



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ
Credenciada pelo Decreto Estadual n.º 3.909, publicado no D.O.E. n.º 7.861, de 1.º-12-2008
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CAMPUS DE JACAREZINHO
PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA
Recomendado pela Portaria do MEC n.º 524, de 29 de abril de 2008

RICARDO DUARTE CAVAZZANI

**TRIBUTAÇÃO E SEGURANÇA JURÍDICA:
O ALICERCE PARA A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

Jacarezinho - PR

2015



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ
Credenciada pelo Decreto Estadual n.º 3.909, publicado no D.O.E. n.º 7.861, de 1.º-12-2008
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CAMPUS DE JACAREZINHO
PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA
Recomendado pela Portaria do MEC n.º 524, de 29 de abril de 2008

RICARDO DUARTE CAVAZZANI

**TRIBUTAÇÃO E SEGURANÇA JURÍDICA:
O ALICERCE PARA A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em
Ciência Jurídica da Universidade Estadual do Norte do
Paraná, como requisito parcial de conclusão de curso.

Orientadores: Prof. Dr. Mauricio Gonçalves Saliba
Prof. Dr^a. Betina Treiger Grupenmacher

Jacarezinho – PR

2015



UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ

Credenciada pelo Decreto Estadual n.º 3.909, publicado no D.O.E. n.º 7.861, de 1.º-12-2008

CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS

CAMPUS DE JACAREZINHO

PROGRAMA DE MESTRADO EM CIÊNCIA JURÍDICA

Recomendado pela Portaria do MEC n.º 524, de 29 de abril de 2008

RICARDO DUARTE CAVAZZANI

**TRIBUTAÇÃO E SEGURANÇA JURÍDICA:
O ALICERCE PARA A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS
FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em
Ciência Jurídica da Universidade Estadual do Norte do
Paraná, como requisito parcial de conclusão de curso.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Mauricio Gonçalves Saliba
UENP

Prof. Dr. Tiago Cappi Janini
UENP

Prof. Dr. Fausto Santos de Moraes
IMED

Jacarezinho, 30 de novembro de 2015.

AGRADECIMENTOS

Ciente da árdua tarefa que é agradecer, atrevo-me a especificar aqueles que foram de suma importância nessa trajetória acadêmica, pedindo perdão antecipado caso venha a me esquecer de alguém, por quem, com certeza, sou muito grato.

Agradeço à Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP), instituição na qual, ainda quando era Faculdade Estadual de Direito (FUNDINOPI), graduei-me em Direito, sendo um prazer retornar à “casa” da qual havia me despedido no final do ano de 2007. À oportunidade a mim concedida de poder cursar o mestrado em tão renomada instituição de ensino para poder aperfeiçoar meus conhecimentos jurídicos, registro minha profunda gratidão.

Aos professores, todos eles, desde os que me auxiliaram na elaboração do primeiro projeto de pesquisa no ano de 2011, os que me recomendaram à instituição durante o teste seletivo e, em especial, a todos os que lecionam no programa de mestrado e compartilharam seu tempo e seu conhecimento com a Turma X, o meu muito obrigado.

Aos servidores da instituição, que com muito carinho e dedicação sempre nos acolheram e nos auxiliaram, os meus sinceros agradecimentos.

Aos amigos que me auxiliaram nessa caminhada acadêmica, em especial dois deles: Pedro Gonzaga, que desde o primeiro projeto me auxiliou, e Alencar Margraf, de suma importância nessa reta final do curso, muito obrigado.

Aos inigualáveis colegas de turma, a Turma que é 10 até no nome, registro o enorme prazer em ter compartilhado momentos (acadêmicos e festivos) extremamente proveitosos, prazerosos e ímpares, sendo muito grato pela amizade, companheirismo e por todos os momentos que vivemos juntos e pelos que ainda, com certeza, viveremos.

Aos meus orientadores, Dr. Mauricio Gonçalves Saliba e Dr^a. Betina Treiger Grupenmacher, pelos ensinamentos, orientações, paciência e dedicação para comigo e meu trabalho, o meu muito obrigado.

Por fim, e mais importante, à minha família, minha mãe (Rosely Duarte Cavazzani), minha irmã (Renata Duarte Cavazzani), minha avó sempre presente (Elvira Fogaça) e a meu saudoso pai (Fernando Jose Eugênio Cavazzani), meu muito obrigado pela vida, pelos maiores ensinamentos que tive e por me darem algo muito mais importante que o título que estou prestes a conquistar ... por me darem a honra de ser sangue do sangue de vocês!

LISTA DE SIGLAS

Artigo – art.

Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT

Código Tributário Nacional – CTN

Constituição da República – CR

Constituição Federal – CF

Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível – CIDE-Combustível

Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP

Departamento de Trânsito – DETRAN

Desvinculação das Receitas da União – DRU

Emenda Constitucional – EC

Fundação Getúlio Vargas – FGV

Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas – FIPE

Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza – IR

Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF

Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS

Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza – ISS

Índice Geral de Preços do Mercado – IGP-M

Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC

Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE

Lei Complementar – LC

Medida Provisória – MP

Microempreendedor Individual – MEI

Número – n.

Ordem dos Advogados do Brasil – OAB

Paraná – PR

Programa de Aceleração do Crescimento – PAC

Receita Federal do Brasil – RFB

Regime Geral de Previdência Social – RGPS

Rio Grande do Sul – RS

Santa Catarina – SC

Sistema Único de Saúde – SUS

Superior Tribunal de Justiça – STJ

Supremo Tribunal Federal – STF

Taxa de Preservação Ambiental – TAP

CAVAZZANI, Ricardo Duarte. **Tributação e segurança jurídica**: o alicerce para a efetivação dos direitos fundamentais. 2015. Dissertação de Mestrado – Programa de Mestrado em Ciência Jurídica – Universidade Estadual do Norte do Paraná. Linha de pesquisa: Função Política do Direito.

RESUMO

Este trabalho tem por finalidade investigar como a tributação se apresenta como instrumento importante e indispensável para a efetivação dos direitos fundamentais, à luz da segurança jurídica em matéria tributária. A pesquisa foi desenvolvida pelo método dedutivo, partindo-se de questões gerais a respeito da tributação, analisando-se de forma ampla os princípios constitucionais tributários basilares sob aspectos teóricos e práticos, investigando, na sequência, a importância da segurança jurídica para a obtenção de um sistema tributário sólido e equilibrado e, ao final, apontando como a tributação contribui para a efetividade dos direitos fundamentais. A tipologia seguida foi de ordem qualitativa e teórica, com análise e discussão de obras bibliográficas, jurisprudências e precedentes judiciais, artigos científicos e notícias, sem, contudo, deixar de fazer análises práticas. Com isso, o trabalho estruturou-se pela análise da atividade tributante e suas formulações constitucionais, a importância de valores éticos e morais na atuação dos Poderes do Estado ao realizarem, cada um dentro de suas incumbências constitucionais, a atividade tributária a fim de que a partir da moral tributária se possa ter um sistema tributário mais adequado, o que requer tanto uma postura moral por parte do Estado quanto por parte do contribuinte, adentrando em questões relacionadas aos direitos fundamentais e ao seu custo para demonstrar a importância do tributo em um Estado Democrático de Direito como veículo de efetivação dos direitos por ele reconhecidos e conferidos ao cidadão. Por fim, ao reafirmar a condição de alicerce para a efetivação dos direitos fundamentais, registra-se que, dada a alta carga tributária que, incontestavelmente, impera no Brasil, o problema do país não é a falta de dinheiro, mas sim a falta de eficiência e honestidade na sua arrecadação, gestão e redistribuição.

Palavras-chave: tributo; tributação; Estado; fisco; contribuinte; segurança jurídica; direitos fundamentais.

CAVAZZANI, Ricardo Duarte. **Taxation and legal certainty:** the foundation for the realization of fundamental rights. 2015. Master's Dissertation – Master Program in Legal Science – Universidade Estadual do Norte do Paraná. Research line: Political Function of Law.

ABSTRACT

This study aims to investigate how the taxation presents itself as an important and indispensable instrument for the realization of fundamental rights in the light of legal certainty in tax matters. The survey was developed by the deductive method, starting with general questions about taxation, analysing extensively the fundamental tax constitutional principles in theory and practice. It follows, later, investigating the importance of legal certainty for obtaining a solid and balanced tax system and, at the end, pointing as taxation contributes to the effectiveness of fundamental rights. The typology of the survey then was qualitative and theoretical nature, with analysis and a literature review, case law and legal precedents, scientific articles and news, without, however, fail to make practical analysis. Thus, this work was structured by analysing the taxing activity and its constitutional formulations, the importance of ethical and moral values in the performance of State Power to carry the tax activity out, each within its constitutional duties, so that the from the tax in a democratic rights state and the rights of effective vehicle for it recognized and conferred to citizens. Finally, by reaffirming the foundation condition for the realization of fundamental rights, it must to record that, following the high tax charges that undoubtedly reigns in Brazil, the country's problem is not lack of funds but lack of efficiency and honesty in it collection, management and redistribution.

Keywords: tax; taxation; State; tax authorities; taxpayer; legal certainty; fundamental rights.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 TRIBUTO: EVOLUÇÃO, LEGITIMIDADE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	14
1.1 Breves considerações históricas, evolução e conceito de tributo na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.....	14
1.2 Legitimidade da tributação	20
1.3 O poder-dever de tributar e as suas limitações	38
1.3.1 Princípio da legalidade tributária.....	39
1.3.2 Princípio da isonomia tributária	50
1.3.3 Princípio da capacidade contributiva.....	58
1.3.4 Princípio da vedação do confisco	73
1.3.5 Princípio da irretroatividade tributária	93
1.3.6 Princípio da anterioridade tributária	111
1.3.7 Princípio da competência	121
1.3.8 Princípio da liberdade de tráfego.....	128
1.4 Breve conclusão.....	132
2 SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO	134
2.1 Segurança jurídica: conteúdo e contextualização na seara tributária	135
2.2 Segurança jurídica e valores da tributação	146
2.3 Segurança jurídica e moralidade tributária.....	150
2.4 Segurança jurídica e a justiça fiscal/tributária.....	194
2.5 Segurança jurídica e a atuação dos Três Poderes em matéria tributária.....	201
2.6 A importância da segurança jurídica para o sistema tributário	211
3 A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PELA VIA DA TRIBUTAÇÃO	214
3.1 Os direitos fundamentais	215

3.2 Tributação e solidariedade social	223
3.3 O desenvolvimento e a oferta dos direitos: o empecilho criado pela alta carga tributária	229
3.4 O custo dos direitos	239
3.5 A realização dos direitos fundamentais a partir da tributação.....	249
CONSIDERAÇÕES FINAIS	256
REFERÊNCIAS	260

INTRODUÇÃO

Os direitos são concretizados, quer pelo Estado, quer pelo cidadão, mediante a obtenção e aplicação de recursos financeiros. Enquanto o reconhecimento de um direito origina-se da constatação da realidade social, do estudo da evolução da sociedade, dos anseios da sociedade, da argumentação, dentre outras formas, a sua realização requer dispêndio de dinheiro.

Quando o Estado tem o dever de ofertar um direito, ele precisa de recursos financeiros, o qual é buscado junto à própria sociedade que irá receber o direito previamente reconhecido.

Atualmente, boa parte dos recursos financeiros que compõem o Erário advém da arrecadação de tributos, o que confere a esta espécie de receita o *status* de imprescindível para o abastecimento dos cofres públicos.

Se o tributo é a principal fonte de receita dos Estados na atualidade e a implementação dos direitos, em especial os direitos fundamentais, depende de aporte financeiro do Estado, pode-se deduzir que o tributo está intimamente atrelado à realização dos direitos fundamentais, pois sem tributo não há a principal fonte de receita do Estado e sem esse suporte financeiro não há realização dos direitos fundamentais.

Nessa medida, os tributos, quando instituídos, fiscalizados e arrecadados com precisão, o que, em síntese, requer uma tributação que respeite as normas jurídico-tributárias fundamentais previstas na Constituição Federal, que disciplinam o sistema tributário nacional, são a gênese da realização dos direitos fundamentais, sendo esse o tema investigado no presente trabalho.

A relevância do presente estudo se encontra no fato de que muitos trabalhos são realizados em busca de se criar novos direitos e/ou aperfeiçoar os já existentes, buscando cada vez mais dar efetivação aos direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal sem, contudo, investigar como isso irá ocorrer, ou seja, quem irá custear esse direito e de onde advirão os recursos financeiros.

Não se concebe desenvolver os direitos fundamentais sem antes analisar como serão custeados, pois sem essa análise os discursos atinentes a tais direitos podem ser inócuos, uma vez que de nada adianta reconhecer um direito no campo teórico e não ter

condições de concedê-lo na prática.

O estudo da tributação, no campo teórico e prático, possui a relevância de apontar como o Estado realiza a sua relação primeira com o cidadão, isto é, a relação jurídico-tributária, e como isso pode interferir, positiva ou negativamente, na realização dos direitos fundamentais, para que, a partir de então, possa-se criar novos direitos e/ou aperfeiçoar os já existentes de forma sólida, sem utopia, pois é com base nos contornos financeiros do Estado que os direitos devem trabalhados, sendo esse o objetivo geral deste trabalho.

Ocorre que nem sempre o Estado consegue realizar os direitos conferidos em razão das limitações financeiras, afinal, os recursos financeiros são finitos. Por outro lado, as limitações financeiras nem sempre se apresentam da forma como anunciada pelo Governo, pois o dinheiro público se perde, com lastimável frequência, no caminho entre a arrecadação e a redistribuição, sendo a limitação e até mesmo a dificuldade financeira do Estado a justificativa muitas vezes apresentada para o Estado não ofertar direitos na proporção que arrecada dinheiro.

Para se alcançar o objetivo geral desta pesquisa, urge analisar o arcabouço normativo do sistema tributário nacional, qual seja, as normas tributárias previstas na Constituição da República.

Essas normas possuem o escopo basilar de limitar o poder de tributar do Estado, o qual lhe é insito e necessário, pois a própria existência e manutenção do Estado, além das obrigações por ele assumidas, ensejam aporte financeiro hábil a sustentá-lo, sendo o tributo fonte de receita de extrema importância. Ocorre que o poder, em qualquer aspecto, precisa de limitações, sob pena de se fomentar abusos e, com relação ao Estado, fomentar um estado ditatorial, onde os poderes e os abusos são ilimitados.

As normas constitucionais tributárias, ao instituírem o sistema tributário nacional, limitam o poder de tributar mediante a consagração de princípios constitucionais tributários, de normas de imunidade tributária e mediante a repartição de competências.

Para o desenvolvimento deste estudo, analisar-se-ão os princípios constitucionais tributários por se acreditar que os mesmos, quando respeitados, dão o direcionamento de uma tributação justa, a qual pode contribuir para a realização dos direitos fundamentais, conforme se argumentará ao longo do trabalho.

Quando não respeitados tais princípios, o tributo deixa de se apresentar como um instrumento de solidariedade social e de marco inicial da repartição de riquezas na

sociedade, com o escopo de se alcançar a isonomia e de se garantir a dignidade humana, e passa a ser um fator de distorção dos objetivos fundamentais da república e de limitação à concretização dos direitos fundamentais, na medida em que a tributação desorientada e descomedida promove diversos malefícios à sociedade (como a inflação, o desemprego, a fuga do investimento, etc.), culminando na redução da fonte de receitas tributárias, isto é, os bens tributáveis das pessoas (físicas e jurídicas).

Por essa razão, a análise dos princípios constitucionais tributários, sob o enfoque teórico e mediante a análise prática de como a tributação realmente ocorre no Brasil, é uma etapa necessária para se construir o ambiente dentro do qual se situará o desenvolvimento das conclusões sobre a importância do tributo como alicerce para a realização dos direitos fundamentais, sendo essa análise um objetivo específico deste estudo.

Outra análise inserida no contexto deste trabalho é referente à segurança jurídica.

Justifica-se a sua pesquisa em razão do que será analisado e constatado no primeiro capítulo, ou seja, de que a tributação no Brasil ocorre de forma distorcida e descomedida, em total afronta às normas tributárias constitucionais, gerando problemas diversos para o Estado e, de forma marcante, estabelecendo um cenário de insegurança jurídica na relação fisco-contribuinte, o que deve ser analisado e combatido para que a tributação, um dia, venha a se adequar ao sistema tributário nacional e, então, possa efetivamente ser o alicerce para a realização dos direitos fundamentais.

Objetiva-se, com o estudo da segurança jurídica, não a demonstração de como ela pode contribuir para a efetivação dos direitos fundamentais, mas como ela é importante na seara tributária e como ela contribui para que a tributação respeite os princípios constitucionais tributários, devendo ser um norte para que a atividade tributante do Estado possa ser levada a cabo satisfatoriamente e, por conseguinte, ser o alicerce para a efetivação dos direitos fundamentais.

Para isso, analisar-se-ão o conteúdo e a contextualização da segurança jurídica na seara tributária, a sua relação com a moral e os valores, o aspecto da legitimidade das normas jurídico-tributárias, a sua contribuição para o aperfeiçoamento da tributação e a forma como se apresenta na atuação dos Três Poderes, mediante exposição de aspectos teóricos e análise de situações práticas, onde se pretende demonstrar a realidade da tributação sob o aspecto da segurança (ou insegurança) jurídica, sendo o estudo desse tema outro

objetivo específico que deve ser alcançado em prol da demonstração do objetivo geral e confirmação da hipótese de estudo.

Uma vez construída um contexto da tributação no Brasil, o último objetivo específico é investigar e demonstrar como o tributo pode influenciar, positiva ou negativamente, na realização dos direitos fundamentais.

Nesse caminho, um breve estudo sobre o contexto dos direitos fundamentais deverá ser desenvolvido, para que se possa ter em mente o âmbito do que se afirma que o tributo é o alicerce, afinal, não são todos os direitos que devem ser custeados pelo Estado e, por conseguinte, pelos recursos auferidos via tributação. No entanto, demonstrar-se-á que até mesmo nos direitos que o próprio cidadão deve custear o tributo se faz presente e influencia na sua realização ou não.

Na sequência, o tributo será analisado como instrumento de solidariedade social, investigando-se a carga tributária brasileira e a sua relação com o desenvolvimento que o tributo pode ofertar ou inibir, passando pela seara dos custos dos direitos para, por fim, fazer o estrito liame entre tributação e direitos fundamentais.

Em síntese, a análise da tributação, em seus aspectos teóricos e práticos, é a base do presente estudo.

A relação da tributação com a segurança jurídica é medida que se impõe para demonstrar a importância da segurança jurídica no ordenamento jurídico brasileiro na função de estabilização das relações jurídicas, sendo fundamental no âmbito tributário em razão do abuso cometido pelo fisco na sua atividade tributante, o que, por consequência, gera reflexos negativos sobre a realização dos direitos fundamentais.

A importância do tributo como ponto de partida para a realização maximizada dos direitos fundamentais é a conclusão que se pode ofertar em razão da hipótese de estudo e o objetivo delineado, valendo-se, para a consecução desta pesquisa, de alguns recursos metodológicos disponíveis, como o método dedutivo, com pesquisa e análise das normas jurídico-tributárias, do posicionamento doutrinário e jurisprudencial, com uma abordagem dialética, onde também será utilizado o método indutivo, como decorrência da práxis jurídica e dos estudos realizados em sede de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário, para a construção de um pensamento crítico, vinculado com a realidade social, mediante a análise de casos concretos e da realidade brasileira no âmbito da relação fisco-contribuinte.

1 TRIBUTO: EVOLUÇÃO, LEGITIMIDADE E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

1.1 Breves considerações históricas, evolução e conceito de tributo na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

O tributo existe juntamente com a história da humanidade, a ponto de Hugo de Brito Machado afirmar que “Estudar a evolução histórica do tributo é estudar a história da Humanidade, pois o tributo sempre existiu em todas as comunidades”¹. Desde quando o homem vive em sociedade o tributo se faz presente e isso tem suas razões, dentre elas o fato de que as sociedades sempre tiveram seus líderes, desde os líderes tribais das sociedades mais primitivas, passando pelos faraós, imperadores, senhores feudais, reis, presidentes ou qualquer outra espécie de gestor da sociedade. Esses líderes, para gerir a sociedade, precisam de recursos, sejam eles quais forem, não necessariamente em pecúnia. Esses recursos são buscados junto à sociedade. Ocorre que nem sempre esses recursos foram e são utilizados para a manutenção e desenvolvimento da sociedade, mas sim geralmente são utilizados para custear o luxo dos líderes e a sua manutenção no poder.

Ives Gandra da Silva Martins relata essa assertiva nos seguintes termos:

[...] grande parte dos tributos que a sociedade paga para o poder não objetiva beneficiar a sociedade, mas, exclusivamente, seus detentores [...], razão pela qual Poder e tributo são irmãos siameses inseparáveis, sustentados pela classe inferior e dominada, que é o povo e a sociedade.
[...] é a sociedade que serve aos governantes. Estes mantêm os mesmo vícios que nos tempos pré-históricos ou dos senhores feudais [...].²

Os tributos assumem, assim, diversas formas. Já foram considerados presentes concedidos aos líderes, os quais avocam a divindade para justificar a sua liderança. Já foram utilizados como pagamento pela utilização das terras de senhores feudais. Já foi cobrado em razão de conquista de guerra, isto é, cobrados em moeda, serviços ou produtos para fins de financiar guerras para conquistar novas terras e novos povos, escravizando os vencidos e deles cobrando outros tributos. No Brasil, o tributo já representou o pagamento da derrama à Coroa Portuguesa, conhecido como *quinto*, que era o pagamento de 20% de todo

¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 108.

² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 51-52.

metal extraído no Brasil. Aos poucos o tributo foi evoluindo e assumindo um aspecto diferente e finalidades diversas daquelas retratadas anteriormente, até chegar ao formato que possui hoje e assumir o papel de principal fonte de renda de muitos países, em especial do Brasil.

Registra-se, também, alguns significados do termo “tributo”, assim relatado por Regina Helena Costa:

O termo tributo, do latim *tribus* (da tribo), *tributum* e *tributus*, expressa, dentre outros significados, “aquilo que se concede ou que se oferece, por razões morais, dever, necessidade etc.”; “ato público como mostra de admiração e respeito por alguém, homenagem”; e “tributo, imposto, contribuição”.
Silvio Meira esclarece que *tributum* “vem do verbo *tribuere*, que significa repartir por tribos, inicialmente, e, depois, repartir em sentido geral”.³

Aliás, os significados do termo tributo parecem evoluir da mesma forma como o instituto, passando de algo oferecido por razões morais para algo que serve como forma de se repartir ou redistribuir rendas, como tem a função, hodiernamente, de fazer.

O fato é que, de acordo com a própria Regina Helena Costa, “O surgimento do tributo confunde-se com o da sociedade organizada”⁴ e assim ele vem sendo mantido, vem evoluindo e ocupando uma função cada vez maior e mais importante junto à sociedade.

Onde há Estado, há tributo. Os dois são inseparáveis. Assim já lecionava Aliomar Baleeiro, afirmando que “O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.⁵ Assim, Estado e tributo constroem sua história juntos, pois, de acordo com Dino Jarach, “foi por razões tributárias que nasceu o Estado moderno de Direito”.⁶

Segundo Hugo de Brito Machado:

O poder de tributar é inerente à soberania estatal. É um aspecto desta. Em todos os tempos e em todos os lugares, todo Estado tributa. Estado em sentido bastante

³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009. p. 07.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009. p. 07.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 01.

⁶ JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributário*. Buenos Aires: Nueva, 1969. p. 24.

amplo, que abrange toda comunidade onde exista um governante.⁷

Denota-se, pela história do tributo, que “Governo, Poder, Estado e Tributo são irmãos quadrissiameses”⁸. Assim Ives Gandra da Silva Martins relaciona os quatro institutos. Para o autor, “A história humana demonstra que sempre os detentores do poder consideram-se mais importantes que a sociedade”⁹ e que a busca pelo poder tornou “a história da humanidade uma treloucada luta pelo direito de mandar, de comandar, de ter força, de dominar, própria dos políticos”¹⁰.

Para se manter no poder e continuar no governo, seja qual fase histórica for, que nomenclatura recebe ou qual o grau de legitimidade da representação popular, os líderes precisam de recursos para custear o preço que se tem que pagar para ter o apoio necessário à sua permanência no comando da sociedade e o melhor meio de se alcançar esses valores é por meio de tributos, sob o falso fundamento de que eles são indispensáveis para a sobrevivência do Estado, com seus gastos estruturais e para consecução das suas atividades, referindo-se, aqui, aos serviços públicos essenciais e, hodiernamente, à garantia dos direitos fundamentais. Dessa forma, “É, portanto, o tributo, o elemento mais relevante para o exercício do poder”¹¹.

Assim, com a evolução das sociedades o Estado passa a organizar a tributação, que evolui consideravelmente, desvinculando-se do aspecto “amador” que a história relata para alcançar o patamar de principal fonte de renda de muitos Estados, e, ao mesmo tempo, passa a custear muitos interesses desligados dos anseios e necessidades da sociedade. Daí a carga tributária do Brasil, por exemplo, ser tão elevada, pois os serviços públicos são cada vez piores e, sempre que pertinente, são concedidos a particulares (sem a correspondente redução da carga tributária, pois os gastos do Estado são reduzidos com as concessões), mas os gastos do Estado sempre aumentam e é plenamente possível concluir que tais gastos se referem à manutenção no governo daqueles que incessantemente exercem o poder, haja vista a pública e notória corrupção que consome os recursos públicos, provenientes, em boa parte, dos recursos auferidos por meio de tributação, a ponto de Ives Gandra da Silva Martins afirmar que “De rigor, o tributo é o maior instrumento de domínio

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Competência Tributária. IN: SABBAG, Eduardo (coord.). *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 61.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 41.

⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 44.

¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 48.

¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 51.

que os detentores do poder e o governo têm sobre a população”.¹²

Portanto, o tributo é muito importante para o Estado, uma vez que este vem sendo administrado por pessoas que, em sua maioria, apenas desejam se manter no poder e continuar governando seus interesses com o dinheiro público. Por isso o tributo é destaque nos Estados, ao ponto de a doutrina identificar o Estado com a atividade fiscal.

Sintetizando o papel do tributo na história, urge citar, mais uma vez, Ives Gandra da Silva Martins, que assim relata:

A história mostra, portanto, que o tributo vinculado ao exercício do poder, desde o momento em que seus detentores se mostraram superiores à comunidade que comandavam, por terem mais conhecimento, passando-o de geração a geração, a justiça – detectável na manutenção das comunidades primitivas – deixou de existir, pois os recursos retirados do povo eram destinados primeiramente aos caprichos dos dirigentes e só depois, como efeito colateral, a servir à sociedade, através dos serviços públicos.

Em outras palavras, a história do tributo revela que quase sempre foi utilizado como instrumento de força e de poder dos governantes, na busca de conquistas, guerras, espaços e em benefício próprio – inclusive na eliminação de seus inimigos.

Desde o início dos tempos das civilizações pré-históricas organizadas, a história do tributo é apenas a história do poder e o contribuinte, seu pagador, mero peão, num jogo de xadrez, em que pode ser manipulado, confiscado, espoliado de seus recursos, de acordo com a vontade dos dirigentes do poder.¹³

Ao falar de atividade fiscal, urge trazer à tona as lições de José Casalta Nabais, segundo o qual “olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro”.¹⁴

O autor português chama à atenção para o fato de que nos Estados modernos o imposto assume papel muito importante, sendo a principal fonte de recursos financeiros e, por conseguinte, o principal responsável pela manutenção e desenvolvimento do Estado, pois, teoricamente, custeia sua estrutura e financia os direitos conferidos aos cidadãos. Trata-se, portanto, do estado fiscal, assim definido pelo professor lusitano:

Pois, sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente coberta por impostos, facilmente se compreende que ele tenha sido

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 62.

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 90.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 179.

(e seja) a regra do estado moderno.

Todavia, o estado nem sempre se tem apresentado como um estado fiscal, havendo, pois, estados que claramente configuraram (ou configuram ainda) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais, assim como é possível, ao menos em abstracto, pensar na instituição de um estado basicamente «tributário», isto é, assente em tributos de natureza bilateral ou taxas. [...]

[...] Um estado de tipo patrimonial [...] o seu suporte financeiro era fundamentalmente, de um lado e em continuação das instituições que o precederam, as receitas do seu património ou propriedade e, de outro, os rendimentos da actividade comercial e industrial por ele assumida em tributo justamente ao ideário iluminista.¹⁵

De acordo com o pensamento de José Casalta Nabais, o Brasil parece ser um Estado predominantemente fiscal, mas com características de estado patrimonial (pois auferir rendimentos oriundos de seu património e das actividades que desenvolve) e, também, com características de um Estado tributário (pois cobra taxas em razão de serviços por ele prestados).

O Brasil, aliás, independentemente de qualquer classificação que se dê ao Estado e sua relação com a actividade fiscal, identifica-se perfeitamente com tal actividade, pois a história do país demonstra que a tributação esteve presente em quase todos os momentos desde a sua “descoberta”, em 1500, pelos portugueses, apenas se agigantando com o passar do tempo, mas, infelizmente, sempre mais atrelada a interesses dos governantes do que com os da sociedade.

Assim, a tributação se desenvolve de forma tão desordenada e com fins tão escusos que a Constituição da República de 1988 passa a se preocupar extremamente com a tributação, a ponto de dedicar a essa actividade do Estado diversos dispositivos constitucionais, muitos deles desdobrados em parágrafos, incisos e alíneas, demonstrando sua preocupação com o abuso do poder de tributar, o qual, apesar de ser ínsito ao Estado, não é absoluto, como nenhum poder é.

Então, por meio de tais normas constitucionais, chega-se a um sistema tributário nacional, que, para fins de ressaltar a importância da tributação e informar sua razão de existir e seus limites (ao menos teoricamente), apresenta um conceito constitucional de tributo, o qual, de acordo com Ricardo Lobo Torres, está implícito na Constituição da seguinte forma:

¹⁵ NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. pp. 182-183.

Se a definição do art. 3º do CTN se faz apenas pelo gênero próximo, as *características diferenciais devem ser buscadas na própria Constituição*, daí resultando que o tributo: é um dever fundamental, ao lado dos deveres militares e do serviço do júri, limita-se pelos direitos fundamentais através de imunidades e das proibições de tratamento desigual previstas no art. 150, posto que nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade; obedece aos princípios de capacidade contributiva (art. 145, §1º) ou do custo-benefício (art. 145, II e III) – aquele informa principalmente os impostos e este, as taxas e as contribuições de melhoria –, sendo-lhe a rigor estranhos princípios como os da solidariedade social ou econômica; destina-se a suportar os gastos essenciais do Estado ou as despesas relacionadas com as atividades específicas do Estado de Direito, vedado o seu emprego para suprir necessidades ou cobrir déficit de empresas, fundações ou fundos (art. 167, VIII, CF) e excluída do seu conceito a finalidade puramente extrafiscal; emana do poder específico de legislar sobre tributo no marco do poder distribuído pela Constituição (arts. 145, 148, 149, 150, I e §6º, 153, 154, 155 e 156), inconfundível com o poder genérico de legislar (arts. 5º, II e 48).¹⁶

Nessa medida, há um conceito constitucional de tributo, o qual é implícito, sendo extraído das normas tributárias espalhadas ao longo do texto constitucional, as quais formam o sistema tributário nacional e trazem a lume o conceito do tributo.

Alfredo Augusto Becker, antes mesmo no atual sistema constitucional-tributário, assim conceituava o tributo:

Realizando-se a hipótese de incidência sobre ela incide, automaticamente, a regra jurídica. A *relação jurídica* é uma consequência (efeito jurídico) daquela incidência da regra jurídica sobre a sua respectiva hipótese de incidência realizada. A regra jurídica especificamente *tributária* é a que, incidindo sobre fato lícito, irradia relação jurídica em cujo pólo negativo situa-se, na posição de *sujeito passivo*, uma pessoa qualquer e em cujo pólo positivo, situa-se, na posição de *sujeito ativo*, um Órgão estatal de função executiva e com personalidade jurídica. A relação jurídica tributária (como, aliás, qualquer outra relação jurídica) vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o *dever* de efetuar uma determinada *prestação* e atribuindo ao sujeito ativo o *direito* de obter a prestação. O *tributo* é o *objeto* daquela prestação que satisfaz aquele dever.¹⁷

O Código Tributário Nacional (CTN) irá trazer, em seu artigo 3º, uma definição de tributo, com seus elementos característicos que permitem diferenciá-lo de outras cobranças feitas pelo Estado. Todavia, em que pese ser uma definição legal, há que se ter em mente que a lei não pode definir um instituo – o tributo – de forma a contrariar a intenção constitucional, deturpando-o. Geraldo Ataliba aduz que “não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero precepto didactico, [...]. Por outro

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. IN: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 566.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo:Saraiva, 1972. p. 237.

lado, o conceito de tributo é constitucional”¹⁸. E o professor ainda afirma que “Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser ‘redefinidos’ por lei”¹⁹.

Denota-se, então, que o tributo modificou-se muito ao longo do tempo, deixando de assumir o caráter de presente conferido ao líder das sociedades mais antigas para se impor como principal fonte de recursos de muitos países.

Apresenta, segundos relatos citados, um intuito muito diferente daquele geralmente propagado, qual seja, o de custear as atividades essenciais do Estado, bem como a sua manutenção, demonstrando ser, em primeiro lugar, a principal “arma” dos que exercem o poder para se manter a frente do governo, custeando os luxos e os interesses desses “líderes”.

