalhados da operação. Na prática, o modelo auxilia a “esconder” o valor do tributo pago e exige que o cidadão analise detalhadamente suas finanças para obter a informação sobre a tributação.

Outro fato que merece ser apontado com relação às aplicações financeiras diz respeito a sua tabela de alíquotas própria, visto que a progressividade das aplicações financeiras privilegia o tempo de aplicação em detrimento do valor aplicado. Enquanto que a tabela progressiva anual eleva as suas alíquotas, à medida que a remuneração é maior, nas aplicações financeiras, as alíquotas são cada vez menores em relação ao tempo em que se manteve o investimento. Como exemplo, apresenta-se o art. 46 que consolida as alíquotas das aplicações de renda fixa e renda variável da seguinte forma:

Art. 46. Os rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte às seguintes alíquotas:

- I - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;
- II - 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;
- III - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um dias) até 720 (setecentos e vinte) dias;
- IV - 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.<sup>667</sup>

Paradoxalmente, trata-se de uma tributação “progressiva” sobre a renda que despreza a elevação da alíquota em relação à totalidade da renda obtida. Não se leva em consideração a renda obtida no investimento, mas somente o tempo em que o capital ficou investido. Além disso, por ser exclusiva na fonte, essa renda também não influencia as demais rendas eventualmente enquadradas na tributação da Declaração de Ajuste Anual, impossibilitando, assim, o critério da renda global no Imposto de Renda. De fato, essa medida pode implicar numa tributação sobre a renda regressiva, dependendo das rendas de cada contribuinte, principalmente, quando a renda preponderante advir de investimentos financeiros, mesclada à distribuição de lucros isentos.

Apesar da tributação em razão do tempo buscar incentivar e criar uma cultura de poupança, ela se perde em função da invisibilidade que a retenção na fonte promove, bem como o desconhecido e a falta de divulgação dessa informação.

Outrossim, a adoção de um sistema de tributação sobre a renda global não implicaria em mudanças significativas no modus operandi da prática tributária. Bastaria que a legislação estabelecesse que o valor retido na fonte constitui antecipação do valor devido a ser apurado em definitivo na Declaração de Ajuste Anual. Por ocasião da declaração, seriam congregadas todas as rendas e os valores retidos para apurar o saldo do tributo a pagar ou a restituir. Dessa forma, a tributação definitiva somente se daria na DRPF.

Com essa medida, o sistema poderia dar melhores condições de concretização da igualdade vertical e horizontal, bem como do princípio da capacidade contributiva, visto que a renda global seria de fato aferida, enquanto que, atualmente, o sistema convive com a possibilidade de uma renda maior ser tributada em menor escala do que outra menor. Essas são iniquidades que, obviamente, não representam uma leitura autêntica do texto constitucional, tendo em vista o que já foi analisado neste trabalho.

Outra forma de tributação diferenciada que merece atenção neste estudo diz respeito à

---

<sup>667</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015**. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>. Acesso em: 07 set. 2016.

tributação sobre os ganhos de capital. Trata-se de uma exação incidente sobre eventual alienação de bens e direitos - móveis, imóveis ou intangíveis – que se der em valor superior ao custo de aquisição. Atualmente, esse tema está regulado na Lei nº 8.981/95, nos artigos 21 e 22.

Seguindo a tendência de tributação segregada, o Imposto de Renda sobre o ganho de capital também se dá de forma exclusiva na fonte, muito embora seja responsabilidade de cada contribuinte apurar o tributo devido e recolher o valor devido até o último dia útil do mês seguinte ao do recebimento do pagamento da alienação. Apesar de não compor a base de cálculo do Imposto de Renda a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual, o contribuinte deve informar a operação na referida declaração para controle do fisco e justificativa da evolução patrimonial.

Atualmente, o ganho de capital não possui alíquotas progressivas, visto que o valor de ganho da operação sofre a incidência da alíquota de 15%. Todavia, a Lei nº 13.259/2016 trouxe um quadro de alíquotas progressivas para os ganhos de capital mais elevados, que passarão a vigorar a partir de 01 de janeiro de 2017, em atenção ao princípio da anterioridade:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).<sup>668</sup>

A progressividade adotada pela legislação é somente de alíquotas, ou seja, a progressividade simples. Para realizar o enquadramento na tabela é necessário apenas verificar o montante do ganho apurado e a alíquota correspondente. Entretanto, a apuração para cada bem é realizada em separado ou individualmente, mas quando o mesmo bem for alienado em partes, a segunda alienação realizada até o ano seguinte ao da primeira deverá considerar o ganho auferido na operação anterior e deduzir o imposto pago anteriormente, consoante o disposto do § 3º do art. 21.

Apesar de a novidade legislativa constituir um avanço em direção à progressividade e a

---

<sup>668</sup> BRASIL. **Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016**. Altera as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13259.htm)>. Acesso em: 07 set. 2016.

uma tributação mais justa, identifica-se que a apuração individual de cada bem pode dificultar a efetiva aplicabilidade das alíquotas. Isso porque, para atingir a alíquota máxima, o ganho de capital na venda de um bem individual terá de ser superior a R\$ 30.000.000,00.

Não se pode deixar de destacar que a tributação sobre o ganho de capital possui algumas hipóteses de isenções. Em relação aos bens e direitos de pequeno valor, ficam isentos aqueles cuja alienação seja de até R\$ 35.000,00, nos termos do art. 22, II, da Lei 9.250/95. Também está isenta a alienação do único imóvel residencial limitado ao valor de R\$ 440.000,00, consoante o art. 23 do mesmo diploma legal. Outra isenção se refere à possibilidade de aquisição de outro imóvel residencial no prazo de 180 dias, prevista no art.39 da Lei nº 11.196/2005. Trata-se da hipótese na qual se realiza uma troca de imóveis, alienando um para aquisição do outro.

Apesar da importância dessas isenções, cabe ressaltar que esses limites foram fixados na legislação a longas datas e não foram objeto de correção monetária ou reposição de inflação. Essa situação implica na redução da isenção em relação à economia real. Ademais, é importante consignar a necessidade dessas isenções para prestigiar princípios como da preservação do mínimo existencial e da capacidade contributiva.

Enfim, para atingir a plenitude da capacidade contributiva e uma efetiva progressividade, é o critério da renda global que se impõe, razão pela qual a tributação sobre o ganho de capital poderia ser incluída na base de cálculo dos demais rendimentos submetidos à apuração anual.

Outra fonte de renda submetida a tratamento diferenciado são os lucros e dividendos distribuídos aos sócios das empresas. Nos termos do art. 10 da Lei 9.249/95, os lucros e dividendos pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas são isentos da incidência do Imposto sobre a Renda. Trata-se de uma isenção com significativo impacto econômico, visto que constitui um incentivo à retirada de valores das empresas, ao invés de fomentar a sua capitalização com a permanência dos lucros obtidos para ampliar as atividades da entidade.

É importante esclarecer que a isenção se refere aos lucros distribuídos aos sócios e não propriamente aos lucros auferidos pela empresa. A empresa, ao realizar o encerramento do exercício, deverá apurar o seu lucro e, de acordo com seu regime tributário, deverá realizar o recolhimento do tributo devido. Existem duas espécies de tributos que incidem sobre o lucro, quais sejam: o Imposto sobre a Renda (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A alíquota do IRPJ é de 15%, que é acrescida em 10% sobre o lucro superior a R\$ 20.000,00 mensais, tendo, assim, uma pequena progressividade. Já a CSLL tem a alíquota de 9%. Dessa forma, a taxação dos lucros fica próxima a 34%.

Para apuração dos lucros, a legislação estabelece os regimes de apuração pelo Lucro Real, Presumido ou Arbitrado. Com relação ao Lucro Real, a legislação estabelece algumas empresas que são obrigadas a esse regime, sendo que as demais podem optar pelo Lucro Presumido. No Lucro Real, a empresa é tributada sobre o lucro apurado nas demonstrações contábeis, que representam o lucro efetivamente auferido.

Diferentemente, na apuração pelo Lucro Presumido, a legislação estabelece percentuais de presunção de lucros em relação ao faturamento. No IRPJ, as presunções de lucros são de 1,6%, 8%, 16% e 32%, enquanto que na CSLL são de 12% e 32%. Com a aplicação desses percentuais sobre o faturamento, obtém-se o “lucro presumido” da atividade. Não obstante, a eventual apuração de lucro contábil superior ao presumido pela legislação não implica na obrigação de fazer o recolhimento complementar, sendo o tributo pago o valor devido em definitivo.

A apuração de lucro em valor superior ao presumido pela legislação, mediante contabilidade regular, também não traz nenhum prejuízo à aplicação da isenção da distribuição de lucros. Mesmo que a pessoa jurídica tenha recolhido imposto de renda somente sobre 32% de lucro presumido, caso apure lucros superiores a este valor, a eventual distribuição aos sócios gozará integralmente do benefício da isenção do imposto de renda. Dessa forma, parte importante dos lucros considerados isentos não são tributados pela pessoa jurídica e sequer na pessoa física.

Esse benefício fiscal contribuiu para que diversos profissionais liberais tenham um incentivo para se reunir em sociedades profissionais e exercer sua profissão sob o manto da pessoa jurídica. Com essa medida, além da distribuição de lucros ser isenta, o contratante pessoa jurídica também obtém redução na carga tributária, na medida em que não será necessário recolher a contribuição previdenciária de 20% incidente sobre a remuneração. Essa medida consiste num planejamento tributário bem singelo, mas muito eficaz e consubstanciado na legislação, razão pela qual não existe ilegalidade nessa forma de agir.

Contudo, cabe denunciar o problema estrutural do sistema tributário que permite que medidas dessa espécie prosperem. Necessário se faz analisar os impactos desse benefício, em face à totalidade do sistema tributário e apontar mudanças que permitam fazer prevalecer o princípio da capacidade contributiva, corolário da solidariedade que fundamenta o Estado Democrático de Direito.

Apesar dos lucros já serem tributados pela pessoa jurídica ao apurar os lucros, a isenção da distribuição prejudica não só a progressividade geral do sistema tributário, mas permite que não se tribute cada contribuinte de acordo com a sua plena capacidade contributiva. Entre as

diversas fontes de renda que cada contribuinte pode obter, caso seja um rentista que tem como única fonte de renda os lucros e dividendos, a sua contribuição pessoal pelo Imposto de Renda não existirá.

Ademais, a isenção na distribuição de lucros é um incentivo para realizar imediatamente a retirada dos respectivos valores dos caixas das empresas, ao invés de capitalizar a empresa para incrementar as suas atividades. Na verdade, a legislação incentiva que o contribuinte retire o lucro da empresa para que seja aplicado em outra atividade e não no desenvolvimento e ampliação da própria atividade produtiva.

Com efeito, não se trata de simplesmente impor mais uma etapa na tributação da distribuição dos lucros e dividendos, mas de colocar em questão as alíquotas atuais de tributação sobre o lucro, a fim de que o Imposto de Renda tenha incidência sobre a capacidade contributiva de cada contribuinte pessoalmente. Isso pode requerer até mesmo a redução da tributação do lucro na pessoa jurídica, para que seja tributada novamente na Declaração de Ajuste Anual em conjunto com os demais rendimentos do contribuinte. Dessa forma, tendo em vista todos os rendimentos do contribuinte, será possível de maneira mais completa tributar de acordo com a capacidade contributiva.