Em razão disso, há uma tendência a abusar da tributação, pois os custos para a consecução dos verdadeiros interesses dos que exercem o poder são elevados.

Assim, a atual Constituição de República do Brasil preocupou-se em limitar esse poder de tributar, criando um sistema tributário nacional, de onde se extrai o conceito de tributo, essencial para que a atividade fiscal seja exercida com justiça e segurança, o que na prática nem sempre acontece, conforme se passa a demonstrar.

Posto isso, dito que a tributação é um poder do Estado, é preciso analisar sua legitimidade, assim como, dito que há limites a esse poder, urge estudar quais são as principais limitações impostas pela Constituição. É o que se passa a realizar mediante uma apresentação da legitimação do poder de tributar e da análise dos principais princípios constitucionais tributários e como os mesmos são na teoria e como ocorre a tributação na prática, visando-se contextualizar o tributo e a atividade fiscal em sua realidade brasileira, para, posteriormente, acrescentar à análise do tema a questão da segurança jurídica que a tributação deve refletir e, com base nesses estudos, apresentar a importância da tributação justa e segura para a realização dos direitos fundamentais.

1.2 Legitimidade da tributação

Em um Estado Democrático de Direito o poder não deve estar concentrado em uma única pessoa, devendo ser dividido, evitando-se, ao menos em tese, o abuso do poder.

¹⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 32.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 33.

Da mesma forma, deve estar bem claro que o poder é do povo, sendo exercido por representantes, os quais podem ou não ser eleitos pelo povo – é a democracia representativa.

Assim, as aspirações de um povo devem se refletir nas decisões de seus representantes, os quais devem pautar o seu agir em função dos anseios daqueles que os escolheram para exercer uma das três Funções do Estado e, ainda que não tenham sido eleitos, essa vinculação de suas decisões às necessidades e anseios do povo não pode desaparecer, devendo ser ainda mais enfatizada, pois quem não foi eleito pelo povo para ocupar uma dessas Funções tem o dever ainda maior de honrá-lo, já que não passou pelo crivo de sua aprovação direta e pelo exame crítico da população para representá-la junto ao Estado, como os membros do Poder Judiciário.

É certo que nem tudo que o povo deseja e acredita é o correto, o justo. Quanto menor o nível de instrução de um povo, quanto menos educação possuir, quanto pior as suas condições de existência, quanto menor a sua cultura, seu senso crítico e sua noção de coletividade e solidariedade social, pior será seu esclarecimento sobre o que é certo e o que é errado, sobre o que é justo e o que é injusto. Portanto, não são todos os desejos do povo que devem ser atendidos. É preciso que quem vá exercer o poder tenha esse discernimento e promova aquilo que é realmente necessário e justo, de forma coesa e séria, pois assim tem como justificar aquilo e faz e aquilo que não faz.

Quando a tomada de decisões em nome do povo é dotada de lógica, de fundamento, de bom senso e em prol dos interesses públicos, sua aceitação torna-se mais pacífica e, conseqüentemente, o seu cumprimento pela população gerará menos insatisfação do que se a decisão for tomada visando-se alcançar outro interesse que não seja o público-coletivo ou se não se justificar. Obviamente que em uma sociedade complexa os interesses são distintos e diversificados, nunca satisfazendo a todos, mas quanto menos a insatisfação, maior a aprovação da decisão tomada, o que a torna mais legítima e, assim, com maior possibilidade de ser cumprida sem ser contestada.

Essa questão da legitimação das normas jurídicas é de extrema importância na medida em que as leis são feitas para todos cumprirem e, assim, deve apresentar-se como aceitável e exequível perante boa parte do povo para que se possa falar em legitimidade. Ainda quando a lei tiver grande rejeição, pode-se estar diante de algo legítimo, pois algumas vezes é preciso tomar medidas drásticas que podem trazer um desconforto momentâneo, mas que por ser algo que pode vir a melhorar as condições do povo no futuro, a decisão legitima-se em razão de sua justificativa.

O estudo acerca da legitimidade encontra dois grandes expoentes, cada um explicando o que é legítimo sob um enfoque, sendo eles Niklas Luhmann e Jürgen Habermas.

Assim sendo, parte-se do pensamento exposto por Niklas Luhmann, segundo o qual as decisões encontram sua legitimidade quando tomadas após o cumprimento de procedimentos previamente estabelecidos. Segundo o autor, as decisões tomadas pelos que exercem o poder são de observância obrigatória e, portanto, é preciso demonstrar como obrigar os representados a cumprir tais preceitos sendo que apenas uma minoria é quem decide.

A análise de Luhmann sobre a legitimidade começa pela constatação de que “o conceito de legitimidade perde seu fundamento moral com a positivação do direito, que se impôs completamente no século XIX”.²⁰

Aliás, no século XIX o Direito parece ter se afastado da moral e da ética, o que contribui, em muito, para o problema da legitimação (ou da falta de legitimação) das decisões, em especial quanto à criação de normas jurídicas. Otfried Höffe analisa como o estudo da ética filosófica do Direito e do Estado deixa de ser realizado e acaba contribuindo para a falta de justiça no Direito. Segundo o autor:

Esta tradição, entretanto, se interrompe durante o século XIX. Sobretudo, os grandes filósofos dedicam, quando muito, atenção secundária ao discurso do direito e do Estado. [...] deixam os juristas o estudo da teoria do direito e do Estado. [...] Dominam nas ciências do direito e do Estado o historicismo e o positivismo [...]. Com a *alienação* da filosofia das ciências do direito e do Estado se desenvolve uma alienação de ambos, da ética, perdendo-se, com isso, a ética do direito e do Estado.²¹

É a partir desse contexto do positivismo, onde moral, ética e justiça parecem conceitos e institutos esquecidos no âmbito do Direito e na tomada de decisões, em especial no que tange à atividade legiferante, que a demonstração da legitimidade das decisões passa a ser exigida. É preciso, então, trazer a lume o conteúdo da legitimidade/legitimação e revelar o que ela significa e como pode ser alcançada para que dê substrato às decisões tomadas e, conseqüentemente, à democracia representativa.

²⁰ LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Trad. de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980. p. 29.

²¹ HÖFFE, Otfried. *Justiça política: fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do Estado*. Trad. Ernildo Stein. 3. ed. São Paulo, Martins Fontes, 2005. p. 03.

Eduardo Cambi também retrata esse momento histórico onde o positivismo vincula a legalidade com a legitimidade tão somente em razão do procedimentalismo, ao expor que “como consequência ulterior do formalismo jurídico, o positivismo jurídico identificava legalidade com legitimidade, considerando legítima toda lei que, previamente, tivesse observado o procedimento legislativo”.²²

Voltando à análise da teoria de Luhmann, o autor definia legitimidade como “uma disposição generalizada para aceitar decisões de conteúdo ainda não definido, dentro de certos limites de tolerância”.²³ Para Luhmann, as decisões jurídicas tomadas por uma minoria (os representantes do povo e os que exercem o poder) devem ser cumpridas por todos, havendo coação para que tal cumprimento ocorra, mas também devendo haver consenso no que tange ao comando dado. Para haver legitimidade, então, deve haver consenso no que tange a uma estrutura prévia, da qual emanam as normas que deverão ser cumpridas. Pode-se entender essa estrutura prévia como as organizações que exercem o poder, e os que efetivamente exercem o poder são os que tomam as decisões que deverão ser cumpridas por todos. Logo, sendo legítima a origem do poder, legítimas serão as decisões tomadas pelos que exercem o poder.

Luhmann entendia ser legítimo o poder nos seguintes moldes:

É, portanto, legítimo, como Bourricaud oportunamente formula, “un pouvoir qui accepte ou même qui institue son propre procès de légitimation” (um poder que aceita ou que até institui o seu próprio processo de legitimação). Além disso tem de se assegurar que decisões obrigatórias sejam consideradas como premissas do comportamento, sem que se possa especificar com antecedência quais as decisões concretas que serão tomadas. A legitimação pelo procedimento e pela igualdade das probabilidades de obter decisões satisfatórias substitui os antigos fundamentos jusnaturalistas ou os métodos variáveis de estabelecimento do consenso.²⁴

Denota-se, portanto, uma distinção em seu critério de legitimação. Em primeiro lugar deve se buscar a legitimidade do governo (*lato sensu*), pois sendo o exercício do poder legítimo, legítimas serão suas decisões, as quais são de observância obrigatória por todos. Daí o autor definir legitimidade como *uma disposição generalizada para aceitar decisões de conteúdo ainda não definido*, pois ao aceitar o governo, está se aceitando, de uma

²² CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 83.

²³ LUHMANN, op. cit., p. 30.

²⁴ LUHMANN, op. cit., p. 31.

forma geral, as decisões que dele emanarão, as quais, com a instituição do governo, ainda não foram tomadas, não havendo, até então, decisão de conteúdo definido.

Essa distinção da legitimidade do governo e das decisões do governo pode ser vislumbrada na explanação de Luhmann:

Em primeiro lugar tem de se distinguir claramente no conceito de legitimidade, entre a aceitação de *premissas* de decisão e aceitação da própria decisão. [...] Pode-se optar por afirmar os princípios e as normas dos quais uma decisão tem de “derivar” e negar contudo a própria decisão, por ter logicamente resultado errada ou com base em interpretações falsas ou aceitação de fatos errados. E, ao invés, podem aceitar-se decisões, sem preocupações quanto aos méritos a que se reportam, numa atitude de total indiferença, talvez até numa recusa das suas razões como regras gerais de decisão. A positivação do direito, isto é, a tese de que todo o direito é posto por decisão, corresponde a estabelecer o conceito de legitimidade sobre o reconhecimento das decisões como obrigatórias.²⁵

No contexto do positivismo, passa a ser legítimo aquilo que é imposto como de cumprimento obrigatório, precisando, a legitimidade, advir da legitimidade da fonte do poder e para isso é preciso que existam procedimentos que disciplinem o exercício do poder e como ser um dos que exercem o poder para que as decisões dessas pessoas, por conseguinte, também sejam legítimas, pouco importando o conteúdo das decisões, mas sim se elas cumpriram um “ritual” previamente estabelecido, o que legitimaria a atuação dos que exercem o poder e as decisões por eles tomadas.

Eduardo Cambi vê esse momento da seguinte forma:

O positivismo jurídico clássico estava assentado no princípio da *legalidade formal* ou da *mera legalidade*. A norma jurídica era considerada válida somente em razão das formas de sua produção, *independentemente de seu conteúdo*. A juridicidade da norma dependia apenas da sua positivação, bastando que fosse elaborada por uma autoridade competente e que seguisse as formas previstas para a sua produção. A separação rígida entre o direito e a moral, ou entre a validade e a justiça, não permitia a submissão da lei a vínculos substanciais, impostos por princípios ou por direitos fundamentais expressos na Constituição.²⁶

Importante, ainda, expor um último pensamento de Luhmann sobre legitimidade, assim expresso:

²⁵ LUHMANN, op. cit., p. 32.

²⁶ CAMBI, op. cit., p. 84.

A legitimidade depende, assim, não do reconhecimento “voluntário” da convicção de responsabilidade pessoal, mas sim, pelo contrário, dum clima social que institucionaliza como evidência o reconhecimento das opções obrigatórias e que as encara, não como conseqüências duma decisão pessoal, mas sim como resultados do crédito da decisão oficial. [...] Só quando se renuncia a vincular o conceito de legitimidade à autenticidade das decisões, na qual se acredita pessoalmente, se podem investigar convenientemente as condições sociais da institucionalização da legitimidade e capacidade de aprendizado nos sistemas sociais.²⁷

Citando e explicando o pensamento de Luhmann, João Pissarra Esteves procura resumir o cerne de sua teoria:

O recurso complementar que as sociedades contemporâneas têm ao seu dispor para produção de legitimidade são os processos juridicamente regulamentados: eleições, processo legislativo, processo judicial e decisão administrativa. A eficácia destes processos é garantida pela participação que os sujeitos neles têm, isto é, através do seu envolvimento procedimental. E daqui, então, é extraída a tese da *legitimação pelo procedimento*: a nossa sociedade «já não legitima o seu Direito por meio de verdades invariáveis existentes mas sim apenas, ou principalmente, por meio da participação em procedimentos». A eficácia inerente aos procedimentos está no facto de eles se constituírem como verdadeiros sistemas de acção, que garantem não só a tomada de decisão, mas também a aceitação desta.²⁸

Em suma, o que Luhmann entendia é que com a complexidade social a legitimidade não seria reconhecida na própria decisão, pois essa é tomada por uma minoria e imposta a todos em um cenário onde o positivismo atrela a legitimidade à legalidade. A legitimidade é buscada por meio de procedimentos. Para a constituição de um governo é preciso que se respeitem procedimentos previamente estabelecidos, o processo eleitoral, o qual, uma vez respeitado, torna legítimo o exercício do poder. Consequentemente, as decisões tomadas por aqueles que cumpriram o procedimento para poder ter o direito de tomar decisões também é legítima, pois o procedimento prévio (o processo eleitoral) foi cumprido.

A partir de então, a tomada de decisões também vai ter sua legitimidade reconhecida caso os procedimentos posteriores também sejam respeitados. Assim, as decisões do Poder Legislativo, expressas por meio da atividade legiferante, serão legítimas se o processo legislativo for respeitado, isto é, se a elaboração das leis seguir o procedimento

²⁷ LUHMANN, op. cit., p. 34.

²⁸ LUHMANN *apud* ESTEVES, João Pissarra. Legitimação pelo procedimento e deslegitimação da opinião pública. IN: SANTOS, José Manuel (org.). *O pensamento de Niklas Luhmann*. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2005. pp. 294-295.

previamente estabelecido para sua criação, aprovação, vigência e eficácia.

Tem-se, então, uma legitimidade que se pode chamar de formal, pois desvinculada do conteúdo da decisão, ao passo que uma legitimidade material deve considerar o teor do que está sendo decidido e a sua aceitação por parte daqueles que deverão cumprir o que foi decidido.

A legitimidade está atrelada, para Luhmann, ao respeito aos procedimentos, sendo o cumprimento dos procedimentos o que legitima a decisão.

Nessa medida, quando se afirma que a tributação, mesmo quando exacerbada, é consentida pelo povo, pois o povo é quem elege os representantes que fazem as leis tributárias e, portanto, estão exprimindo a vontade da maioria, está-se diante de uma legitimação pelo procedimento da legislação tributária, isto é, uma legitimidade formal, pois a decisão que cria a norma emana do representante eleito (portanto, a fonte da norma é legítima) e desde que a norma tenha respeitado seu ritual de criação a legitimidade se reforça na medida em que o processo legislativo também foi observado.

Ocorre que o cumprimento dos procedimentos legitimadores da escolha dos representantes e, portanto, legitimadores do exercício de uma das Funções do Estado, assim como o respeito ao procedimento de criação da norma não a torna legítima para a sua finalidade maior, que é melhorar as condições da sociedade. A legitimidade formal de Luhmann possui seu valor na medida que impõe credibilidade ao primeiro momento da existência da norma jurídica, ou seja, emanar daqueles que possuem competência e atribuição constitucional para editar a norma e respeitar os trâmites constitucionalmente exigidos para a sua criação, mas isso é o mínimo que uma norma pode trazer em seu âmago. O objetivo principal de uma norma não é satisfazer a si mesma, mas sim satisfazer à sociedade e isso só ocorre quando seu conteúdo é legítimo.

Em contraponto a Luhmann, Jürgen Habermas propõe uma outra espécie de legitimidade, assim caracterizada:

No meu debate com Luhmann, derivei a crença na legalidade a partir de uma crença na legitimidade que possa ser justificada.

A maneira questionável, pela qual uma norma nasce, isto é, a forma legal de um procedimento, só garante, enquanto tal, que as autoridades providas pelo sistema político, e que são abastecidas com certas competências e reconhecidas enquanto tais trazem em si a responsabilidade da lei válida. Mas estas autoridades são parte de um sistema de autoridade, que precisa ser legitimado enquanto um todo, se a pura legalidade tiver de contar *enquanto uma indicação* de legitimidade. Num regime

fascista, por exemplo, a forma legal dos atos administrativos pode ter, no máximo, uma função massacrante. Isto significa que só a forma legal técnica, a pura legalidade, não são aptas a garantir o reconhecimento, a longo prazo, se o sistema de autoridade não puder se legitimar independentemente da forma legal de exercer autoridade.²⁹

Nessa medida, em uma democracia as decisões tomadas precisam de um motivo, um fundamento, uma razão, uma justificativa, para possam desfrutar de aceitação. E a aceitação é importante, pois as decisões tomadas pelos que exercem o poder são impostas a todos, sendo de cumprimento obrigatório, sob pena de o descumpridor sofrer alguma sanção. Portanto, o destinatário da decisão deve consenti-la ou, no mínimo, compreendê-la e aceitá-la como justificável, ainda que discorde.

Obviamente que o consenso, a concordância, não implica em aceitação unânime, pois a unanimidade é algo inimaginável em uma sociedade com milhares/milhões/bilhões de pessoas, com ideais e interesses diversos, ou seja, a unanimidade e a complexidade social são antagônicas. Mas as decisões tomadas precisam ser justificadas para que possam ser legítimas.

A justificativa que conduz à legitimidade deve ser balizada pelos preceitos constitucionais, pois é na Constituição que estão os valores a serem alcançados por uma sociedade e as decisões tomadas em um Estado Democrático de Direito devem se coadunar com os preceitos constitucionais, uma vez que as disposições constitucionais estão impregnadas de vasto conteúdo axiológico, nelas estando contidos valores éticos, morais, sociais e outros ideais voltados à realização dos objetivos do Estado, em especial a busca pela justiça, pela paz, pela liberdade e pela igualdade.

Habermas critica o entendimento de Luhmann aduzindo que “a força legitimadora da forma jurídica não deriva de um possível parentesco com a moral”³⁰, ou seja, decisões consideradas legítimas apenas porque cumpriram o procedimento para sua expedição não exprimem valor moral, o qual deve ser alcançado para que a decisão se justifique e seja aceita, a fim de que seja mais cumprida do que desrespeitada.

Para Habermas, o simples cumprimento dos procedimentos criados para se chegar ao exercício do poder (ou seja, ao governo) e dos procedimentos para a criação de

²⁹ HABERMAS, Jürgen. *A crise de legitimação no capitalismo tardio*. Trad. Vamirech Chacon. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 2002. p.128.

³⁰ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e valide*. Vol. II. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2011. p. 193.

normas jurídicas (processo legislativo) não implicaria em legitimidade, na medida em que as normas do Direito não se confundem com as decisões políticas. Nesse sentido, expõe:

Se, na modernidade, as normas do direito se reduzissem apenas a ordens do legislador político, o direito dissolver-se-ia em política. Isso, porém, implicaria a dissolução do próprio conceito do político. De qualquer modo, sob essa premissa, o poder político não poderia mais ser entendido como poder legitimado pelo direito; pois um direito posto inteiramente à disposição da política perderia sua força legitimadora. No momento em que a legitimação é apresentada como uma realização *própria* da política, nós abandonamos *nossos* conceitos de direito e política. A mesma conclusão se impõe, quando analisamos uma outra posição, segundo a qual o direito positivo poderia manter sua normatividade por conta própria, isto é, através das realizações dogmáticas de uma justiça fiel à lei, porém independente da política e da moral. A partir do momento em que a validade do direito é desligada dos aspectos da justiça, que ultrapassa as decisões do legislador, a identidade do direito torna-se extremamente difusa. Pois, neste caso, desaparecem os pontos de vista legitimadores, sob os quais o sistema jurídico poderia ser configurado para manter determinada estrutura do *medium* do direito.³¹

Aliás, segundo Lenio Luiz Streck, “A validade em Habermas está relacionada à concordância (consenso)”³², isto é, para Habermas a validade da norma estaria atrelada ao consenso que a mesma desperta (deve despertar) junto aqueles que deverão cumpri-la. Partindo-se do ponto anteriormente exposto de que consenso não implica em unanimidade de aceitação, é de extrema importância a questão do consenso para fins de legitimação da norma, pois se há consenso, há justificativa para a norma.

Merece destaque, ainda, outro entendimento de Habermas acerca da diferenciação entre legitimidade e procedimento, ressaltando a importância do consenso e dos aspectos de moral e justiça que devem circundar uma norma jurídica para que se possa considerá-la legítima. Segundo o autor:

[...] as normas jurídicas positivas, emitidas conforme o processo, pretendem legitimidade. Pois o modo de validade do direito aponta, não somente para a expectativa política da submissão à decisão e à coerção, mas também para a expectativa moral do reconhecimento racionalmente motivado de uma pretensão de validade normativa, a qual só pode ser resgatada através de argumentação. E os casos-limites do direito de legítima defesa e da desobediência civil, por exemplo, revelam que tais argumentações podem romper a própria forma jurídica que as

³¹ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Vol. II. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2011. p. 237.

³² STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 136.

institucionaliza.³³

Denota-se, portanto, que é preciso mais do que o simples cumprimento de procedimentos para se conferir legitimidade às normas, pois essa legitimidade não se alcança por meio de simples submissão do cidadão à decisão tomada e à sua força coercitiva, mas sim por meio de argumentação, ou seja, sendo possível justificar a norma por seu conteúdo (legitimidade material) e não apenas pelo cumprimento de aspectos formais (procedimentos).

O cumprimento das normas jurídicas é obrigatório e isso é fato, mas o simples fato de a norma existir não faz dela uma norma cogente, pois há que se distinguir texto e norma, rompendo-se com o positivismo.

Eduardo Cambi expõe essa diferença entre texto e norma, apontando o momento em que se pode afirmar a existência da norma no cenário do neopositivismo:

As Constituições modernas, ao ocuparem o lugar dos Códigos, acabam por superar a identificação plena do direito com a lei (*legalismo*), fruto da concepção liberal do direito. O princípio da supremacia da lei não mais prevalece, pois a lei não é mais vista como produto perfeito e acabado, submetendo-se à Constituição e devendo ser conformada pelos princípios constitucionais de justiça e pelos direitos fundamentais. A norma não se confunde com o texto. Interpretar é determinar o *significado objetivo* de um texto: antes da interpretação, não há norma, apenas um texto.³⁴

Assim, a norma não é norma porque respeitou os procedimentos e se tornou texto, mas sim após passar por uma interpretação, onde o aplicador do Direito verificará diversos fatores, dentre eles o respeito aos procedimentos, para saber se a norma é válida, legítima, constitucional e aplicável ao caso prático.

Não basta para legitimar a norma e sua imposição o argumento de que ela emana de um governo que foi montado de acordo com as normas procedimentais que estabelecem o processo eleitoral e nem que a norma respeitou os procedimentos do processo legislativo.

Nesse sentido, entende Ronald Dworkin:

³³ HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e valide*. Vol. II. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2011. p. 247.

³⁴ CAMBI, op. cit., p. 86.

[...] Em uma democracia, ou pelo menos em uma democracia que em princípio respeita os direitos individuais, todo cidadão tem um dever moral geral de obedecer as leis, mesmo que ele queira que algumas delas sejam modificadas. Ele tem esse dever para com seus concidadãos que, para seu benefício, acatam leis de que não gostam. Mas este dever geral não pode ser um dever absoluto, porque mesmo uma sociedade em princípio justa pode produzir leis e políticas injustas, e um homem tem outros deveres além daqueles para com o Estado.³⁵

Os valores de uma sociedade devem estar presentes nas decisões tomadas pelo Estado, em especial nas normas jurídicas, que são de cumprimento obrigatório, conferindo-lhes legitimidade. Quando a sociedade não enxerga tais valores nas normas e passa a reconhecer a ilegitimidade das leis, tem-se a descrença nos valores e, assim, o Estado passa a ter que impor suas decisões por outros meios, como o uso da força ou ludibriando o povo.

Ives Gandra da Silva Martins traz a lume o problema da descrença nos valores nos seguintes termos:

Entendemos que aqueles países, onde se sente uma perda da crença nos valores, são os mais inseguros, pois seus governos se desenraizam das realidades e aspirações populares, mantendo-se à custa dos mais variados elementos (força, inércia, fragilidade dos civis, ignorância), mas não do principal, que seria a confiança dos governados. Sendo o elemento da perda de credibilidade nos valores, elemento transcendente, pois o mal se comunica com incrível velocidade, todo o governo que pretenda criar fundamentos e alicerces mais sólidos não pode deixar de considerá-lo para que o poder não seja apenas a arte de exercê-lo por amor ao próprio poder, mas a arte de representar as aspirações nacionais e de servir.³⁶

Quando o poder passa a ser exercido por amor ao poder, as aspirações nacionais são abandonadas e, por conseguinte, as decisões tomadas terão maior chance de representarem interesses próprios de poucos do que da maioria, conferindo ilegitimidade a tais decisões.

Deve-se destacar, ainda, a importância da legitimidade das decisões, em especial das normas jurídicas, na medida em que devem encontrar sua validade/legitimidade em si mesmas, ou seja, que de um modo geral se possa vislumbrar na norma, criada para regulamentar uma determinada situação, que ela procura equacionar a questão de um modo

³⁵ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 287.

³⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Estado de Direito e o Direito do Estado: outros escritos*. São Paulo: Lex Editora, 2006. p.57.

geral, sem expressar a intenção de defender apenas um determinado ponto de vista ou determinado interesse, pois ela se aplicará a todos, indistintamente.

Marcos César Botelho preleciona:

Esse entendimento se fundamenta no fato de que, decidir acerca da validade de uma norma é algo totalmente distinto do que decidir acerca de sua adequação à determinada situação. Isto é, quando se questiona sobre a validade de uma norma, não significa que haverá, conseqüentemente, qualquer influência ou decisão sobre a adequação da norma à determinado caso concreto. Daí Günther dizer que “o tema não é a validade da norma para cada um, individualmente, tampouco para os seus interesses, mas a adequação em relação a todas as características de uma única situação”.³⁷

Desse modo, a legitimidade da norma está atrelada ao que ela contempla ao disciplinar uma situação, isto é, se defende um interesse específico ou um interesse geral, o qual não precisa ter (e obviamente não terá) unanimidade em termos de consenso sobre seu teor.

O sistema político-partidário brasileiro, na prática, acaba permitindo a união de partidos em coligações por motivos diversos às ideologias em comum, ficando nítido o caráter de conquistar e manter o poder (ou o exercício do poder), auferir cargos dentro do Poder Público e resguardar os próprios interesses. Nesse cenário são tomadas as decisões políticas e criadas as normas jurídicas, as quais, quando nascem imbuídas desse espírito pervertido, são ilegítimas, pois não visam realmente regular uma situação de forma geral para solucioná-la, mas sempre se apresentam com um interesse escuso e ilegítimo presente por detrás do discurso político apresentado.

Valendo-se mais uma vez do pensamento de Marcos César Botelho, o professor afirma:

Por isso Habermas afirma que a expectativa de legitimidade, compreendida como a ideia pela qual merecem reconhecimento apenas as normas igualmente boas para todos, somente poderá ser satisfeita com o auxílio de um processo inclusivo, garantidor da imparcialidade no sentido da consideração igual de todos os afetados.³⁸

³⁷ BOTELHO, Marcos César. *A legitimidade da jurisdição constitucional no pensamento de Jürgen Habermas*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 189.

³⁸ BOTELHO, op. cit., pp. 182-183.

Portanto, as leis (*lato sensu*), que são normas jurídicas que emanam de um dos três Poderes da República, em um Estado Democrático de Direito, precisam ser legítimas para que sejam respeitadas por força de sua coerção natural, sem ser necessário o Estado fazer uso da força para exigir seu cumprimento, e essa legitimidade só se alcança quando a norma jurídica se justifica. Essa justificação/legitimação se faz não apenas mediante o cumprimento dos procedimentos, quais sejam, o processo eleitoral e o processo legislativo, mas por meio do teor da norma, o seu conteúdo axiológico, os valores éticos, morais e de justiça que ela deve exprimir, os objetivos que deseja alcançar e o preço que se paga que tais objetivos sejam alcançados, sem que, com isso, o Direito esteja invadindo a esfera da política, pois fazer política é discutir todos os pontos aqui trazidos e proporcionar o melhor aos representados e não simplesmente impor a vontade da minoria (os representantes) para cumprimento da maioria (os representados) pelo simples fato de aqueles estarem exercendo um poder procedimentalmente legítimo, pois o cumprimento de procedimentos não passa de uma atividade mecânica e normas jurídicas não possuem essa natureza.

Visto isso, tem-se que as normas tributárias também devem ser legítimas pelo conteúdo que apresentam, justificando-se, e não apenas legítimas sob o aspecto formal, isto é, por emanarem de atividade legiferante decorrente de políticos eleitos conforme os procedimentos previstos para o processo eleitoral e nem pelo cumprimento dos procedimentos do processo legislativo, ou, ainda, porque o Estado precisa dos tributos para desenvolver suas atividades.

No Brasil, o sistema tributário está sedimentado na Constituição Federal, sendo, apesar de complexo no texto da Lei Maior, um sistema bem construído em sua base, mas que sofre distorções na sua disciplina pelo legislador infraconstitucional e, às vezes, até mesmo pelo legislador constitucional derivado, por meio de emendas constitucionais que são inconstitucionais ou ilegítimas, e pela administração tributária, a qual não está muito empenhada em cumprir os preceitos constitucionais e legais em matéria tributária.

Um dos problemas para essa distorção do sistema tributário é que no Brasil não se parte do sistema tributário constitucionalmente estabelecido para se alcançar a arrecadação justa e necessária, mas fixa-se como ponto de partida o montante que se quer arrecadar para custear as ideias ridículas, os planos de governo que já nascem tendentes ao insucesso, os luxos dos políticos, o “caixa dois”, a corrupção e qualquer outro ato imoral, ilegal ou ilícito que caracterize desvio de dinheiro público em prol de interesse privado, para, ai sim, pensar nas normas jurídico-tributárias necessárias para a consecução desses objetivos

“político-partidários-eleitoreiros”.

Aliás, dois pensamentos de Ives Gandra da Silva Martins exprimem essa ideia. Segundo o professor, “O Governo consome mais com as estruturas que com a efetiva prestação de serviços públicos”³⁹, sendo que “a decisão que pertine ao nível da carga tributária é exclusivamente do governo, em quase todos os países, em todos os períodos históricos, [...] sem nenhuma participação popular”.⁴⁰

Nessa tarefa de adaptar as normas jurídico-tributárias à cobertura dos gastos dos que exercem Funções do Estado nasce a insegurança jurídica e o desrespeito aos princípios constitucionais tributários, o que contribuiu para a injustiça do sistema e a ilegitimidade das normas jurídico-tributárias. Enquanto o Estado assim gerenciar sua política tributária, ter-se-á, na prática (e até mesmo na teoria), esse sistema tributário caótico que é o brasileiro, que não contribuiu satisfatoriamente para o desenvolvimento da nação e para a realização dos direitos fundamentais via tributação.

Como o Estado gasta muito com coisas não vinculadas aos interesses públicos e à realização dos direitos fundamentais, precisa auferir mais recursos sempre. Como o tributo é a principal fonte de receita do Estado, é na legislação tributária que os exercentes do poder atuam, distorcendo o sistema tributário para arrecadar cada vez mais, para além de custear seus gastos, conseguirem se manter no poder com esses recursos, não havendo respeito aos princípios tributários e nem diálogo com a sociedade sobre a carga tributária.

Ives Gandra da Silva Martins ressalta que:

É falsa a teoria de que a sociedade discute, através de seus representantes, a carga tributária ideal. [...].

[...]

[...] não se discute a necessidade do tributo para que o Estado possa prestar sérvios públicos. O que se discute é o nível da carga tributária e a preferência histórica dos detentores do poder por fixá-la acima das necessidades estatais. [...].⁴¹

Assim, os que exercem o poder produzem normas cada vez mais distantes da realidade econômica do país e da capacidade contributiva dos cidadãos e empresas, fazendo da tributação a grande vilã do cenário político e econômico brasileiro, sendo um grande alvo de críticas e de oposições o sistema tributário nacional, tornando-o ilegítimo.

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 59.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 72.

⁴¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 75.

O Estado, então, mantém sua alta carga tributária sob o falso fundamento de que a mesma é necessária para a realização das atividades do Estado em prol da sociedade e que o Estado tributa em razão da supremacia do interesse público sobre o privado e de seu poder de império, uma vez que a tributação é atividade ínsita ao Estado, apoiando-se nessas falsas premissas para tentar conferir legitimidade à tributação realizada no país.

Ocorre que, ao se afastar cada vez mais do cidadão, quer pela alta tributação que impõe, quer pela complexidade que possui, quer pelas injustiças que promove, as normas jurídico-tributárias são cada vez mais ilegítimas, pois a ausência de justificativa jurídica plausível para tamanha usurpação das riquezas do contribuinte cria “uma norma de rejeição social, aquela correspondente à imposição tributária”.⁴²

Assim, os autores sempre defenderam que o poder de tributar é algo ínsito ao Estado e que decorre de seu poder de império. Nas palavras de Ruy Barbosa Nogueira, vê-se que “O direito de imposição tributária do Estado decorre de seu poder de império pelo qual pode fazer ‘derivar’ para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas ‘receitas derivadas’ ou tributos”⁴³.