No que se refere aos lucros, trata-se, enfim, de privilegiar a tributação dos lucros em duas etapas: uma pela empresa no momento da apuração do lucro; outra, na oportunidade em que esses lucros sejam distribuídos aos sócios ou acionistas. Além disso, os valores creditados aos sócios merecem ser apurados em conjunto com os demais rendimentos do contribuinte, independentemente de sua origem, podendo ser de aplicações financeiras, de trabalho ou até mesmo de ganho de capital.

Somente com a retomada de uma tributação sobre a renda global é que o princípio da capacidade contributiva pode ser concretizado em sua plenitude e contribuir para a construção de um sistema tributário progressivo em sua totalidade, bem como tomar parte na tarefa de redistribuição das rendas.

Para tanto, é necessário modificar a estrutura da tributação nacional, principalmente a tributação sobre a renda, para que sejam revistas as exceções sobre o IR devido na Declaração de Ajuste Anual, que prejudicam a progressividade desse tributo em relação à renda global. Ademais, a tabela progressiva anual merece revisão para que não se tenha uma ascensão quase vertical nas faixas de renda iniciais e uma linha quase horizontal nas rendas mais elevadas.

Enfim, diante do exposto, pode-se afirmar que as diferentes formas de tributação na fonte e a isenção dos lucros distorcem a progressividade esperada num tributo de natureza pessoal e direta, intimamente relacionado com a aferição da capacidade contributiva. Diversas

serão as medidas necessárias para tornar o sistema tributário mais justo e progressivo, mas essas mudanças não se resumem à tributação sobre a renda, como será analisado a seguir.

#### 4.4.2 Tributação sobre o Consumo: Imposto de Valor Agregado

Analisar a tributação sobre o consumo implantada no Brasil não é tarefa fácil e excede os limites deste trabalho. Efetivamente, analisar profundamente somente um dos diversos tributos que incidem sobre o consumo exigiria um trabalho específico. Não obstante, procura-se analisar de forma singela algumas iniquidades estruturais da tributação sobre o consumo e apontar algumas medidas que possam contribuir para pôr a tributação nacional na trilha da progressividade e de acordo com os demais pressupostos constitucionais inerentes ao Estado Democrático de Direito.

Inicialmente, cabe destacar que diversos países adotaram o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) na tributação sobre o consumo. Trata-se de um tributo não-cumulativo, no qual a tributação incide a cada etapa comercial somente sobre o valor acrescido em cada etapa da cadeia comercial. A apuração desse imposto utiliza um sistema de débito e crédito, em que é possível compensar o tributo já recolhido na etapa anterior. Na prática, a incidência tributária somente se dará sobre o valor que cada comerciante acrescenta ao preço de venda do produto.

Enquanto que outros países utilizam apenas um tributo sobre o consumo, no Brasil, a tributação sobre o consumo congrega três impostos autônomos, com incidências distintas em cada fase da cadeia comercial e com sujeitos ativos diferentes. Tratam-se do IPI, ICMS e ISS.<sup>669</sup> O IPI tem incidência sobre a industrialização e é de competência da União. O ICMS incide sobre a comercialização de produtos e alguns serviços, e a competência é dos Estados. Já o ISS incide sobre todo e qualquer serviço, tendo como sujeito ativo os municípios.

Além desses impostos, compõe o cenário da tributação sobre o consumo as contribuições especiais, como o PIS, a COFINS e a CIDE, em suas diversas especificidades. Todas essas contribuições são de competência da União e possuem significativo impacto econômico.

Com efeito, analisar a tributação sobre o consumo significa discutir parcela de cerca de 51% de tudo o que é arrecadado no país. Enfim, a tributação sobre o consumo é a principal fonte de receitas do Estado brasileiro e se caracteriza por sua complexidade por conta das diversas espécies de tributos, dos inúmeros regimes diferenciados e especiais e pela diversidade

---

<sup>669</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel por Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 338.

de entes tributantes. Nesse contexto, toda e qualquer mudança estrutural no quadro tributário necessita ter em mente a estrutura federativa nacional, visto que são diversas administrações tributárias envolvidas.

Ao mesmo tempo, os entes tributantes devem observar os pressupostos constitucionais a fim de moldar um sistema tributário voltado à justiça fiscal. O simples fato da tributação nacional ser fortemente calçado no consumo, torna o sistema regressivo e não permite que o ônus tributário seja suportado por aqueles que têm condições para tanto.

Do ponto de vista econômico, a tributação sobre o consumo permite que as empresas repassem o custo tributário para o preço do produto, fazendo com que o ônus seja suportado pelo adquirente. Com isso, obtêm-se uma tributação mais neutra e que não influencia as tomadas de decisão ou causa reflexos sobre a oferta e a demanda dos produtos, medidas que indicam a influência neoliberal. Já as empresas ficam incumbidas de “administrar” o complexo quadro de tributação em suas diversas modalidades sob pena de ter que recolher os eventuais valores não repassados ao consumidor. A tarefa nem sempre é fácil diante do quadro normativo de 27 Estados e de 5.570 Municípios com autonomia tributária e que não hesitam em conceder isenções e benefícios fiscais para atrair investimentos ou, até mesmo, promover imposições tributárias que vão de encontro aos pressupostos constitucionais para proteger interesses locais.

Na realidade, existe uma verdadeira política de guerra fiscal instalada entre os entes da federação em que são concedidos benefícios fiscais fora dos contornos estabelecidos pela política nacional a ser administrada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), apoiado pelo formalismo do Supremo Tribunal Federal em julgar prejudicadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, em face de legislações que são revogadas especificamente para impor a perda de objeto da ADIN, mas imediatamente reeditadas com mera atribuição de nova numeração. Apesar de conhecedores da ilegalidade do benefício, a lógica do risco calculado se sobrepõe a observância da legalidade em busca de investimentos para seu Estado. Como afirma Fernando Facury Scaff:

Assim, com risco calculado, os governadores de Estado, bem como todo seu *staff político*, adentraram no jogo de *perde-perde* nas finanças públicas, que caracteriza a guerra fiscal e transforma o *federalismo cooperativo* acima descrito em um *federalismo fratricida*, onde um Estado quer conceder mais vantagens que seus vizinhos para atração e manutenção de investimentos privados. (grifo do autor).<sup>670</sup>

Apesar dos benefícios fiscais serem direcionados para as empresas, estas são

---

<sup>670</sup> SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 18º V. São Paulo: Dialética, 2014. p. 98.

prejudicadas quando enfrentam a resistência e autuações de outras unidades da federação em face desses benefícios fiscais, situação que gera um estado permanente de conflito que, inevitavelmente, desemboca no Poder Judiciário. Eis a razão pela qual o jogo de perde-perde, referido por Scaff, atinge também as empresas e impõe uma insegurança jurídica generalizada, dificultando o desenvolvimento econômico.

Portanto, o primeiro pressuposto para buscar uma redistribuição da carga tributária é o enfrentamento da Guerra Fiscal com a discussão do pacto federativo e da distribuição das competências tributárias entre os entes da federação.

Não obstante, a modificação da estrutura tributária sobre o consumo é medida imperiosa para que se construa um sistema tributário progressivo ou até mesmo proporcional. Para atingir tal desiderato, é necessário que se simplifique o conjunto de tributos que incidem sobre o consumo, tanto em relação à quantidade de espécies tributárias, quanto em relação aos inúmeros regimes diferenciados e especiais.

No âmbito do PIS e da COFINS, a legislação tributária convive com dois regimes de apuração, dependendo da opção da empresa: aqueles tributados pelo Lucro Real, adotam o sistema não-cumulativo; as empresas do Lucro Presumido, o regime cumulativo. Além disso, existem regimes específicos para determinados produtos em que a incidência é monofásica, ou seja, somente ocorre na indústria, bem como a substituição tributária para frente em outros produtos. Uma empresa que produza determinado tipo de produto poderá estar submetida ao regime cumulativo e também ao não-cumulativo, devendo ratear proporcionalmente os insumos e demais custos para apropriação do crédito. Luís Eduardo Schoueri refere que existe um verdadeiro “salve-se quem puder” no carnaval que é a tributação sobre o consumo nacional:

Diante de tal cenário, merecem críticas as leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que surgiram a pretexto de introduzir a não-cumulatividade para as contribuições PIS e COFINS, respectivamente.[...] No lugar de uma legislação coerente, tem-se um amontoado normativo disforme, resultado de um processo atabalhoado, onde se indentificam pressões de certos grupos de interesse que buscam, no regime do ‘salve-se quem puder’, tratamentos diferenciados que não encontram justificativa nos princípios que embasam o ordenamento. O resultado é encontrarem-se, de um lado, empresas que atuam no mesmo setor, mas sujeitas, umas ao regime cumulativo e outras ao não-cumulativo. Não raro, se apontarão empresas simultaneamente sujeitas a ambos os regimes. Haverá, ainda, aquelas que terão incidência monofásica do tributo. Tampouco a sistemática de crédito do tributo – base da não cumulatividade – apresenta lógica convincente: surgida em concepção base-a-base (tributação sobre o valor agregado), apresenta diversas exceções.<sup>671</sup>

---

<sup>671</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 152.

No âmbito do ICMS, existem 27 unidades da federação com legislação e regulamentos próprios e nada uniformes no que diz respeito à tributação. Acrescente-se ainda a previsão da substituição tributária para frente com incidências diferentes dependendo do destino na mercadoria. Enfim, uma empresa necessita conhecer os regulamentos de todos os estados em que procure comercializar algum produto, para verificar previamente a forma como aquele produto será tributado no destino sob pena de ser autuada ao cruzar a “fronteira” do Estado de destino.

Já no âmbito do ISS, são inúmeras as situações em que se discute a qual município o tributo é de fato devido. Apesar da Lei Complementar nº 116/2003 ter fixado os contornos gerais do ISS, a empresa pode se deparar com situações onde tanto o município da sede do prestador, quanto o do local do serviço fazem uso de seu poder de fiscalização para obter a receita do tributo.

Além disso, a existência de três impostos, com três entes tributantes distintos, com incidência em diferentes partes da cadeia comercial, eventualmente, gera o conflito entre qual dos tributos é efetivamente devido. Principalmente entre o ICMS e o ISS, visto que pode ficar em aberto a questão de até onde o âmbito de incidência de cada tributo inicia e termina, apesar da regulamentação pelas Leis Complementares nº 87/96 e 116/2003. Fica-se diante de uma situação que leva as empresas e os sujeitos ativos da obrigação tributária a enfrentar anos de batalhas judiciais, sem a segurança jurídica esperada e desejada em um sistema tributário.

Nesse cenário de múltiplas incidências tributárias no curso da cadeia comercial, resta lançar a ideia de uma unificação de alguns tributos com o objetivo de reduzir a complexidade do sistema. Na prática, o cenário ideal seria a instituição de um único tributo sobre o consumo nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), acompanhado de um fundo de participação dos demais entes da federação na arrecadação desses tributos. Também se vê a possibilidade dos Estados complementarem ou acrescerem uma pequena parcela desse tributo nas suas operações, desde que sejam fixados limites máximos para tanto.

Outrossim, também é necessário que se reduza a importância da tributação sobre o consumo no contexto geral da arrecadação e fazer uso dos instrumentos disponibilizados pela Constituição para que seja respeitado o mínimo existencial, com a supressão da tributação sobre aqueles que não possuem capacidade contributiva.