Dino Jarach também vê o poder tributar como uma manifestação do poder de império do Estado. Porém, contextualiza esse poder dentro um Estado de Direito, cuas lições assim se apresentam:

El poder fiscal es una expresión o manifestación del poder de imperio del Estado. Dicho poder, o sea, la potestad en virtud de la cual el Estado impone tributos, es una manifestación de la fuerza del Estado. Pero en el Estado constitucional moderno dicho poder está sujeto al ordenamiento jurídico. Em otras palabras, la fuerza estatal no actúa libremente, sino dentro del ámbito y los límites del derecho positivo.⁴⁴

Deixa claro que o poder de tributar, mesmo ínsito ao Estado, não é só uma questão de imposição, de coercitividade e de força, mas sim uma atividade vital ao Estado que se apresenta como uma cobrança ao cidadão dentro de um contexto de um Estado organizado, que possui e respeita uma Constituição e que, dessa forma, dispõe sobre a matéria tributária de acordo com os preceitos do ordenamento jurídico de um Estado de Direito. Sendo a tributação realizada de acordo com os preceitos constitucionais, aí sim se pode dizer que se

⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 76.

⁴³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 27.

⁴⁴ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Cima, 1957-58. p. 23.

trata de uma tributação consentida e legítima e não apenas pelo simples fato de suas normas derivarem dos atos dos que exercem o poder em nome do povo.

Ainda conforme Dino Jarach, a relação jurídico-tributária é uma relação de Direito e não exclusivamente de poder. Segundo o autor:

La expresión “relación de poder o de fuerza” no es propia del idioma castellano; es la traducción de una expresión alemana. Algunos autores alemanes han sostenido que en materia tributaria la relación existente entre el Estado y los particulares no es una relación de derecho, sino una relación entre un poder superior y unos sujetos sometidos a esse poder, por lo cual la han designado con el nombre de “Gewaltverhältnis”, que quiere decir relación de fuerza o relación de poder. La traducción es literal, tal vez poco elegante; pero su significado es claro.

[...]

La teoría que sostiene la naturaleza de relación de poder se funda, considero, sobre una equivocación de carácter doctrinario o ideológico, y también sobre una falta de análisis dogmático de las instituciones tributarias.

El error ideológico consiste en considerar ineludible la supremacía del Estado frente a los individuos y que en todas las obligaciones que el Estado impone a los particulares aquél se coloque en una posición de supremacía por la cual su interés prive sobre el de los particulares, debiendo éstos quedar sometidos a su voluntad y a su arbitrio, como si el Estado fuese una entidad superior cuyos derechos prevalecen sobre los individuales. Esta actitud, a mi juicio, es contraria a la naturaleza del Estado del derecho, en la que el Estado, como persona jurídica, se coloca en el que en virtud del principio de legalidad o de reserva y precisamente por una evolución histórico-constitucional, los intereses estatales no pueden hacerse valer sino a través del instrumento de la ley.⁴⁵

Denota-se, com bases em seus pensamentos, que não é a simples imposição do poder que legitima a tributação, mas sim o seu respeito ao ordenamento jurídico, em especial os preceitos constitucionais, pois é na Constituição que se encontram, em um Estado Democrático de Direito, as bases do Estado e seus ideais, sendo as normas constitucionais tributárias, na qualidade de limitações ao poder de tributar, que informarão os limites dessa atividade, tornando-a legítima, uma vez é ínsita ao Estado, precisando, apenas, ser limitada para ser bem realizada e, consecutivamente, justa e legítima.

Logo, a legitimação da tributação vai além do simples poder-dever ínsito ao Estado, estando ela na garantia de liberdades e na realização da justiça, ou, nos dizeres de Ricardo Lobo Torres:

O poder de tributar, por conseguinte, legitima-se pela constitucionalização da liberdade, da justiça e da segurança, com a intermediação da razoabilidade, da

⁴⁵ JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Cima, 1957-58. p. 157-158.

ponderação e da igualdade, na via dos princípios de direitos humanos (propriedade e trabalho), da capacidade contributiva e da legalidade etc, que o limitam.⁴⁶

E o mesmo autor apresenta o liame entre tributação e liberdade:

O poder de tributar vincula-se essencialmente à liberdade. Do seu exercício depende a liberdade individual, pois o tributo é o *preço de liberdade econômica*. Mas, ao mesmo tempo, implica a *perda de uma parcela da liberdade*, por incidir sobre os frutos do patrimônio e do trabalho, manifestações essenciais da liberdade e dos direitos fundamentais.

[...]

Por conseguinte, o poder de tributar é misterioso e, se não limitado, pavoroso, no sentido originário do termo. Da mesma forma como liberta, escraviza.⁴⁷

Sob outro aspecto, a legitimidade da tributação era bem representada pelo princípio da anualidade dos tributos, hoje não mais existente, pois não está previsto na Constituição Federal. Esse princípio “estatuía a imprescindibilidade de prévia autorização orçamentária par qualquer tributo”⁴⁸, isto é, o tributo, para ser cobrado no exercício próximo financeiro, tinha que ter sua arrecadação autorizada pela lei orçamentária que previa os gastos para o ano posterior. Aliomar Baleeiro assim explica a existência do princípio da anualidade dos tributos:

[...] a obrigação tributária dependia não só da lei, senão também de prévia autorização orçamentária, porque a Constituição, desde 1946 (§ 34 do art. 141 da Constituição de 1946) acolheu o princípio da *anualidade* dos tributos, no pressuposto de que o Congresso concede receitas para um volume definido de despesas específicas do programa político autorizado. Quando o Executivo propõe o orçamento para o exercício imediato, oferece na realidade um plano de realizações e serviços a ser coberto por tais receitas e só estas.⁴⁹

Em que pese o princípio da anualidade dos tributos ter sido previsto em uma época onde o Direito Financeiro e o Direito Tributário não estavam devidamente

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. pp. 494-495.

⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. pp. 464/465.

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 93.

⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pp. 93-94.

reconhecidos como ramos distintos do Direito, cada qual com seus institutos próprios, sua natureza própria, seus princípios próprios, seus objetos de estudo e de regulamentação distintos, o que hoje pode conduzir à conclusão de que a norma é ultrapassada e fora de contexto, haja vista hodiernamente haver essa distinção entre Direito Financeiro e Direito Tributário, ao passo que o princípio da anualidade dos tributos impunha uma autorização da arrecadação do tributo (que é matéria atinente ao Direito Tributário) por meio da lei orçamentária anual (que é matéria atinente ao Direito Financeiro), o fato é que o princípio da anualidade dos tributos tem suas virtudes.

Inicialmente, ele reforça o princípio da legalidade, pois não basta lei para criar ou majorar os tributos, mas também para cobrá-los anualmente.

Em segundo lugar, contribui para o controle da carga tributária, na medida em que só autoriza a arrecadação daquilo que é suficiente para custear as atividades do Estado, o que impõe maior clareza acerca dos gastos do Estado e do volume arrecadado, pois o governo passa a ter que calcular e propor com maior precisão sua planilha de despesas e, conseqüentemente, ficaria claro o montante a ser arrecadado.

Em terceiro lugar, ao impor que anualmente a cobrança dos tributos seja autorizada, impõe uma análise anual da tributação e da carga tributária para que não exceda àquilo que o Estado, por meio do Poder Executivo, afirma que precisa a título de recursos financeiros, o que implica em legitimar, a cada ano, a tributação nacional.

Por fim, se for autorizada a arrecadação de tributos apenas para fazer frente às despesas do Estado, previstas no orçamento, evita-se, ao menos teoricamente, a arrecadação excessiva e o acúmulo de dinheiro, o qual, como é público e notório, acaba sendo utilizado para finalidades escusas e se perdendo em razão da corrupção.

Obviamente que a restauração do princípio da anualidade dos tributos encontra obstáculos, mas seu ideal contribui, conforme exposto, para uma possibilidade de conferir constantemente legitimidade à tributação.

Logo, a tributação, assim como as normas jurídicas de uma forma geral, requer uma legitimidade não apenas formal, mas sim material, tendo o conteúdo das normas jurídico-tributárias, que regulamentam a tributação, o dever de se justificarem com base nos preceitos constitucionais, pois assim não violam outros direitos e permitem ao Estado obter de forma legítima e justa os recursos financeiros que necessita.

1.3 O poder-dever de tributar e as suas limitações

Se a legitimidade da tributação requer justificativa com base nos preceitos constitucionais, buscando neles o conteúdo correto para as normas jurídico-tributárias e, assim, encontrar seu fundamento para a legitimidade, há que se analisar essa normas constitucionais tributárias, as quais se caracterizam como limitações ao poder de tributar.

Se o poder de tributar é ínsito ao Estado, o mesmo deve encontrar freios para que seja realizado, em um Estado Democrático de Direito, dentro de parâmetros aceitáveis e justos, tornando a tributação algo legítimo, pois do contrário, ou seja, uma tributação em desconformidade com o ordenamento jurídico e, por conseguinte, ilegítima, não alcançará os desideratos que o Estado pode alcançar via tributação, dentre eles a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a garantia dos direitos fundamentais.

As normas balizadoras da tributação que se encontram na Constituição Federal possuem uma característica, limitar o poder de tributar, o que é possível ser obtido com a instituição dos princípios constitucionais tributários, o estabelecimento de imunidades tributárias e a repartição de competências tributárias.

Dessas três formas de limitação do poder tributar, interessa a este trabalho a análise dos princípios constitucionais, na medida em que apresentam-se como as principais normas jurídico-tributárias do ordenamento jurídico-tributário, as quais, sem vedar a tributação, limitam o poder do Estado na medida que estabelecem diretrizes fundamentais para uma justa e legítima tributação.

Para tanto, sempre cabível uma definição sobre princípios, diferenciando-os das regras jurídicas e dos valores, para que se possa compreender a sua função, sua importância e seu *status* dentro do ordenamento jurídico, valendo-se dos ensinamentos de Humberto Ávila, que assim leciona:

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

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade 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.

[...]

Logo se vê que os princípios, embora relacionados a valores, não se confundem com eles. [...] os princípios afastam-se dos valores porque, enquanto os princípios se situam no plano deontológico e, por via de consequência, estabelecem a obrigatoriedade de adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores situam-se no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento.⁵⁰

Assim, analisar-se-ão os principais aspectos teóricos dos principais princípios constitucionais tributários, sem se ater tanto às exceções/mitigações que eles comportam, analisando-se, ainda, aspectos práticos, decisões judiciais e normas infraconstitucionais que demonstram as constantes violações a tais princípios, para se concluir se a tributação no Brasil pode ser considerada legítima e se ela respeita a Constituição da República.

1.3.1 Princípio da legalidade tributária

Base de um Estado Democrático de Direito, onde o poder do povo, exercido por seus representantes (eleitos ou não), é tripartido, em consonância com a teoria da separação de poderes, cuja popularidade é atribuída a Montesquieu, o princípio da legalidade está previsto no artigo 5º, II, da Constituição de República (CR), estabelecendo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, tratando-se, pois, de princípio da legalidade genérico, isto é, aplicável a tudo e a todos, ou, então, aplicável a todos os ramos do Direito e às relações que eles visam disciplinar.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade recebeu especial atenção do legislador constituinte, o qual lançou sobre o texto constitucional um reforço ao princípio da legalidade, voltado, agora, a disciplinar especificamente o poder de tributar do Estado. Assim é que o artigo 150, I, da Constituição Federal (CF) prevê que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Denota-se, então, que o que está em questão é o embate entre liberdade e legalidade. Enquanto não for obrigado a fazer ou deixar de fazer algo pelo veículo normativo correto, que segundo a Carta Magna é a lei, o cidadão pode agir como bem entender.

⁵⁰ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 70/72.

Enquanto em seu cotidiano pautará seu agir livremente, exceto naquilo que a lei o proibir de fazer ou lhe obrigar a realizar, na relação com o Estado em matéria tributária o mesmo se pode dizer, isto é, o cidadão pode livremente dispor de suas riquezas, não devendo nada ao Estado até que a lei diga o que deve pagar a título de tributo. Em contrapartida, o Estado não pode tributar aquilo que não está autorizado por lei. Em que pese o direito de tributar ser ínsito ao Estado, este não pode tributar salvo quando autorizado pela lei e nos seus estritos termos.

Acerca da relação entre liberdade e legalidade, preleciona José Afonso da Silva:

Antes de entrar no estudo dessas liberdades, cabe considerar aquela que constitui, por assim dizer, a *liberdade-matriz*, a *liberdade-base*, que é a *liberdade de ação em geral*, a *liberdade geral de atuar*, que decorre do art. 5º, II, da Constituição, segundo o qual *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. É um modo de dizer diferente daquele de Montesquieu. Para este, a liberdade consistiria no direito de fazer tudo o que as leis permitissem. O texto constitucional supra, ao contrário, prevê a *liberdade de fazer*, a *liberdade de atuar* ou *liberdade de agir*, como princípio. Vale dizer, o princípio é o de que *todos têm a liberdade de fazer e de não fazer o que bem entender*, salvo quando a lei determine em contrário.⁵¹

Importante, então, compreender a que lei se refere a Constituição Federal nos dispositivos em alusão, visando a compreensão e o correto alcance e aplicação do princípio em análise. Segundo José Afonso da Silva:

A extensão dessa liberdade fica, ainda, na dependência do que se entende por *lei*. Se se considerar a *lei* qualquer norma elaborada pelo Poder Público, independentemente da origem desse poder, então o princípio constitucional vale bem pouco. Não é esse, porém, o sentido da palavra *lei*. Como vimos, a liberdade não é incompatível com um sistema coativo, e até se pode acrescentar que ela pressupõe um sistema dessa ordem, traduzido no ordenamento jurídico. A questão está na legitimidade do sistema coativo, do ordenamento jurídico. Desde que a lei, que obrigue a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, seja legítima, isto é, provenha de um legislativo formado mediante consentimento popular e seja formada segundo processo estabelecido em constituição emanada também da soberania do povo, a liberdade não restará prejudicada.⁵²

O que se entende por *lei*, para o princípio da legalidade, a qual pode

⁵¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 238.

⁵² SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. pp. 238-239.

interferir na liberdade do cidadão, não é todo e qualquer ato normativo, mas tão somente aquele que deriva do órgão cuja incumbência é a produção normativa, isto é, o Poder Legislativo. Se a lei emanar desse Poder do Estado, seguindo o procedimento a ele estabelecido para a criação das normas, estar-se-á diante da lei a que se refere princípio da legalidade.

Portanto, as obrigações impostas por lei não violam a liberdade que todos detêm desde que, no mínimo, provenham do veículo normativo legítimo e estejam de acordo com as normas procedimentais para a sua criação e aplicação (legitimidade formal). A lei a que se refere é a lei *stricto sensu*, a proveniente das decisões tomadas pelo Poder Legislativo e não qualquer ato normativo, ou, noutras palavras, a lei ordinária.

Dito isso, a teoria da separação dos poderes, em síntese, traz a mensagem de que cabe ao Poder Legislativo criar as leis, ao Poder Executivo administrar o Estado, fazendo cumprir as leis, e ao Poder Judiciário resolver os conflitos que surjam na sociedade.

Em matéria tributária, a lei que a Carta Magna exige para fins de fazer nascer a tributação e o direito de o Estado interferir na liberdade das pessoas e invadir seu patrimônio também é a lei *stricto sensu*, ou seja, a lei ordinária, proveniente do Poder Legislativo, salvo quando, por razões especiais, o Texto Maior exige a edição de lei complementar para disciplinar determinadas matérias. Em outros termos, o que se exige para fins tributários é que a disciplina da atividade tributante seja veiculada por meio de lei *stricto sensu* (ordinária ou complementar), não se permitindo que qualquer ato normativo (lei *lato sensu*) discipline essa seara do Direito.

Essa exigência, entre outros motivos, faz-se necessária para que a tributação não seja inconstitucional. Segundo o magistério de Regina Helena Costa, “O tributo, como sabido, atinge obrigatoriamente dois direitos fundamentais do homem: o *direito à propriedade privada* e o *direito de liberdade*”.⁵³

O direito à propriedade privada é atingido diretamente pela tributação, haja vista consistir o tributo em prestação pecuniária compulsória, onde o Estado retira parte do patrimônio dos contribuintes visando obter os recursos financeiros necessários à consecução de suas atividades.

O direito à liberdade é indiretamente atingido pela tributação, pois a

⁵³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009. p. 06.

exigência do tributo pode influenciar comportamentos, determinando as opções do contribuinte, além de intervir no seu livre arbítrio de fazer ou deixar de fazer alguma coisa, salvo se houver imposição legítima exigindo comportamento contrário.

Logo, dois direitos constitucionalmente garantidos – a propriedade privada e a liberdade – somente poderiam sofrer restrições e interferências via tributação, como todo direito pode sofrer restrições e interferências, por meio de lei (formal e *stricto sensu*), a qual expressa a vontade e o consentimento do povo, por meio de seus representantes, de se submeter à tributação, pois do contrário a tributação violaria direitos fundamentais e seria inconstitucional.

Além disso, sendo a tributação disciplinada por lei *stricto sensu* presume-se ser legítima, pois emana do órgão competente para fazer as leis e tomar as decisões em nome da sociedade, isto é, o Poder Legislativo, pois lá estão os representantes do povo e lá deve ocorrer o devido debate para a tomada de decisões acerca dos atos a serem realizados pelo poder público. Se o direito de tributar é ínsito ao Estado, deve ser realizado de forma que a atividade tributária traga consigo o consenso popular e isso se dá por meio da manifestação dos representantes do povo, que devem disciplinar a tributação por meio daquilo que lhes cabem fazer, ou seja, leis. Se a tributação exprime o consenso do povo em ser tributado, deve ser regulamentada pelos que o representam, isto é, os que compõem o Poder Legislativo.

Tem-se, então, que no campo do Direito Tributário nada é tributado a não ser que a lei estabeleça o que virá a ser, de forma similar ao que ocorre na seara penal, onde todas as condutas são consideradas lícitas salvo as que a lei reputar ilícitas e passíveis de punição pelo Estado, tratando-se, nos dois casos, de estrita legalidade ou reserva de lei.

Valendo-se mais uma vez dos ensinamentos de José Afonso da Silva, insta registrar a diferença que é apresentada entre legalidade e reserva de lei:

A doutrina não raro confunde ou não distingue suficientemente o *princípio da legalidade* e o da *reserva de lei*. O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal. Embora às vezes se diga que o princípio da legalidade se revela como um caso de *reserva relativa*, ainda assim é de reconhecer-se diferença entre ambos, pois que o legislador, no caso de reserva de lei, deve ditar uma disciplina mais específica do que é necessário para satisfazer o princípio da legalidade.⁵⁴

⁵⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.p. 423.

Nessa medida, para fins de ser possível tributar, além de se exigir lei *stricto sensu*, urge disciplinar a tributação observando a reserva de lei, ou seja, ater-se detalhadamente a todos os aspectos do tributo e expô-los na norma, pois do contrário não se respeita o princípio da legalidade tributária. Os outros atos normativos existentes, inferiores à lei ordinária (ou complementar, quando exigida), segundo o princípio da hierarquia das normas, não se prestam a disciplinar os tributos e a atividade tributária do Estado.

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁵⁵, a norma tributária possui uma estrutura que revela uma hipótese (descriptor) e uma consequência (prescritor), sendo que, uma vez ocorrida a hipótese, desencadear-se-á uma consequência. Essa estrutura é composta por cinco aspectos, sendo eles o aspecto material, o temporal, o especial – pertencentes à hipótese – e os aspectos pessoal e o quantitativo – pertencentes à consequência, sendo essa a regramatriz de incidência.

O aspecto material diz respeito à matéria tributável, isto é, a descrição daquilo que será tributado. O aspecto temporal diz respeito ao momento em que ocorre o fato gerador do tributo. O aspecto espacial está atrelado ao local onde o fato gerador ocorre. O aspecto pessoal informa o sujeito ativo e o sujeito passivo. E o aspecto quantitativo exprime a base de cálculo e a alíquota do tributo, para que se possa chegar ao seu valor. Todos esses aspectos do tributo devem ser disciplinados por lei.

Em que pese a Constituição da República, no art. 150, I, vedar a instituição e a majoração dos tributos por meio de outro veículo normativo que não a lei, o artigo 97, *caput*, do Código Tributário Nacional (CTN) vai além e determina que todos os aspectos do tributo sejam estabelecidos por meio de lei, nos seguintes termos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 260-262.

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Portanto, não só a criação e a majoração dos tributos devem ser estabelecidas por lei, mas sim todos os aspectos que compõem a exação, ainda que não expressos na Carta Magna ou no CTN, como o prazo para recolhimento do tributo, pois o estabelecimento de todas as obrigações do contribuinte quando nasce a obrigação tributária deve ser veiculado em lei e, com relação ao prazo para recolhimento dos tributos, a exigência de lei não decorre apenas do princípio da legalidade, mas também em homenagem à segurança jurídica, pois a antecipação desse prazo por ato do Poder Executivo pode surpreender e prejudicar o contribuinte, tornando a relação jurídico-tributária instável e insegura.

Sobre esse aspecto da necessidade de tudo que envolve a tributação estar necessariamente estabelecido em lei (salvo aquilo que a própria Constituição da República excetua, como, por exemplo, a previsão do artigo 153, §1º), Geraldo Ataliba ensina que “É cediço que a Constituição exige que o legislador exaure a função instituidora de tributos, não relegando ao Executivo o suprimento de nenhuma lacuna”⁵⁶, deixando evidente que tudo que se relacione ao tributo deve estar disciplinado pela lei.

Aspecto importante atrelado ao princípio em análise, que promove a interdisciplinariedade entre o direito tributário e o direito financeiro, vem expresso no artigo 97, I e II, do CTN, ou seja, não é apenas a instituição ou a majoração do tributo que deve ser realizada por meio de lei, mas da mesma forma a sua redução ou extinção. A exigência de lei para criar ou reduzir tributos é exigência que visa limitar o poder de tributar do Estado e proteger o contribuinte, garantindo que não será tributado de acordo com a vontade exclusiva do Chefe do Poder Executivo e nem será surpreendido quando o Governo, para cobrir seus gastos, impor ao povo a tributação que lhe aprouver. Já a necessidade de lei para redução ou extinção do tributo, salvo nos casos de exceção constitucionalmente prevista, visa garantir o próprio Estado contra a politicagem de um Governo preocupado com finalidades político-partidárias. Explica-se.

Muitas vezes, em período de campanha eleitoral, promessas milagrosas são feitas no que tange à redução da carga tributária. Após as eleições, o eleito precisa cumprir suas promessas e se tiver pressa ou não tiver o apoio do Congresso Nacional poderá tomar a

⁵⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 200.

iniciativa de reduzir ou extinguir tributos por ato próprio do Poder Executivo, isto é, o Decreto. Obviamente que redução ou extinção de tributos não é a realidade brasileira, que é justamente oposta. Mas para agradar determinado setor da sociedade ou da economia, a redução de um ou alguns tributos pode ser estratégia eleitoral e o não cumprimento da promessa implica em descrédito e retirada do apoio político. Assim, o eleito pode promover a redução tributária que prometeu, o que satisfaz seus interesses, mas compromete o Estado. Além disso, e de acordo com a realidade brasileira, quando o fisco reduz um determinado tributo, com absoluta certeza irá compensar essa queda na arrecadação por meio da elevação de outros e, assim, o sistema tributário passa a atender interesses político-partidário-eleitorais e não os interesses do Estado, causando insegurança jurídica. Para se evitar essa situação, importantíssimo que a redução e a extinção do tributo ocorram por meio de lei *stricto sensu* assim como a instituição e majoração também devem ocorrer. Trata-se de uma forma de se proteger as finanças do Estado e de se evitar que o sistema tributário sirva para satisfazer interesses político-partidário-eleitorais, devendo ser promovido o devido debate político que deve ocorrer para a instituição ou majoração dos tributos, visando aplicar as limitações ao poder de tributar e proteger os direitos fundamentais dos contribuintes, também quando o tema for a redução ou extinção do tributo, agora visando proteger os interesses e as finanças do Estado.

Aliomar Baleeiro, analisando o artigo 97, I, do CTN e a necessidade de lei para, inclusive, reduzir e extinguir os tributos, e não apenas para instituí-los ou majorá-los, afirma que “Do mesmo modo, a extinção do tributo só se fará por lei do Poder competente para decretá-lo”⁵⁷ e que “Pelo mesmo princípio do art. 97, I, a majoração e a redução, equivalentes à instituição e extinção parciais dos tributos, dependem de lei ordinária do Poder competente”.⁵⁸

Visto isso, é sabido que o Poder Executivo possui a atribuição de regulamentar a aplicação das leis, nos termos do artigo (art.) 84, IV, da Constituição da República, pois no âmbito do Direito Público é ele, o Executivo, quem irá aplicar as leis e administrar a nação (ou um dos entes federativos), estabelecendo vínculos e criando relações jurídicas para cumprir seu desiderato. Ocorre que o próprio preceito constitucional mencionado restringe o poder regulamentar à fiel execução das leis, ou seja, não pode alterá-

⁵⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 621.

⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 630.

las, aumentar seu conteúdo, limitá-las, criar requisitos ou obstáculos à sua execução e nem realizar outra forma de modificação de seu teor e sua intenção, sob pena de violar os princípios da separação dos poderes, da hierarquia das normas e da legalidade entre outros.

O poder regulamentar, nos dizeres de José Afonso da Silva, assim é explicado:

[...] o poder regulamentar consiste num poder administrativo no exercício de função normativa subordinada, qualquer que seja seu objeto. Significa dizer que se trata de poder limitado. Não é poder legislativo; não pode, pois, criar normatividade que inove a ordem jurídica. Seus limites naturais situam-se no âmbito de competência executiva e administrativa, onde se insere. Ultrapassar esses limites importa em abuso de poder, em usurpação de competência, tornando-se írrito o regulamento dele proveniente. [...] Assim, não cria, nem modifica e sequer extingue direitos e obrigações, senão nos termos da lei, isso porque o inovar originariamente na ordem jurídica consiste matéria reservada à lei.⁵⁹

Para Anna Cândida da Cunha Ferraz, o poder regulamentar é assim definido:

Consiste o poder regulamentar num poder administrativo concretizador do exercício de uma função normativa subordinada, qualquer que seja seu objeto. São os regulamentos prescrições práticas que têm por fim preparar a execução das leis, completando-as em seus detalhes, sem lhes alterar, todavia, nem o texto, nem o espírito. Daí porque o regulamento, destinado à execução da lei, desta se distingue substancialmente: a lei ordena uma relação de fato, transformando-a em relação de direito, enquanto o regulamento não tem outro conteúdo, nem outra finalidade, a não ser a execução dessa disciplina. Ali, a regra geral de direito; aqui, o preceito prático de sua aplicação.⁶⁰

Vistas essas definições do poder regulamentar, vislumbra-se o seu ideal e as suas limitações, isto é, a expedição de regulamentos tem uma função extremamente limitada de disciplinar a execução da lei, viabilizando a aplicação do conteúdo legal no caso concreto quando assim se fizer necessário, encontrando limite justamente nas disposições e finalidades da lei, ou, como preleciona Roque Antonio Carrazza, “No exercício da faculdade

⁵⁹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. pp. 426-427.

⁶⁰ FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Conflito entre poderes: o poder congressional de sustar atos normativos do poder executivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994. p. 68.

regulamentar, o Executivo não pode invadir a esfera de atribuições do Legislativo”.⁶¹

Mais uma vez invocando Anna Cândida da Cunha Ferraz, a autora expõe as limitações do poder regulamentar nos seguintes termos:

O poder regulamentar enfrenta duas ordens de limitações: uma geral e outra específica. De um lado, não pode exceder os limites da função executiva, o que significa dizer que não pode fazer as vezes da função legislativa formal, modificando ou ab-rogando normas primárias, leis formais. De outro, não pode ultrapassar os lindes da lei que regulamenta, dispondo “*ultra*” ou “*extra legem*”.⁶²

Há, então, um limite formal e outro material para o exercício do poder regulamentar. Exceder o primeiro, implica em violação ao princípio da separação dos poderes. Extrapolar o segundo, caracteriza ofensa ao princípio da legalidade.

Em matéria tributária o poder regulamentar é muito restrito, uma vez que a Constituição Federal já disciplina amplamente o direito de o Estado tributar e seus limites, assim como os tributos que podem existir e a atividade tributária. As regras gerais de Direito Tributário devem ser disciplinadas por lei complementar (CF, art. 146, III), o que é feito pelo CTN, que em sua origem é lei ordinária, mas que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar. A instituição e a minuciosa disciplina dos tributos em geral deve ser feita mediante lei ordinária, salvo as circunstâncias em que a CF exige lei complementar para sua criação e regulamentação (CF, art. 154, I). Assim sendo, muito pouco sobra para ser regulamentado por ato do Poder Executivo, cabendo-lhe, apenas, dispor sobre regras atinentes ao atuar do servidor público no exercício das funções de fiscalizar e cobrar os tributos, sendo normas de natureza *interna corporis*, cujo cumprimento não pode ser imposto aos contribuintes, pois esses devem obedecer a lei. Roque Antonio Carrazza já fazia essa advertência antes mesmo da Constituição Federal de 1988:

A interpretação que o regulamento empresta à lei tributária não auto-aplicável vincula unicamente os funcionários do Executivo, que se subordinam hierarquicamente ao chefe supremo da Administração (Presidente, Governador ou Prefeito, nas esferas, respectivamente, federal, estadual e municipal). Esta a regra geral: quem tem que obedecer aos regulamentos são os funcionários públicos, para os quais estes atos normativos se endereçam. [...]
[...]

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.262.

⁶² FERRAZ, op. cit., p. 74.

[...] Os decretos regulamentares voltam-se precipuamente para os funcionários públicos, que, com eles, saberão como devem executar as leis, inclusive as tributárias. Veritativamente, o regulamento existe e se justifica para que a Administração obedeça, com fidelidade, as leis que lhe incumbe aplicar.⁶³

Curiosamente, tratando-se de Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza (IR), o Decreto n. 3.000/99, que traz o regulamento do citado imposto, possui mais de mil artigos, muitos deles repetindo previsões legais, sendo que outros trazem disposições inovadoras.

Ora, se há tanto a ser disciplinado para que o tributo seja cobrado, essas normas deveriam ser debatidas no Congresso Nacional e serem veiculadas por meio de lei e não via decreto. Quanto aos dispositivos que repetem as previsões legais, nem precisariam constar no regulamento, pois não podem dispor de forma contrária à lei. Todavia, no meio desses dispositivos que repetem as previsões legais sempre há uma previsão inovadora, não prevista em lei, e assim se disfarça a ofensa ao princípio da legalidade em meio a um emaranhado de normas.

Da mesma forma que o Poder Executivo não pode veicular verdadeiras normas tributárias por meio do poder regulamentar, mediante Decreto, não pode fazê-lo por meio de medidas provisórias, uma vez que este ato normativo, assim como o anterior, não provém do órgão legítimo para dispor sobre tributação – o Poder Legislativo –, bem como não é o veículo normativo idôneo para essa disciplina – a lei *stricto sensu*.

Em que pese o art. 62, §2º, da CF permitir a utilização da medida provisória para instituir e majorar impostos, e somente esta espécie tributária, fazendo ressalvas relacionadas ao princípio da anterioridade tributária, o fato é que tal disposição é de constitucionalidade duvidosa, pois a medida provisória, para ser editada, exige que a matéria a ser tratada seja relevante e urgente.

Assim, criar ou aumentar impostos pode ser, de acordo com o cenário financeiro em que o Estado se encontre, uma questão de necessidade e de urgência. Todavia, a análise dos princípios constitucionais tributários conduz à inafastável conclusão de que em matéria tributária o importante é conferir segurança jurídica às relações tributárias, transparência ao tributo e respeito aos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, pois, como visto, a tributação atinge direitos consagrados na Carta Magna. O próprio princípio da

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981. pp. 147/155.

anterioridade, a ser analisado, já reflete a exigência constitucional de parcimônia, transparência e tempo para o tributo ser criado e cobrado, a fim de preparar o contribuinte para cumprir a lei, não o surpreendendo com cobranças até então inexistentes e que não se encontravam em seu orçamento pessoal. Portanto, se o Estado não quer comprometer seu orçamento e deseja criar ou aumentar impostos (ou outros tributos), deve levar em consideração que não pode comprometer o “orçamento” de quem lhe confere os recursos necessários à sua manutenção, sob pena de maltratar e esgotar a principal fonte de seus recursos, ou seja, a riqueza do cidadão-contribuinte.

Em suma, um tributo novo ou a majoração do já existente pode até ser necessário, mas tributação e urgência são conceitos excludentes, não sendo legítimo emendar a Constituição Federal (Emenda Constitucional n. 32/2001) e permitir que um ato do Poder Executivo, ainda que sua edição e vigência devam passar posteriormente pelo crivo do Poder Legislativo para ser ratificado, possa criar ou aumentar o valor de impostos que a própria Constituição da República originariamente estabeleceu como sendo atribuição do Poder Legislativo, sendo essa medida uma burla à Constituição e ao sistema tributário nacional, além de ser uma ofensa ao princípio da separação dos poderes introduzida no sistema constitucional brasileiro por meio de uma emenda à Constituição, sendo, portanto, inconstitucional, por violar cláusula pétreia, nos termos do artigo 60, §4º, da CF.

Dessa forma, a utilização de medida provisória para instituir ou majorar impostos apresenta-se como uma manipulação do sistema constitucional tributário para fins de violar o princípio da legalidade de forma sutil, fazendo crer que não se trata de uma violação, mas sim uma atenuação ao preceito constitucional, o que só é tolerado em países onde a Constituição não passa de uma cartilha que traz as regras que os detentores do poder – o povo – devem seguir, o mesmo não valendo para os que exercem o poder, os quais fazem aquilo que lhes aprouver e, não raras vezes, recebem a benção do Poder Judiciário.

Acerca do tema, esclarece José Roberto Vieira:

Legalidade e Anterioridade, os embaraços constitucionais às medida provisórias tributárias, pertencem ao seletivo elenco dos direitos e garantias fundamentais do cidadão enquanto contribuinte (Constituição, artigo 150, *caput*, I e III, b), configurando *cláusulas intangíveis* em nosso Alto Diploma (artigo 60, §4º, IV). Mais ainda, a Legalidade, por força da representatividade popular que lhe é ínsita, colabora estreitamente na realização dos princípios fundamentais da *República* e da *Democracia* (item 2.2), ambos, ao menos em sua essência, igualmente petrificados em nossa Carta Magna (artigo 60, §4º, II); e também desempenha papel de suma importância no assegurar as idéias de certeza e previsibilidade, conteúdos essenciais

da noção de *Segurança Jurídica*. Não lhe fica aqui atrás a Anterioridade, uma vez que oferece à Segurança Jurídica exatamente aquela nota que permite seu espriar-se pelas plagas do tributo, no marco da previsibilidade, afastando grande parte das indesejáveis *surpresas*.⁶⁴

Por conseguinte, independentemente da constitucionalidade ou não da Emenda Constitucional n. 32/2001, onde houver matéria tributária não haverá urgência, uma vez que o debate que deve ser travado para se disciplinar a matéria tributária (legalidade) e a necessidade de parcimônia para se dar eficácia às novas disposições tributárias (anterioridade) requerem tempo, faltando, assim, um pressuposto de admissibilidade para a edição de medida provisória dispendo sobre tributação, não sendo cabível no âmbito tributário a utilização de medida provisória. Uma vez editada pelo Poder Executivo, deve ser rejeitada pelo Poder Legislativo por lhe faltar o referido pressuposto de edição, sem, sequer, analisar o seu mérito.

Visto isso, tem-se que o princípio da legalidade pode ser considerado o mais relevante em matéria tributária, pois ele regulamenta o nascimento e as nuances do tributo. Se for fielmente observado, dará o primeiro passo rumo à legitimidade da exação. Se não for observado, será o primeiro indício de um tributo injusto.

Como no Brasil o poder regulamentar, em matéria tributária, é excessivamente utilizado – e mal utilizado –, ultrapassando seu âmbito de atuação e invadindo a reserva de lei, o mesmo se podendo dizer das medidas provisórias, tem-se um cenário de constante desrespeito ao princípio da legalidade tributária.

Logo, se esse princípio for violado na instituição e disciplina de um tributo, o mesmo será injusto (além de inconstitucional), ao passo que a sua constante violação, referente a diversos tributos, acarretará a injustiça (e a inconstitucionalidade) do sistema tributário, resultando nas conseqüências que a tributação mal realizada impõe ao Estado, ou seja, a redução do crescimento econômico, o aumento do desemprego, a fuga de empresas investidoras, o aumento das despesas do Estado com políticas sociais, dentre outros.

1.3.2 Princípio da isonomia tributária

Trata-se de outro postulado que se não estivesse previsto dentro do Capítulo

⁶⁴ VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 212.

I, Título VI, da Constituição Federal, mais especificamente no artigo 150, II, ainda assim seria aplicado ao campo do direito tributário, pois da mesma forma que o princípio da legalidade, o princípio da isonomia possui uma previsão genérica, isto é, aplicada a todos os ramos do Direito e a todas as relações jurídicas, inclusive aquelas existentes entre o cidadão-contribuinte e o Estado-fisco. Refere-se à previsão do *caput* do artigo 5º da Carta Magna, segundo o qual “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. Basta essa previsão para se garantir aos contribuintes o direito de serem tributados de forma isonômica. No entanto, o cuidado do legislador constituinte com as questões tributárias e a necessidade de se limitar firmemente o poder de tributar fizeram com que fosse criada uma norma específica para a seara tributária em termos de garantir a igualdade, passando a dispor, a Constituição Federal, no artigo 150, II, que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...].

O conteúdo do princípio da isonomia é assim apresentado por Humberto

Ávila:

A igualdade implica *generalidade* e *abstração*: nenhum tratamento igual sem normas que se dirijam a um número *indeterminado de pessoas* e a um número *indeterminado de situações*. Nenhuma igualdade sem lei abstrata e geral. Daí a *essencial unidade* entre legalidade e isonomia, bem qualificada por Souto Maior Borges como *legalidade isonômica*. A igualdade por meio da generalidade e da abstração só se viabiliza por meio da regulação dos casos normais. “Regra”, aliás, vem do latim *regula*, cujo significado é padrão ou modelo. Assim também “norma”, aplicável aos casos “normais”. É dizer o mesmo: a norma geral e abstrata pode vir a ser insuficiente para a regulação de casos excepcionais, em cujas hipóteses o *postulado da razoabilidade* irá mediar a aplicação por meio da análise de elementos concreto-individuais. Ora, a aplicação da regra geral deve manter-se dentro dos casos padrões, não se orientando àqueles atípicos.

A pretensão de eficácia do princípio da igualdade exige que todas as manifestações relevantes dos contribuintes sejam atingidas. Daí a exigência da *universalidade*.⁶⁵

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 735-736.

Em linhas gerais, o ideal inserto nos dois dispositivos é a velha máxima segundo a qual os iguais devem ser tratados de forma igual e os desiguais devem ser tratados de forma desigual na medida dessa desigualdade, levando-se em consideração os aspectos da generalidade e da abstração que a lei deve conter, sendo que para os casos de desigualdade entre as pessoas deve imperar a razoabilidade ao se promover a diferenciação que a norma deverá trazer.

O princípio da isonomia, então, revela-se, na teoria, perfeito, pois impõe que se preze e se alcance um dos direitos mais importantes (a igualdade entre as pessoas), que se apresenta como um objetivo fundamental da República (CF, art. 3º, III), ou seja, o combate às desigualdades. Por outro lado, revela-se, também, demasiado abstrato e teórico, pois definir e distinguir o que ou quem é igual ou desigual na prática é tarefa extremamente complicada, porém, indispensável, uma vez que, no campo da tributação, é preciso que todos paguem os tributos de forma isonômica para que se possa falar em tributação justa.

A isonomia, conforme sabido, possui um viés formal e um material, assim explicado por Humberto Ávila:

O artigo 5º da Constituição Federal prevê o princípio da igualdade. Todas as pessoas têm o direito ao tratamento isonômico. Isso significa que a lei tributária deverá ser *uniformemente aplicada*. Trata-se, como se vê, de uma igualdade na aplicação ou, como se costuma dizer, uma igualdade perante a lei. É a igualdade formal.

[...]

A própria lei, porém, pode conter uma diferenciação injustificável, não sendo suficiente que ela seja igualmente aplicada. Ao princípio da igualdade não basta a aplicação isonômica de norma discriminatória: ele exige aplicação igual de lei igual. Daí a necessária complementação: o princípio da igualdade, além de demandar igualdade na aplicação da lei ou perante a lei, exige igualdade na elaboração da lei ou na lei. É a igualdade material, como prevista no inciso I, do artigo 5º, da Constituição Federal.⁶⁶

Assim, insta adotar critérios para que se possa reconhecer uma igualdade ou desigualdade e, a partir dessa constatação, aplicar no caso o concreto o princípio da isonomia tributária. Acerca do tema, Humberto Ávila assim se posiciona:

A igualdade pode funcionar como regra, prevendo a proibição de tratamento discriminatório; como princípio, instituindo um estado igualitário como fim a ser

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 740-741.

promovido; e como postulado, estruturando a aplicação do Direito em função de elementos (critérios de diferenciação e finalidade da distinção) e da relação entre eles (congruência do critério em razão do fim).

A concretização do princípio da igualdade depende do critério-medida objeto de diferenciação. Isso porque o princípio da igualdade, ele próprio, nada diz quanto aos bens ou aos fins de que se serve a igualdade para diferenciar ou igualar as pessoas. As pessoas ou situações são iguais ou desiguais em função de um critério diferenciador. Duas pessoas são formalmente iguais ou desiguais em razão da idade, do sexo ou da capacidade econômica. Essa diferenciação somente adquire relevo *material* na medida em que se lhe agrega uma finalidade, de tal sorte que as pessoas passam a ser iguais ou diferentes de acordo com um mesmo critério, dependendo da finalidade a que ele serve. Duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o *critério da idade*: devem ser tratadas de modo diferente para votar nalguma eleição, se uma tiver atingido a maioridade não alcançada pela outra; devem ser tratadas igualmente para pagar impostos, porque a concretização dessa finalidade é indiferente à idade. Duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o *critério do sexo*: devem ser havidas como diferentes para obter licença-maternidade se somente uma delas for do sexo feminino; devem ser tratadas igualmente para votar ou pagar impostos, porque a concretização dessas finalidades é indiferente ao sexo. Do mesmo modo duas pessoas podem ser compreendidas como iguais ou diferentes segundo o *critério da capacidade econômica*: devem ser vistas como diferentes para pagar impostos, se uma delas tiver maior capacidade contributiva; são tratadas igualmente para votar e para a obtenção de licença-maternidade, porque a capacidade econômica é neutra relativamente à concretização dessas finalidades.

Vale dizer que a aplicação da igualdade depende de um *critério diferenciador* e de um *fim* a ser alcançado. Dessa constatação surge uma conclusão, tão importante quanto menosprezada: fins diversos levam à utilização de critérios distintos, pela singela razão de que alguns critérios são adequados à realização de determinados fins; outros não. Mais do que isso: fins diversos conduzem a medidas diferentes de controle. Há fins e fins no Direito.⁶⁷

Vê-se que para se constatar a igualdade ou a diferença entre as pessoas, a fim de aplicar devidamente o princípio da isonomia, é preciso que se adote um critério que as iguale ou diferencie e que se tenha uma finalidade para esse critério adotado.

Trazendo essas premissas para a seara da tributação, tem-se que os critérios adotados para a determinação de quem paga e do quanto se paga a título de tributo é fundamental, assim como fundamentais são os fins almejados pelo legislador para tomar essa decisão.

A questão da isonomia se inicia pela escolha dos fatos que serão tributados, ou seja, os tais signos presuntivos de riqueza, sendo que, de acordo com Alfredo Augusto Becker, “o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição da hipótese de incidência das regras jurídicas tributárias, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável”⁶⁸, ou, em outros termos, os fatos que apresentam

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 101-102.

⁶⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 528.

poder econômico, que envolvam valores pecuniários, que denotam riqueza. A tributação sempre deve recair sobre aquilo que apresente valor econômico, pois sendo o tributo uma prestação compulsória que o cidadão deve realizar em favor do Estado, consistindo em entrega de dinheiro (CTN, art. 3º), deve-se presumir que o contribuinte tenha dinheiro, ou melhor, poder econômico, e isso se mede de acordo com aquilo que ele possui e que apresente valor econômico. Logo, a escolha dos fatos geradores dos tributos já deve apresentar tratamento isonômico, devendo existir uma correlação entre os critérios para a escolha de um determinado fato a ser tributado e as finalidades almejadas, como, por exemplo, as finalidades almejadas pelos tributos fiscais (abastecer os cofres públicos por meio dos valores advindos dos tributos), extrafiscais (regular as relações mercantis nacionais e internacionais, a indústria e o mercado financeiro) ou, ainda, os denominados tributos finalísticos (custear determinada atuação do Estado em prol da sociedade). Assim, não seria isonômico tributar a propriedade urbana e não tributar a propriedade rural, pois ambas são, *a priori*, signos presuntivos de riqueza, sendo que ambas são propriedade imóvel.

A isonomia deve ser visualizada, também, em outros aspectos do tributo, aspectos esses relacionados ao valor ou à incidência ou não do tributo em determinadas situações, dentre outros fatores atrelados à questão dos critérios e fins almejados pelo legislador para se alcançar a isonomia tributária. Nesse sentido, o legislador estabelece alíquotas diferentes de acordo com o valor do bem ou da riqueza a serem tributados, de modo que o mais abastado, por estar em uma situação diferente do menos abastado, pague tributo forma diferenciada, de acordo com suas reais condições de pagar, que são diferentes do que possui bens em menor quantia ou menos valiosos, colocando-os em situação de igualdade tributária. Tem-se, aqui, a progressividade da tributação, que é considerada uma forma de justiça tributária na medida em que efetivamente preza pela isonomia e pela identificação e respeito da capacidade contributiva do cidadão.

O fundamento do princípio/regra da progressividade é apresentado por Ricardo Lobo Torres:

O fundamento teórico da progressividade forneceu-o Stuart Mill, com a ideia de *utilidade marginal do capital*, que é um conceito utilitarista a significar que o capital, além de certa faixa, apresenta menor utilidade social, o que justifica a cobrança progressiva do imposto.⁶⁹

⁶⁹ MILL *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 326.

Sendo a capacidade contributiva uma dedução do sobreprincípio (ou valor) da justiça (sobre o tema, vide item 2.2 do capítulo 2 desta dissertação), pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva, uma vez respeitado e corretamente aplicado, expressa uma forma de se realizar a justiça tributária. Logo, a progressividade da tributação, que é técnica de tributação que proporciona o cumprimento do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da isonomia, é uma forma de realizar a justiça tributária, pois tributa os iguais de forma igual (os mais abastados e os menos abastados, entre si, com as mesmas alíquotas) e os desiguais de forma desigual (os mais abastados com alíquota maior que a alíquota incidente sobre os signos presuntivos de riqueza dos menos abastados).

Da mesma forma, pode o legislador escolher fatos ou pessoas que, em razão do baixo valor de suas riquezas (ou da ausência de bens de valor econômico), não pagam tributos, sendo o caso das isenções, que também visam tratar de forma desigual os desiguais.

Portanto, a adoção de critérios, visando determinados fins, vai proporcionar a aplicação prática do princípio da isonomia tributária e fomentar a justa tributação.

Não se pode olvidar, ainda, que além de determinar a busca pela isonomia tributária, a CR ainda proíbe que se faça qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica de seus rendimentos, títulos ou direitos. Nesse aspecto a diferença entre a teoria e prática chega a ser risível, uma vez que aqueles que deveriam dar o exemplo à nação, ou seja, os que elaboram as normas jurídicas, os que administram a nação e os que aplicam o Direito diante de um conflito de interesses, são os primeiros a descumprir a Constituição Federal. Um precedente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) elucidará a ideia que se pretende expor:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. MAGISTRADO. AUXÍLIO-MORADIA. ART. 25 DA MP 1.858-9/1999. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. REDUTOR SALARIAL. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. ACESSÓRIOS SEGUEM A SORTE DO PRINCIPAL.

[...]

3. Conforme dispõe o art. 25 da Medida Provisória 1.858-9/1999, os valores pagos a funcionários públicos a título de auxílio-moradia não constituem acréscimo patrimonial, possuindo natureza indenizatória, razão pela qual não podem ser objeto de incidência do Imposto de Renda. [...].⁷⁰

⁷⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Turma. Recurso Especial 615.625/MT. Relatora Ministra Denise Arruda. j. 17/10/2006. DJ 07/11/2006, p. 234.

Denota-se que as verbas de natureza indenizatória não caracterizam acréscimo patrimonial e, portanto, sobre elas não incide imposto de renda, sendo esse o entendimento do STJ, fixado no verbete de sua Súmula n. 215, segundo a qual “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão não está sujeita à incidência do imposto de renda”⁷¹. Acertadamente o STJ reconhece a não incidência do IR sobre as verbas de natureza indenizatória, sendo o problema da isonomia atrelado àquilo que se concebe como verba de tal natureza.

O correto seria que os políticos, assim como quaisquer outros exercentes de cargo, função, emprego ou qualquer outra denominação que se atribua ao exercício de labor junto ao poder público, incluindo os magistrados, recebessem uma remuneração única, independentemente da denominação que a ela se confira, e sobre essa remuneração incidisse o imposto de renda. Ocorre que, ardilosamente, os que exercem função pública preferem receber uma remuneração-base, que pode ser de valor reduzido, e o “restante” em adicionais, auxílios ou algo equivalente, cuja finalidade é escapar da tributação pelo imposto de renda e, quiçá, das contribuições previdenciárias, passando a serem, tais “auxílios” e “adicionais”, na linguagem popular, “dinheiro limpo”, ou seja, alheio à tributação, pois a eles é conferida a natureza de verba indenizatória, não passível de tributação pelo imposto de renda.

Logo, esses valores que, se fossem pagos sob uma única forma, isto é, a título de remuneração, seriam todos tributados pelo IR, assim como são tributados os valores percebidos por um trabalhador autônomo, que faz com que sua remuneração custeie sua saúde, sua alimentação, seu transporte, seu lazer, suas vestimentas, enfim, tudo que precisa para sobreviver, sem receber nenhum adicional ou auxílio e pagando imposto de renda sobre toda sua remuneração. Dessa forma, nítida está a quebra da isonomia quando o Estado paga diversos adicionais ou auxílios, quando deveria pagar uma única remuneração aos seus servidores, alterando a denominação jurídica de seus rendimentos para fugir da tributação via imposto de renda, sendo que o mesmo tributo incide sobre a totalidade da remuneração de um autônomo.

Percebe-se, diante da situação exposta, que é apenas uma entre tantas que devem existir, que a relação entre critério de diferenciação e fim almejado sequer existe, pois

⁷¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula n. 215. *A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão não está sujeita à incidência do imposto de renda*. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=215&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO. Acesso em 17 mar. 2015.

o tratamento diferenciado e anti-isonômico que se constata no caso em comento decorre de conduta ilícita, evasiva, e onde há evasão fiscal não há critério jurídico de diferenciação para a tributação, pois os fins almejados são ilícitos. Neste caso, a violação do princípio da isonomia tributária não decorre de escolha sem critério jurídico por parte do legislador para promover a diferença de tratamento tributário, mas sim de conduta ilícita na prática, ou seja, a violação não está na norma, mas na aplicação da norma.

E isso não ocorre apenas em favor dos políticos, tão criticados pelo povo, mas também em favor de servidores públicos em geral, demais membros do Poder Legislativo e do Executivo e, também, do Poder Judiciário e do Ministério Público. Assim, fica difícil vislumbrar justiça tributária no Brasil, pois os que fazem e executam as leis, assim como os que investigam e acusam os criminosos e aqueles que os julgam estão se beneficiando de artimanhas para pagar menos tributos e, o que é pior, em límpida ofensa ao princípio da isonomia tributária e não sob a forma de planejamento tributário ou elisão fiscal. Nessa medida, antes de imputar a alguém a alcunha de sonegador, deveriam todos os que trabalham para o poder público se questionarem se eles não se amoldariam ao tipo penal em comento.

Outro exemplo de violação do princípio da isonomia tributária vem albergado na Lei n. 8.212/91, que ao tratar das contribuições previdenciárias dos segurados do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) impôs tributação não isonômica apenas em razão de existência ou não de vinculação do trabalhador a alguma empresa ou a alguém equiparado a empresa para fins tributários.

Assim é que o artigo 20 da citada Lei estabelece uma progressividade de alíquotas da contribuição previdenciária em razão da faixa salarial dos segurados empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso, que varia entre 8, 9 ou 11 %.

Já o artigo 21 impõe alíquota fixa de 20% para os segurados contribuinte individual e facultativo.

A razão da distinção é que para os segurados empregado, empregado doméstico ou trabalhador avulso existe, também, uma contribuição das empresas sobre a folha de salários (ou do empregador doméstico sobre o valor pago ao empregado doméstico), ao passo que para os segurados contribuinte individual e facultativo não há essa contribuição da empresa (ou entidade a ela equiparada).

Ocorre que uma coisa é a contribuição do segurado, sobre sua remuneração, outra completamente diferente é a incidente sobre a folha de salários das empresas, tanto que

a própria Constituição da República fez essa distinção nos incisos I e II do artigo 195.

Nesse diapasão, o fator de *discrimen* adotado é, além de inconstitucional, injusto, pois os rendimentos dos trabalhadores, independentemente da espécie de segurado que são, são os mesmos, possuem a mesma natureza e a mesma finalidade, a qual, no caso em comento, é custear a sua contribuição previdenciária, a qual pesa mais nos bolsos daqueles que não possuem vínculo empregatício do que sobre os que possuem tal vínculo, não havendo isonomia tributária nesse caso.

Então, vistas essas nuances do princípio da isonomia tributária, impende ressaltar sua importância, pois assim como a partir do respeito ao princípio da legalidade tributária o tributo nasce formalmente legítimo e então os demais princípios passam a incidir sobre a tributação, o princípio da isonomia tributária também comportará seus desdobramentos, redundando em outros princípios, ou subprincípios (como entende parte da doutrina), que ajudam a promover a justiça tributária e a segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias.

1.3.3 Princípio da capacidade contributiva

Segundo o §1º do artigo 145 da CF, “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

O princípio da capacidade contributiva é antigo, vigorando desde os antigos egípcios, conforme relata Alfredo Augusto Becker:

Antiquíssimo é o princípio de cada indivíduo contribuir para as despesas da coletividade, em razão de sua força econômica. JONES reporta-se a um excerto de ERÓDOTO, do qual se deduz que o princípio da capacidade contributiva já vigoraria entre os antigos egípcios. Este princípio se origina, em suas linhas essenciais, do ideal de justiça distributiva formulada pelos filósofos gregos e reaparece na filosofia escolástica, quando recompõe o sistema aristotélico consoante os princípios da teologia católica.⁷²

Inicialmente, cumpre relembrar a distinção que a doutrina faz entre capacidade econômica e capacidade contributiva. Segundo Alexander Roberto Alves

⁷² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 437.

Valadão:

Com efeito, só terá capacidade econômica aquele que possuir certo patrimônio. Todavia, pode ser que o aludido patrimônio não seja expressão de capacidade contributiva, eis que destinado apenas a satisfação das necessidades básicas do contribuinte. Em sendo assim, será riqueza insuficiente, nessa medida, para suportar a incidência do gravame tributário.⁷³

A distinção entre os dois institutos reside, então, no fato de que possui capacidade econômica quem possui bens de valor econômico. Como esse bem, mesmo tendo valor econômico, pode não ser o suficiente para que o seu proprietário consiga pagar o tributo que sobre ele incide ou, ainda que apresente valor expressivo, mas o seu proprietário não possua condições de pagar a exação, nasce a distinção apontada. Assim, a capacidade contributiva é a possibilidade de o detentor de um bem de valor econômico possuir condições de pagar tributo incidente sobre esse bem sem que isso interfira negativamente nas condições de seu sustento ou confisco do bem, ou, ainda, sem que a obrigação tributária force o contribuinte a se desfazer do bem para pagar o tributo. Nas palavras do próprio Alexander Roberto Alves Valadão, “consideramos mais adequada a corrente doutrinária que distingue capacidade econômica e capacidade contributiva, tratando-as como conceitos diversos, mas não contrapostos, [...]”⁷⁴.

Paulo de Barros traz uma importante lição acerca do momento em que se determina o que é o princípio da capacidade contributiva:

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a *capacidade econômica do contribuinte*, prevista no §1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta* ou *objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa* ou *subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade [...].⁷⁵

⁷³ VALADÃO, Alexander Roberto Alves. *Espécies tributárias e o mínimo existencial*: contributo para o desenvolvimento de um estado fiscal sustentável. Curitiba: Juruá, 2013. p. 58.

⁷⁴ VALADÃO, *ibidem*.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 182.

José Eduardo Soares de Melo sintetiza essa a questão dos limites da capacidade contributiva:

É elementar que só cabe imposição tributária quando se está diante de fatos, atos, operações, situações e estados que denotem fundamento econômico (riqueza), jamais tendo cabimento incidir tributo sobre qualidades pessoais, físicas ou intelectuais.⁷⁶

Entende-se que a capacidade contributiva localiza-se entre o mínimo existencial e o confisco. Abaixo daquilo que se entende pelo mínimo indispensável à sobrevivência humana não se tributa, pois o mínimo existencial “é a parcela indisponível dos direitos fundamentais aquém da qual desaparece a possibilidade de se viver com dignidade”⁷⁷. Logo, onde houver apenas um mínimo de condições de existência digna o Estado não pode tributar, não em homenagem somente ao princípio da capacidade contributiva, mas principalmente por respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana. A partir desse mínimo vital nasce para o Estado a possibilidade de tributar, a qual irá encontrar como limite o princípio que veda o confisco por meio de tributação, a ser posteriormente analisado, de modo que o Estado afigure os recursos financeiros sem que isso implique em aniquilação da riqueza do contribuinte.

Assim, o princípio da capacidade contributiva é um princípio autônomo, próprio, mas que poder ser considerado uma consequência lógica do princípio da isonomia tributária, uma vez que leva em consideração aspectos pessoais, e, portanto, individuais, daqueles que serão chamados a pagar os tributos, identificando suas reais possibilidades de cumprir a obrigação tributária e distinguindo as possibilidades de cada um de acordo com suas riquezas, graduando a tributação pelas condições pessoais, primando, assim, por um tratamento isonômico, isto é, tributando de forma igual os que se encontram em situação econômica igual e de forma diferente os que se encontram em situação econômica diferente.

Ainda que uma das vertentes do princípio da capacidade contributiva seja tributar de forma isonômica, tem-se a sua autonomia como princípio, uma vez que o princípio da isonomia atrela-se tanto à escolha dos fatos a serem tributados e as pessoas que serão

⁷⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 47.

⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 88.

tributadas, no campo teórico ou legislativo (igualdade na lei), até sua aplicação diante de um caso concreto onde se constate uma tributação não isonômica, ao passo que o princípio da capacidade contributiva vai além, sendo um comando para que efetivamente se busque tributar apenas os que apresentem condições de pagar o tributo e na exata medida em que possuem essa disponibilidade financeira, graduando a tributação, para mais ou para menos, de acordo com as reais condições do contribuinte individualmente considerado, sendo, ao menos teoricamente, um ótimo mecanismo de realização de uma tributação justa.

Alexsander Roberto Alves Valadão traz a seguinte observação sobre o princípio da capacidade contributiva e sua relação com a justiça tributária:

[...] Aplicam-se, em virtude dessa identificação com a igualdade, os mesmos passos e métodos a ela aplicáveis, consoantes as lições já expostas de Celso Antonio Bandeira de Melo, como a eleição de um fator de discrimen, e que o resultado disso esteja em sintonia com os valores constitucionais.

Nada obstante esse caráter que se pode afirmar operacional da capacidade contributiva, esse princípio também possui um aspecto muitíssimo importante para o sistema tributário, que é atribuir a ele uma instrumentalidade inata, um papel que lhe é próprio, de implementador de justiça tributária. Pode-se afirmar que esse princípio outorga um conteúdo material à tributação, oferecendo-lhe um elemento axiológico de transformador social. [...].⁷⁸

Acerca desse viés de justiça fiscal que o princípio da capacidade contributiva apresenta, Roque Antonio Carrazza explica que:

O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada *Justiça Fiscal*.⁷⁹

Há uma reflexão a ser feita no que diz respeito aos tributos aos quais se aplica o princípio da capacidade contributiva. Para tanto, parte-se da teoria pentapartida dos tributos, já ventilada pelo Supremo Tribunal Federal e aceita por boa parte da doutrina, segunda a qual existem cinco espécies tributárias distintas, quais sejam, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições (denominadas parafiscais).

⁷⁸ VALADÃO, op. cit., p. 273.

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 96.

O §1º do art. 145 da CF estabelece que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, percebendo-se que o legislador constituinte impôs a aplicação do princípio da capacidade contributiva, *a priori*, apenas aos impostos, sendo que para graduar o *quantum debeatur* da exação é preciso levar em consideração as condições financeiras do contribuinte individualmente considerado.

Segundo Alexsander Roberto Alves Valadão, no que tange aos impostos, “Não há maiores divergências doutrinárias sobre a profunda identificação entre capacidade contributiva e impostos, bem como, quanto a ser ela seu fundamento direto e necessário, de modo que desnecessárias maiores considerações sobre o tema”.⁸⁰

Sabe-se que os impostos são tributos pagos para abastecer o erário a fim de que o Estado possa dar consecução às suas atividades fundamentais e prestar os serviços públicos essenciais, sem que, contudo, haja necessidade de uma contraprestação estatal direta em favor do contribuinte, ao que se atribui o nome de tributo não vinculado. Segundo Geraldo Ataliba, “Define-se, assim, o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja h. i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato da esfera jurídica do contribuinte”.⁸¹ O tributo incide sobre signos presuntivos de riqueza, ou seja, objetos que apresentam valor econômico, sendo essa sua outra característica.

Ocorre que o mesmo pode se dizer com relação às contribuições parafiscais, as quais, apesar de consistirem em espécie tributária distinta dos impostos, apresentam características e hipóteses de incidência típicas deles, cujo aspecto material, isto é, aquilo que será objeto da tributação, muitas vezes é similar ao dos impostos, como no caso das contribuições incidentes sobre o faturamento e o lucro líquido das pessoas jurídicas, que se aproximam do imposto que incide sobre a renda das pessoas jurídicas. Pode-se dizer, salvo melhor juízo, que as contribuições parafiscais são impostos cujo fruto da arrecadação tem uma finalidade predeterminada pela Constituição da República, qual seja, atender as despesas do Estado nas áreas da saúde, da previdência social e da assistência social; custear a atuação do Estado quando intervêm no domínio econômico para fiscalizar e regular a economia nacional; ou, ainda, ofertar recursos aos órgãos fiscalizadores das profissões consideradas de interesse público, sendo classificadas por parte da doutrina como tributo finalístico ao invés de vinculado ou não vinculado. Mais uma vez se valendo dos ensinamentos de Geraldo

⁸⁰ VALADÃO, op. cit., p. 281.

⁸¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 137.

Ataliba, o professor ensina que:

Difícilmente surgem contribuições cuja hipótese de incidência corresponde ao exato conceito técnico-jurídico da espécie. Salvo a “de melhoria”, no Brasil, todas as contribuições têm tido hipótese de incidência de imposto, na configuração que o imaginoso – mas sem técnica – legislador lhes tem dado.⁸²

Nessa medida, dada essa similaridade estrutural entre impostos e contribuições parafiscais, impende refletir se o princípio da capacidade contributiva alcança apenas os impostos ou se, ao contrário, alcançaria e dirigiria a instituição e regulamentação das contribuições parafiscais, o que parece, além de legítimo, necessário, pois as pessoas jurídicas brasileiras sofrem demasiadamente com a alta carga tributária que sobre elas recai (basta pesquisar o sem número de contribuições incidentes sobre o faturamento das sociedades empresariais), a qual vai muito além de sua capacidade contributiva, causando, muitas vezes, demissões e, por conseguinte, desemprego e aumento das despesas do Estado e do número de dependentes das ações estatais, como o seguro desemprego, contribuindo para o aumento da sonegação, pois se as empresas pagarem fielmente todos os encargos tributários que possuem, em especial as contribuições parafiscais, já serão constituídas com a data de encerramento garantida. Alie-e a isso o fato de que as contribuições parafiscais são, no Brasil, a válvula de escape do Governo, que tem os impostos fixados *numerus clausus* e com fatos geradores predeterminados pela Lei Maior, ao passo que é relativamente livre para criar as contribuições, uma vez que basta invocar a necessidade de custeio de uma das circunstâncias previstas no artigo 149 da CF para que a criação do tributo seja, ao menos, formalmente legítima. Esse cenário proporciona o aumento do número de contribuições parafiscais, o que implica em maior carga tributária e, conseqüentemente, sobrecarrega o contribuinte, sendo ignorada sua capacidade contributiva. Se se levar em consideração que além do número de contribuições parafiscais que podem recair sobre as empresas há também o aspecto quantitativo de cada uma delas, ou seja, a alíquota elevada, a capacidade contributiva, indiscutivelmente, deixa de existir.

Portanto, há que se compreender a falta de técnica do legislador brasileiro e se interpretar que o princípio da capacidade contributiva, assim como qualquer outro, se aplica aos tributos em geral e não apenas a um ou outro, tanto que o princípio, mesmo não se encontrando na Seção II do Capítulo I do Título VI da CF, denominada “das limitações ao

⁸² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 208.

poder de tributar”, encontra-se dentro da Seção I do Capítulo I do Título VI da CF, denominada “dos princípios gerais”, isto é, os princípios que ali se encontram são gerais, aplicáveis de forma geral os tributos em geral e ao sistema tributário nacional em geral, só não fazendo sentido, *a priori*, aplicar o princípio da capacidade contributiva aos tributos que por sua natureza e estrutura não comportam investigação do aspecto individual do contribuinte para que seja realizada a sua gradação, como comumente a doutrina exemplifica com relação às taxas.

Ocorre que, mesmo com relação às taxas, por vezes é importante refletir se o princípio da capacidade contributiva é aplicável a essa espécie tributária, pois podem existir taxas (como as decorrentes do poder de polícia) de determinado valor que possam comprometer o “orçamento” familiar, ainda que cobradas anualmente, ou que desestimulem a formalização das atividades empresariais, tanto que, com relação ao Microempreendedor Individual (MEI), a Lei Complementar (LC) n. 147/2014 alterou o §3º do art. 4º da LC n. 123/2006 para que se reduza a zero todos os custos (a maioria deles sendo taxas) desde a abertura, passando por fiscalizações, até o encerramento e baixa das atividades, pois se vislumbrou que o MEI não teria condições de arcar com todas as taxas que são cobradas pelo exercício de atividade empresarial, pois os seus valores, até mesmo individualmente consideradas, vão além da sua capacidade contributiva.