A regressividade é uma característica inerente à tributação sobre o consumo, na medida em que ela não permite identificar as características pessoais de quem suporta o

ônus tributário. A maneira de amenizar a regressividade e dar efetividade a uma tributação adequada ao paradigma constitucional é dar plena aplicabilidade ao princípio da seletividade em função da essencialidade. Como já analisado no item 3.5.5 do capítulo anterior, o referido princípio propõe que sejam adotadas alíquotas diferenciadas entre os produtos, tendo em vista a sua necessidade básica ou a sua desnecessidade. Trata-se de propiciar uma tributação mais suave às mercadorias essenciais à existência da civilização e necessários à maioria da população, enquanto que, por outro lado, se promovam alíquotas maiores para produtos supérfluos consumidos notadamente pelas classes de maior poder aquisitivo.

Como leciona Buffon, a seletividade gravita em torno do princípio da capacidade contributiva na medida em que é meio eficaz para fazer prevalecer esse princípio no contexto da tributação indireta e, conseqüentemente, preservar o mínimo existencial. É certo que o ônus tributário na tributação indireta é suportado pelo consumidor final, visto que o sujeito passivo/contribuinte de direito repassa o custo da tributação ao preço do produto ou serviço. Assim, por um lado, reduzir ou eliminar a tributação indireta nos bens essenciais e indispensáveis à subsistência, e por outro lado, tributar com alíquotas maiores os produtos supérfluos, é uma forma razoável de graduar os impostos indiretos de acordo com a capacidade econômica do cidadão. Dessa forma, a capacidade contributiva seria aferida a partir dos elementos consumidos pelo cidadão.<sup>672</sup>

Entretanto, a aplicação da seletividade vem sendo vilipendiada, principalmente em relação ao ICMS, por conta de uma interpretação do “literal” e inautêntica do termo “poderá” previsto no art. 155, § 2º, II, da Constituição. Ao ignorar a diferença ontológica entre texto e norma, ser e ente, e se manter arraigado a pressupostos metafísicos, parte da doutrina sustenta que a seletividade é uma mera faculdade atribuída ao legislador ordinário, como se a Constituição admitisse que seus objetivos fundamentais estivessem à disposição do legislador para serem concretizados ou não. Obviamente que uma interpretação que leve em consideração o DNA constitucional e a historicidade do paradigma do Estado Democrático de Direito indicará a necessidade de plena aplicação do princípio da seletividade ao ICMS.

Com efeito, trata-se, na verdade, da necessidade de isentar os bens de primeira necessidade para que aqueles que não têm capacidade contributiva não tenham os seus poucos recursos consumidos pela tributação. Nesse sentido, Buffon sustenta que:

---

<sup>672</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 213.

Talvez, no Brasil, uma das manifestações mais evidentes de desrespeito à intributabilidade do mínimo existencial resida na tributação indireta, a qual, de uma forma invisível e sorrateira, erode os poucos recursos daqueles destituídos de capacidade contributiva. Nesse ponto, há de se dirigir esforços no sentido de encontrar fórmulas que sejam eficazes para fazer cessar ou minimizar esse vilipêndio diário à dignidade humana.<sup>673</sup>

No âmbito do ICMS do Rio Grande do Sul, a Lei Estadual nº 8.820/90, no art. 10, §10, dispõe que é competência do Poder Executivo definir as mercadorias que compõem a Cesta Básica de Alimentos e que poderão ter o benefício da redução da base de cálculo nas saídas internas da mercadoria, levando em consideração a essencialidade das mercadorias na alimentação básica do trabalhador. Ao regulamentar o ICMS, o Poder Executivo gaúcho conferiu a redução da base de cálculo de 58,333%, quando a alíquota for de 12%; de 41,176%, com alíquota de 17%; e 38,888%, na hipótese da alíquota de 18%. Ocorre que essa redução tem o objetivo de fazer com que a alíquota efetiva do ICMS incidente sobre a cesta básica seja de 7%. Os produtos relacionados na cesta básica do Estado estão previstos no Apêndice IV do Regulamento do ICMS, conforme abaixo:

Quadro 1 - Mercadorias que compõem a cesta básica de alimentos do Estado do Rio Grande do Sul

Item	Mercadoria
I	Açúcar
II	Arroz beneficiado
III	Banha suína
IV	Batata
V	Café torrado e moído
VI	Carne e produtos comestíveis, exceto javalis, e de gado vacum, ovino e bufalino
VII	Cebola
VIII	Conservas de frutas frescas, exceto de amêndoas, avelãs, castanhas e nozes
IX	Erva-mate, inclusive com adição de açúcar, espécies vegetais ou naturais
X	Farinhas de mandioca, de milho e de trigo
XI	Feijão de qualquer classe ou variedade, exceto a soja
XII	Hortaliças, verduras e frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas e nozes

<sup>673</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 212.

XIII	Leite fluído
XIV	Margarina e cremes vegetais
XV	Massas alimentícias classificadas, exceto as que devam ser mantidas sob refrigeração
XVI	Óleos vegetais comestíveis refinados, exceto de oliva
XVII	Ovos frescos
XVIII	Pão
XIX	Peixe, exceto adoque, bacalhau, merluza, pirarucu e salmão, em estado natural, congelado ou resfriado, desde que não enlatado nem cozido
XX	Sal
XXI	Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria

Fonte: Apêndice IV do RICMS/RS.<sup>674</sup>

Apesar da cesta básica gaúcha conter diversos produtos, a legislação mantém a carga tributária de 7% sobre esses produtos, quando a preservação do mínimo existencial demanda a sua isenção. Trata-se de uma tributação que tem o condão de atingir aquela parcela essencial à subsistência daqueles que possuem poucos recursos, razão pela qual a isenção de tais produtos é medida que se impõe e demanda revisão da legislação.

Outra iniquidade que salta aos olhos no contexto do ICMS diz respeito à tributação sobre a energia elétrica. Apesar de ser inegável a essencialidade da energia elétrica para que se tenha uma vida com o mínimo de dignidade, o Rio Grande do Sul tributa fortemente a energia elétrica, com uma alíquota de 25%, nos termos do item 7 da alínea “a” do inciso II do art. 12 da Lei Estadual nº 8.820/89. Como se a alíquota já não fosse elevada para um bem de consumo essencial, a forma de cálculo “por dentro” eleva o ônus tributário para um patamar acima dos 30%. Cabe esclarecer que o chamado cálculo “por dentro” significa dizer que o próprio valor do imposto compõe a base de cálculo do tributo. Sobre esse ponto, Carrazza também aponta outras iniquidades e violações à seletividade, quando afirma:

Nem sempre, no entanto, isso se dá. Com efeito, notamos que alíquota do ICMS, para operações om energia elétrica (que é essencial para o progresso do País), chega a 25% (quando o consumo mensal supera a marca dos 200 Kilowatts/hora), enquanto, que para operações de arma de fogo, fica na casa dos 18% (em São Paulo) ou 17% (nas demais unidades federadas). Também o ICMS incidente sobre prestações onerosas de serviços de comunicação submete-se à mesma alíquota elevada de 25%. Isto para não falarmos nas operações com mercadorias que compõem a chamada ‘cesta básica do trabalhador’ e nas prestações onerosas de serviços de transporte transmunicipal, tributadas no mesmo modo que as operações realizadas com a maioria dos produtos suntuários. É escusado dizer que tudo isso fere fundo o princípio da seletividade.<sup>675</sup>

<sup>674</sup> Apêndice IV do Regulamento do ICMS do Estado do Rio Grande do Sul, instituído pelo Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997.

<sup>675</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 442.

Um sistema tributário alicerçado sobre o consumo gera não só esse tipo de iniquidade, como também impõe a regressividade da tributação em relação ao sistema como um todo. Isso porque se busca uma arrecadação de tributos em cima de bases de incidência que não tem a melhor forma de verificar a capacidade contributiva, construindo uma tributação na qual o ônus tributário é suportado de forma invisível e indolor por aqueles que possuem menor capacidade econômica. Ao mesmo tempo, aqueles com maiores condições econômicas suportam um ônus proporcionalmente menor do que aqueles que estão na base da pirâmide social, tendo em vista a igualdade de sacrifício.

Enfim, inúmeras são as dificuldades que se apresentam para adequar o sistema tributário aos pressupostos substanciais propostos pela Constituição, que inclusive não se esgotam no que foi abordado aqui. Assim, a readequação é medida indispensável para que a tributação auxilie o Estado na tarefa de dar conta de todas as suas tarefas e atribuições, especialmente a de contribuir para a construção do Estado Democrático brasileiro, o combate à desigualdade e a redistribuição de renda.

#### 4.4.3 Tributação sobre o Patrimônio

Nesse ponto, busca-se elucidar as contribuições que a tributação sobre o patrimônio podem trazer para a adequação da tributação aos objetivos constitucionais. Apesar de não ter grande representatividade no conjunto da arrecadação, esses tributos merecem atenção porque podem complementar o quadro tributário progressivo, principalmente para amenizar a concentração de renda.

No cenário nacional, a tributação sobre o patrimônio é composta pelo Imposto de Transmissão de Bens *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), Imposto de Transmissão de Bens *Inter Vivos* (ITBI), Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e o Imposto Territorial Rural (ITR). São diversos tributos e com entes tributantes distintos, seguindo a mesma linha de fracionamento que se vê na tributação sobre o consumo.

O desenho constitucional desses tributos estabelece expressamente a aplicabilidade de princípios já analisados no capítulo anterior para guiar o legislador ordinário na construção de um sistema tributário que auxilie na concretização dos objetivos fundamentais da República. Exemplificativamente, a Constituição prevê a utilização de alíquotas seletivas em relação à localização e ao uso do imóvel no IPTU, em relação ao tipo e uso do veículo no caso do IPVA, bem como congrega a progressividade com caráter extrafiscal para incentivar o cumprimento

da função social da propriedade no IPTU e no ITR. Esses princípios devem ser observados na construção da tributação, principalmente, para que se evite, por exemplo, em benefício da extrafiscalidade, tributar aqueles sem capacidade contributiva. Enfim, é necessário que se congreguem todos os princípios.

Com efeito, é na tributação sobre o patrimônio que se dá uma discussão bastante polêmica no âmbito tributário. O debate decorre da interpretação literal do §1º do art. 145 da Constituição, na classificação entre impostos pessoais e impostos reais. Pelo fato do dispositivo legal referir que a capacidade contributiva se aplica aos impostos de caráter pessoal, parte da doutrina sustenta que ela não seria aplicável aos impostos reais. É importante esclarecer que, enquanto os impostos pessoais possuem na sua base de incidência a consideração das qualidades pessoais do sujeito passivo, os impostos reais têm a sua hipótese de incidência descrita sem levar em conta tais características. Em virtude dessa classificação, sustenta-se que o princípio da capacidade contributiva não seria aplicável aos impostos reais visto que na sua apuração somente devem ser levados em conta os aspectos objetivos da matéria tributária.

Todavia, tal entendimento não merece prosperar, conforme já se estudou ao analisar a capacidade contributiva. Ocorre que se trata de uma interpretação de cunho metafísico e que despreza a diferença ontológica entre texto e norma, equiparando o texto à norma. Uma interpretação que procure levar em conta o paradigma instituído formalmente pelo Estado Democrático de Direito necessita ter em conta os objetivos fundamentais desse modelo estatal, sob pena de negar-lhes vigência em favor da literalidade, razão pela qual a capacidade contributiva é plenamente aplicável a todos os tributos. Nesse sentido, esclarecem Buffon e Matos:

No entanto, essa posição não se sustenta, uma vez que é difícil encontrar um imposto que seja destituído de qualquer fator relativo às qualidades jurídicas do contribuinte, de modo a considerá-lo de natureza puramente real. [...] Claro que há impostos que se coadunam de melhor forma com a capacidade contributiva, como é o caso do imposto de renda das pessoas físicas, mas é possível analisar outros critérios para aferir a possibilidade de o cidadão contribuir com os demais, como manifestações de riquezas que, em tese, externam certa capacidade econômica, como a titularidade de um patrimônio ou o consumo de produtos não essenciais de altos valores.<sup>676</sup>

Todavia, aplicação da progressividade aos tributos classificados como reais não se deu sem o enfrentamento de interpretações inautênticas, de cunho positivista da Constituição. Isso porque diversos municípios estabeleceram tributações progressivas no âmbito do IPTU e do

---

<sup>676</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 184.

ITBI, que foram levadas à análise do Supremo Tribunal Federal. A Suprema Corte declarou a inconstitucionalidades das leis municipais, sendo que foi promulgada a Emenda Constitucional nº 29/2000 para prever expressamente a progressividade. Para pacificar o entendimento, a Corte editou a Súmula nº 668, com a seguinte redação:

Súmula 668 - É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Pelo enunciado sumular, percebe-se que o entendimento permanece arraigado à mera literalidade da norma constitucional e não se dá conta de que a progressividade gravita em torno da capacidade contributiva e do pilar da solidariedade, que sustenta o próprio Estado Democrático de Direito.

Enquanto que no IPTU foi expressamente prevista a possibilidade da progressividade, com relação ao ITBI isso não aconteceu, permanecendo sem norma expressa da progressividade. Isso causa uma insegurança jurídica, visto que o Supremo Tribunal Federal mantém entendimento extremamente positivista nesse ponto,<sup>677</sup> mesmo que tal entendimento afronte a capacidade contributiva e demais princípios basilares da Constituição. Contudo, esse entendimento da Corte Constitucional merece ser revisto em atenção aos pressupostos fundamentais da Constituição.

Enfim, fixada a plena possibilidade de aplicação da capacidade contributiva aos tributos patrimoniais, abrem-se as portas para que a progressividade, enquanto princípio que dá forma àquele, auxilie a promover uma tributação mais exacerbada em face daqueles com maior capacidade contributiva, além da sua aplicabilidade na tributação extrafiscal. Assim, a progressividade também assume papel importante na exação sobre o patrimônio.

Atualmente, o IPTU também possui previsão constitucional na qual se congregam progressividade, seletividade e extrafiscalidade<sup>678</sup>, tudo para que esse tributo tenha condições de auxiliar o Estado no cumprimento da tarefa de concretizar os direitos fundamentais e os

---

<sup>677</sup> Nesse sentido, veja-se a seguinte decisão: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS "INTER VIVOS" - ITBI. PROGRESSIVIDADE. ESCALONAMENTO DE ALÍQUOTAS CONFORME CRITÉRIOS ALEGADAMENTE EXTRAÍDOS DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. IMPOSSIBILIDADE NO PERÍODO EM QUE AUSENTE AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL EXPRESSA. O imposto previsto no art. 156, II da Constituição não admite a técnica da progressividade, enquanto ausente autorização constitucional expressa. Agravo regimental ao qual se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de instrumento nº 456.768**. Agravante: Município de Belho Horizonte. Agravados: Simone Aparecida dos Santos e outros. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 19 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615252>>. Acesso em: 17 set. 2016.

<sup>678</sup> A aplicabilidade desses princípios ao IPTU já foi analisada individualmente no segundo capítulo, nos itens 3.5.4 (progressividade), 3.5.5 (seletividade) e 3.5.7 (extrafiscalidade), local para o qual se remete o leitor.

objetivos constitucionais, especialmente para atender aos princípios da capacidade contributiva e incentivar que os bens imóveis cumpram a sua função social.

Nos termos do §1º do art. 156 da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 29/2000, o IPTU será progressivo em razão do valor do imóvel e terá alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel. Já o art. 182, § 4º, disciplina a extrafiscalidade do IPTU, mediante a utilização de progressividade no tempo para promover a adequada utilização do solo urbano, de acordo com a política urbana de cada município ou região metropolitana. Ambos os instrumentos são importantes e têm o condão de influenciar comportamentos e contribuir para a construção de uma tributação mais alinhada ao ideal de justiça fiscal perseguido no contexto do Estado Democrático de Direito.

Não obstante, a progressividade no IPTU poderá auxiliar na tarefa redistributiva, visto que o patrimônio é uma manifestação evidente de riqueza do contribuinte, de fácil identificação e difícil possibilidade de evasão. Com aplicação de alíquotas mais elevadas sobre patrimônios significativos, age-se de acordo com a capacidade contributiva e com os demais pressupostos constitucionais. Porém, essa tributação não pode se configurar como uma via de expropriação do patrimônio do contribuinte, em vista da vedação ao confisco.

Ademais, a instituição da progressividade do IPTU deve ser conjugada com algumas isenções de acordo com as características do sujeito passivo da obrigação, a fim de que sejam evitadas iniquidades e violações da capacidade contributiva. Isso porque uma tributação substancial sobre a propriedade, combinada com baixas rendas – situação de muitos aposentados, por exemplo – pode resultar na necessidade de se desfazer do imóvel para ter condições de honrar o pagamento do tributo. Nesse sentido, Torres refere que:

No que concerna à incidência do IPTU, dela devem ser excluídos, em homenagem ao mínimo existencial, as moradias das pessoas de baixa renda, dos favelados, dos idosos proprietários de um único imóvel que tenham proventos pouco significativos e de outras pessoas em situação semelhante. As isenções (*rectius*: imunidades) dos impostos prediais em favor dos pobres são garantidas também em Portugal e em diversos outros países. (grifo do autor).<sup>679</sup>

De igual modo, o estudo da OCDE destaca que a tributação sobre a propriedade não traz impacto negativo sobre o crescimento econômico, mas, para obter o efeito redistributivo da carga tributária, deve ser calibrada com isenções para preservar as características pessoais do sujeito passivo. A organização também observa que a tributação mais elevada na propriedade

---

<sup>679</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. p. 171.

tende a atingir mais significativamente as famílias de classe média, na medida em que elas concentram maior parte de sua riqueza em patrimônio, como a residência, enquanto que o topo da pirâmide social concentra suas riquezas em outras formas mais líquidas do que imóveis, não submetidas à tributação sobre a propriedade.<sup>680</sup>

Pelo fato dos princípios terem essa interconexão decorrente da força gravitacional, toda norma jurídica deve advir de uma interpretação que procure desenhar o melhor quadro possível de aplicação, tendo em vista a integridade e completude do ordenamento jurídico. Essa situação fica evidente no caso do IPTU, visto que somente a progressividade não tem condições de dar a melhor leitura da capacidade contributiva, razão pela qual outros princípios devem ser chamados a contribuir na construção da norma jurídica, tais como a seletividade e a preservação do mínimo existencial.

Com relação à progressividade aliada à extrafiscalidade, o ITR é um tributo que congrega ambos os princípios para promover o cumprimento da função social da propriedade, visto que o art. 153, § 4º da Constituição, estabelece que o ITR “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel. Trata-se de previsão constitucional com nítida função extrafiscal para auxiliar no cumprimento da função social da propriedade, assegurado constitucionalmente consoante art. 170, inciso III.

Entretanto, apesar da previsão constitucional, o ITR é um tributo com pouca representação no contexto da arrecadação nacional. Conforme o estudo da Receita Federal sobre a carga tributária, a participação do ITR no conjunto da arrecadação é de apenas 0,05% no ano de 2014.<sup>681</sup> Na prática, mesmo que o ITR tenha uma tabela progressiva instituída formalmente, esse tributo não foi implementado, principalmente pela dificuldade de fiscalização e averiguação do percentual de utilização da área. Nesse cenário, salta aos olhos o seu descompasso com os propósitos previstos na Constituição.

Ademais, a Emenda Constitucional nº 42/2003, acrescentou o inciso III ao §4º do art. 153 da Constituição para permitir que o ITR seja fiscalizado e cobrado pelos Municípios, mediante celebração de convênio. Parece evidente que o Município tem melhores condições de fiscalizar as áreas rurais do que a União. Todavia, apenas 2.118 Municípios possuem o

---

<sup>680</sup> BRYNS, Bert et al. Tax design for inclusive economic growth. **OECD Taxation Working Papers**, Paris, n. 26., p. 18, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>>. Acesso em: 20 jul. 2016.

<sup>681</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

convênio,<sup>682</sup> sendo menos da metade dos 5.570 municípios brasileiros, razão pela qual o ITR constitui um tributo praticamente esquecido e subvalorizado no cenário nacional. Nesse sentido, Marciano Godoi afirma que:

Trata-se, não por acaso, do imposto mais desprestigiado pelo governo federal ao longo das últimas décadas, com arrecadação ínfima e um papel igualmente irrisório como instrumento efetivo da política de reforma agrária. A ponto de, recentemente, o governo federal ter reconhecido sua própria incapacidade para bem administrar o imposto e ter transferido tal competência para os municípios (EC 42 de 2003).<sup>683</sup>

Todavia, esse quadro de pouca efetividade não se coaduna com as premissas constitucionais, bem como a Constituição não se coloca à disposição do legislador e do poder executivo para ser cumprida em partes, ou somente naquilo que atende aos interesses das maiorias eventuais. A Constituição reclama sua plena aplicabilidade e concretização de maneira substancial e efetiva para que o desenvolvimento nacional consista num passo à frente na construção de uma sociedade mais livre, justa, fraterna e solidária, de modo que o abandono do ITR à própria sorte exige medidas concretas, mesmo que sua competência seja atribuída aos Municípios.

Por sua vez, o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD), de competência estadual, também merece alguns apontamentos, tendo em vista o seu potencial redistributivo para colaborar com a restrição à concentração de capital.

Primeiramente, é importante referir que o ITCMD possui uma ligação estreita com o Imposto sobre a Renda, visto que o recebimento de herança ou de doação constitui inequívoco acréscimo patrimonial. Inclusive, os bens e eventuais valores recebidos a título de herança ou doação devem ser informados na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda (DRPF). Ocorre que a Constituição seguindo o exemplo de inúmeros países optou por segregar esses fatos geradores: ela autonomizou esses tributos por conta da forma de aquisição dos bens e direitos. Dessa forma, fica evidente que a Constituição não admite a incidência simultânea do IR e do ITCMD. Na verdade, conforme esclarece Misabel Derzi, o ITCMD é complementar ao Imposto de Renda, razão pela qual lhe são aplicáveis à pessoalidade e à progressividade.<sup>684</sup>

Esse papel complementar ao Imposto sobre a Renda, que caracteriza o ITCMD, deixa

---

<sup>682</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **ITR convênio - Consulta de entes conveniados**. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSDR/TermoITR/controlador/controladorConsulta.asp>>. Acesso em: 17 set. 2016.

<sup>683</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 163.