Alexsander Roberto Alves Valadão faz importantes considerações acerca da aplicação do princípio da capacidade contributiva às taxas, nos seguintes termos:

No caso das taxas, o princípio da retributividade é a invocação comum para explicar o fundamento da exação, no sentido de que deve haver uma relação direta muito estreita – uma equivalência razoável – entre o valor estabelecido para a cobrança da taxa e os custos decorrentes do serviço público prestado ou colocado à disposição, ou da atividade de polícia estatal. [...]

[...]

A partir da determinação desse valor limite a ser cobrado por determinada atuação estatal, teríamos o limite pecuniário máximo que poderíamos atribuir a certa taxa. Dessarte, passaríamos então à identificação dos indivíduos que possuem capacidade contributiva abaixo dessa linha estabelecida pelo princípio da retributividade, já que, nesse patamar, demonstrariam capacidade plena para contribuir com essa exação para o Estado, o que não quer dizer, no entanto, que todos vão ter capacidade para suportar o valor integral desse tributo, daí a necessidade de investigar e estabelecer faixas de incapacidade contributiva, até chegar àqueles que nenhuma condição de contribuir revelam, e que são preservados pela proteção do mínimo existencial.

A aplicação do princípio da capacidade contributiva não se daria, portanto, em toda sua plenitude, tendo em vista o valor determinado pela retributividade. A aplicação do princípio dar-se-ia para identificar dentre os administrados aqueles que não poderiam pagar e, portanto, estariam desobrigados da exação, ou deveriam pagar dentro de uma faixa social – “tarifa social” –, ou ainda, em relação àqueles que não ultrapassam a barreira de patrimônio que garante o mínimo indispensável ao

desenvolvimento de suas atividades vitais [...].

[...]

Logo, defendemos de forma convicta a aplicação do princípio da capacidade contributiva também às taxas, na medida de sua faceta negativa, tendo em vista a observância compulsória do limite estabelecido pelo princípio da retributividade, mas sempre estando os dois em harmônica justaposição, sob pena de vermos desrespeitados os contornos constitucionais intrínsecos dessa exação e sua conseqüente desnaturação.⁸³

A capacidade contributiva também deve ser observada nas contribuições de melhoria, as quais estão sendo cada vez menos utilizadas, mas que ainda permanecem à disposição do legislador e do administrador público.

Imagine um cidadão que com muita dificuldade adquire um imóvel residencial em lugar ermo da cidade, justamente por ser de valor reduzido em razão da localização e da falta de infraestrutura. Imagine, ainda, que o Município resolva ofertar as condições estruturais para o local, como asfaltamento, sistema de fornecimento de água e tratamento de esgoto e colocação de postes para distribuição de energia elétrica, com a construção de praças e passeios públicos aos arredores do imaginário imóvel. A valorização do mesmo será indiscutível. E as condições do proprietário custear a contribuição de melhoria? Terá ele capacidade contributiva?

A lei que instituir essa exação para o caso hipotético deverá levar em consideração esse tipo de circunstância, primando pela aplicação do princípio da capacidade contributiva. Se a lei não contemplar o princípio em apreço, caberá ao julgador de uma eventual demanda judicial fazê-lo, pois pouco importa a natureza do tributo, o que importa é a real possibilidade de o cidadão poder se tornar contribuinte sem que isso lhe afete a subsistência ou o próprio patrimônio.

Mais uma vez vale-se do pensamento de Alexander Roberto Alves Valadão:

Logo, tanto quanto às taxas, também às contribuições de melhoria se deve observar o balizamento constitucional para o exercício adequado da competência tributária, que, para o caso dessa exação, é o valor da valorização imobiliária – acima disso se caracteriza o confisco – e a proteção essencial, de modo tal que o Estado tem o poder-dever de distribuir entre essas balizas, a carga tributária, respeitando as desigualdades verificadas na sua distribuição.

[...]

Logo, o princípio da capacidade contributiva também informa e conforma o exercício da competência tributária das esferas tributantes quando vão exigir

⁸³ VALADÃO, op. cit., pp. 286-287/290.

contribuição de melhoria no Brasil, de modo que, por isso, é possível identificar nessa figura tributária, a possibilidade da proteção existencial, que é fundada exatamente na inexistência da capacidade de contribuir da pessoa, aplicando-se de modo semelhante aos tributos vinculados.⁸⁴

E quanto ao empréstimo compulsório, este muito menos utilizado (ao menos diretamente, pois há empréstimos compulsórios instituídos de forma oculta ou sob a forma de adicional de imposto), tem-se que seu fato gerador, ao que se denota de relatos sobre sua instituição e cobrança, é similar aos fatos geradores de impostos e contribuições parafiscais, a ele se aplicando o entendimento trazido alhures acerca dessas duas espécies tributárias, isto é, aplicando-se, também ao empréstimo compulsório, o princípio da capacidade contributiva.

Logo, não há que se limitar a aplicação do princípio em apreço e nem de qualquer outro em razão da dicção falha do legislador constituinte ou das classificações dadas aos tributos, mas sim aplicá-lo a todas as espécies tributárias. A expressão “sempre que possível”, trazida no texto que traz a lume o princípio da capacidade contributiva, parece deixar claro que o princípio será aplicado sempre que compatível com a espécie tributária, mas que, com relação aos impostos (e tributos com a mesma configuração, como as contribuições parafiscais), sua observância é sempre obrigatória, pois neles ficam mais evidentes os signos presuntivos de riqueza do que nas exações onde prevalece a característica da retributividade pela atuação estatal em favor do contribuinte.

Outro importante aspecto envolvendo a capacidade contributiva, aqui intimamente atrelada à isonomia tributária, é o estabelecimento das alíquotas (para os tributos cujo aspecto quantitativo permite a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo). Escolhidos os fatos geradores e os contribuintes, o estabelecimento de alíquotas diferenciadas de acordo com o valor do bem tributável é demasiado importante para que se gradue o tributo de forma a melhor alcançar e preservar a capacidade contributiva.

Repare que nessa tarefa de tratar de forma diferente os contribuintes mediante a fixação de alíquotas diferentes entre eles, o fator de discriminação tem que ser, exclusivamente, a riqueza de cada contribuinte, não se podendo tratá-los de forma diferente por fatores outros que não sejam o seu potencial econômico-financeiro, pois isso violaria o princípio da capacidade contributiva.

Ricardo Lobo Torres afirma que:

⁸⁴ VALADÃO, op. cit., pp. 291/292.

O poder de tributar manifesta-se por discriminações com relação à riqueza de cada um (capacidade contributiva). Quando o discrimine recair sobre qualquer outro fator diferente de riqueza (por exemplo, raça, religião, cor, domicílio, nacionalidade etc), torna-se inconstitucional.⁸⁵

Nesse diapasão, o valor dos tributos pode resultar da técnica da proporcionalidade ou da progressividade. A proporcionalidade implica em maior ou menor arrecadação em razão de ser maior ou menor o valor do bem tributado, ou seja, a base de cálculo, sendo a alíquota fixa. A progressividade impõe a alteração das alíquotas conforme for maior ou menor a base de cálculo, sendo o *quantum* do tributo um resultado que não depende apenas do valor do bem tributado, mas também da necessidade de se cobrar mais de quem apresenta maior capacidade contributiva (bens tributáveis de maior valor), sendo que esse cobrar mais advém da modulação da alíquota em razão do valor do bem a ser tributado, de forma que os mais abastados paguem efetivamente mais tributos do que os menos abastados, isto é, sintam mais o impacto da tributação do que os que detêm menor riqueza, alcançando efetivamente a capacidade contributiva dos contribuintes e preservando a pouca capacidade contributiva dos mais pobres, sendo isso uma aplicação ideal do princípio da isonomia tributária na medida em que os desiguais (os mais e os menos abastados) serão tratados de forma desigual (alíquota maior ou menor) na medida dessa desigualdade, vislumbrando-se, assim, uma tributação justa.

De acordo com Elizabete Rosa de Mello, “A capacidade contributiva é avaliada pela aptidão de o sujeito passivo pagar determinado tributo, refere-se à sua capacidade financeira e econômica e justifica a progressividade”⁸⁶, isto é, em homenagem ao princípio em apreço a progressividade surge para efetivá-lo e se esse objetivo for alcançado se estará diante de uma tributação justa.

Essa questão das alíquotas e sua relação com a capacidade contributiva vai alcançar o tema do mínimo existencial (ou vital) e das isenções. Dessa forma, uma vez que determinadas pessoas não possuem capacidade contributiva, o legislador deve ter a sensibilidade de absorver essa realidade e as pessoas que dela fazem parte para fins de reduzir a zero as alíquotas ou conceder isenção. Em que pese serem duas técnicas distintas, o

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 471.

⁸⁶ MELLO, op. cit., p. 126.

resultado delas é o mesmo, isto é, a não tributação em determinadas circunstâncias.

Uma dessas circunstâncias que autoriza a isenção ou a redução da alíquota à zero é a preservação do mínimo existencial, que segundo Ricardo Lobo Torres é “um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado na via dos tributos (=imunidade) e que ainda exige prestações estatais positivas”.⁸⁷ Nesse cenário, existem pessoas cujo imóvel residencial é de valor tão baixo que a aquisição já se apresenta como um sacrifício sobre-humano, havendo, ainda, gastos com a subsistência familiar, os quais não são poucos e nem de baixo custo, ainda que a família se valha de programas do governo, como bolsa família, ou luz fraterna, ou qualquer outro.

O fato é que nessas circunstâncias extremas a capacidade contributiva do cidadão é extremamente baixa ou nula e a utilização das isenções, no caso para o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), é algo basilar, pois o pagamento desse tributo pode implicar em prejuízo à subsistência da família ou em necessidade de abdicar do bem imóvel para pagar o IPTU devido, o que é, no mínimo, um absurdo e um paradoxo, pois só há tributo se houver bem tributável e a partir do momento em que não houver mais bem tributável não haverá tributo, isto é, para o Estado, se o cidadão que não possui capacidade contributiva para pagar o IPTU tiver que se desfazer do imóvel ou até mesmo sequer adquirir um, a situação é a mesma do que se conceder a isenção, pois não irá tributar, ao passo que se conceder a isenção, além de observar o princípio da capacidade contributiva também estará permitindo que o cidadão, por seus próprios esforços, garanta seu direito fundamental à moradia, o que vai ao encontro da dignidade humana.

O mesmo se pode dizer com relação à tributação via IR, onde, ao contrário da atual situação tributária nacional, deve-se analisar a realidade salarial e o custo de vida do país para se estabelecer e corrigir a tabela do referido imposto, concedendo isenção a quem não apresente uma renda mínima que satisfaça as necessidades básicas, como saúde, alimentação, moradia, vestuário, transporte, entre outros direitos fundamentais mencionados no art. 6º da CF, para que se preserve o mínimo existencial e permita que a pessoa, por esforços próprios, possa garantir sua subsistência e sua dignidade. Da mesma forma, a progressividade das alíquotas, em matéria de IR, é fundamental para que se meça e se alcance a efetiva capacidade contributiva dos contribuintes, garantindo a isonomia tributária.

A redução da alíquota a zero também é instrumento de aplicação do

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 35.

princípio da capacidade contributiva, como se pode observar em produtos essenciais de uso doméstico. Recentemente, o Governo se valeu dessa técnica, aplicando-a aos produtos da chamada “linha branca”, ou seja, os utensílios domésticos, como geladeira, fogão, máquina de lavar roupa, entre outros, permitindo que as pessoas de menor poder aquisitivo pudessem ter acesso a tais bens, os quais também podem e devem ser considerados essenciais. Não essenciais à subsistência, como o direito à saúde e à alimentação, mas essenciais à vida digna, pois não basta apenas ter uma casa, sendo necessário que nela se encontre um mínimo de bens que permita ao cidadão e à sua família ter as condições de habitação, como os anteriormente citados. Do contrário, guardada as devidas proporções, seria como ter o direito à vida (vir ao mundo) e depois não ter direito à saúde (prevenção e tratamento de doenças).

Em que pese se tratar de redução da alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que comporta a repercussão tributária, havendo o contribuinte de direito e o contribuinte de fato, isto é, onde quem efetivamente suporta a carga tributária é o consumidor final (o contribuinte de fato) e não quem industrializa o produto (o contribuinte de direito), a concessão de isenção, que irá favorecer imediatamente a indústria, em razão da repercussão tributária acabará favorecendo, mediata e fundamentalmente, o cidadão, que com a redução da carga tributária passará a ter acesso a bens essenciais que antes não tinha, em razão de sua escassa capacidade contributiva (pois é o contribuinte de fato), o que promove uma melhoria de vida e o inclui no seio da sociedade capitalista e consumidora.

Acerca da inclusão em uma sociedade capitalista e consumista por meio da participação ativa nesse sistema, ou seja, mediante a aquisição de bens e o consumo, Luiz Edson Fachin preleciona:

Em uma sociedade complexa e massificada, nada obstante, o rompimento com as racionalidades sistêmicas se torna cada vez mais difícil, em virtude daquilo que Pietro Barcellona denomina de fragmentação do sujeito em diversos papéis, com a constituição de i, “sujeito débil”.

O “sujeito débil” é aquele que, na economia capitalista contemporânea – que também pode ser reputada uma estrutura sistêmica –, se aliena no consumo, e só tem relevância quando veste uma das diversas “máscaras” que a contemporaneidade impõe. O sujeito débil, definitivamente, não tem relevância pelo seu “ser”, mas, sim conforme o papel que ele ocupa em dado momento no interior do sistema. Os modelos, na contemporaneidade, se multiplicam, operando uma cisão do sujeito. Trata-se do ápice da abstração: a pessoa nada mais é que um sujeito massificado, que só adquire relevância quando se insere em um dos diversos modelos, de relevância pontual, em dada situação jurídica. Ele consome e, de algum modo, se consome, alienando, por exemplo, sua intimidade em espetáculos televisivos

públicos.⁸⁸

Em matéria de Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o mesmo raciocínio atrelado ao IPI pode ser utilizado, na medida em que este imposto também incide sobre bens de consumo, muitos deles essenciais à subsistência, como os que compõem a cesta-básica, com a diferença para o IPI pelo fato de este imposto incidir sobre os bens de consumo que são industrializados e pelo fato de serem industrializados, ao passo que o ICMS incide sobre bens de consumo pelo fato de serem comercializados. De qualquer forma, os dois impostos incidem sobre bens que serão consumidos pelo cidadão, cada uma em uma fase desses bens, mas sempre sobre eles. A utilização da isenção ou da alíquota zero para o ICMS no que tange, por exemplo, às mercadorias que compõem a cesta-básica, as quais muitas vezes são inacessíveis a muitas pessoas em razão de seu elevado custo (como a carne bovina, por exemplo), seria uma forma de respeitar a capacidade contributiva, tendo em vista que o ICMS é suportado pelo consumidor final, e de promover o acesso a tais bens essenciais.

Portanto, o manejo das alíquotas, por meio da progressividade ou da redução a zero, e a concessão de isenções, quando assim se apresentar possível, são meios de se respeitar o princípio da capacidade contributiva, realizando uma tributação isonômica, justa e que respeite o mínimo existencial.

Uma última análise para este princípio da capacidade contributiva diz respeito às pessoas jurídicas, às quais também se aplica o preceito, uma vez que são contribuintes tanto quanto as pessoas físicas.

Retomando a ideia de que isonomia tributária e capacidade contributiva, mesmo sendo princípios distintos, possuem laços indissolúveis de afinidade e proximidade, há que se distinguir a capacidade contributiva das pequenas e médias empresas das empresas de grande porte, sendo essa distinção, não só para fins tributários, uma determinação constitucional, assim prevista no art. 170:

⁸⁸ FACHIN, Luiz Edson. Constituição e relações privadas: questões de efetividade no tríplice vértice entre o texto e o contexto. IN: OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de; et al. (coord.). *Constituição e Estado social: os obstáculos à concretização da constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Editora Coimbra, 2008. pp. 246-247.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IV - livre concorrência;

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

A ideia inserta nesse dispositivo constitucional é absorvida e aprimorada para ser utilizada pelo sistema tributário, nos termos do artigo 146, III, *d*, da Carta Política:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

A Constituição da República, ciente das diferenças de porte que existem entre as empresas e de suas possibilidades no que tange à gestão e poder financeiro, a fim de garantir a existência das microempresas e das empresas de pequeno porte, o que requer, além do reconhecimento das tais diferenças, um reconhecimento de que se o tratamento a ser dispensado às empresas menores não for favorecido não haverá livre concorrência, pois não haverá microempresa e empresa de pequeno porte, uma vez que as mesmas não suportarão os encargos que uma empresa de grande porte suporta, exige tratamento diferenciado/favorecido, inclusive em matéria tributária. Dessa forma, impõe que seja disciplinado o tratamento tributário diferenciado que as microempresas e as empresas de pequeno porte devem receber, tanto para conseguirem cumprir com suas obrigações, como para conseguirem realizar uma boa gestão e custear seus encargos, boa parte deles tributários, como para poderem se manter em funcionamento e poderem atuar no mercado em concorrência com as grandes empresas. Esse tratamento tributário diferenciado/favorecido é disciplinado, hoje, pela Lei Complementar n. 123/2006, que institui o “SIMPLES NACIONAL”.

Ao exigir um tratamento diferenciado/favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte e ao disciplinar essa matéria, o legislador está observando o princípio da capacidade contributiva, aplicado à capacidade que as empresas têm, em seus

diferentes portes, de contribuir.

Nesse sentido, Sérgio Karcache explica:

Em relação à Constituição brasileira, o princípio do tratamento diferenciado às Pequenas Empresas tem como um de seus objetivos a concretização do Princípio da Capacidade Contributiva, como afirma BASSOLI e ZANLUCHI. Não somente na redução do gravame tributário, mas também na praticabilidade da tributação, como o uso de sistemas mais eficientes e informatizados [...].

É lícito concluir, diante do exposto, que o Princípio da Capacidade Contributiva é aplicável às pequenas empresas e sua observância impõe, em conjunto com o Princípio do Tratamento Favorecido, que o Estado adote para este segmento tributação menos onerosa e mais simples. O mandamento é duplo: respeitar a capacidade contributiva e ao mesmo tempo estimular as pequenas empresas no Brasil.⁸⁹

Repare, então, que ao exigir tratamento diferenciado/favorecido às microempresas e as empresas de pequeno porte, o que é disciplinado pelo legislador infraconstituente, a Constituição Federal aplica o princípio da isonomia, da capacidade contributiva, do tratamento favorecido e da praticabilidade da tributação, na medida que, ao reduzir e simplificar as obrigações acessórias (deveres instrumentais) das empresas menores e instituir uma tributação menos onerosa, permite a sobrevivência dessas empresas em um meio extremamente burocrático e ultrapassado como o das formalidades do sistema tributário (tanto para abertura das empresas como para a apuração de suas obrigações tributárias entre outras), permitindo, também, a arrecadação dos tributos devidos pelas empresas menores, a possibilidade de concorrência entre empresas de portes distintos (uma vez que as menores possuem encargos menores e, por consequência, custo operacional menor, o que permite oferecer um preço menor e mais acessível no mercado) e o desenvolvimento econômico nacional, tudo isso a partir do respeito ao princípio da capacidade contributiva e da isonomia tributária.

O princípio da capacidade contributiva, então, apresenta-se como um meio de se buscar e garantir uma tributação justa, na medida em que se apóia na isonomia tributária, afasta o mínimo existencial da tributação, impede que o fisco esvazie o patrimônio do contribuinte – mas sem deixar de tributá-lo – e mensura (ou deve mensurar) as reais possibilidades de cada contribuinte em recolher os tributos em prol da sociedade. Quando respeitado e bem utilizado, possui importância fundamental para o Estado.

⁸⁹ KARKACHE, Sergio. *Princípio do Tratamento Favorecido: O Direito das Empresas de Pequeno Porte a uma Carga Tributária Menor*. Curitiba: Imprensa da UFPR, 2010. pp. 230-231.

1.3.4 Princípio da vedação do confisco

Segundo o artigo 150, IV, da CF, é vedado aos entes federativos “utilizar tributo com efeito de confisco”. Para analisar este princípio, que estabelece que a tributação não pode resultar em valores exorbitantes a ponto de implicar em confisco da propriedade e das riquezas do contribuinte, insta analisar previamente o artigo 3º do CTN, que ao definir “tributo” afirma que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Denota-se, então, ser o tributo uma forma de o Estado obter os recursos dos quais necessita para a consecução de suas atividades, incidindo, de acordo com as regras matrizes de incidência das cinco espécies tributárias, sobre signos presuntivos de riqueza e situações que denotem atividade lícita do contribuinte (auferir renda, ter patrimônio, prestar serviços, comercializar mercadorias, industrializar produtos, obter faturamento e lucro, dentre outras), em razão de atividades do Estado em favor do contribuinte (serviços específicos e divisíveis ou exercício do poder de polícia) ou em razão de benefício auferido pelo contribuinte por causa da atuação do Estado (valorização imobiliária). Conclui-se, assim, que a tributação não ocorre para sancionar um ato ilícito cometido pelo cidadão, mas, ao contrário, pressupõe uma circunstância lícita que demonstre potencial tributável em razão de expressar valor econômico. Logo, se a tributação não é uma forma de sanção, obviamente que não poderá confiscar o patrimônio e as riquezas do contribuinte, uma vez que o confisco é uma punição/sanção, o que é incompatível com a tributação.

O princípio da vedação do confisco impõe o limite que a tributação pode alcançar, ou seja, o Estado pode cobrar tributos até um patamar que não implique em aniquilação da riqueza do cidadão.

Dessa forma, urge analisar se, assim como o princípio da capacidade contributiva, o princípio da vedação do confisco se aplica a todas as espécies tributárias.

Parece que o princípio aplica-se perfeitamente aos tributos que possuem na regra matriz de incidência, mais especificamente no aspecto quantitativo, uma base de cálculo (o valor do bem tributado) e uma alíquota (que é uma fração do valor desse bem), podendo-se mensurar um eventual confisco caso a alíquota seja elevada de tal modo a consumir boa parte

do valor do bem (e, conseqüentemente, do próprio bem) ou impor a sua aniquilação em curto espaço de tempo. Então, o princípio seria aplicável aos impostos, às contribuições parafiscais e aos empréstimos compulsórios. Com relação a esta última espécie tributária, o princípio da vedação do confisco pode ser aplicado em razão de que o empréstimo compulsório pode apresentar regra matriz de incidência similar à dos impostos, o que já ocorre de um modo geral com as contribuições parafiscais.

Tem-se como exemplo de empréstimo compulsório com essa característica aquele destinado à ELETROBRAS, veiculado por meio da Lei n. 4.156/62, que em seu artigo 4º estabelecia:

Art. 4º. Até 30 de junho de 1965, o consumidor de energia elétrica tomará obrigações da ELETROBRÁS, resgatáveis em 10 (dez) anos, a juros de 12% (doze por cento) ao ano, correspondentes a 20% (vinte por cento) do valor de suas contas. A partir de 1º de julho de 1965, e até o exercício de 1968, inclusive, o valor da tomada de tais obrigações será equivalente ao que fôr devido a título de imposto único sobre energia elétrica.

Pode, ainda, ser aplicado ao empréstimo compulsório em decorrência da natural sensação confiscatória que sua própria nomenclatura expressa, uma vez que se é empréstimo (pois os valores deverão ser devolvidos) a compulsoriedade implica em tomada dos recursos financeiros do cidadão pelo Poder Público à força, em situações onde, ordinariamente, não haveria tributação.

Imagine, então, que o Governo, necessitando de recursos para cobrir despesas extraordinárias decorrentes da devastação que os fenômenos naturais vêm constantemente provocando no Estado de Santa Catarina ou para custear investimentos nas obras para as Olimpíadas do Rio de Janeiro em 2016, enviasse ao Congresso Nacional um projeto de lei complementar para que fosse instituído um empréstimo compulsório incidente sobre os valores depositados nas cadernetas de poupança, sendo tais valores a base de cálculo, sendo estabelecida uma alíquota de 70%, isto é, 70% dos valores depositados seriam recolhidos a título de tributo. Parece, então, que haveria confisco e, portanto, o princípio também pode ser aplicado a esta espécie de tributo. O fato de os recursos auferidos pelo empréstimo compulsório serem posteriormente devolvidos, nos termos do parágrafo único do artigo 15 do CTN, não afasta o confisco que a sua alíquota estaria impondo no momento da tributação, pois se o fato de os valores auferidos por meio do empréstimo compulsório serem restituíveis não afasta a sua qualidade de tributo, com a mesma razão não afasta a incidência

do princípio em comento.

A vedação do confisco deve alcançar, ainda, as contribuições de melhoria, sendo difícil imaginar uma situação em que o valor desse tributo possa ser alto a ponto de impor confisco do bem imóvel, até mesmo por que o tributo não é calculado sobre o valor do bem, mas sim sobre o total gasto com a obra pública em comunhão com o acréscimo que dela decorrer em favor do imóvel do contribuinte. No entanto, em um cenário onde os imóveis sofreram supervalorização e ante ao superfaturamento de obras públicas, que é uma constante neste país, pode ocorrer que um imóvel de valor baixo tenha sido beneficiado por uma obra pública superfaturada (limite total da despesa) e tenha sofrido alta valorização não só em decorrência da obra, mas, por coincidência, a obra foi encerrada no momento em que houve uma supervalorização imobiliária do Brasil e, também em razão disso, o valor do imóvel aumentou consideravelmente, impondo ganho imobiliário ao proprietário (limite individual). Nesse caso, o valor da contribuição de melhoria pode ser expressivo ao ponto de se aproximar do valor original do imóvel, que pode ser um valor que o proprietário conseguiu arduamente, ou que pode ainda estar pagando as parcelas de um financiamento. Assim, se o princípio da capacidade contributiva não for observado e não for concedida isenção, haverá confisco, pois para pagar a contribuição de melhoria o proprietário terá que se desfazer do bem. Portanto, mesmo sendo difícil imaginar uma situação onde a cobrança dessa exação implique em confisco, uma vez que não incide sobre o valor do bem imóvel, vislumbrada uma circunstância onde o confisco passa a ser uma realidade há que se afastar a tributação em homenagem ao princípio em estudo.

Mais difícil, porém, é imaginar a aplicação do princípio da vedação do confisco às taxas, ainda que sejam aquelas que, absurdamente, têm o seu valor estabelecido mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo, como no caso das custas judiciais das ações cíveis em geral da Justiça Federal, que são calculadas mediante a aplicação de uma alíquota de 1% sobre o valor da causa (Lei n. 9.289/96, Tabela de Custas anexa, Tabela I, item *a*).

Essa dificuldade decorre do fato de que, por maior que seja a taxa, ela remunera um serviço público específico e divisível ou o exercício do poder de polícia, aplicando-se a ela o princípio da proporcionalidade e da retributividade, não havendo razão para serem exacerbadas, ou, ainda, pelo fato de que elas, em regra, não incidem sobre o valor de um bem e, portanto, não pode confiscá-lo, nem mesmo indiretamente, como exemplificado no caso das contribuições de melhoria. Dessa forma, não que o princípio não seja aplicado às

taxas, pois se trata de um princípio constitucional tributário que veda que a utilização dos tributos (sem exceção) implique em confisco, mas que, na prática, dada a natureza das taxas, acaba não se aplicando a elas, pois pouco provável que a utilização dessa espécie tributária resulte em confisco.

No que tange a tributos que comumente são calculados mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo, como os impostos e as contribuições parafiscais, tem-se que, por vezes, os mesmos podem possuir valor fixo. Hugo de Brito Machado aduz que “Tomando-se em consideração a forma de quantificação do valor a ser pago pelo contribuinte, os impostos classificam-se em *fixos* e *graduados*. Os fixos são quantificados diretamente pelo legislador”⁹⁰. E ainda lembra que “Os impostos fixos estão em desuso”.⁹¹

Assim, em razão do princípio da capacidade contributiva, tem-se os impostos fixos não realizam essa determinação constitucional e, então, o seu desuso. Mas ainda é possível encontrá-los no ordenamento jurídico, como no caso do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza (ISS), que determinados Municípios cobram em valor fixo, ou, no caso de contribuição parafiscal, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (CIDE-Combustível), em que o valor do tributo é fixo em razão de uma unidade de medida, ou seja, a cada m³ de produto tributável pela exação é cobrado um valor fixo (Lei n. 10.336/01, art. 4º e 5º).

Nesses casos, os impostos e contribuições parafiscais fixos aproximam-se muito das taxas, que também, em regra, possuem valor fixo, valendo, aqui, o mesmo raciocínio exposto acerca da aplicação do princípio da vedação do confisco às taxas, além do que, nesse caso, quando utilizados com valor fixo, impostos e contribuições parafiscais tendem a incidir sobre produtos/mercadorias e seu encargo econômico, então, recai sobre o contribuinte de fato, o que será adiante abordado.

Uma última análise acerca dos tributos aos quais se aplica o princípio em comento deve levar em consideração a possibilidade de confisco ocorrer quando o tributo comporta repercussão tributária. Tratam-se dos chamados tributos indiretos, muito comuns em matéria de impostos, em especial o IPI e o ICMS, assim descritos por Hugo de Brito Machado:

⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p.192.

⁹¹ MACHADO, *idem*, *ibidem*.

Finalmente, os impostos podem ser classificados em razão de ensejarem, ou não, o fenômeno financeiro denominado *repercussão*, que é a transferência do respectivo ônus a terceiro, pessoa que não é parte na relação tributária. Tomando-se por base esse critério, os impostos são classificados em *diretos* e *indiretos*. São *diretos* aqueles impostos nos quais o contribuinte, legalmente obrigado ao pagamento, suporta o ônus correspondente; são *indiretos* aqueles impostos nos quais o contribuinte, legalmente obrigado ao pagamento, transfere a terceiros o ônus correspondente.⁹²

Aliás, essa distinção entre contribuinte de direito e contribuinte de fato que impera nos impostos indiretos e a respectiva repercussão tributária foi julgada há anos atrás pelo Supremo Tribunal Federal, cujo julgamento possui a seguinte ementa:

IMUNIDADE FISCAL RECÍPROCA. NÃO TEM APLICAÇÃO NA COBRANÇA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. O CONTRIBUINTE DE *IURE* É O INDUSTRIAL OU PRODUTOR. NÃO É POSSÍVEL OPOR À FORMA JURÍDICA A REALIDADE ECONÔMICA PARA EXCLUIR UMA OBRIGAÇÃO FISCAL PRECISAMENTE DEFINIDA NA LEI. O CONTRIBUINTE DE FATO É ESTRANHO À RELAÇÃO TRIBUTÁRIA E NÃO PODE ALEGAR, A SEU FAVOR, A IMUNIDADE RECÍPROCA.⁹³

Nesse caso, como o valor do tributo é recolhido pelo contribuinte de direito, isto é, aquele estabelecido pela lei, mas tendo em vista que o mesmo, no caso do IPI e do ICMS, repassa diretamente para o adquirente do produto ou da mercadoria o valor do respectivo imposto, não arcando, assim, com esse encargo, o qual será suportado, diretamente, pelo consumidor final, uma reflexão a de ser feita: existiria a possibilidade de esses impostos, em caso de alíquota elevada, imporem confisco? O confisco deve ser analisado sobre o aspecto do bem que está sendo tributado ou dos recursos do contribuinte de fato (consumidor) que adquire o produto ou mercadoria?

Como o valor dos tributos indiretos é repassado ao consumidor, tem-se que o mesmo agrega-se ao valor do bem. Esse, por sua vez, além do valor do tributo, tem embutido em seu valor de mercado os demais encargos que a empresa produtora ou comerciante possui, a margem de lucro que almeja e os demais encargos futuros, como os próprios encargos tributários que incidirão sobre o faturamento, a renda e o lucro da empresa. Diante de tantos encargos, visualiza-se que o valor do tributo repassado ao consumidor final é

⁹² MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p.193.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 68.741-SP. Segunda Turma. Relator Ministro Bilac Pinto. j. 28/09/1970. DJ 23/10/1970.

o de menor expressão se comparado aos demais valores que compõem o preço do produto ou mercadoria e, assim, não se consegue visualizar efeito confiscatório do IPI e do ICMS, por exemplo, em razão da repercussão tributária que comportam, tanto sob o aspecto do contribuinte de direito, o qual não sofre confisco em razão de repassar ao contribuinte de fato o custo do tributo, e nem sob o aspecto do contribuinte de fato (consumidor final), pois o valor do tributo agregado ao bem que irá adquirir é inferior ao valor do bem que está adquirindo e se dispõe de recursos para adquirir o bem com todos os encargos nele embutidos, obviamente que o tributo repercutido não lhe imporá o confisco de seus recursos financeiros.

Mesmo nos casos como o da tributação do cigarro pelo IPI, onde se alcança uma alíquota *ad valorem* de 300% (Lei n. 12.546/2011, art. 14), não há confisco, pois esses valores são repassados ao consumidor final. O fato de haver encarecimento do produto ou mercadoria ao consumidor final em razão da alta tributação via tributos indiretos e as consequências que isso implica para a sociedade, como inflação, aumento do “Custo Brasil”, desemprego e outras, não implica em ocorrência de confisco, pois diante da repercussão tributária nem o bem tributado é confiscado e nem os recursos do consumidor final.

Analisando essas questões, Paulo de Barros Carvalho aduz:

Já com os bens de consumo, cujo gravame se incorpora no preço, permite-se cogitar de taxações altíssimas, sem que isso alvitre sombras de efeitos confiscatórios. É o caso do IPI e dos impostos que oneram o mercado exterior. Também o ICMS prestar-se-ia a manifestações desse tipo, sem falar nos problemas paralelos que o expediente desencadearia no campo econômico, desdobrados que estão do quadro objetual de nossas especulações. E só para mostrar a complexidade do assunto, não custa lembrar que o ISS, dos Municípios, exibiria com facilidade o aparecimento de iniciativas confiscatórias.⁹⁴

Em suma, o princípio da vedação do confisco parece ter aplicação possível quando se trata de tributo que incida diretamente sobre um determinado bem, como no caso dos impostos diretos, das contribuições parafiscais e dos empréstimos compulsórios. Aplica-se, também, quando se tratar de tributo que pode resultar em valor exorbitante a ponto de, indiretamente, impor o confisco do bem, como no citado exemplo das contribuições de melhoria. Com relação às taxas fica quase impossível vislumbrar uma situação em que a tributação resulte em confisco, ainda que indiretamente, o mesmo se podendo dizer com relação aos impostos indiretos, em razão da repercussão tributária que comportam.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 180-181.

Tratando desse princípio balizador da tributação, Luciano Amaro esclarece:

Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.⁹⁵

Assim sendo, o princípio da vedação do confisco alia-se ao da capacidade contributiva e ambos irão informar o mínimo e o máximo que o Estado pode tributar, sendo as diretrizes da justa tributação na medida em que preservam o mínimo vital e o direito à propriedade privada, permitindo, também, que o Estado afigure os recursos dos quais necessita para a realização de suas finalidades, sendo o interstício entre capacidade contributiva e vedação do confisco aquilo que é passível de ser tributado.

Acerca dessa proximidade dos dois princípios, José Eduardo Soares de Melo afirma que:

O princípio que veda o confisco no âmbito tributário [...] está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda ou da propriedade do contribuinte, sendo aferido, principalmente, pelo exame da alíquota [...].⁹⁶

Em busca de um ideal tributável, que se encontra entre aquilo que não pode ser tributado e o máximo que pode ser tributado, insta analisar mais uma vez o pensamento de Hélio Daniel de Favare Baptista, que aduz:

Em que pesem esses indicadores, a exação tributária deve respeitar o mínimo de condições necessárias para uma existência digna dos seres humanos. Esse limite à exação denomina-se “Mínimo Existencial”. O mínimo existencial é a menor parcela de renda necessária para a sobrevivência digna do contribuinte. A parcela mínima, que deve ser protegida da voracidade do Estado, é um dos pressupostos do princípio da capacidade contributiva.⁹⁷

⁹⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 144.

⁹⁶ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 48.

⁹⁷ BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça tributária e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011. p. 90-91.

A capacidade contributiva, então, é um pilar de sustentação da justiça fiscal, na medida em que se apresenta como um identificador daquilo que não pode ser tributado, criando, assim, um “piso” da tributação, o qual, atrelado ao princípio da vedação do confisco, que é um “teto” para a atividade tributária, consegue dar os contornos da citada justiça fiscal, assim analisado por José Eduardo Soares de Melo:

O princípio da capacidade contributiva, que se entrelaça com o princípio da vedação do confisco, representa um dos fundamentos basilares da tributação, como corolário do princípio da isonomia, verdadeiro sinônimo da justiça fiscal.⁹⁸

Por outro lado, a tributação, respeitado esse patamar mínimo de bens, renda e patrimônio que devem ser intangíveis, deve alcançar as riquezas excedentes do cidadão, de forma a extrair parte do que cada um possui em prol da redistribuição das rendas na sociedade.

Nessa medida, a tributação deve ocorrer de forma satisfatória, para suprir as necessidades financeiras do Estado, e, ao mesmo tempo, ser comedida, não invadindo exageradamente o patrimônio do cidadão, sob pena de, visando obter recursos para realizar suas atividades e promover o bem-estar social, a igualdade e a erradicação da pobreza, estar impossibilitando que o contribuinte promova sua própria subsistência e passe a depender, também ele, das políticas públicas do Estado, redundando em um efeito contrário ao desejado pela tributação, a qual passa a criar um novo problema ao invés de resolver os já existentes.

Denota-se, portanto, que o Estado pode e deve tributar, desde que respeite um mínimo de riqueza considerado intangível e, quanto ao restante patrimonial, alcance a propriedade privada de forma a satisfazer suas necessidades financeiras, desde que o faça comedidamente, não se aproximando do confisco.

Então, os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que delimitam o “piso” e o “teto” da tributação para que esta seja justa, são muito próximos e, também, complementares.

Sobre essa proximidade e complementação dos princípios, José Augusto

⁹⁸ MELO. José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 46.

Delgado preleciona:

Esta vinculação está definida, na mensagem constitucional, por se identificar o princípio da capacidade contributiva como sendo o que proíbe a incidência de tributo sobre parcelas de riqueza do contribuinte com carga excessiva que resulte em saldo patrimonial mínimo impossibilitador de atendimento das necessidades vitais do sujeito passivo e do seu desenvolvimento profissional.⁹⁹

Conforme as lições de José Eduardo Soares de Melo, a alíquota do tributo é a responsável por indicar se há ou não confisco, ou seja, quanto mais elevada for, maior será o valor do tributo, podendo-se, então, constatar se o valor acarretará em confisco do bem tributado ou não. O problema reside em saber qual é o limite para a alíquota ser considerada válida e a partir do qual imporá confisco, pois não há norma jurídica nesse sentido.

Eduardo Sabbag aduz que “É de enaltecer que não há, no Brasil, parâmetros objetivos, com moldes cartesianos preestabelecidos, delimitadores do que vem a ser uma tributação tradutora de confiscatoriedade”.¹⁰⁰

Sobre essa vagueza do princípio, Paulo de Barros Carvalho já explanava, alertando para o vácuo legislativo sobre tal limite e a subjetividade que isso acarreta, nos seguintes termos:

[...] O problema reside na definição do conceito, na delimitação da idéia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. [...] Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica. [...] Porém, o difícil é detectarmos os limites, haverá sempre uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo.¹⁰¹

Analisando o princípio da vedação do confisco sob o aspecto de apenas um tributo isoladamente considerado, e tendo em vista, ainda, que a aplicação desse princípio se

⁹⁹ DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. São Paulo: Revistas dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000. Pesquisas Tributárias. Nova série; n. 6. p. 95.

¹⁰⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.241.

¹⁰¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 179/180.

apresenta como mais provável aos tributos diretos que são calculados mediante a incidência de uma alíquota sobre uma base de cálculo, é preciso identificar o limite dessa alíquota, o que a atual Constituição da República não faz.

O histórico da vedação do confisco sob o prisma tributário nas Constituições anteriores apresenta a Carta Política de 1934 estabelecendo, no artigo 113, item 29, que “Não haverá pena de banimento, morte, confisco ou de caráter perpétuo, ressalvadas, quanto à pena de morte, as disposições da legislação militar, em tempo de guerra com país estrangeiro”, e, ao mesmo tempo, previa no artigo 185 que “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento”.

Denota-se, portanto, que sob a égide da Constituição de 1934 o confisco já era proibido e, por se tratar de disposição genérica, impunha que o confisco também não fosse realizado por meio da tributação. O limite de 20%, no entanto, não fixava uma alíquota máxima para os impostos, mas sim uma limitação para o aumento dessa exação. Dessa forma, também não se visualizava um limite para o valor dos tributos.

Tendo em vista essa inexistência normativa de limite expreso para a tributação, com fins a evitar o confisco, tem-se que se trata de preceito abstrato, direcionado, primeiramente, ao legislador infraconstitucional, para que o mesmo se contenha ao estabelecer o valor dos tributos, e em um segundo momento, direciona-se ao aplicador da lei. E, também, volta-se ao Poder Judiciário alertando-o que, ao ser chamado a se manifestar sobre o tema, tenha em mente que o tributo não pode ser utilizado de forma a esvaziar ou aniquilar o patrimônio do contribuinte.

Nesse aspecto, Hugo de Brito Machado entende:

[...] Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo *com efeito de confisco*, certo é que o dispositivo constitucional pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens. Cabe ao Judiciário dizer quando um tributo é confiscatório. A regra constitucional, no mínimo, deu ao Judiciário mais um instrumento de controle da voracidade fiscal do Governo, cuja utilidade certamente fica a depender da provocação dos interessados e da independência e coragem dos magistrados, especialmente dos que integram o Supremo Tribunal Federal.¹⁰²

Parece, portanto, que o limite da tributação, para que não se alcance o

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 41.

confisco, depende da análise de casos concretos, onde, então, ter-se-ão as informações e o montante eventualmente confiscatório para que se possa vislumbrar a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade da tributação.

No entanto, isso ocorre porque não há uma norma geral estipulando o máximo que uma alíquota poderia alcançar e, também, porque se leva em consideração cada tributo isoladamente considerado para se aferir o efeito confiscatório da tributação, não se considerando o total da carga tributária, como deveria ocorrer.

Hugo de Brito assevera que “O caráter confiscatório há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto”.¹⁰³

Dessa forma entende Ives Gandra da Silva Martins:

[...] sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver [...], estar-se-á perante o confisco. Na minha especial maneira de ver o confisco, não posso examiná-lo a partir de cada tributo, mas da universalidade de toda carga tributária incidente sobre um único contribuinte.¹⁰⁴

Paulo de Barros Carvalho adverte para o fato de que o princípio da vedação do confisco, ante a vagueza de seu teor ao proibir que os impostos (leia-se, tributos) resultem em efeito confiscatório, tendo em vista os tributos individualmente considerados, só lhe resta estar impondo a referida vedação sob o prisma de todo o sistema tributário, levando-se em consideração a carga tributária brasileira, nos seguintes termos:

Intrincado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunica-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.¹⁰⁵

Assim, se se analisar o total da carga tributária brasileira, chegar-se-á à conclusão de que, no Brasil, não só os impostos, mas os tributos em geral, considerados em

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 41.

¹⁰⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000. Pesquisas Tributárias. Nova Série; n. 6. p. 49.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 181.

sua totalidade e não isoladamente, estão implicando em confisco, sendo a tributação brasileira, portanto, inconstitucional por ser exagerada, violando o direito à propriedade privada e o princípio da razoabilidade.

É importante compreender e aplicar o princípio da vedação do confisco a toda a carga tributária e não apenas aos tributos isoladamente considerados porque, dessa forma, o princípio passar a ser aplicado, ainda que indiretamente, aos impostos indiretos, pro exemplo, pois do contrário esse tipo de imposto é norteador pelo princípio em alusão, contrariando a sua razão de existir por ineficácia ante os impostos indiretos.

A questão que restaria, caso a inconstitucionalidade do sistema tributário nacional fosse reconhecida em razão do confisco que se acaba impondo ao contribuinte, é: o que seria feito a partir do reconhecimento do efeito confiscatório da tributação brasileira pelo Supremo Tribunal Federal (STF)? Haveria redução das alíquotas ou fixação das mesmas por meio de decisão judicial? Suspender-se-ia a tributação no Brasil até ser ajustada a tributação nas três esferas de governo? Ou simplesmente seria reconhecida a inconstitucionalidade e ficaria por isso mesmo?

A primeira possibilidade apresentada não pode ocorrer, pois cabe ao Judiciário julgar como constitucional ou inconstitucional determinado tema, mas não cabe a ele disciplinar a matéria, pois assim estaria adotando uma postura de ativismo judicial maléfico, ou seja, aquele que vai além dos poderes e atribuições do Poder Judiciário, violando, portanto, o princípio da separação dos poderes, uma vez que não cabe ao Judiciário, neste caso, estabelecer alíquotas de tributos nem seus respectivos valores.

Nesse sentido, Edinilson Donisete Machado adverte:

A autonomia judicial não pode ser excessiva, posto que poderá vir a exteriorizar apenas a vontade individual do julgador, da mesma maneira que nunca poderá ser excessiva a adesão aos princípios constitucionais, em sua aplicação, haja vista que derogariam todas as regras do sistema que promovem autonomia, necessária ao cumprimento do controle da vontade política substancial, consolidada no ordenamento, via Constituição. A autonomia judicial, assim, ao se limitar aos conteúdos normativos, às regras e aos princípios, evita que haja arbitrariedade.¹⁰⁶

A segunda possibilidade é inimaginável que ocorra, pois o Estado entraria em colapso sem a arrecadação dos tributos e o Poder Judiciário jamais teria essa coragem,

¹⁰⁶ MACHADO, Edinilson Donisete. *Ativismo judicial: limites institucionais democráticos e constitucionais*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011. p. 113.

pois, além de haver uma harmonia entre as três funções do Estado, onde os integrantes dos três Poderes protegem-se mutuamente quando o assunto é de seus interesses, suspender a tributação implicaria em deixar o próprio Judiciário sem os recursos que o mesmo arrecada por meio das taxas judiciárias, além do que os tributos custeiam os luxos dos membros do Poder Judiciário. E, independentemente de qualquer outro motivo, não seria justo corrigir um erro, o sistema tributário nacional confiscatório, com outro, a suspensão do direito de o Estado tributar, pois sem esses recursos financeiros o Estado deixaria de atender a diversos direitos fundamentais (individuais e sociais) e deixaria de prestar muitos serviços essenciais, uma vez que o reajuste do sistema tributário nacional levaria muito tempo e até lá faltaria dinheiro aos cofres públicos.

E aceitar a terceira possibilidade como a mais plausível é o mesmo que não julgar inconstitucional o sistema tributário em razão da excessiva e confiscatória carga tributária, mantendo as coisas como estão, pois seria como condenar o acusado no processo criminal e não lhe impor nenhuma pena.

Em vista do exposto, caso chegue o dia em que o Poder Judiciário, após ser provocado, tenha a independência, a decência e a coragem de reconhecer o confisco da carga tributária brasileira, talvez o ideal seja, após julgar pela inconstitucionalidade da tributação, impor prazo razoável para que, finalmente, seja promovida a tão comentada reforma tributária e que essa seja ampla, transparente, efetiva e bem intencionada, devendo, mesmo assim, cominar uma pena pelo descumprimento da ordem judicial.

Insta analisar, ainda, um último aspecto importante relacionado aos desdobramentos do princípio da vedação do confisco, qual seja, a aplicação do princípio às multas aplicadas em decorrência do descumprimento das obrigações tributárias. A obrigação tributária consiste em pagar o tributo e realizar deveres instrumentais em prol da fiscalização e arrecadação dos tributos, nos termos do artigo 113 do CTN, assim escrito:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

A multa, na qualidade de sanção pecuniária, é assim descrita por Hugo de Brito Machado:

As sanções pecuniárias, ou multas, constituem a espécie de sanções mais comuns, e certamente as mais adequadas no âmbito do direito tributário. Quase todas dizem respeito ao não cumprimento de obrigações tributárias acessórias e têm valor geralmente muito elevado, porque o descumprimento de uma obrigação tributária acessória em regra autoriza a presunção de descumprimento também de obrigações principais.¹⁰⁷

Nessa medida, o descumprimento das obrigações tributárias acarreta a imposição de multa, cujas finalidades básicas são punir o infrator da legislação tributária e desestimular a reincidência do comportamento infracional.

Registra-se, ainda, que mesmo convertendo-se em obrigação principal, a penalidade pecuniária, isto é, a multa aplicada em decorrência do descumprimento de um dever instrumental, não se confunde com o tributo, o qual não é sanção a ato ilícito, conforme descrição do artigo 3º do CTN. Todavia, curiosamente, até os impostos vem sendo utilizados como penalidade no Brasil, o que é completamente contrário à sua definição e ao seu intuito. Hugo de Brito Machado ressalta que, em alguns casos, “O tributo pode ser utilizado com o objetivo de desestimular certa conduta que consubstancia seu fato gerador. Diz-se, então, tributo extrafiscal proibitivo”¹⁰⁸, ou seja, o contribuinte está sendo ameaçado via possibilidade de imposição de tributo para caso cometa algum ilícito, o que é completamente absurdo, sendo que, de acordo com o mesmo professor, “é vedada em nosso sistema jurídico a utilização de um tributo com a finalidade de penalizar a ilicitude”¹⁰⁹.

Visto isso, tem-se que aos impostos (ou aos tributos, conforme exposto alhures) aplica-se o princípio da vedação do confisco. A questão que se apresenta é se o mesmo princípio se aplica às multas impostas pelo descumprimento das obrigações tributárias.

Hugo de Brito Machado defende que às sanções pecuniárias não se aplica o princípio da vedação do confisco, mas sim os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, cujo entendimento se transcreve:

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 388-389.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 155.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 163.

Ressalte-se, finalmente, que não se aplica às penalidades pecuniárias o princípio do não confisco, que no ordenamento jurídico brasileiro está expresso em dispositivo da Constituição Federal de 1988 que veda expressamente a instituição de tributo com efeito de confisco. Aplicam-se, todavia, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, em atenção aos quais devem ser considerados inconstitucionais os dispositivos de lei que estabeleçam multas desproporcionais ao dano resultante da infração à qual correspondam.¹¹⁰

Em que pese as considerações do citado professor, parece que a questão da aplicação do princípio da vedação ao confisco às multas não se resolve da forma como entende, pois a proporcionalidade e a razoabilidade são preceitos que estão inseridos no princípio da vedação do confisco, na medida em que, para se saber o que é confiscatório, independentemente de norma explícita sobre isso, é preciso definir e identificar o que é razoável a título de multa e o que é proporcional ao ato ilícito cometido pelo contribuinte, ou seja, a proporcionalidade e a razoabilidade são pressupostos tanto da atividade tributária de fixação do valor dos tributos quanto da imposição das multas, sendo que, justamente em razão dessa proporcionalidade e razoabilidade que o efeito confiscatório é vedado, tanto para o tributo quanto para o seu consectário, qual seja, a multa pelo descumprimento da obrigação tributária.

Quando o contribuinte não cumpre uma obrigação principal ou acessória, ou até mesmo as duas, sofre uma punição que, em regra, é a imposição de multa, pois assim o Estado pune e desestimula a reiteração da conduta.

No entanto, o valor principal que se espera com a tributação é aquele decorrente do tributo cobrado, o qual não se constitui como sanção a ato ilícito e ao qual se aplica o princípio da vedação do confisco. Ora, se o principal, que é o valor do tributo, não pode ser confiscatório, com muito mais razão o secundário, que é o valor da multa, também não pode, sob pena de se estar tributando por meio de imposição de multas, o que, além de descaracterizar o aspecto material e quantitativo da regra matriz de incidência do tributo, implica em conferir à tributação uma forma de sanção a ato ilícito, um ilícito tributário, fazendo com que a multa, então, deixe de ter natureza tributária e, portanto, não pode se converter em obrigação principal, ou seja, ser cobrada como são cobrados os valores referentes à obrigação principal (pagar o tributo), perdendo as garantias do crédito tributário.

Portanto, se não se aplicar às multas o princípio da vedação do confisco, elas serão elevadas a patamares que implicarão em confisco em razão de descumprimento da

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 389.

legislação tributária por parte do contribuinte, isto é, haverá uma tributação confiscatória por via oblíqua, passando a ser o tributo uma sanção a ato ilícito, o que não se pode permitir, sob pena de o Estado abusar do seu direito de tributar e as limitações ao poder de tributar, trazidas no texto constitucional, serem burladas pelo legislador e pelo fisco.

Aliás, ressalta-se que o Poder Legislativo, em nítido conluio com o Poder Executivo, o qual faz os projetos de lei em matéria tributária (CF, art. 61, §1º, II, *b*) ou adota medidas provisórias (CF, art. 62), já vem burlando o sistema tributário nacional no que tange às multas, que são abusivas e, hodiernamente, vem sendo aplicadas de forma descomedida e independentemente de cometimento de ilícito tributário pelo contribuinte, o que é um *plus* no abuso do direito de tributar.

A Lei n. 12.249/2010 acrescentou ao art. 74 da Lei n. 9.430/96 os §§ 15, 16 e 17, os quais foram alterados ou revogados posteriormente pela Medida Provisória n. 668/2015 e pela Lei n. 13.097/2015:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#) [\(Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 2015\)](#)

§ 16. O percentual da multa de que trata o § 15 será de 100% (cem por cento) na hipótese de ressarcimento obtido com falsidade no pedido apresentado pelo sujeito passivo. [\(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010\)](#) [\(Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014\)](#) [\(Vide Lei nº 13.097, de 2015\)](#) [\(Revogado pela Medida Provisória nº 668, de 2015\)](#)

§ 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. [\(Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015\)](#)

Mesmo tendo sido revogados os §§15 e 16, o fato é que por um período de tempo eles vigoraram e foram aplicados, ao passo que o §17 continua vigente, impondo multas a contribuintes que exerceram seu direito de petição, seja para restituir tributo indevidamente pago ou pago a maior, seja para compensá-los, quando o pedido de restituição ou compensação fosse indeferido ou indevido (independentemente de falsidade) ou quando não for homologada a declaração de compensação.

Ora, além de esses dispositivos legais estarem violando o direito constitucional de petição, pois ao imporem multa em razão do indeferimento do pedido administrativo de restituição ou compensação estão inibindo o direito de petição do cidadão e o direito ao processo administrativo mediante coação, está impondo multa, exceto o caso de falsidade, pelo simples fato de o contribuinte exercer seu direito de petição, sem ter o mesmo praticado qualquer ilícito tributário (exceto caso de falsidade), sendo que o indeferimento do pedido de compensação ou restituição não caracteriza nenhum ilícito do contribuinte.

A situação é ainda mais grave ante o fato de que é comum a Fazenda Pública indeferir os processos administrativos, tanto o fiscal quanto o previdenciário, onde o contribuinte e o segurado quase nunca logram êxito em suas pretensões, sendo que, ao assim agir com relação os pedidos de restituição ou compensação de tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), está criando uma fábrica de multas tributárias, pois basta indeferir para que a multa seja aplicada ao contribuinte que nada fez de errado.

O próprio professor que entende não ser aplicável o princípio da vedação do confisco às multas tributárias defende que essas multas sem ilícito por parte do contribuinte são indevidas:

Em outras palavras, a referida lei estabelece, no §15, acima transcrito, penalidade que tem como hipótese de incidência o fato de ser o pedido de ressarcimento indeferido, ou indevido. Não coloca como pressuposto dessa penalidade nenhum tipo de ilícito. E – o que é mais grave – coloca “indeferido” e “indevido” como alternativas, a dizer que o pedido pode ser indeferido mesmo não sendo indevido. E, seja como for, o dispositivo legal em referência consubstancia verdadeiro absurdo, pois coloca como pressuposto de uma penalidade o exercício de um direito fundamental, que é o direito de pedir.¹¹¹

Essas multas aplicadas sem o cometimento de ilícito devem ser consideradas inconstitucionais por desvirtuarem o sistema tributário nacional, na medida em que são aplicadas independentemente de ilicitude, em valores exacerbados – uma vez que possuem alíquotas demasiadamente elevadas – e por estarem extrapolando o conceito de tributo – uma vez que a tributação passa a se dar por meio das multas, que são uma sanção, ao contrário do tributo, que possui como aspecto material fatos lícitos.

Mas não é a essas multas que se deve aplicar o princípio da vedação do confisco, pois essas multas são inconstitucionais pelas razões acima apontadas. O princípio da

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 154.

vedação do confisco deve ser aplicado às multas tributárias legítimas, evitando-se a tributação e o confisco por meio das multas, que é aspecto secundário e auxiliar do tributo, sendo que os valores auferidos via tributação devem decorrer do valor do tributo e não do valor das multas.

Se o Estado não consegue punir e nem desestimular suficientemente os infratores da legislação tributária por meio de multas condizentes com a sua posição dentro da relação tributária, ou seja, a posição de “coadjuvante”, deve o Estado repensar suas técnicas tributárias e, principalmente, sua carga tributária e o retorno social que oferta ao cidadão com os recursos arrecadados, pois a fuga da tributação é uma praxe em países corruptos, onde se arrecada como um país intervencionista e se retorna como um país liberal, da forma como faz o Brasil. O que não pode é o Estado aplicar multas exacerbadas e, com elas, impor o confisco.

Se o tributo não pode ser confiscatório, com muito mais razão a multa aplicada pelo não pagamento do tributo e/ou pelo não cumprimento de um dever instrumental também não pode, daí essas multas exorbitantes que o legislador estabelece (isso quando a multa não é estabelecida pelo Poder Executivo via Decreto) e o fisco aplica serem inconstitucionais.

Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça faz a seguinte constatação acerca das penas que podem ser aplicadas ao ilícito tributário:

Sob o aspecto quantitativo, cabe perquirir quais são as espécies de sanções que o legislador pode prever para apenar o ilícito tributário.
Afasta-se, de pronto, o confisco ou perdimento de bens como espécie de sanção para a prática de um ilícito tributário, seja porque a Constituição Federal, no inciso XXII do seu art. 5º, assegura o direito à propriedade, [...], seja porque a pena de perdimento de bens só é autorizada constitucionalmente em caso de ilícito penal (álnea *b* do inciso XLVI do referido artigo).¹¹²

Denota-se, portanto, que o confisco é vedado em todo o ordenamento jurídico e não apenas na seara da tributação e, portanto, o princípio constitucional tributário da vedação do confisco, assim como o da legalidade tributária, da isonomia e outros, nem precisariam estar na Constituição da República, pois já possuem uma previsão genérica.

A aplicação do princípio constitucional tributário da vedação do confisco às multas parece óbvia, pois se nenhum crédito no ordenamento jurídico concede ao Estado (ou a

¹¹² MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas Tributárias – Efeito Confiscatório e Desproporcionalidade – Tratamento Jusfundamental. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 250.

qualquer um) o direito de confiscar, não será a multa tributária que poderá fazê-lo, ainda que o princípio em apreço preveja sua aplicação apenas aos impostos e mesmo sendo a multa tributária algo diferente do imposto. O fato é que, sendo o valor da multa convertido em obrigação principal, isto é, equiparando-se ao valor do imposto e sendo cobrado da mesma forma e com os mesmos privilégios e garantias, deve seguir as regras estabelecidas para a obrigação principal, ou seja, o valor dos tributos, dentre elas a vedação do confisco.

Eduardo Sabbag faz as seguintes considerações acerca da aplicação do princípio da vedação do confisco às multas tributárias:

Impende registrar que a doutrina majoritária tem se manifestado favoravelmente à aplicação do postulado tributário às multas exacerbadas. Afirma-se, em resumo, que tanto a multa moratória quanto a multa punitiva podem ser confiscatórias se extrapolarem os lindes do adequado, do proporcional, do razoável e do necessário, colocando em xeque as suas precípuas finalidades, com a ofensa ao art. 150, IV, e o art. 5º, XXII, ambos da Carta Magna.

Não há dúvida de que uma multa excessiva, que extrapole os limites do razoável, ainda que visando a desestimular o comportamento ilícito iterativo, além de irradiar sua carga punitiva, em seus dois elementares caracteres – o *preventivo* e o *punitivo* –, mostra-se vocacionada a burlar o dispositivo constitucional inibitório de sua existência, agredindo o patrimônio do contribuinte.

[...]

Dessa forma, pode-se concluir que é plenamente aplicável, à luz da doutrina e da jurisprudência, o princípio tributário da não confiscabilidade às multas que se nos apresentem iníquas.¹¹³

O STF, por sua vez, já analisou essa questão e entendeu que as multas tributárias também não podem ser confiscatórias, conforme se transcreve:

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI Nº 8.846/94 EDITADA PELA UNIÃO FEDERAL - ALEGAÇÃO DE OFENSA AOS POSTULADOS CONSTITUCIONAIS DA FEDERAÇÃO E DA SEPARAÇÃO DE PODERES - INOCORRÊNCIA - EXERCÍCIO, PELA UNIÃO FEDERAL, DE SUA COMPETÊNCIA IMPOSITIVA, COM ESTRITA OBSERVÂNCIA DOS LIMITES QUE DEFINEM ESSA ATRIBUIÇÃO NORMATIVA - DIPLOMA LEGISLATIVO QUE NÃO USURPA A ESFERA DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS-MEMBROS E DOS MUNICÍPIOS - LEGITIMIDADE DO PODER REGULAMENTAR DEFERIDO AOS MINISTROS DE ESTADO - ATRIBUIÇÃO REGULAMENTAR DE SEGUNDO GRAU QUE POSSUI EXTRAÇÃO CONSTITUCIONAL (CF, ART. 87, PARÁGRAFO ÚNICO, II) - INOCORRÊNCIA DE OUTORGA, PELA LEI Nº 8.846/94, DE DELEGAÇÃO LEGISLATIVA AO MINISTRO DA FAZENDA - PODER REGULAMENTAR SECUNDÁRIO DESVESTIDO DE CONTEÚDO NORMATIVO PRIMÁRIO - TRANSGRESSÃO, NO ENTANTO, PELA LEI Nº 8.846/94 (ART. 3º E SEU PARÁGRAFO ÚNICO), AO PRINCÍPIO

¹¹³ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp. 250/251.

CONSTITUCIONAL DA NÃO-CONFISCATORIEDADE TRIBUTÁRIA - SUSPENSÃO CAUTELAR DA EFICÁCIA DE TAL PRECEITO LEGAL - MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA, EM PARTE. A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV, da Constituição da República. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que instituiu multa fiscal de 300% (trezentos por cento). - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária - ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias - nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do "quantum" pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais. [...].¹¹⁴ (grifado)

Quanto ao valor da multa, ante a inexistência de parâmetros/limites normativos para o valor dos tributos, há que se levar em consideração o caso concreto, verificando-se o quanto o valor da multa irá acarretar ao valor total a ser pago e o que isso representa, em termos de porcentagem, no valor do bem que está sendo tributado. Uma multa com alíquota de 100% faz dobrar o valor total a se pagar e isso pode, dependendo da alíquota do imposto, impor confisco do bem.

Elizabete Rosa de Mello entende que “Como a multa moratória tem natureza jurídica indenizatória, não deve ser adotado um percentual elevado”¹¹⁵, tendo como base 10% do valor do tributo, concluindo que, “partindo do pressuposto de que a maioria das aplicações financeiras brasileira não remunera em 10% ao mês, não deveria a Fazenda Pública utilizar esse mesmo percentual”¹¹⁶. E no que tange à multa punitiva, a mesma autora entende que “os valores cobrados a título de multa fixa punitiva não devem ser exorbitantes, para estimular o contribuinte a regularizar sua situação, a efetuar o pagamento da multa e cumprir suas obrigações tributárias acessórias”¹¹⁷.

Então, se por um lado a multa tributária possui os aspectos preventivo,

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075 MC/DF. Relator Ministro Celso de Mello. j. 17/06/1998. DJ 24/11/2006.

¹¹⁵ MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. pp. 115.

¹¹⁶ MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. pp. 115.

¹¹⁷ MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013. pp. 116.

punitivo e intimidatório, deve observar, também, que o seu excesso inviabilizará o pagamento do tributo e da multa, impedindo que o contribuinte regularize sua situação e com isso se mantêm inadimplente, ou o que é pior, aumente ainda mais seu débito com o passar do tempo e caia em insolvência (pessoa física) ou decreto falência (pessoa jurídica), o que não é bom nem para o fisco e nem para o contribuinte.

E mais: se o princípio da vedação do confisco deve ser aplicado a toda a carga tributária e o valor da multa converte-se em obrigação principal, aderindo ao valor do tributo, passa a sobrecarregar a carga tributária, por mais que a aplicação da multa decorra, em regra, de culpa do contribuinte, pois não é possível pagar o tributo sem pagar a correspondente multa quando aplicada, salvo se o valor do tributo for objeto de ação de consignação em pagamento, nada mais óbvio do que se aplicar o princípio da vedação do confisco às multas, pois elas sobrecarregam a carga tributária, principalmente quando caracterizam, consoante visto, tributação por via oblíqua.

Em vista do exposto, pode-se concluir que a existência e a observância dos princípios da capacidade contributiva e da vedação do confisco formam a ideia de justiça tributária, na medida em que balizam a tributação, estabelecendo, ainda que abstratamente, o mínimo que deve ser respeitado e o máximo que pode ser tributado, para que o Estado não tribute quem não possui condições de ser tributado ou possua apenas condições ínfimas e, ao mesmo tempo, não tribute de forma a esvaziar as riquezas do contribuinte sem que, contudo, deixe de realizar uma tributação satisfatória. Formam, assim, o equilíbrio do sistema tributário nacional.

1.3.5 Princípio da irretroatividade tributária

O princípio da irretroatividade encontra-se previsto no artigo 5º, XXXVI, segundo o qual “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, sendo essa a previsão genérica do princípio, isto é, aplicada a todos os ramos do direito e a todas as relações jurídicas.

Repare que direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada remetem a situações já ocorridas, que se encontram sacramentadas no passado, significando que a lei que não pode prejudicar essas situações é aquela lei que sobre elas não pode recair e nem as disciplinar, em homenagem ao princípio *tempus regit actum*.

Dessa forma, uma lei posterior à aquisição de um direito, à realização de um ato jurídico perfeito e acabado e ao trânsito em julgado de uma demanda judicial não pode retroagir para disciplinar os fatos referentes envolvidos nesses acontecimentos. Mas e outras situações que não se amoldem a essas três citadas? Podem ser prejudicadas/alcançadas pela lei nova? Em outras palavras, uma lei nova poderia retroagir para alcançar situações pretéritas que não se caracterizassem como direito adquirido, ato jurídico perfeito ou coisa julgada?

O princípio genérico da irretroatividade, *a priori*, deixa essa interrogação, pois estaria vedando a retroatividade da lei apenas para as três situações indicadas, não havendo vedação para a incidência de uma lei nova sobre outras situações ocorridas no passado.