<sup>684</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 267.

claro o seu potencial de contribuir para a redistribuição de renda e a redução das desigualdades. Na verdade, a tributação sobre a herança e doação não visa somente obter recursos para os cofres públicos, mas procura evitar a construção de dinastias hereditárias. Trata-se de reduzir o papel da herança na construção de patrimônios e de igualar as condições iniciais do jogo capitalista. Nesse sentido, afirma Stiglitz:

Most countries have adopted estate taxes, not just to raise revenue from those who are more able to afford it but also to prevent the creation of inherited dynasties. The ability of one generation to pass on its wealth to another more easily tilts the playing field of life chances. If the wealthy escape taxation (as they increasingly do) and if estate taxes are lowered [...], then the role of inherited wealth will become more important. Under these circumstances, and with more and more of the wealth concentrated in the upper 1 percent (or upper 0,1 percent), America has the potential of becoming increasingly a land of an inherited oligarchy.<sup>685</sup>

Com efeito, a preocupação com a concentração de riqueza do topo da pirâmide social é algo que não pode escapar ao Estado Democrático de Direito. Não se trata apenas de promover a redistribuição de renda, mas também de atender ao princípio da igualdade para conceder, ao mesmo, igualdade de condições iniciais de sucesso no jogo do capitalismo. Principalmente quando o sucesso é atribuído unicamente ao mérito individual. Enfim, significa dizer que cabe ao Estado assegurar o mínimo de igualdade, independentemente do sucesso alcançado ao longo da vida.

Dessa forma, a tributação sobre a herança e doação com a progressividade é um importante instrumento na construção de um sistema tributário que cumpra a função redistributiva. Para atingir esse propósito, já foram utilizados ao longo da história alíquotas nas taxas superiores bastante elevadas, sendo que os Estados Unidos foram os primeiros a experimentar alíquotas entre 70-80% na tributação sobre as heranças, a partir de 1937-1939. Conforme esclarece Piketty, a utilização de taxas tão elevadas procura desincentivar alguns comportamentos tidos como nocivos, *in*

Quando taxamos uma fatia de rendas ou heranças a um valor da ordem de 70-80%, fica bem evidente que o objetivo principal não é elevar as receitas fiscais (e, na realidade, essas fatias nunca geram muita coisa). No fim das contas, trata-se de acabar com esse tipo de renda ou de patrimônio, julgados pelo legislador como socialmente

---

<sup>685</sup> Em tradução livre: A maioria dos países têm adotado impostos de propriedade, não apenas para aumentar a receita daqueles que são mais capazes de pagar, mas também para evitar a criação de dinastias hereditárias. A capacidade de uma geração para passar sua riqueza para outro mais facilmente inclina o campo de jogo das oportunidades de vida. Se a riqueza foge da tributação (como eles fazem cada vez mais) e se os impostos imobiliários são reduzidos [...], então o papel da riqueza herdada vai se tornar mais importante. Nestas circunstâncias, e com mais e mais da riqueza concentrada no 1 por cento superior (ou superior a 0,1 por cento), a América tem o potencial de se tornar cada vez mais uma terra de uma oligarquia herdada. STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality**. New York: W.W. Norton & Company, 2013. p. 91.

excessivos e estéreis para a economia, ou no mínimo de tornar muito custoso mantê-lo em tal nível a fim de desencorajar fortemente sua perpetuação. Ao mesmo tempo, não se trata de uma interdição absoluta ou expropriação. O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito.<sup>686</sup>

Entretanto, na hipótese de algum Estado da federação procurar instituir o seu ITCMD em alíquotas tão significativas, ele encontraria um obstáculo jurídico de difícil transposição. Ocorre que o Senado Federal, ao fazer uso da atribuição conferida pelo inciso IV do § 1º do art. 155 da Constituição, editou a Resolução nº 9, de 1992<sup>687</sup>, fixando a alíquota máxima em 8%. Parece evidente que um percentual em patamar irrisório como esse não tem condições de auxiliar na progressividade geral do sistema tributário, bem como dar conta da tarefa de dificultar a acumulação e transmissão de patrimônios significativos para a próxima geração.

Vários países utilizam tabelas progressivas com alíquotas significativamente maiores. Nos Estados Unidos, existem 15 faixas de tributação, com alíquotas que vão de 18% até 45%. A Inglaterra, nos anos 1980, utilizava 7 faixas, com alíquotas de 0% a 60%, mas a partir de abril de 1990, mantém uma faixa de isenção e outra com alíquota de 40%. A Alemanha utiliza um sistema mais complexo de progressividade, visto que, além do valor transferido, também leva em consideração a classe do beneficiário (cônjuge sobrevivente, filhos, pais, avós, irmãos, padrastos, madrastas, etc.). Assim, quanto mais longínquo o vínculo com o autor da herança, maior a tributação. As alíquotas alemãs vão de 7% até 50%. A França também adota um sistema mais complexo, com várias tabelas de acordo com o valor e o vínculo do sucessor com o autor da herança, mas as suas alíquotas vão de 5% até 60%.<sup>688</sup>

Portanto, é evidente que a tributação nacional sobre heranças e doações está em patamares irrisórios frente aos países desenvolvidos, mesmo que o ente da federação utilize a alíquota máxima permitida pelo Senado Federal. A revisão do limite é medida indispensável para que se permita aos estados da federação moldarem as suas legislações de acordo com critérios de justiça fiscal e que permitam a construção de um sistema tributário progressivo em plenitude.

<sup>686</sup> PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 492.

<sup>687</sup> BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 9, de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de que trata a alínea a, inciso I e §1º, inciso IV, do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136383&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 17 set. 2016.

<sup>688</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 350-364.

Sobre esse tema, é importante ressaltar que tramita no Senado Federal, a Proposta de Emenda à Constituição nº 96, de 2015 (PEC), que objetiva autorizar a União a instituir o “Imposto sobre Grandes Fortunas e Doações”, na forma de adicional ao ITCMD, de competência dos Estados, mediante o acréscimo do art. 153-A ao texto constitucional. A proposta pretende que esse “adicional” tribute heranças e doações de bens e direitos de valores elevados. Os recursos obtidos com tal exação seriam destinados ao “Fundo de Desenvolvimento Regional, para o financiamento da política de desenvolvimento regional”. A PEC também propõe que o tributo seja progressivo em função da base de cálculo, e com a alíquota máxima limitada a maior alíquota do Imposto de Renda das Pessoas Físicas.<sup>689</sup>

Notadamente, essa proposta esbara em alguns obstáculos de ordem jurídica e prática.<sup>690</sup> Trata-se de evidente violação do pacto federativo, visto que a Constituição, ao realizar a distribuição das competências tributárias, concedeu aos Estados a prerrogativa de tributar as heranças e doações. Permitir que a União tribute de forma complementar aquilo que os Estados vêm tributando, leva à concentração ainda maior da arrecadação em nível federal, sendo que atualmente a União já detêm 68,47% de tudo o que é arrecadado no país.<sup>691</sup>

Mesmo que o objetivo seja o desenvolvimento regional, ele também pode ser alcançado mediante a disponibilização de mais recursos para os Estados. Para tanto, basta que o próprio Senado Federal modifique a Resolução nº 9, de 1992, permitindo que os Estados utilizem alíquotas maiores nos seus ITCMDs, medida muito mais simples do que um rígido trâmite de Emenda Constitucional.

Outrossim, consoante art. 154, inciso I, a Constituição deferiu à União a competência residual para instituição de impostos ainda não previstos na Constituição, podendo ser instituídos por lei complementar, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos tributos já previstos na Constituição. Dessa forma, o pretenso adicional não se enquadra na competência residual, visto que a herança e doação já estão previstos e a própria base de cálculo seria a mesma.

Ademais, o referido adicional traria maior complexidade ao sistema tributário, visto que

---

<sup>689</sup> BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda constitucional nº 96, de 2015**. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em: 17 set. 2016.

<sup>690</sup> TORRES, Heleno. Proposta de adicional de ITCMD da União é inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 31 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-ago-31/proposta-adicional-itcmd-uniao-inconstitucional>>. Acesso em: 02 set. 2016.

<sup>691</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF, 2015. p. 4. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

sobre o mesmo fato gerador ter-se-ia dois entes tributantes distintos, podendo gerar disputas judiciais sobre limites, definição de heranças de valores elevados e a própria avaliação dos bens e direitos a serem transmitidos.

Enfim, trata-se de proposta que não representa a melhor saída, visto que uma medida bem mais simples, como a revisão da alíquota máxima permitida ao Estados, permitiria a arrecadação de mais recursos e contribuiria para redistribuição de renda, combate à desigualdade e a promoção de um sistema tributário progressivo, que respeite a capacidade contributiva.

Cabe ainda destacar que a utilização da progressividade no ITCMD também não se deu sem embates judiciais. Destaca-se o debate que envolveu o ITCMD do Rio Grande do Sul, que teve a constitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, mas ao tempo do julgamento a legislação já havia sido revogada, em vista da insegurança jurídica causada por conta do posicionamento do Tribunal de Justiça gaúcho pela inconstitucionalidade, formulado da esteira da interpretação de impossibilidade de aplicação da capacidade contributiva aos tributos ditos reais.<sup>692</sup>

O texto original da Lei Estadual nº 8.821/89 previa nove faixas de tributação de progressividade simples, indo da isenção até a alíquota máxima de 8%. Todavia, o Tribunal gaúcho resolveu a acolher a inconstitucionalidade da progressividade ao apreciar o Incidente de Inconstitucionalidade nº 700123242508<sup>693</sup>, na esteira do entendimento da Suprema Corte de que aos impostos reais não exista previsão constitucional expressa de aplicação da capacidade contributiva e da progressividade. A ementa da decisão foi a seguinte:

CONSTITUCIONAL. INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONFRONTO DE LEI ESTADUAL PERANTE A CARTA FEDERAL. POSSIBILIDADE DO CONTROLE DIFUSO E DE SEU JULGAMENTO PELO TRIBUNAL ESTADUAL. 1. No controle difuso, qualquer juiz poderá pronunciar a inconstitucionalidade de lei estadual perante a Constituição da República, e, tratando-se de órgão fracionário do Tribunal, caberá tal pronúncia ao Órgão Especial, nos termos do art. 97 da CF/88, consoante o incidente regulado nos artigos 480 e 481 do CPC. Não importa, para tal arte, que, na via direta e concentrada, o Tribunal local seja competente somente para pronunciar a inconstitucionalidade perante a Constituição do Estado (art. 125, § 2.º, da CF/88), pois o art. 97 da CF/88 não é regra de competência, mas forma de julgamento da questão constitucional, em virtude do

<sup>692</sup> BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermeneuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 235-237.

<sup>693</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Incidente de inconstitucionalidade nº 70013242508**. Proponente: Colenda 21. Câmara Cível. Interessado: Heitor Fernando Muccillo. Relator: Araken de Assis. Porto Alegre, 10 de abril de 2006. Disponível em: <[http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&filter=0&getfields=\\*&aba=juris&entsp=a\\_\\_politica-site&wc=200&wc\\_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang\\_pt&sort=date%3AD%3AR%3Ad1&as\\_qj=&site=ementario&as\\_epq=&as\\_oq=&as\\_eq=&partialfields=n%3A70013242508&as\\_q=+#main\\_res\\_juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang_pt&sort=date%3AD%3AR%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70013242508&as_q=+#main_res_juris)>. Acesso em: 17 set. 2016.

quorum exigido em casos que tais. Incidente conhecido. 2. Os impostos pessoais são aqueles em que o fato gerador é uma manifestação direta e objetiva da capacidade de contribuir do sujeito passivo, por isso, na definição do fato gerador desses impostos, são levadas em consideração as condições pessoais do sujeito passivo. Assim, nos impostos pessoais há uma relação direta entre o fato tributável, a sua dimensão econômica (base de cálculo) e as condições pessoais do contribuinte. A grandeza econômica do fato gerador é a própria mensuração objetiva da riqueza e da capacidade de contribuir do sujeito passivo. 3. Os impostos reais são aqueles em que a definição do fato gerador leva em consideração apenas a realidade tributável sem qualquer vinculação com a pessoa e as condições do sujeito passivo. O fato gerador e sua expressão econômica não têm vinculação direta com as condições pessoais do contribuinte porque a quantificação econômico-financeira do fato tributado não é um dado objetivo de mensuração e nem de expressão direta da capacidade de contribuir. O fato gerador significa, no máximo, um dado indireto e mediato da capacidade contributiva, ou um sinal exterior de riqueza que pode não corresponder à realidade da capacidade de contribuir, ao contrário do que ocorre nos impostos pessoais. 4. A progressividade tributária somente é possível, nos termos do § 1º do art. 145 da CF/88, nos impostos pessoais porque neles o fato gerador já é a própria expressão direta e imediata da capacidade contributiva. Nos impostos reais, cujo fato gerador não é manifestação objetiva da capacidade de contribuir, não pode haver progressividade tributária, pois esta é mecanismo que se liga diretamente à capacidade contributiva. A progressividade extrafiscal só pode ser adotada nos tributos reais se houver autorização constitucional expressa decorrente do Poder Constituinte Originário. A vedação de progressividade para os impostos reais, constante do § 1º do art. 145 da CF/88, ao lado das imunidades, da legalidade, da irretroatividade, é garantia constitucional e direito individual dos contribuintes, a qual Constitucional decorrente do poder constituinte congressual ou meramente derivado. 5. A progressividade de alíquotas do ITCMD, por ser um imposto real, é inconstitucional. 6. INCIDENTE CONHECIDO E JULGADO PROCEDENTE, SEM PROCLAMAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE.<sup>694</sup>

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal modificou seu posicionamento na análise do Recurso Extraordinário nº 562.045, interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, no qual reconheceu repercussão geral e decidiu pela aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva e da progressividade no ITCMD, tendo o julgado a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.<sup>695</sup>

<sup>694</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Incidente de inconstitucionalidade nº 70013242508**. Proponente: Colenda 21. Câmara Cível. Interessado: Heitor Fernando Muccillo. Relator: Araken de Assis. Porto Alegre, 10 de abril de 2006. Disponível em: <[http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&filter=0&getfields=\\*&aba=juris&entsp=a\\_\\_politica-site&wc=200&wc\\_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang\\_pt&sort=date%3AD%3AR%3Ad1&as\\_qj=&site=ementario&as\\_epq=&as\\_oq=&as\\_eq=&partialfields=n%3A70013242508&as\\_q=+#main\\_res\\_juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang_pt&sort=date%3AD%3AR%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70013242508&as_q=+#main_res_juris)>. Acesso em: 17 set. 2016.

<sup>695</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 562.045**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=>

A definição pela constitucionalidade é medida que tem o condão de legitimar as exações tributárias, não fosse o fato de que até o julgamento do referido recurso, o Estado do Rio Grande do Sul já havia modificado a sua legislação, removendo a progressividade e adotando, em substituição uma faixa de isenção e outra com alíquota única de 4%, conforme a Lei Estadual nº 13.337/2009. Não obstante, no ano de 2015, foi promulgada a Lei Estadual nº 14.741/2005, reestabelecendo a progressividade, mas não nos mesmo termos que a anterior. Isso porque foi reduzida a faixa de isenção e a alíquota máxima ficou fixada em apenas 6%.<sup>696</sup>

Enfim, a litigiosidade e a interpretação permeada por prejuízos inautênticos à Constituição levou a diversas mudanças legislativas, no exemplo do Rio Grande do Sul, mas, ao final, o Estado retomou a progressividade, muito embora em patamar inferior ao anterior.

Não obstante, o ITCMD é um tributo de suma importância para a construção de uma tributação voltada à redistribuição de renda, mediante a utilização da progressividade com alíquotas que realmente tenham o condão de evitar a concentração de riqueza. Essa é uma situação que não se verifica com alíquotas máximas de 8%, principalmente quando existem diversos países com alíquotas significativamente mais elevadas.

Portanto, a tributação sobre o patrimônio também é um importante instrumento a viabilizar uma tributação de acordo com os objetivos fundamentais da República. Mediante a utilização da progressividade, combinada com princípios como seletividade e preservação do mínimo existencial, é possível dar plena eficácia e respeitar a capacidade contributiva do contribuinte, o que, por si só, já auxilia o Estado brasileiro a promover a redistribuição de renda. Todavia, isso não se dará sem as mudanças necessárias para calibrar a tributação no sentido desejado pela Constituição, bastando utilizar aquilo que a própria Carta Constitucional disponibilizou.

Em fechamento a este capítulo, é importante consignar que a carga tributária nacional reflete o exercício da função tributária em sentido oposto aos pressupostos constitucionais. Construiu-se uma tributação fortemente calçada no consumo e no trabalho, sem considerar a tributação como um instrumento de redistribuição de renda. Ao mesmo tempo, forjou-se um imaginário de que não existe mais espaço para incremento na carga tributária, sem se ter a resposta ao certo de quem arca com maior peso do ônus tributário. Apesar dessas iniquidades, a Constituição disponibiliza inúmeros instrumentos para que o sistema tributário desempenhe a função redistributiva, através de diversos tributos, pela conjugação dos princípios

---

630039 >. Acesso em: 17 set. 2016.

<sup>696</sup> A tabela do ITCMD do Rio Grande do Sul já foi apresentada no estudo da progressividade, item 3.5.4, para onde se remete o leitor.

constitucionais. Basta que o jurista e legislador abandonem o mundo conceitual e construam uma justiça e um direito de acordo com as necessidades e padrões contemporâneos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em síntese conclusiva, pode-se afirmar que a tributação nacional necessita promover ajustes estruturais para que o modo de tributar reflita os pressupostos constitucionais. Identificou-se a necessidade de compreensão da tributação como um todo, sistêmica, direcionada a promover os objetivos fundamentais elencados pela Constituição. Para tanto, necessita-se elevar a progressividade do sistema tributário como um todo, para que a tributação respeite a capacidade contributiva e contribua com a redução das desigualdades sociais, mediante a redistribuição de rendas pela tributação. No entanto, isso não se mostra viável no cenário atual, onde a tributação está alicerçada no consumo e no trabalho, mesmo que o texto constitucional aponte materialmente em outra direção.

O surgimento de um modelo estatal condiz com as possibilidades políticas e econômicas de cada momento histórico. O Estado Social reflete um compromisso assumido entre estado e sociedade para a construção da justiça social, alicerçada na solidariedade. A aliança entre capital e estado conduziram a um período de perfeito desenvolvimento econômico e social, que se convencionou chamar de “Era Dourada”, compreendida entre os anos de 1940 a 1970.

Contudo, as diversas mudanças sociais e econômicas impuseram a revisão desse pacto social pela solidariedade para a retomada das políticas liberais, em que o individualismo não deixa espaço para a solidariedade. Os alicerces do Estado Social começam a ser questionados, primeiramente em razão das dificuldades financeiras e o incremento do *déficit* público, principalmente porque o capital financeiro não se encontra mais disposto a financiar o Estado Social no contexto em que o parque fabril está espalhado pelo mundo afora. Assim, o ciclo virtuoso de produção, trabalho e consumo não é mais o pilar de desenvolvimento do capital, agora financeiro.

A emergência do Estado Social também influenciou profundamente a Teoria Constitucional, principalmente porque os textos constitucionais passaram a assegurar certa gama de direitos e institucionalizar o Estado Social. No constitucionalismo, o Estado Social provocou uma mudança no sentido de constituição, em que a Constituição deve ser cumprida e implementada em sua materialidade. Entretanto, a crise financeira e os ataques neoliberais às bases do Estado Social também atingiram a Constituição, na medida em que emerge o paradoxo entre a Constituição rica em direitos e a realidade na qual não se consegue mais avançar na implementação do que estabelece a Constituição. A desconfiança para com a capacidade do Estado de cumprir a Constituição em sua materialidade ganha força, e a luta passa a ser em manter os direitos até então conquistados, fulminando com a solidariedade e incentivando o

individualismo.

Dentro desse cenário, dá-se a emergência do Estado Democrático de Direito, que tem o objetivo de conciliar o núcleo de direitos liberais e os sociais, mediante a construção da efetiva igualdade. Enquanto que essa igualdade consiste na garantia de condições mínimas e essenciais para a vida do cidadão e da comunidade, o Estado está autorizado a tomar as medidas para efetivação dessas condições. Assim, a lei assume o papel de uma ação concreta do Estado e não mais mero comando normativo de regulação social.

Dessa forma, a construção de uma teoria que conjugue a Teoria do Estado e a Teoria Constitucional é muito importante para a construção de uma sociedade mais justa. A partir de uma Teoria de Constituição Dirigente e Adequada, podem ser elaboradas políticas públicas que tenham o condão de implementar a Constituição em sua materialidade.

No que se refere à tributação, verificou-se ela que deu condições para a construção dos Estados Sociais, visto que direitos sociais custam muito. Não obstante, não se trata apenas de arrecadação de recursos, mas da invasão da ótica da solidariedade no contexto da tributação. Os sistemas tributários passaram a ser moldados para contribuir com a redistribuição de renda, mediante observância de princípios basilares, como a capacidade contributiva e a progressividade. Dessa forma, suportam maior ônus tributário aqueles que possuem maior capacidade econômica para tanto.

Nesse contexto, a tributação exerceu um papel importante para a justiça social almejada pelo Estado Social, preservando da tributação aqueles sem condições para tanto e tributando com maior peso aqueles com maiores condições, em vista da igualdade de sacrifício. Essa é uma marca represtinada no modelo do Estado Democrático de Direito, adotado pela Constituição brasileira de 1988.

O Estado Democrático de Direito recebe a missão de conciliar ambas as dimensões de direitos fundamentais, podendo fazer uso de todos os instrumentos postos à sua disposição para atingir esse objetivo. A tributação é um importante instrumento para a realização disso, visto que pode promover a redistribuição de renda mediante plena aplicação da capacidade contributiva, como também é um poderoso instrumento de estímulo e desestímulo de condutas, mediante o aumento ou isenção da exação tributária.