Assim, responder a pergunta feita anteriormente seria uma tarefa que ensejaria uma análise mais detida do princípio da irretroatividade das leis (qualquer uma), escapando um pouco ao cerne deste trabalho. Todavia, a segurança jurídica, para não se falar de bom senso e de questões éticas e morais, impõe que as disposições normativas tenham sua aplicação voltada para o futuro, ou seja, discipline as relações jurídicas que se iniciem ou se consumam a partir da sua existência, e não irradie seus efeitos ao passado, ainda que no passado não existisse norma nenhuma disciplinando uma determinada situação, isto é, ainda que houvesse uma lacuna no ordenamento jurídico.

Em que pese a existência de um princípio genérico da irretroatividade e deixando de lado a reflexão há pouco feita, o fato é que, mais uma vez, o legislador constituinte voltou sua atenção para a problemática relação entre o Estado-fisco e o cidadão-contribuinte, reconhecendo a ânsia arrecadatória do ente estatal e a fragilidade do contribuinte, prestigiando este último e disciplinando de forma mais íntima e precisa o princípio em questão, criando, assim, uma adaptação do postulado para a seara tributária, introduzindo no texto constitucional a disposição do artigo 150, III, *a*, que consagra o princípio da irretroatividade tributária, segundo o qual “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”.

Enquanto os dois últimos princípios analisados têm o condão de promover a justiça tributária, o princípio da irretroatividade e o da anterioridade (a ser analisado), juntamente com o da legalidade tributária (já visto), estão atrelados à ideia de segurança jurídica, na medida que regulam a aplicação da legislação tributária no tempo, evitando-se surpresas ao contribuinte em razão de surgimento ou alteração das normas que disciplinam o

poder de tributar do Estado.

Luís Eduardo Schoueri apresenta o princípio da irretroatividade tributária e sua relação com a segurança jurídica nos seguintes termos:

Se do Princípio da Legalidade já se tem a ordem de que somente em virtude de uma lei é que surgirá a obrigação tributária, o Princípio da Irretroatividade, em matéria tributária, vem em seu complemento, esclarecendo que a referida lei deve ser anterior ao próprio fato gerador.

[...]

De fato, resta claro que o tema da irretroatividade passa pela questão da segurança jurídica, porquanto se busca proteger a confiança do contribuinte na situação jurídica existente.¹¹⁸

O princípio da não-surpresa, inserido no ideal do princípio da irretroatividade tributária, é assim explicado por Clélio Chiesa:

É natural que as pessoas não queiram ser surpreendidas com inovações legislativas a respeito de situações que já aconteceram. Viveríamos mergulhados em incertezas se ao legislador fosse permitido modificar as regras para fins de alcançar eventos pretéritos. É por isso que as leis devem ser criadas para projetar seus efeitos para o futuro. [...].

Admitir-se a veiculação de leis com a possibilidade de projetar efeitos para o passado, afetando relações jurídicas já consolidadas, estar-se-ia a permitir a instauração de *terrorismo legislativo*, o que é inadmissível em um Estado de Direito. É fundamental para a tranquilidade da vida em sociedade o estabelecimento de regras claras, estáveis e com efeitos prospectivos.¹¹⁹

Vê-se, então, que, *a priori*, o princípio da irretroatividade tributária impede que os entes federativos utilizem como fundamento para a cobrança de um tributo uma lei cuja vigência tenha iniciado após a ocorrência do fato gerador, isto é, veda que a lei tributária alcance os fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência, até mesmo porque se a suposta lei está criando o tributo, antes dela não se pode falar em fato gerador, pois só é gerador da obrigação tributária o fato/ato que se amolda ao aspecto material de uma norma jurídico-tributária, a qual estaria sendo criada após a realização do fato/ato, que até o momento da criação da lei, portanto, não passaria de um fato/ato jurídico sem repercussões no âmbito do Direito Tributário.

¹¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. IN: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008. pp. 140-141.

¹¹⁹ CHIESA, Clélio. Princípio da Irretroatividade em Matéria Tributária. IN: SABBAG, Eduardo (coord.). *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 9.

O Código Tributário Nacional vai trazer situações onde a lei tributária pode retroagir:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Duas são as situações onde a lei tributária pode retroagir: quando for interpretativa e quando, estando pendente de julgamento um processo (administrativo ou judicial), sobrevenha a lei tributária e ocorra uma das situações previstas nas alíneas do inciso II do artigo 106 do CTN, aplicando-se a lei nova aos fatos pretéritos (ainda não definitivamente julgados).

As situações previstas no inciso II do dispositivo legal em análise se apresentam como pertinentes para autorizar a retroação da lei, desde que beneficiem o contribuinte e não implique em falta de pagamento de tributo, prestigiando os dois lados da relação jurídico-tributária. O mesmo não se pode dizer sobre as tais leis interpretativas.

Vale registrar que o CTN foi elaborado antes mesmo da Constituição da República de 1967 entrar em vigor, ainda sob a égide da Constituição de 1946, a qual sequer dispunha de um capítulo destinado ao sistema tributário. A CF de 1967, por sua vez, dispunha de um capítulo referente ao sistema tributário, sem, contudo, ter previsão sobre irretroatividade tributária. Já a Constituição de República de 1988, com todas as suas garantias e direitos fundamentais, muitos deles específicos dos contribuintes, que traz princípio da irretroatividade específico para a seara da tributação, tem que conviver com esse inciso I do artigo 106 do CTN, criado em uma época em que a disciplina da tributação não era decente nem para o Estado e nem para o cidadão.

Sacha Calmon Navarro Coêlho aduz que “A interpretação, se considerada a fonte que a emana, pode ser dividida em autêntica, judicial e doutrinária. Residem as leis

interpretativas, por óbvio, ma chamada interpretação autêntica”¹²⁰. E o professor segue, explicando a origem da interpretação autêntica:

Este instituto – a interpretação autêntica – tem sua origem em tempos não tão democráticos, onde o juiz era obrigado, sempre que não conseguisse resolver controvérsia, alegando obscuridades no texto legal, a submeter a questão ao soberano, para que este, revestido de todos os poderes do Estado, pudesse declarar o alcance que o Poder desejava para aquele dispositivo controvertido.¹²¹

Logo, fica difícil conviver com leis interpretativas e digeri-las, na medida em que, se a lei que se diz interpretada é obscura e necessita de elucidação para ser corretamente aplicada, fere a segurança jurídica. Se não é obscura, não há necessidade de uma lei nova que advenha com a atribuição de interpretá-la, pois se assim for necessário o que se tem é uma lei nova com conteúdo novo.

Essa problemática da lei interpretativa ganha contornos catastróficos quando se trata de matéria tributária no Brasil. Isso porque o Brasil sofre de uma série crise que possui raízes histórico-culturais, onde moral, bons costumes, ética, educação e outros atributos nobres dos seres humanos não são comumente encontrados nos brasileiros e isso se reflete diretamente nas normas da nação, elaboradas por pessoas dessa estirpe, onde imperam as barganhas, os interesses escusos (a maioria deles atrelados a aspectos financeiros e eleitorais) e a falta de decência daquilo que se torna lei no país, tanto que, quem faz a lei, quem a aplica e quem julga com base nessas leis dificilmente as respeita. A situação piora quando a norma é tributária, pois o tributo é a principal fonte de recursos para os criminosos infiltrados das três funções do Estado poderem custear seus luxos e sua manutenção no poder. Logo, as normas tributárias, se não forem criadas, analisadas, contestadas e julgadas com extremo rigor, tendem a implantar as maiores injustiças da nação, seja não tributando quem possui as melhores condições de pagar, seja confiscando a riqueza do contribuinte, seja alcançando fatos que não poderiam alcançar, seja tributando de forma não isonômica, seja como for, a lei tributária pode contribuir para o desenvolvimento ou a ruína da nação. No Brasil, tem contribuído para a ruína.

Mais uma vez invocando o pensamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho,

¹²⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança Jurídica e Mutações Legais. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10. vol. São Paulo: Dialética, 2006. p. 405.

¹²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança Jurídica e Mutações Legais. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10. vol. São Paulo: Dialética, 2006. p. 405.

o professor adverte:

Conquanto, seja por sua origem, seja pela instabilidade que pode criar, respeitáveis autores negam a existência das leis interpretativas no Direito Tributário, com justo receio de que o instrumento sirva – quem sabe antevendo casos como a Lei Complementar nº 118/05 – para a usurpação das funções do Poder Judiciário, onde o Poder Executivo, com a complacência do Poder Legislativo, impõe a sua vontade imperial, incompatível com o Estado Democrático de Direito.¹²²

As leis interpretativas, em especial em um país como o Brasil e em matéria tributária, demonstram o perigo que é permitir a uma lei tributária interpretar outra e, assim, poder retroagir. Os autores que negam a existência da lei interpretativas no Direito Tributário, talvez pelo receio que possuam em razão das consequências que sua utilização possam causar, têm razão, sendo típico exemplo dessa maléfica utilização da lei interpretativa a disposição trazida pelo artigo 3º da LC n. 118/2005, que se intitulava interpretativo, quando, em verdade, escondia uma lei tributária nova, prejudicial ao contribuinte, que pretendia retroagir. O dispositivo legal em menção assim adveio ao ordenamento jurídico nacional:

Art. 3º Para efeito de interpretação do [inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966](#) – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o [§ 1º do art. 150 da referida Lei](#).

Os tributos lançados por homologação são aqueles em que, uma vez ocorrido o fato gerador, o contribuinte tem a incumbência de fazer tudo até o seu pagamento. Assim, em síntese, ele promove o cálculo do tributo, elabora as guias necessárias e paga o tributo sem o fisco fazer nada, dizendo-se, então, que o pagamento foi antecipado, pois o contribuinte se antecipa a qualquer ação do fisco. A função do fisco é conferir os atos praticados pelo contribuinte e homologá-los ou não no prazo de cinco anos a contar do fato gerador (CTN, art. 150, *caput* e §4º). Se homologar o pagamento feito, o crédito tributário está extinto (homologação expressa). Se não homologar por constatar algum erro, deverá lançar de ofício aquilo que é devido. Se simplesmente deixar transcorrer *in albis* o prazo de cinco anos se considera ocorrida a homologação tácita.

Como o lançamento do tributo é ato exclusivo da autoridade administrativa,

¹²² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança Jurídica e Mutações Legais. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10. vol. São Paulo: Dialética, 2006. p. 407.

sendo que, nos tributos lançados por homologação o que o contribuinte faz é tão somente antecipar o cálculo e o pagamento do tributo, não se podendo dizer que o contribuinte lançou o tributo, pois o lançamento somente ocorrerá se o fisco verificar erros e lançar de ofício, expressamente homologar o que foi pago pelo contribuinte ou homologar tacitamente, ou seja, deixar transcorrer o prazo de cinco anos (a contar do fato gerador) sem se manifestar, o que é o mais comum. O crédito tributário, então, só se extingiria após cinco anos da data da ocorrência do fato gerador quando a homologação fosse tácita.

O prazo para se ajuizar a ação de repetição de indébito, quando o contribuinte pagou tributo indevido ou a mais que o devido (CTN, art. 165, I), é de cinco anos a contar da extinção do crédito tributário (CTN, art. 168, I). Como no caso dos tributos lançados por homologação o crédito tributário só se extingue quando o pagamento antecipado é homologado, o que, conforme dito, geralmente ocorre mediante homologação tácita, o crédito tributário só é extinto após cinco anos a contar da data do fato gerador e só a partir de então o prazo prescricional de cinco anos da ação de repetição de indébito começa a correr. Denota-se, portanto, que no caso dos tributos lançados por homologação o prazo para se promover a ação de repetição de indébito alcançava dez anos desde a data da ocorrência do fato gerador até a prescrição da ação.

Pensando nisso, o Governo criou a regra do artigo 3º da LC n. 118/2005 para “interpretar” o inciso I do artigo 168 do CTN e dizer que o crédito tributário, naqueles casos, não se extingue com a homologação (expressa ou tácita) do pagamento antecipado, mas sim a partir do pagamento antecipado, o que ocorre poucos dias após a ocorrência do fato gerador caso o contribuinte cumpra com as leis tributárias. Dessa forma, o prazo para a ação de repetição de indébito que poderia alcançar dez anos a contar do fato gerador não passará de pouco mais de cinco anos, evitando, assim, que tributos indevidamente pagos há pouco mais de cinco anos não tenham a sua devolução requerida pelo contribuinte, ficando definitivamente nos cofres públicos essas quantias.

O problema dessa suposta lei interpretativa é exatamente a sua aplicação no tempo. A LC n. 118/2005 foi publicada em 09 de fevereiro de 2005, mas por força de seu artigo 4º entrou em vigor 120 dias depois de sua publicação, ou seja, 11 de junho de 2005.

Os tributos lançados por homologação indevidamente pagos antes de 11 de junho de 2005 e cuja restituição já tenha sido pleiteada antes dessa data não sofrem a incidência da lei e nem o seu impacto redutor do prazo prescricional da ação de repetição de indébito.

Os tributos lançados por homologação indevidamente pagos depois de 11 de junho de 2005 terão prazo para o ajuizamento da ação de repetição de indébito de cinco anos a contar da data do pagamento indevido, respeitando a disposição do art. 3º da LC n. 118/2005.

O problema está naqueles tributos lançados por homologação pagos indevidamente antes de 11 de junho de 2005, mas que a ação de repetição de indébito foi ajuizada após essa data, quando já vigente o art. 3º da LC n. 118/2005, que reduz de dez para cinco anos o prazo prescricional. A celeuma se estabelece em torno de qual prazo aplicável: o da data do tributo indevidamente pago (prazo de dez anos – anterior à LC n. 118/05)? O da data do ajuizamento da ação (prazo de cinco anos – já vigente a LC n. 118/05)? Ou um eventual terceiro prazo, decorrente de uma regra de transição (que não existe), que mescla os dois prazos anteriores?

Os tribunais brasileiros, como sempre, julgaram de diversas formas e criaram o maior transtorno, típico de país onde não se julga buscando ser justo e respeitar o ordenamento jurídico, mas onde se julga procurando defender algum interesse escuso, geralmente, em matéria tributária, atrelado ao Governo/fisco, afinal, a última palavra em matéria tributária cabe aos indicados do Poder Executivo, que há algum tempo são em sua maioria indicados do Governo que se arrasta no comando do país já pelo 13º ano.

Vê-se, então, que lei interpretativa é algo muito difícil de existir, pois geralmente as leis novas trazem novas disposições, ainda mais em matéria tributária, onde a politicagem que envolve a elaboração das leis em busca da concretização da ânsia arrecadatória do fisco impõe diversos desrespeitos ao ordenamento jurídico nacional, em especial ao ordenamento jurídico-tributário.

Assim, leis ditas interpretativas escondem, na verdade, novas disposições legais que se pretende sejam aplicadas retroativamente, como o caso do artigo 3º da LC n. 118/2005.

Com muito esforço, talvez seja possível encontrar leis interpretativas, como no caso do artigo 106 da Lei n. 8.213/91. Enquanto o artigo 55, §3º, dessa Lei estabelece que:

A comprovação do tempo de serviço para os efeitos desta Lei, inclusive mediante justificação administrativa ou judicial, conforme o disposto no art. 108, só produzirá efeito quando baseada em início de prova material, não sendo admitida prova exclusivamente testemunhal, salvo na ocorrência de motivo de força maior ou caso fortuito, conforme disposto no Regulamento.

O dispositivo exige que a comprovação de tempo de serviço seja feita mediante início de prova material, isto é, prova documental. O artigo 106, por sua vez, irá interpretar, para fins de comprovação de exercício de atividade rural, que documentos são aceitos pela Lei, nos seguintes termos:

- Art. 106. A comprovação do exercício de atividade rural será feita, alternativamente, por meio de:
- I – contrato individual de trabalho ou Carteira de Trabalho e Previdência Social;
 - II – contrato de arrendamento, parceria ou comodato rural;
 - III – declaração fundamentada de sindicato que represente o trabalhador rural ou, quando for o caso, de sindicato ou colônia de pescadores, desde que homologada pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS;
 - IV – comprovante de cadastro do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, no caso de produtores em regime de economia familiar;
 - V – bloco de notas do produtor rural;
 - VI – notas fiscais de entrada de mercadorias, de que trata o [§ 7º do art. 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991](#), emitidas pela empresa adquirente da produção, com indicação do nome do segurado como vendedor;
 - VII – documentos fiscais relativos a entrega de produção rural à cooperativa agrícola, entreposto de pescado ou outros, com indicação do segurado como vendedor ou consignante;
 - VIII – comprovantes de recolhimento de contribuição à Previdência Social decorrentes da comercialização da produção;
 - IX – cópia da declaração de imposto de renda, com indicação de renda proveniente da comercialização de produção rural; ou
 - X – licença de ocupação ou permissão outorgada pelo Incra.

Parece que este artigo está interpretando o que vem a ser início de prova material para fins de comprovação de exercício de atividade rural, até mesmo porque, de acordo com a doutrina e a jurisprudência previdenciária, esse rol de documentos é meramente explicativo/exemplificativo e não taxativo, sendo uma forma de elucidar a aplicação do disposto no §3º do artigo 55 da Lei n. 8.213/91 e, portanto, compatível com a ideia de lei interpretativa nesse ponto.

Mas em âmbito tributário é muito pouco crível a existência de lei interpretativa e, portanto, o disposto no inciso I do artigo 106 do CTN parece estar em desacordo com o princípio da irretroatividade tributária, sendo uma forma de permitir que os políticos mal intencionados e mal orientados burlem o princípio em apreço, causando distorções e problemas na relação jurídico-tributária.

Analisado esse aspecto do princípio da irretroatividade tributária, qual seja, a relação das leis com o primado constitucional que veda que a sua retroação para alcançar fatos (geradores) já ocorridos, é preciso analisar a aplicação do princípio na atuação do Poder

Executivo e do Judiciário, pois, de acordo com Ricardo Lobo Torres, “O princípio da irretroatividade protege o contribuinte não só contra a lei formal mas também contra os atos emanados da Administração e do Judiciário”.¹²³

Assim sendo, analisando a aplicação do princípio da irretroatividade aos atos do Poder Executivo, tem-se o disposto no §1º do artigo 97 do CTN, o qual traz o princípio da legalidade, fazendo a seguinte ressalva:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[...].

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

A atualização da base de cálculo do tributo, de acordo com os índices oficiais, é medida que não implica em majoração do tributo, pois visa apenas fazer com que o valor do bem a ser tributado não fique defasado em um cenário econômico-financeiro de inflação. Vale ressaltar que essa atualização deve se embasar em índices oficiais, não deixando a critério do fisco a forma como pretende atualizar, uma vez que isso implicaria em verdadeira majoração da base de cálculo, burlando o §2º do artigo 97 do CTN, e também pelo fato de que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, isto é, não há discricionariedade do administrador público em decidir sobre questões tributárias, devendo seguir aquilo que está, ou deveria estar, previamente estabelecido, pois, do contrário, o que se tem é uma atividade discricionária e não vinculada, violando, assim, o disposto no artigo 3º do CTN.

Surge, aqui, uma primeira questão: qual o índice a ser utilizado para atualização da base de cálculo? O que mede a inflação? Nesse caso pode-se utilizar o Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC) ou o Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), ambos medidos pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Ou, em se tratando de propriedade imóvel, deve-se utilizar índice que reflita o valor dos imóveis no mercado? Nesse caso, utilizar-se-ia o Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M), medido pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). E se estiver em análise o valor de um

¹²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 525.

veículo automotor? Utilizar-se-ia, como se utiliza no Estado do Paraná, a Tabela da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE)? Nesse caso, a atualização da base de cálculo implica em redução do valor do bem. Ou deve incidir um índice de acordo com cada espécie de tributo/base de cálculo? Seja como for, parece que a lei que disciplina o tributo deve trazer em seu texto qual índice será utilizado.

Fixado o índice que pode atualizar a base de cálculo do tributo, a lei pode estabelecer que essa atualização será automática anualmente ou, em seu silêncio, ficará à disposição do Poder Executivo a discricionariedade de atualizar ou não a base de cálculo, uma vez que, não implicando a atualização da base de cálculo em majoração do tributo, não precisa de lei para que ocorra, podendo decorrer de ato do Poder Executivo, no caso, um Decreto.

Podendo ocorrer a atualização da base de cálculo por meio de Decreto, surge outra questão: para os tributos lançados por período certo de tempo, como o IPTU, essa atualização deve ocorrer anualmente? Ou pode ocorrer esporadicamente? Se ocorrer esporadicamente, quando houver atualização ela deve levar em consideração o índice que reflete as alterações financeiras apenas do último ano ou pode acumular a de anos anteriores onde não houve atualização? Exemplifica-se. Base de cálculo de IPTU que fica cinco anos sem ser corrigida. É possível atualizar, depois de cinco anos, todos os cinco anos ou apenas o último? Pois uma atualização repentina de cinco anos pode acarretar em correção tão alta da base de cálculo que o valor final do tributo pode surpreender o contribuinte e, conforme visto, surpresa e princípio da irretroatividade, assim como surpresa e tributação, são institutos antagônicos.

Outra questão que se impõe é saber se, para os tributos lançados por período certo de tempo, como o IPTU, mesmo ocorrendo atualização anualmente, essa atualização deve ocorrer em que época do ano? No ano anterior à ocorrência do fato gerador do IPTU que se pretende cobrar com base de cálculo atualizada? Ou pode ser no mesmo ano? Tem que ser atualizado antes de 90 dias da data de ocorrência do fato gerador?

Esses questionamentos não seriam necessários se não existisse a previsão do §2º do artigo 97 do CTN, pois a atualização da base de cálculo corresponderia a uma majoração do tributo. Todavia, como existe a previsão legal em apreço, deve-se pensar se os princípios da anterioridade anual e da anterioridade especial (ou de noventa dias) devem ser aplicados ao Decreto que atualiza a base de cálculo do tributo, visando evitar a surpresa do contribuinte, exatamente como objetivam os dois princípios imediatamente mencionados.

Em um primeiro momento, a resposta é que tais princípios não precisam ser respeitados por não se aplicarem ao caso, pois eles se aplicam aos tributos instituídos ou majorados, o que não é o caso, pois a atualização da base de cálculo não se caracteriza como aumento do tributo.

No entanto, o questionamento faz algum sentido diante de um caso concreto, o qual, além de trazer a lume os princípios da anterioridade anual e da anterioridade especial (ou de noventa dias), impõe a reflexão acerca da aplicação do princípio da irretroatividade dos atos do Poder Executivo.

Tratando-se de IPTU, o comum é que o fato gerador desse imposto ocorra dia 1º de janeiro de cada ano. A base de cálculo desse imposto pode ser atualizada anualmente por ato do Poder Executivo, ou seja, um decreto, de acordo com os índices oficiais.

Assim, tem-se o caso do Município de Jacarezinho, Estado do Paraná (PR), onde a base de cálculo do IPTU pode ser atualizada anualmente de acordo com o IPCA. Em 12 de novembro de 2014 foi baixado o Decreto n. 4.846, que atualizava os tributos municipais nos seguintes termos:

Art. 1º. Ficam corrigidos monetariamente, a partir de 1º de janeiro de 2015, em 6,5872% (seis vírgula cinco mil oitocentos setenta e dois por cento) todos os tributos desta municipalidade, com base no Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), acumulado dos últimos 12 (doze) meses).

O primeiro equívoco do Poder Executivo é corrigir todos os tributos por meio do citado decreto, pois o que é permitido ser feito por meio desse veículo normativo é atualizar a base de cálculo do tributo e não todos os tributos. Assim, tributos que não possuem base de cálculo, como taxas e impostos com valor fixo (o ISS de alguns profissionais liberais), não podem ser “atualizados/corrigidos” por decreto, pois o que se teria é uma verdadeira majoração do tributo, o que requer lei ordinária para tanto.

O segundo erro é que o decreto municipal em alusão não foi publicado em 2014, mas sim no Diário Oficial do Município de Jacarezinho de 08 de janeiro de 2015.

Em um primeiro momento pode-se pensar que o decreto teria violado os princípios da anterioridade, mas, consoante visto, a atualização da base de cálculo não implica em majoração do tributo e não precisa ser feita mediante lei. Logo, descarta-se a aplicação dos princípios da anterioridade ao caso.

Mas e o princípio da irretroatividade tributária?

O princípio aplica-se ao caso, vedando a cobrança do IPTU com incidência sobre a nova base de cálculo atualizada em razão de que o fato do gerador do IPTU ocorreu em primeiro de janeiro de 2015, quando o valor da base de cálculo do imposto ainda não havia sido corrigido, pois a atualização por meio do Decreto Municipal n. 4.846/2014 só ocorreu a partir do dia 08 de janeiro de 2015, data da publicação do Decreto, antes da qual não se pode atribuir vigência e eficácia ao ato normativo. Então, a correção valerá apenas para o próximo ano, pois no exercício financeiro de 2015 o fato gerador do IPTU ocorreu antes do início da vigência e eficácia do Decreto Municipal que atualizou a sua base de cálculo, não podendo retroagir para alcançar fatos geradores pretéritos.

Logo, denota-se como o princípio da irretroatividade tributária também pode, e deve, ser aplicado aos atos do Poder Executivo e não apenas às leis que instituem e majoram os tributos.

Analisa-se, por fim, a aplicação do princípio investigado sobre os atos do Poder Judiciário, mais precisamente sobre o teor das decisões judiciais que criam a jurisprudência.

A lei não pode retroagir para atingir fatos pretéritos, consumados ao tempo em que não havia regra disciplinando-o ou cuja disciplina era feita por outra norma. Em matéria tributária o legislador constitucional é ainda mais enfático com relação a essa irretroatividade. Mas, conforme sabido, as leis não conseguem prever e disciplinar todas as relações jurídicas que existiram, existem e ainda irão existir e as suas variações. Alie-se a isso as lacunas, as normas em conflito entre si, as normas obscuras e vagas, as normas inconstitucionais, as normas mal feitas e diversos outros fatores atinentes às normas jurídicas e as relações humanas e o resultado é o conflito. O conflito, assim, passa a ser dirimido pelo Poder Judiciário, ao qual cabe interpretar o direito e ante os fatos que lhe são apresentados julgar a lide. Nessa sua tarefa, os entendimentos dos tribunais vão sendo criados, nascendo a jurisprudência, que pode ser definida como o entendimento do Poder Judiciário sobre determinado tema. Hoje, ainda existem as súmulas e as súmulas vinculantes, sendo a primeira uma consolidação da jurisprudência (que já é uma consolidação de precedentes) e a segunda uma consolidação da jurisprudência qualificada, uma vez que possui a alcunha de ser vinculante. Enfim, em breve existirão as súmulas mais que vinculantes, depois as super vinculantes, depois as mega vinculantes e assim sucessivamente, pois em um país onde não se realiza justiça, mas sim se tomam decisões com base em interesses, não há vinculação que dê

credibilidade ao Poder Judiciário, pois seus próprios membros desrespeitam as suas próprias decisões.

O fato é que o Poder Judiciário é incumbido de interpretar e aplicar o direito quando chamado a se manifestar e dirimir um conflito e, por conseguinte, sua decisão também é norma, tanto no caso concreto que lhe foi apresentado quanto, às vezes, de forma geral a todas as pessoas, como nos casos de controle de constitucionalidade via ação direta de inconstitucionalidade.

No que tange ao princípio da irretroatividade tributária, a questão é saber se a jurisprudência sobre temas tributários, uma vez alterada, pode retroagir, sendo que a lei não pode e, sendo a jurisprudência o resultado da interpretação da lei, parece também não poder retroagir.

Exemplificando a assertiva feita, tem-se o caso da incidência de IR sobre horas extras laboradas. Porém, previamente, é preciso trazer a lume o correto entendimento do STJ de que sobre os valores recebidos a título de indenização não incide imposto de renda, pois a indenização apenas restabelece o *status quo ante* do indenizado e, dessa forma, não há acréscimo patrimonial que autorize a incidência do imposto em comento. O mesmo raciocínio vale para a indenização por dano moral, pois a indenização através de dinheiro é a forma que o Direito consegue estabelecer a recomposição do patrimônio moral da vítima do ato lesivo. Assim se posiciona o STJ sobre o tema:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS - NATUREZA DA VERBA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - NÃO-INCIDÊNCIA - PRINCÍPIO DA REPARAÇÃO INTEGRAL - PRECEDENTES DO STJ.

1. A indenização por danos materiais e morais não é fato gerador do imposto de renda, pois limita-se a recompor o patrimônio material e imaterial da vítima, atingido pelo ato ilícito praticado.
2. A negativa de incidência do imposto de renda não se faz por força de isenção, mas em decorrência da ausência de riqueza nova – oriunda dos frutos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos – capaz de caracterizar acréscimo patrimonial.
3. A indenização por danos morais e materiais não aumenta o patrimônio do lesado, apenas o repõe, pela via da substituição monetária, ao *statu quo ante*.¹²⁴

Mesmo antes dessa tomada de posição, a mesma Corte Superior de Justiça já firmara jurisprudência no sentido de que sobre o valor recebido a título de horas extras

¹²⁴ Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.068.456/PE. Relatora Ministra Eliana Calmon. j.18/06/2009. DJe 01/07/2009.

trabalhadas não incidia imposto de renda, pois o trabalho extraordinário fere o direito ao lazer e ao descanso do cidadão e, portanto, a contraprestação do empregador pelo labor extra não o remunera, mas sim o indeniza e sobre indenização não incide o IR.

Acerca do tema, assim se posicionava o STJ:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

[...]

2. Não menos correta, também, a conclusão de que quando o pagamento, embora feito a título de hora-extra, consagra verba indenizatória, não sofre a incidência de imposto de renda.

3. Situação fática em que o empregado recebe valores de caráter indenizatório por não lhe ter sido possível gozar repouso remunerado, por interesse do empregador.¹²⁵

No mesmo sentido, a jurisprudência do STJ manteve-se firme no ano de 2005, seguindo o voto do ex-Ministro José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VERBAS INDENIZATÓRIAS. HORAS-EXTRAS TRABALHADAS (IHT). NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. SÚMULAS NºS 125 E 136/STJ. PRECEDENTES.

[...]

2. O acórdão *a quo* entendeu pela incidência do imposto de renda sobre verbas indenizatórias (horas-extras trabalhadas).

3. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN).

4. A indenização especial, o 13º salário, as férias, o abono pecuniário não gozados, assim como a indenização de horas trabalhadas (IHT), não configuram acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda e, portanto, não são fatos impositivos à hipótese de incidência do IR, tipificada pelo art. 43 do CTN. A referida indenização não é renda nem proventos.

5. Inteligência das Súmulas nºs 125 e 136/STJ.

6. Precedentes desta Corte Superior.¹²⁶

Logo, apesar de existirem alguns posicionamentos contrários, estava sedimentado na Corte que os valores recebidos a título de horas extras trabalhadas tinham natureza indenizatória e sobre eles não incidia IR.

Ocorre que o STJ passou a entender que os valores pagos em razão de horas

¹²⁵ Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 584.182/RN. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. j. 27/04/2004. DJ 30/08/2004.

¹²⁶ Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 670.716/RN. Voto do Relator Ministro José Delgado. j. 20/10/2005. DJ 01/02/2006.

extras trabalhadas possuem natureza remuneratória, sendo que apenas algumas verbas recebidas em decorrência do trabalho são consideradas indenizatórias, como o abono de parcela de férias não-gozadas, as férias não-gozadas, indenizadas na vigência do contrato de trabalho, bem como as licenças-prêmio convertidas em pecúnia, sendo prescindível se ocorreram ou não por necessidade do empregador, entre outros casos.

O novel entendimento do STJ pode ser constatado no precedente que segue:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. "INDENIZAÇÃO POR HORAS TRABALHADAS" - IHT. NATUREZA REMUNERATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. JUROS MORATÓRIOS E MULTA. MATÉRIA NÃO-PREQUESTIONADA. SÚMULA N. 211/STJ.

1. As verbas pagas pela Petrobrás a título de "Indenização por Horas Trabalhadas" por força de convenção coletiva de trabalho correspondem ao pagamento de horas extras, constituindo acréscimo patrimonial a ensejar a incidência de imposto de renda nos termos do artigo 43 do CTN.¹²⁷

Com a mudança do entendimento do Superior Tribunal de Justiça surge a questão da irretroatividade tributária na medida em que se um contribuinte sofreu retenção de IR sobre valores atinentes a horas extras trabalhadas no ano de 2004, quando vigia o entendimento que tais verbas tinham natureza indenizatória e sobre elas não incidia imposto de renda, e em 2008 pleiteou a repetição de indébito desses valores, quando já vigente o novel e esdrúxulo entendimento da Corte Superior, segundo o qual as verbas em questão possuem natureza remuneratória, caracterizando acréscimo patrimonial e, portanto, sobre elas incidindo o imposto em alusão, uma eventual negativa de restituição dos valores implicaria em ofensa ao princípio da irretroatividade tributária, pois os critérios para a incidência e apuração do imposto de renda teriam sido mudados no decorrer do tempo em razão do novo entendimento do STJ sobre a natureza das verbas pagas a título de horas extraordinárias laboradas, fazendo incidir o novo entendimento, favorável à incidência do imposto, às rendas auferidas no passado, quando a incidência não ocorria.

O mesmo problema referente à irretroatividade tributária pode ocorrer caso o fisco tenha lançado, de ofício, o imposto de renda, em 2008, sobre verbas recebidas a título de horas extras trabalhadas em 2004, fazendo incidir o imposto sobre uma situação que, à época, não caracterizava a sua incidência, retroagindo, assim, o entendimento jurisprudencial.