Nesse novo paradigma constitucional, deve-se promover a leitura dos princípios constitucionais, situação que exige a superação do positivismo, caminhando para uma interpretação hermeneuticamente adequada da Constituição, tendo em vista os objetivos fundamentais propostos para a República pela Carta Constitucional. Para tanto, a Crítica Hermenêutica do Direito desponta como *standard* de racionalidade privilegiado, ao dispor do

ferramental hermenêutico adequado para construção de sentido constitucional alicerçado na força da tradição do Estado Democrático de Direito. A Crítica Hermenêutica do Direito deve ser compreendida a partir de uma nova maneira de fazer Direito, a partir de uma perspectiva crítica para a desconstrução dos prejuízos inautênticos que povoam o Direito e lhe impedem de conduzir os avanços necessários para a concretização da Constituição e do Estado Democrático de Direito. No seio dessa teórica crítica, várias revoluções se operam, como o rompimento da ideia de subsunção, a insuficiência das teorias da argumentação ao apostarem na cisão entre casos fáceis e difíceis, e a “importação” da diferença ontológica para o Direito, mediante a distinção entre texto e norma.

A partir das contribuições de Ronald Dworkin para a Crítica Hermenêutica do Direito, a distinção entre princípios e regras auxilia na compreensão do próprio Direito. Isso porque toda norma jurídica é fruto da interpretação do texto, sendo que essa interpretação somente é adequada quando reflete a melhor pintura possível do complexo quadro de princípios do sistema jurídico. Assim, cabe aos princípios fundamentar as regras jurídicas e lhe conceder legitimidade, tendo uma dimensão de peso e importância, sendo argumentos com força gravitacional.

Na pesquisa, identificou-se que existem dois grandes pilares de sustentação dos princípios constitucionais em matéria tributária, que estão intimamente conectados a duas dimensões de direitos fundamentais. A primeira dimensão de direitos fundamentais exsurge no cenário tributário para assegurar primordialmente a segurança jurídica nas relações. Por sua vez, a segunda dimensão de direitos fundamentais traz a influência da solidariedade para o âmbito tributário. Por essa razão, os princípios analisados podem ser classificados em dois grandes grupos, levando em consideração o fato de gravitarem em torno desses dois grandes pilares.

Todavia, é tarefa do Estado Democrático de Direito conciliar esses dois grandes grupos de princípios na construção do sistema tributário. Verificou-se a inexistência de incompatibilidade entre ambas as dimensões, sendo que não é necessário abrir mão da segurança jurídica para concretizar os ideais de justiça fiscal, como sustenta parte da doutrina. Apesar de não ser uma tarefa fácil, as duas dimensões são complementares e norteiam a construção de uma tributação que concretize os direitos fundamentais com segurança e coesão social.

Com relação ao polo de princípios da segurança jurídica, enumeram-se a legalidade, a anterioridade, tanto a anual como a noventena, a irretroatividade, a vedação ao confisco e a igualdade perante a lei. São princípios que procuram evitar surpresas tributárias e preservar a

legitimidade da exação, mediante requisitos formais.

Já os princípios analisados relacionados com a solidariedade, são os seguintes: capacidade contributiva, progressividade, seletividade, preservação do mínimo existencial e extrafiscalidade. São princípios que procuram nortear o aspecto material da exação tributária, reafirmando os ideais de justiça fiscal e social. Esses princípios também são decorrentes da própria cidadania e são corolários do Dever Fundamental de Pagar Tributos, sugerindo que nenhum cidadão pode se esquivar da tributação, respeitada a sua capacidade contributiva.

Ademais, o exercício da cidadania representa não só a possibilidade de possuir ou ser titular de direitos, mas compreende um conjunto de compromissos assumidos com a coletividade. Isso implica na obrigação de contribuir com a coletividade por meio dos tributos, bem como com a obrigação de ter uma opinião sobre a justiça da tributação.

Por gravitarem em torno da solidariedade, é natural que esses princípios se complementem mutuamente, muito embora desponte com maior dimensão de peso a capacidade contributiva e a extrafiscalidade. Ocorre que a capacidade contributiva significa que todos devem contribuir com as suas respectivas possibilidades. Isso também quer dizer que aquele que não possui capacidade contributiva não pode ser chamado a participar da tributação, respeitando, assim, a preservação do mínimo existencial. A realização da capacidade contributiva também se realiza mediante a utilização da progressividade, com a finalidade de adotar alíquotas marginais e nominais diferenciadas para diferentes faixas de renda, permitindo concretamente que aqueles com maior disponibilidade econômica arquem com maior ônus tributário. O mesmo se dá com a seletividade, que pode contribuir com a realização da capacidade contributiva na tributação sobre o consumo, mediante a utilização de isenção ou alíquotas inferiores para bens de primeira necessidade e alíquotas maiores para bens de consumo supérfluos ou de luxo.

A extrafiscalidade, da mesma forma, congrega a aplicação de outros princípios, porquanto prevê a utilização do tributo com outras finalidades não relacionadas unicamente com a obtenção de recursos para as atividades estatais. Dessa forma, poderá utilizar tanto a progressividade quanto a seletividade para criar os incentivos necessários para estimular a desestimular condutas de acordo com objetivos constitucionais. Ao mesmo tempo, deverá ter em conta a vedação ao confisco e a preservação do mínimo existencial para lograr legitimidade constitucional.

Pode-se perceber que a Constituição disponibiliza um arsenal importante para a construção de um sistema tributário voltado à realização da justiça fiscal, com efeitos redistributivos. Basta que sejam devidamente aplicados nas legislações tributárias.

Entretanto, a análise da composição da carga tributária denuncia a incompatibilidade material do sistema tributário em face aos pressupostos constitucionais. Isso porque 51,02% de tudo o que é arrecadado provem da tributação sobre o consumo, 25,18% advêm da tributação sobre a folha de salários, e somente 18,02% decorre da tributação sobre a renda.

Essa forma de tributação também destoa significativamente da prática tributária de outros países, principalmente dos países ditos desenvolvidos. No cenário brasileiro, a maior parcela da arrecadação tributária provém da tributação indireta, ou seja, dos tributos incidentes sobre o consumo e sobre a folha de salários, enquanto que a tributação sobre a renda está apenas em terceiro lugar no ranking de representatividade na arrecadação. Como se viu, não existe nenhum país no conjunto da OCDE que tributa tanto o consumo como o Brasil.

Já com relação a tributação sobre a renda, o país está entre os três países que menos tributam a renda, ao passo que vários países possuem a tributação sobre a renda como o principal instrumento de arrecadação.

Dessa forma, a tributação brasileira assume contornos regressivos, na medida em que privilegia a tributação sobre o consumo em desfavor da tributação sobre a renda. A forma como é exercida a função tributária privilegia tributos que incidem sobre fatos gerados que prescindem da avaliação capacidade contributiva. Assim, o ônus tributário é suportado independentemente da avaliação da capacidade contributiva do cidadão, o que, inevitavelmente, leva ao fato de quem possui menos capacidade contributiva arca com maior ônus tributário, em comparação com quem possui maior capacidade para tanto.

Além disso, a forma como o debate da tributação vem sendo conduzido não traz à tona essa verdadeira iniquidade. De forma surreal, o problema estrutural da composição tributária passa ao largo dos debates lançados ao público em geral, sendo que não tem grande repercussão a construção de um sistema tributário progressivo. Além disso, acaba não entrando em discussão quem realmente arca com a carga tributária e tem seu patrimônio e os recursos destinados ao próprio sustento confiscados pelos tributos. Quem realmente suporta maior parte da carga tributária sequer a percebe diante da complexa, pesada e invisível tributação sobre o consumo.

Portanto, fica evidente a necessidade de redistribuição da carga tributária para que sejam atendidas as expectativas materiais da Constituição, tema que foi desenvolvido na parte final desta pesquisa, a partir de três núcleos de incidência: a renda, o patrimônio e o consumo.

Na tributação sobre a renda, a pesquisa indica a necessidade de uma mudança na forma de tributação dos rendimentos. Atualmente, a tributação é realizada a partir de um sistema dual de segregação de rendas de acordo com a origem. Existem espécies de rendas, como a do

trabalho, que são tributados pela tabela progressiva anual, enquanto que outras rendas, como algumas do capital, são submetidas à tributação exclusiva ou a isenções, não integrando a base de cálculo da tabela anual. Com isso, a progressividade resta prejudicada, visto que lhe escapam diversas fontes de renda, que podem sequer ter sido tributadas, ou ser submetidas a tributação que não considera o montante da renda obtida, ou, ainda, submetidas a alíquotas proporcionais.

Com relação à tributação sobre o consumo, principal fonte de receita nacional, chama-se a atenção para a necessidade de plena utilização da seletividade nos bens de primeira necessidade. Apesar da previsão constitucional, as administrações tributárias utilizam-se de interpretação literal para deixar de aplicar os pressupostos constitucionais, razão pela qual a pesquisa aponta a necessidade de uma leitura hermeneuticamente adequada à Constituição. Sugere-se a utilização da seletividade a todos os tributos, a fim de reduzir a regressividade inerente à tributação sobre o consumo, para preservar principalmente o mínimo existencial, visto que a Constituição não aceita que seja chamado a contribuir que não possui recursos para tanto ou sequer tem mínimas condições de subsistência.

Na tributação sobre o patrimônio, lança-se mão de uma interpretação hermeneuticamente adequada à Constituição para revelar que a classificação entre impostos reais e pessoais em nada prejudica a aplicabilidade de princípios como da capacidade contributiva, progressividade, seletividade e extrafiscalidade. Apesar da tributação ter como fato gerador a riqueza imobiliária ou patrimonial, quem suporta o ônus tributário é o titular do bem e não o bem em si. Aponta-se para a perfeita aplicabilidade dos princípios vinculados ao pilar da solidariedade, devendo ser previstas hipóteses de isenção ou redução do tributo em face de características pessoais do sujeito passivo, a fim de preservar a capacidade contributiva.

Diante do exposto, a dissertação procurou abordar de uma forma geral o modelo de tributação nacional e a sua validade aos olhos do paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito, apontando a necessidade de uma redistribuição da carga tributária para atender aos objetivos materiais expostos pela Constituição.

## REFERÊNCIAS

- ADAMS, Charles. **For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization**. 2. ed. Lanham: Madison Book, 1999.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução às ciências das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 1955.
- BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009.
- BARROSO, Luis Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BELLUZZO, Luiz Gonzaga. **O capital e suas metamorfoses**. São Paulo: Unesp, 2013.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2015.
- BRASIL. **Emenda constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2015.
- BRASIL. **Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016**. Altera as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro

de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2016/lei/L13259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/L13259.htm)>. Acesso em: 07 set. 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>. Acesso em: 02 set. 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de emenda constitucional nº 96, de 2015**. Outorga competência à União para instituir adicional sobre o imposto de que trata o inciso I do art. 155, destinado ao financiamento da política de desenvolvimento regional. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/122230>>. Acesso em: 17 set. 2016.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 9, de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação, de que trata a alínea a, inciso I e §1º, inciso IV, do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=136383&tipoDocumento=RSF&tipoTexto=PUB>>. Acesso em: 17 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento nº 456.768**. Agravante: Município de Belho Horizonte. Agravados: Simone Aparecida dos Santos e outros. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 19 de setembro de 2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=615252>>. Acesso em: 17 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário nº 562.045**. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília, DF, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 17 set. 2016.

BRYS, Bert et al. Tax design for inclusive economic growth. **OECD Taxation Working Papers**, Paris, n. 26, 2016. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/5jlv74ggk0g7-en>>. Acesso em: 20 jul. 2016.

BUFFON, Marciano. Desigualdade e tributação no Brasil do século XXI. *In*: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson. **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado n 11. Porto Alegre: Livraria do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2014.

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

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermenêuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CADEMARTORI, Daniela Mesquita Leutchuk de. Reflexões histórico-conceituais sobre o

constitucionalismo e democracia na Revolução Francesa. In: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado, n. 9. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2012.

CANOTILHO, J. J. Gomes. A governance do terceiro capitalismo e a constituição social. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003.

CANOTILHO, J.J. Gomes. A governance do terceiro capitalismo e a constituição social. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006.

CARGA tributária brasileira é a 2ª maior da América Latina, mostra OCDE. **G1.com**, São Paulo, 20 jan. 2014. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/01/carga-tributaria-brasileira-e-2-maior-da-america-latina-mostra-ocde.html>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no direito tributário. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. A cidadania fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: Os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno**. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

COMO tornar a cobrança de impostos mais justa? Brasília, DF, 21 maio 2013. Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br/impostojusto/como-tornar-a-cobranca-de-impostos-mais-justa/>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

CORBACHO, Ana; FRETES CIBILS, Vicente; LORA, Eduardo. **Recaudar no basta**: los impuestos como instrumento de desarrollo. Washington: BID, 2012. Disponível em: <<http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37768311>>. Acesso em: 13 mar. 2014.

COSTA, Alcides Jorge. **ICM**: na Constituição e na lei complementar. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (Org.). **Estado de direito**: história, teoria, crítica. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

DE OLHO no imposto. [S.l.], 2014. Disponível em: <<http://deolhonoimposto.ibpt.org.br>>. Acesso em: 08 mar. 2014.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICAS E ESTUDOS ECONÔMICOS (DIEESE). **Salário mínimo nominal e necessário**. São Paulo, 2016. Disponível em: <[http://www.dieese.org.br/analise\\_cestabasica/salarioMinimo.html](http://www.dieese.org.br/analise_cestabasica/salarioMinimo.html)>. Acesso em: 07 set. 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 100, p. 65-71, jan. 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

ENTERRÍA, Eduardo García de. **La lengua de los derechos**. Madrid: Alianza, 1995.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder: formação do patronato político brasileiro**. São Paulo: Globo, 2012.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. 4. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

FIORAVANTI, Maurizio. As doutrinas da constituição em sentido material. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, São Leopoldo, v. 4, n. 2, jul./dez. 2012. Disponível em: <<http://revistas.unisinos.br/index.php/RECHTD/article/view/rechtd.2012.42.01>>. Acesso em: 16 ago. 2014.

FIORAVANTI, Maurizio. **Los derechos fundamentales: apuntes de historia de las constituciones**. 4. ed. Madrid: Trotta, 2003.

GALLO, Franco. Justiça social e justiça fiscal. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GARCÍA-PELAYO, Manuel. **As transformações do estado contemporâneo**. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GRECO, Marco Aurélio. Do poder à função tributária. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Tradução Fausto Castilho. Campinas: Unicamp; Petrópolis: Vozes, 2012.

IMPOSTO Justo tributará lanchas e jatinhos particulares. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <<http://www.sindifisconacional.org.br/impostojusto/?saibamais=imposto-justo-tributara-lanchas-e-jatinhos-particulares>>. Acesso em: 11 mar. 2014.

IMPOSTO justo. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <[http://www.sindifisconacional.org.br/imposto\\_justo/](http://www.sindifisconacional.org.br/imposto_justo/)>. Acesso em: 11 mar. 2014.

IMPOSTÔMETRO. [S.l.], 2014. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/paginas/painel-digital#>>. Acesso em: 04 mar. 2014.

IMPOSTOS cresceram 277% entre 2000 e 2013, mostra pesquisa. **Zero Hora**, Porto Alegre, 06 jan. 2014. Disponível em: <<http://zerohora.clicrbs.com.br/rs/economia/noticia/2014/01/impostos-cresceram-277-entre-2000-e-2013-mostra-pesquisa-4382560.html?impresao=sim>>. Acesso em: 06 mar. 2014.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. **O estado do bem-estar social na idade da razão**: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, Tiago. Dia Livre de Impostos venderá litro de gasolina a R\$ 1,90, em Manaus. **G1.com**, Manaus, 25 maio 2012. Disponível em: <<http://g1.globo.com/am/amazonas/noticia/2012/05/dia-livre-de-impostos-vendera-litro-da-gasolina-r190-em-manaus.html>>. Acesso em: 04 mar. 2014.

MITA, Enrico de. O princípio da capacidade contributiva. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

MORAIS, Jose Luis Bolzan de. Crises do Estado, democracia política e possibilidades de consolidação da proposta constitucional. *In*: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006.

MORRIS, Charles R. **Os magnatas**: como Andrew Carnegie, John D. Rockefeller, Jay Gould e J.P. Morgan inventaram a supereconomia americana. Porto Alegre: L&PM, 2010.

MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

MOTTA, Francisco José Borges. **Levando o direito a sério**: uma crítica hermenêutica ao protagonismo judicial. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almeida, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-140.

NUNES, António José Avelãs. **As voltas que o mundo dá...**: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 30-31.

O BRASIL e a carga tributária. [S.l.]: Instituto Assaf, 2013. Disponível em: <[http://www.institutoassaf.com.br/downloads/ANALISE\\_65\\_2013.pdf](http://www.institutoassaf.com.br/downloads/ANALISE_65_2013.pdf)>. Acesso em: 10 mar. 2014.

O ENCONTRO com o Leão – Editorial Diário de Pernambuco. Brasília, DF, 06 mar. 2014. Disponível em: <[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=24490:o-encontro-com-o-leao&catid=45:na-midia&Itemid=73](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24490:o-encontro-com-o-leao&catid=45:na-midia&Itemid=73)>. Acesso em: 11 mar. 2014.

OECD. **Revenue Statistics 2015**. Paris: OECD Publishing Paris, 2015. Disponível em: <[http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2015-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2015-en-fr)>. Acesso em: 25 jun. 2016.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3.ed. São Paulo: Loyola, 2006.

OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Decisão judicial e o conceito de princípio**: a hermenêutica e a (in)determinação do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

ORAIR, Rodrigo Octávio et al. **Carga tributária brasileira**: estimação e análise dos determinantes da evolução recente – 2002-2012. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea, out. 2013. (Texto para discussão, 1875). Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1875.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1875.pdf)>. Acesso em: 09 nov. 2013.

OST, François. **O tempo do direito**. Tradução de Maria Fernanda Oliveira. Lisboa: Piaget, 1999.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POCHMANN, Marcio. **Desigualdade econômica no Brasil**. São Paulo: Ideias & Letras, 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2012**. Brasília, DF, 2013. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>.

Acesso em: 05 mar. 2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**. Brasília, DF, 2015.

Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução normativa RFB nº 1.585, de 31 de agosto de 2015**. Dispõe sobre o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67494&visao=anotado>>.

Acesso em: 07 set. 2016.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **ITR convênio - Consulta de entes conveniados**. Brasília, DF, 2016. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSDR/TermoITR/controlador/controlConsulta.asp>>. Acesso em: 17 set. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 14.741 de 24/09/2015**. Altera a Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989, que institui o Imposto sobre a Transmissão, Causa Mortis e Doação, de quaisquer bens ou direitos. Disponível em: <

<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=303792>>. Acesso em: 17 set. 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Incidente de inconstitucionalidade nº 70013242508**. Proponente: Colenda 21. Câmara Cível. Interessado: Heitor Fernando Muccillo. Relator: Araken de Assis. Porto Alegre, 10 de abril de 2006.

Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/>

[busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&filter=0&getfields=\\* &aba=juris&entsp=a\\_\\_politica-site &wc=200&wc\\_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang\\_pt&sort=date%3AD%3](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a__politica-site &wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang_pt&sort=date%3AD%3)

[AR%3Ad1&as\\_qj=&site=ementario&as\\_epq=&as\\_oq=&as\\_eq=&partialfields=n%3A70013242508&as\\_q=#main\\_res\\_juris](http://www.tjrs.jus.br/AR%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70013242508&as_q=#main_res_juris)>. Acesso em: 17 set. 2016.

ROSA, Alexandre Morais da; LINHARES, José Manuel Aroso. **Diálogos com a law and economics**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

SACCHETTO, Claudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52.

SANTOS, Danielle. **Imposto justo**: Correio Braziliense defende correção da tabela. Brasília, DF, 06 mar. 2014. Disponível em:

<[http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=24480:editorial-defende-correcao-da-tabela-e-deducao-de-despesas&catid=306:imposto-justo&Itemid=664](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24480:editorial-defende-correcao-da-tabela-e-deducao-de-despesas&catid=306:imposto-justo&Itemid=664)>. Acesso em: 11 mar. 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra fiscal e súmula vinculante: entre o formalismo e o realismo. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 18º V. São Paulo: Dialética, 2014. p. 90-115.

SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, Filipe Carreira da. **O futuro do Estado Social**. Lisboa: Relógio D'Água, 2013.

SONEGAÇÃO no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação. [S.l.], 2014. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao.pdf>>. Acesso em: 04 mar. 2014.

STEIN, Ernildo. **Exercícios de fenomenologia**: limites de um paradigma. Ijuí: Unijuí, 2004.

STEIN, Ernildo. Gadamer e a consumação da hermenêutica. *In*: STEIN, Ernildo; STRECK, Lenio Luiz; (Org.). **Hermenêutica e epistemologia**: 50 anos de verdade e método. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

STIGLITZ, Joseph E. **The great divide**: unequal societies and what we can do about them. New York: W. W. Norton & Company, 2015.

STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality**. New York: W.W. Norton & Company, 2013.

STRECK, Lenio Luis. Constitucionalismo e concretização de direitos no Estado Democrático de Direito. *In*: CANOTILHO, José Joaquim Gomes; STRECK, Lenio Luis (Coord.). **Entre discursos e culturas jurídicas**. Coimbra: Coimbra, 2006.

STRECK, Lenio Luiz **Verdade e consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 11. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica jurídica. *In*: BARRETO, Vicente de Paulo. **Dicionário de filosofia do direito**. Rio de Janeiro: Renovar; São Leopoldo: Unisinos, 2009. p. 431.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e decisão jurídica**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **O que é isto – decido conforme minha consciência?** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

STRECK, Lenio Luiz. Uma leitura hermenêutica das características do neoconstitucionalismo. *In*: STRECK, Lenio Luiz; ROCHA, Leonel Severo; ENGELMANN, Wilson (Org.). **Constituição, sistemas sociais e hermenêutica**: anuário do Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado. Porto Alegre: Liv. do Advogado; São Leopoldo: UNISINOS, 2013.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. **Ciência política e teoria geral do estado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2001.

TEIXEIRA, Anderson Vichinkeski. **Teoria pluriversalista do direito internacional**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário (Steuerrecht)**. Tradução da 18. ed. Alemã, de Luiz Dória Furquim, Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. v. 1.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno. Proposta de adicional de ITCMD da União é inconstitucional. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 31 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-ago-31/proposta-adicional-itcmd-uniao-inconstitucional>>. Acesso em: 02 set. 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. 2: Valores e princípios constitucionais tributários.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.

VALCÁRCEL, Ernesto Lejeune. O princípio da igualdade. *In*: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). **Princípios e limites da tributação 2**: os princípios da ordem econômica e a tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

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

YAMASHITA, Douglas. **Direito tributário**: uma visão sistemática. São Paulo: Atlas, 2014.