¹²⁷ Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 782.605-SE. Relator Ministro João Otávio de Noronha. j. 04/10/2007. DJ 06/11/2007.

O artigo 146 do CTN expressa essa questão da irretroatividade tributária quando os critérios adotados para a tributação, como a natureza jurídica dos valores recebidos a título de horas extras trabalhadas, são modificados, não podendo retroagir o critério novo para alcançar situação pretérita, nos seguintes termos:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Acerca da matéria, urge expor o pensamento de Roque Antonio Carrazza, *in verbis*:

Acrescentamos, com Mizabel Derzi, que o *princípio da irretroatividade* deve alcançar, também os atos do Executivo e as decisões judiciais, já que o que vale para o legislador, precisa valer, igualmente, para o administrador público e para o juiz. Como observa esta preclara jurista ‘a Administração e o Poder Judiciário não podem tratar os casos que estão no passado de modo que se desviem da prática então utilizada, no qual o contribuinte tenha confiado’. Isto absolutamente não significa que a jurisprudência (administrativa ou judicial) não possa ser alterada, mas, apenas, que, uma vez alterada, só pode alcançar os fatos futuros.

(...)

Sendo mais específicos, os novos *critérios jurídicos* adotados pela Administração Fazendária não podem retroagir para prejudicar contribuintes, sob pena de manifesta afronta ao disposto no art. 146 do CTN, (...).

Frisamos, *en passant*, que este dispositivo outra coisa não faz senão formalizar, no plano das *normas gerais em matéria de legislação tributária* (art. 146, III, da CF), o magno princípio constitucional da segurança jurídica.

(...)

Vai daí que a introdução de novos critérios jurídicos de apuração de matéria tributável não pode abarcar fatos pretéritos.

(...)

VII b – A jurisprudência está igualmente submetida ao art. 5º, XXXVI, da CF, já que o *princípio da irretroatividade* – tornamos a insistir – incide sobre todo o Direito.

Embora não se negue que as decisões judiciais dizem respeito a fatos ocorridos no passado (ao contrário das leis e dos atos administrativos, vocacionados a disciplinar o futuro), situações há que exigem, em homenagem ao princípio em pauta, que os efeitos das alterações jurisprudenciais só se façam sentir no futuro.

(...)

Nestas circunstâncias, pois, a jurisprudência nova não deve atingir situações pretéritas, já consumadas sob a égide da antiga”.¹²⁸

No caso do artigo 3º da LC n. 118/05, além de não se tratar de lei interpretativa, mas sim modificativa do prazo prescricional da ação de repetição de indébito,

¹²⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 365 – 370.

tem-se que essa disposição legal promoveu alteração da jurisprudência do STJ sobre o assunto.

Antes do advento da LC n. 118/05 o STJ entendia que o prazo para pleitear a repetição de indébito começava a correr após cinco anos da data da ocorrência do fato gerador do tributo caso houvesse homologação tácita e, por conseguinte, esse prazo poderia alcançar dez anos (STJ, 1ª Seção, Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 327.043-DF, Relator Ministro João Otávio de Noronha, j. 27/04/2005, DJe 11/05/2004, voto do Ministro Teori Zavascki).

Como esse entendimento é desfavorável ao Governo, o mesmo promoveu a elaboração da LC n. 118/05, mais especificamente os artigos 3º e 4º, para fins de reduzir o prazo para repetição de indébito a cinco anos a contar do pagamento antecipado do tributo e não de sua homologação.

Ocorre que essa lei complementar, além de não poder retroagir por não ser interpretativa, acabou promovendo a alteração da jurisprudência do STJ sobre o tema sob o falso argumento de que estava interpretando a questão, ou seja, o Poder Legislativo (através de lei emanada do Poder Executivo), mediante manobra política, burla a jurisprudência do STJ e acaba promovendo sua alteração, violando, inclusive, o princípio da separação de poderes, pois desrespeitou a interpretação do Poder Judiciário para atender aos interesses do Poder Executivo, o que é uma realidade cada vez mais presente no cenário político e jurídico nacional.

A esse respeito, Humberto Ávila assevera:

Como a regra da irretroatividade é um meio para preservar a segurança jurídica no Estado Democrático de Direito, para que sejam preservadas as expectativas dos contribuintes, os créditos tributários surgidos antes do início da vigência da Lei Complementar nº 118/05 deverão ser compensados sem as restrições da nova lei. Isso porque, quando esses créditos surgiram, existia o direito, expressamente previsto no Código Tributário Nacional e firmado pelo Poder Judiciário, de efetuar a compensação dentro de um prazo de cinco anos a contar da homologação do pagamento. Aplicar a nova regra a direitos surgidos antes dela é violar a proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, além de violar o princípio da separação dos Poderes. Nem poderia ser diferente: como o critério de aplicação da proibição da retroatividade, em sentido amplo, é a existência de surpresa e a impossibilidade de reversão por parte do contribuinte, aplicar a lei supostamente interpretativa também para o período em que vigia a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça é aplicá-la de modo flagrantemente inconstitucional.

Logo, se vê que, além da retroatividade, a admissão da lei interpretativa onerosa e modificativa de jurisprudência consolidada ainda viola o princípio da segurança jurídica, especialmente – mas não só – no seu aspecto subjetivo de proteção da confiança: o contribuinte, tendo confiado na validade da interpretação dada pelo

Poder Judiciário a determinado dispositivo legal, é posterior e fortemente surpreendido com a interpretação dada pelo Poder Legislativo aos mesmos dispositivos legais.¹²⁹

E Sacha Calmon Navarro Coêlho ainda esclarece a questão:

A mudança da jurisprudência consolidada não atinge fatos ocorridos sob a sua égide (princípios da boa-fé e da segurança jurídica).

É preciso dizer que as expressões SEGURANÇA JURÍDICA e INTERESSE SOCIAL (relevante), expressões de textura aberta, não visam a proteger o PODER PÚBLICO enquanto tal. O ESTADO FAZ A LEI, APLICA-A CONTENTIOSAMENTE (atos normativos) E EXTRAI DA LEI O SEU SENTIDO NORMATIVO (atos jurisdicionais), criando NORMAS JUDICIAIS, que são tais e quais as NORMAS LEGISLADAS. então ao modular e fixar os limites materiais e temporais das decisões judiciais, os juízes estão obrigados a proteger a confiança, a boa-fé e a segurança jurídica dos justicáveis.¹³⁰

Nessa medida, mesmo no que tange aos atos do Poder Judiciário, em especial, aqui, à jurisprudência, deve-se aplicar o princípio da irretroatividade tributária, não podendo os entendimentos novos exarados pelo Judiciário retroagir para prejudicar o contribuinte, pois, por mais que se alegue que o princípio em questão veda a retroatividade da lei que instituir ou majorar os tributos, ou seja, se aplique apenas aos atos do Poder Legislativo (a produção de leis), a razão de existir desse princípio é a segurança jurídica e essa não encontra limite no ordenamento jurídico, isto é, aplica-se indistintamente a todos os ramos do direito, a todas as relações jurídicas – dentre elas as relações jurídico-tributárias – e a todos os atos emanados dos Três Poderes do Estado.

Viu-se, então, a importância do princípio da irretroatividade tributária para a segurança jurídica em matéria fiscal e sua aplicação nos atos dos Três Poderes.

1.3.6 Princípio da anterioridade tributária

Outro princípio atrelado à segurança jurídica, o princípio da anterioridade

¹²⁹ ÁVILA, Humberto. A Separação dos Poderes e as Leis Interpretativas Modificativas de Jurisprudência Consolidada. IN: DERZI, Misabel Abreu (coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. pp. 61-62.

¹³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Norma e lei – mudança jurisprudencial – segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial. IN: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 22.

tributária encontra-se no Texto Maior assim disposto:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

[...]

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [...].

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

É preciso, então, analisar as nuances desse princípio, o qual, segundo o magistério de Regina Helena Costa¹³¹, comporta três divisões.

Repare que o disposto no artigo 150, III, *b*, refere-se a todas as cinco espécies tributárias e determina que os tributos criados ou aumentados em um exercício financeiro só podem entrar em vigor no exercício financeiro seguinte, sendo o princípio da anterioridade anual, pois está ligado à vigência da norma no que tange ao ano em que foi publicada e o ano em que poderá ter vigência e eficácia, sendo denominado pela citada Ministra do STJ de princípio da anterioridade genérico, justamente por ser aplicável a todos os tributos, estando originariamente na Constituição da República, isto é, em sua redação original.

Outro preceito que consta no texto original da Carta da República é o inserto no artigo 195, §6º, denominado por Regina Helena Costa como princípio da anterioridade nonagesimal, pois estabelece que as contribuições sociais da seguridade social, e apenas esta espécie de contribuição (as contribuições parafiscais sociais da seguridade social), só podem ser exigidas após decorrer o prazo de noventa dias da data da publicação da lei que as instituir ou modificar, não estando atrelada ao princípio da anterioridade anual, ou seja, não precisam

¹³¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009. pp. 64-68.

aguardar o início de um novo exercício financeiro, mas tão somente o prazo de noventa dias entre a publicação da lei e o início da vigência e eficácia. Daí a denominação de nonagesimal.

Vale ressaltar que este princípio da anterioridade nonagesimal difere da anterioridade anual não só pelo fato de se aplicar apenas às contribuições parafiscais sociais da seguridade social e de não se vincular ao exercício financeiro, mas também pelo fato de ter aplicação tanto quando uma lei cria uma nova contribuição parafiscal social da seguridade social quanto quando modifica, e não apenas aumenta, o seu valor. Vale dizer, o princípio aplica-se, inclusive, no caso de redução do valor dessa espécie de contribuição, sendo relevante a sua aplicação no caso de redução desse tributo, pois sua finalidade é custear as ações do Estado nas áreas da saúde, da assistência social e da previdência social e a redução – e consequente perda de recursos financeiros – abrupta pode implicar em forte impacto financeiro negativo no orçamento da seguridade social e comprometer as ações, o auxílio e os benefícios realizados e concedidos em matéria de seguridade social, o que é extremamente drástico para a população.

Já a anterioridade trazida na aliena *c* do inciso II do artigo 150 da Carta Política foi incluída pela Emenda Constitucional (EC) n. 42/2003, visando evitar a surpresa do contribuinte, pois um tributo poderia ser criado ou majorado em 31 de dezembro de um determinado ano e já ser cobrado no dia seguinte, pois haveria um novo exercício financeiro, caracterizando o cumprimento do princípio da anterioridade anual e, ao mesmo tempo, uma manobra política para se cobrar imediatamente um tributo novo ou com valor maior. Como tal princípio não se encontra no texto original, a autora em alusão, Regina Helena Costa, denominou-o de princípio da anterioridade especial de noventa dias, pois assim demonstra sua função especial de evitar a desagradável surpresa ao contribuinte, conforme exemplo acima, e sem, contudo, chamar-lhe de anterioridade nonagesimal, pois mesmo que sua função seja exatamente a mesma função do §6º do artigo 195 (conceder um prazo de 90 dias para o contribuinte se adaptar a nova tributação), reservou-se essa nomenclatura para o princípio da anterioridade específico para as contribuições à seguridade social, que já se encontrava no texto original da Constituição. Urge lembrar, por fim, que o princípio da anterioridade especial de noventa dias aplica-se a todos os tributos e cumulativamente com o princípio da anterioridade anual, não se aplicando, apenas, às contribuições à seguridade social, que possuem regra própria em matéria de anterioridade, conforme visto acima.

Em suma, o ideal do princípio da anterioridade é evitar que o contribuinte seja surpreendido por uma tributação nova, seja em razão de um novo tributo ou em razão de

um valor mais elevado de um tributo já existente, primando, assim, pela segurança jurídica.

Registra-se, ainda, que o princípio da anterioridade não se confunde com o princípio da anualidade, já não mais vigente no Brasil. Segundo Paulo de Barros Carvalho:

Ainda remanesce o hábito de mencionar-se o princípio da anualidade, no lugar da anterioridade, o que, a bem do rigor, substancia erro vitando. Aquele primeiro (anualidade) não mais existe no direito brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora ou majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária.¹³²

Hugo de Brito Machado aponta a diferença entre os princípios da anterioridade anual e nonagesimal e o da irretroatividade, apresentado-os como expressão da segurança jurídica:

Tais princípios não se confundem com o princípio da irretroatividade, pois asseguram que não haverá acréscimo de ônus tributário no período, seja de 1 ano, seja de 90 dias. Enquanto o princípio da irretroatividade garante a segurança jurídica de forma comum em todo o Direito, o princípio da anterioridade garante mais, pois garante que não haverá aumento do ônus tributário durante o período correspondente. Tem por finalidade permitir que o contribuinte planeje suas atividades para determinado período, seja de 1 ano, seja de 90 dias.¹³³

O princípio da anterioridade anual estabelece que um tributo instituído ou majorado em um determinado exercício financeiro, que coincide com o ano civil, só pode ser cobrado, isto é, a lei que o instituiu ou majorou só terá eficácia no exercício financeiro seguinte, aplicando-se a todas as cinco espécies tributárias.

Cumulativamente, aplica-se a todos os tributos o princípio da anterioridade especial de noventa dias, sendo que os tributos criados ou aumentados em um exercício financeiro, além de só ter eficácia no próximo exercício financeiro, deverá, ainda, aguardar o prazo de 90 dias entre a data da lei que o instituiu ou majorou e o início da sua cobrança, aplicando-se a todos os tributos também.

Já em matéria de contribuições (aqui denominadas de contribuições parafiscais), vale lembrar a classificação apresentada por Eduardo Sabbag¹³⁴, segundo o

¹³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 175.

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 98-99.

¹³⁴ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 505.

qual as contribuições são de três espécies, nos termos do artigo 149 da CF: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Quanto às contribuições parafiscais sociais¹³⁵, tem-se que são divididas em contribuições parafiscais sociais gerais, contribuições parafiscais sociais de seguridade social e outras contribuições parafiscais sociais. Quanto às contribuições parafiscais sociais de seguridade social, há uma regra própria, qual seja, o princípio da anterioridade nonagesimal, que se aplica apenas a essa espécie de tributo (as contribuições parafiscais) e a essa sua subespécie (sociais de seguridade social), sendo também aplicável para as contribuições parafiscais sociais de seguridade social que sejam modificadas, e não apenas às instituídas ou majoradas, abrangendo, assim, a hipótese de ser reduzido o valor desse tributo, quando, então, tem-se a aplicação do princípio e a contribuição parafiscal social de seguridade social criada ou modificada só terá eficácia 90 dias após a publicação da lei que a criou ou modificou seu valor, não precisando aguardar a mudança do exercício financeiro.

Uma outra questão importante diz respeito a aplicação do princípio da anterioridade também a outras nuances do tributo além de sua criação e seu aumento e que também devem ser resguardadas pelo princípio em apreço.

Conforme analisado alhures, quando do estudo do princípio da legalidade tributária, afirmou-se que não só a instituição e o aumento do tributo que devem ser veiculados por meio de lei, mas sim todos os aspectos que envolvem a exação, apoiando-se, dentre outros argumentos, no disposto no artigo 3º do CTN, segundo o qual o tributo é prestação pecuniária instituída em lei, ou seja, é a lei que disciplina o tributo.

Se todos os aspectos do tributo devem estar regulamentados pela lei que o institui, as formas e prazos de pagamento também fazem parte do teor da lei e são importantes para a segurança do contribuinte, que necessita saber como poderá pagar o tributo para se programar e não ser surpreendido.

Assim, alterar formas e prazos de pagamento dos tributos requer, além de lei, observância ao princípio da anterioridade tributária, evitando-se a surpresa negativa ao contribuinte e preservando a segurança nas relações jurídicas entre fisco e contribuinte.

Dessa forma entende Roque Carrazza, que assim leciona:

O princípio da anterioridade impede, também, que, em meio a um exercício financeiro, venham a ser alteradas – com reflexos negativos no patrimônio do contribuinte – as formas e prazos de pagamento do tributo. Isso ocorreria, por

¹³⁵ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 521.

exemplo, se a lei do exercício em curso estabelecesse que, a partir de sua publicação, o pagamento, em prestações, do tributo seria feito com correção monetária (quando a lei vigente no exercício anterior estatua que ele seria realizado de maneira pura e simples, vale dizer, sem correção monetária) ou com o apoio em índice diverso do mencionado na lei do exercício anterior (v. g., “Índice de Preços ao Consumidor” ou “Taxa Referencial”, quando a lei do exercício anterior aludia às “Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional”) ou, ainda, em prazos mais exíguos (v. g., primeiro dia útil do mês, quando a lei anterior se referia a último dia útil do mês). Deveras, a CF, em seu art. 150, III, “b”, não veicula nenhuma formalidade meramente sacramental, sem qualquer vantagem prática. Pelo contrário, ela confere ao contribuinte a *garantia efetiva* de que ele só deverá pagar o tributo nos termos, nos prazos e nas formas previstos na lei que vigorava ao cabo do exercício financeiro anterior.

Em última análise, o que interessa ao contribuinte é saber, de antemão, com base em que critérios vai pagar o tributo e de que modo poderá fazê-lo (se à vista ou a prazo, se com juros ou sem juros, se com correção monetária ou sem correção monetária etc).¹³⁶

O princípio em apreço parece ser de difícil violação, pois seu conteúdo é aparentemente claro. Mesmo assim não se pode subestimar a criatividade dos políticos, que mal intencionados e sedentos por arrecadar cada vez mais e o quanto antes, sempre praticam atos para burlar o sistema tributário. Viu-se, alhures, que o princípio da anterioridade especial de noventa dias teve que ser incluído no texto constitucional para se evitar que mesmo com o princípio da anterioridade anual o contribuinte não fosse surpreendido com uma nova tributação de um dia para o outro.

Todavia, mesmo sendo difícil vislumbrar situações em que o princípio da anterioridade tributária (qualquer uma das três espécies) possa ser violado diretamente, o político brasileiro consegue uma forma de violá-lo indiretamente. Essa violação indireta consiste em ofender o princípio da segurança jurídica, que é o alicerce do princípio da anterioridade tributária e do ordenamento jurídico como um todo.

A situação em comento ocorre no Estado do Paraná, onde o Governo estadual, segundo informações públicas e notórias, não estava pagando os particulares que foram contratados para prestar serviços ao ente federativo, como, por exemplo, os mecânicos que consertavam as viaturas da polícia militar. Em época de campanha eleitoral (em 2014) essa imagem não era bem vista, nem perante os prestadores de serviço e nem perante as entidades que necessitavam, direta ou indiretamente, dos serviços prestados pelos particulares, pois suas atividades dependiam do resultado desses serviços. Assim, a polícia militar, por exemplo, precisava dos serviços dos mecânicos que consertavam as suas viaturas para poder

¹³⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 229.

fazer o patrulhamento. Para resolver a questão político-eleitoral, isto é, resgatar a boa imagem em época de campanha eleitoral, o Governo do Estado do Paraná adquiriu novos veículos para a polícia militar, transmitindo a imagem ao público de que o Governo se preocupa com a segurança pública, que a polícia militar está bem equipada e apta a exercer a segurança pública, que os problemas com as viaturas (a falta de pagamento pelo conserto) não existia ou estava resolvido e que o Estado estava muito bem. A conta dessa aquisição, obviamente, seria passada para o próximo Governador, pois a derrota nas urnas do então Governador era muito provável. Caso ocorresse a pouco provável reeleição, o jeito era fazer o ajuste de contas e aumentar a tributação. Em outubro de 2014, em primeiro turno, o Governador foi reeleito, ficando para ele mesmo a conta a pagar pelas aquisições feitas com fins político-eleitorais, como a das viaturas da polícia militar. O jeito, então, é aumentar a tributação.

Como as eleições ocorreram em outubro de 2014, até essa data não poderia articular, ou ao menos não deixar vir ao conhecimento público a articulação de um aumento do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), o qual tinha alíquota de 2,5% para os veículos automotores registrados no DETRAN/PR, exceto algumas espécies de veículos que possuíam outras alíquotas.

Em 16 de dezembro de 2014 foi publicada a Lei Estadual n. 18.371, a qual, em seu artigo 4º, I, altera o artigo 4º, II, da Lei Estadual n. 14.260/2003, que disciplina o IPVA no Estado do Paraná, passando a promover o aumento da alíquota do imposto para 3,5%.

Vale registrar que, seguindo a regra geral, o fato gerador do IPVA no Estado do Paraná ocorre em 1º de janeiro de cada ano (Lei Estadual n. 14.260/2003, art. 2º, §1º, e).

Nessa medida, fácil concluir que no ano de 2015 o novo valor do IPVA não poderia ser cobrado no Estado do Paraná, pois o princípio da anterioridade anual seria respeitado, mas o princípio da anterioridade especial de noventa dias não teria sido observado em 1º de janeiro, data da ocorrência do fato gerador.

Ante a sede arrecadatória e a necessidade de pagar os gastos com a campanha política e ajustar as contas que o Governo faz, a Lei Estadual n. 18.371 trouxe a fórmula mágica para cobrar o IPVA majorado já no exercício financeiro de 2015, estabelecendo, em seu artigo 5º, *caput*, que “O fato gerador do imposto de que trata a Lei nº 14.260, de 2003, referente ao exercício de 2015, em relação aos veículos automotores adquiridos em anos anteriores, ocorrerá no dia 1º de abril de 2015”. E completou a manobra

política com o artigo 6º, onde prevê que “Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir do 1º dia do quarto mês subsequente ao da publicação em relação ao art. 1º, ao inciso I do art. 4º e ao art. 7º”.

De acordo com o texto da Lei, o princípio da anterioridade anual mantinha-se respeitado e o da anterioridade especial de noventa dias, com a mudança da data da ocorrência do fato gerador do IPVA em 2015 (e apenas nesse ano), também passou a ser respeitado com o aumento do imposto.

Entretanto, é nítida a manobra política no caso em tela e o seu desrespeito ao sistema tributário, o que ocorre não por violação do princípio da anterioridade anual, mas sim, e especialmente, pela violação do princípio da segurança jurídica, pois um sistema tributário seguro não admite a violação de seus princípios e nem dos princípios que consubstanciam a base desses princípios constitucionais e de um Estado Democrático de Direito.

Quando o Governo faz uma manobra dessa, alterando a data do fato gerador apenas para alcançar uma arrecadação imediata ante a majoração do tributo, está, claramente, violando o motivo pelo qual existe o princípio da anterioridade tributária, isto é, a segurança nas relações jurídico-tributárias, a confiança que o contribuinte pode esperar da tributação e a não surpresa do contribuinte ante o surgimento de novas exações ou de exações majoradas repentinamente.

Além do princípio da segurança jurídica, essa manobra política também viola o princípio constitucional da razoabilidade, por não ser razoável a conduta do fisco de violar a segurança jurídica do sistema tributário em prol de uma arrecadação imediata para fazer frente a gastos eleitorais e despesas irresponsáveis assumidas ao longo de um mandato para se manter no poder, pois os efeitos poderão contrários, ou seja, poderá o ente federativo ter que arcar com a devolução do valor arrecadado com a majoração do imposto, com incidência de juros e correção monetária e mais os honorários advocatícios sucumbenciais em eventual condenação judicial, o que resultará em uma quantia maior que a arrecadada, ainda que paga anos depois em razão da morosidade do processo judicial. Assim, essa conta é transferida para outro Governador pagar, mas sempre com o dinheiro público.

Acerca da razoabilidade das leis tributárias, Paulo Roberto Lyrio Pimenta pondera:

Entre nós, o fundamento constitucional deste princípio é o devido processo legal substantivo, previsto no art. 5º, LIV, da CF. Aqui, portanto, este princípio, tal como nos Estados Unidos da América, não tem apenas o caráter processual. Seu alcance é mais amplo, indicando a existência de razoabilidade das leis restritivas de direitos, como as leis tributárias.

A razoabilidade manifesta-se no objeto da decisão restritiva de direitos. Esta não pode ultrapassar os limites do razoável. Obviamente que não existe um critério objetivo para identificar a medida desarrazoada, quadra reafirmar. O juízo de razoabilidade é eminentemente subjetivo. Entre o razoável e o irrazoável, que são zonas opostas, existe uma zona intermediária na qual o limite entre o arrazoado e o desarrazoado é tênue. São as circunstâncias do caso concreto que irão indicar se o legislador, ao editar as normas jurídico-tributárias, ingressou ou não na zona do irrazoável.¹³⁷

Na medida em que as normas tributárias restringem o direito à propriedade e à liberdade, como visto alhures, impende serem editadas dentro de um contexto onde seu teor seja algo tido como razoável, por mais que isso seja extremamente subjetivo.

Analisando, então, o caso concreto aqui posto (o da majoração do IPVA no Estado do Paraná), é plenamente possível admitir como razoável a majoração do imposto sobre veículos automotores, desde que respeitado os demais princípios tributários, como a legalidade, a vedação do confisco, a isonomia, a capacidade contributiva, dentre outros, ainda mais em um momento onde todo o país passa por crise financeiro-econômica. Obviamente que boa parte dessa crise é gerada pelos mesmos que promovem a majoração dos tributos para custear seus atos impensados, imperitos e criminosos, mas isso não vem ao caso. O fato é que o aumento da tributação, desde que justificável, é aceitável, pois o Estado sobrevive, em boa parte, graças aos recursos advindos da tributação. Por conseguinte, a majoração da alíquota de 2,5 para 3,5 por cento é razoável.

O que não é razoável é alterar a lei que disciplina o IPVA, alterando a data da ocorrência de seu fato gerador apenas para um exercício financeiro (o de 2015) em prol de se cobrar imediatamente o novo valor do imposto. Isso é desarrazoado pelo fato de que urgência e tributação são institutos/conceitos que se excluem, tanto que por essa razão existe o princípio constitucional da anterioridade tributária e outros princípios como o da segurança jurídica, da não surpresa do contribuinte e da confiança.

O que o fisco muitas vezes faz é manipular as leis que disciplinam os tributos para adaptá-las às suas manobras políticas, ao invés de adaptar seus atos e suas escolhas às previsões do ordenamento jurídico, mantendo, assim, a ordem, a segurança e a

¹³⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. pp. 297-298.

confiança nas relações jurídicas entre cidadão-contribuinte e Estado-Fisco.

O tributo vem sendo reiteradamente utilizado para fins diversos do que deveria, servindo para custear despesas eleitorais, políticas públicas indevidas, a corrupção e os luxos dos políticos, perdendo sua razão de existir.

A esse respeito, Ives Gandra da Silva Martins entende que:

[...] O Poder Estatal é representado pelo poder da minoria que o empalma, com ou sem a participação do povo, elemento secundário nos Governos exercidos sempre de acordo com os ideais “pro domo sua” de quem detém o poder.

Nesta concepção, é de se compreender que o tributo transforma-se num inequívoco instrumento do poder, que deve ser utilizado com o máximo de inteligência de cooptação nas democracias e sem qualquer respeito ao governado, nas ditaduras, beneficiando, principalmente, os detentores do poder, mas tendo como efeito colateral a devolução dos recursos arrancados do cidadão, mediante pequena parcela de serviços públicos.

[...]

[...] É que quase sempre os governos justificam a imposição tributária com altos ideais e praticam-na com baixa moralidade e em causa própria, guiando-se, principalmente, pelos “slogans” dos ideais sugeridos e não pela prática da aplicação das receitas tributárias no interesse da nação.

[...]

[...] É na real dominação dos governantes, que o poder se auto-sustenta, via imposição tributária necessariamente injusta [...].¹³⁸

Vê-se, então, que o princípio da anterioridade tributária, para não ser diretamente violado, acaba sendo violado de forma indireta, isto é, ofende-se o princípio que lhe dá alicerce – a segurança jurídica –, impondo ao ordenamento jurídico-tributário um cenário de incertezas.

É preciso, por fim, que se trabalhe mais o princípio da segurança jurídica, em especial em matéria tributária, até mesmo para fazer constá-lo expressamente na Constituição da República, criando um princípio da segurança jurídica tributária (como foi feito com os princípios da legalidade, da isonomia e da irretroatividade, que possuem preceitos genéricos no texto constitucional e mesmo assim foram reforçados no capítulo que dispõe sobre a tributação), evitando que ocorram manobras políticas, como essa referente ao IPVA no Estado do Paraná, aquela que majorava o imposto em 31 de dezembro para já ser cobrado no dia seguinte e tantas outras que vem sendo realizadas frequentemente, em nítida afronta à Constituição e aos direitos constitucionais dos contribuintes.

¹³⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 313-315.

1.3.7 Princípio da competência

Princípio considerado de existência duvidosa ou até mesmo inexistente para alguns e considerado princípio efetivamente componente do sistema tributário por outros, o princípio da competência possui como defensor o professor Hugo de Brito Machado, que assim o define:

*O princípio da competência é aquele pelo qual a entidade tributante há de restringir sua atividade tributacional àquela matéria que lhe foi constitucionalmente destinada. Já sabemos que a competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. O princípio da competência obriga a que cada entidade tributante se comporte nos limites da parcela de poder impositivo que lhe foi atribuída. Temos um sistema tributário rígido, no qual as entidades dotadas de competência tributária têm, definido pela Constituição, o âmbito de cada tributo, vale dizer, a matéria de fato que poder ser tributada.*¹³⁹

Já se viu que o poder de tributar é ínsito ao Estado, que para gerir a sociedade busca nela própria parte dos recursos necessários para a consecução dessa incumbência. Assim, o Estado possui competência para tributar, ou competência tributária, que “significa o poder de tributar juridicamente delimitado e, se necessário em razão da forma política do Estado, dividido”.¹⁴⁰

Como o Brasil é um Estado Federativo, a repartição da competência tributária entre os entes federativos é algo necessário, prestigiando o pacto federativo e possibilitando a manutenção e o desenvolvimento financeiro de cada um desses entes.

Nessa medida, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal confere o poder de tributar ao Estado, dizendo quais são as espécies tributárias e, em matéria de impostos, quais são e quantos são, ela já impõe um primeiro limite a esse poder, qual seja, a repartição das competências, na medida em que indica o que cabe a cada ente federativo instituir, fiscalizar e cobrar de tributos, sendo que, o que cabe a um, não cabe a outro.

Dessa forma, na medida em que limita o poder de tributar, a repartição de competência tributária possui a mesma função que os demais princípios trazidos no texto constitucional, em especial na seção atinente às limitações ao poder de tributar (onde se

¹³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 40.

¹⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Competência Tributária. IN: SABBAG, Eduardo (coord.). *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, 2014. p.63.

encontram boa parte dos princípios constitucionais tributários), ou seja, protege o contribuinte contra o abuso do poder de tributar. Logo, pode-se afirmar, salvo melhor juízo, que a repartição de competência tributária é um princípio constitucional, denominado por Hugo de Brito Machado como princípio da competência.

Talvez o princípio da competência não possua as mesmas nuances de outros princípios constitucionais, dotados de alta carga axiológica e abstração, aproximando-se mais de uma regra tributária constitucionalmente estabelecida, mas dada a importância da repartição de competência tributária e seu caráter de limitação ao poder de tributar, parece ser plausível vislumbrar estar-se diante de um princípio, afinal, o princípio da não-cumulatividade, ínsito ao ICMS e estabelecido na CF, também se apresenta como uma regra tributária, cujo escopo é evitar o “acúmulo” de ICMS à mercadoria ou serviço tributados por essa exação, que poderia estar previsto em norma infraconstitucional e, então, talvez sequer fosse denominado de princípio.

A repartição das competências, sendo um limite ao poder de tributar e se for vista como um princípio constitucional tributário, impõe-se ainda mais como mais uma arma do contribuinte contra a ânsia arrecadatória do fisco, o qual, em busca de custear as atividades do Estado e as despesas geradas pelo Administrador Público (muitas delas desvinculadas das finalidades públicas), parece não encontrar limites, tributando tudo o que apresente valor econômico, ainda que não seja algo passível de tributação, e tributando, também, aquilo que não é de sua competência.

Noutras palavras, a tributação encontra limites, por meio da fixação de competências, sobre dois aspectos: os signos presuntivos de riqueza que podem ser tributados (aspecto material da hipótese de incidência) e o ente federativo que pode tributar, algo como uma limitação vertical e outra horizontal.

Analisam-se, então, alguns casos onde a violação do princípio da competência é nítida e contribui, tanto quanto as demais violações aos princípios constitucionais, para o caos do sistema tributário brasileiro e para muitos dos entraves que o país encontra em matéria de desenvolvimento, seja na área econômica, seja na área social ou em qualquer outra.

Alguns Municípios cobram taxa de combate a incêndio. E o pior é que o lançamento dessa taxa ocorre junto com o do IPTU, vindo discriminados no mesmo carnê, como se todo imóvel pudesse ser incendiado anualmente e, assim, a taxa deve ser paga todo

ano, vinculando o pagamento de um tributo ao pagamento do outro, o que é ainda pior, ou seja, uma cobrança vinculada de tributos cujos fatos geradores são abissalmente distintos.

Ocorre que o combate a incêndio é tarefa que incumbe ao Corpo de Bombeiros, que são militares dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios (CF, art. 42, *caput*). Logo, os Municípios não possuem essa atribuição e não prestam esse serviço, não podendo cobrar taxa para custeá-lo por três motivos: por não prestar o serviço; por não ocorrer o fato gerador da taxa (pois não se trata de serviço específico e divisível, salvo se for efetivamente prestado a alguém e se puder ser mensurado o seu *quantum*, não se entrando, aqui, na questão atinente à absurda possibilidade de as taxas serem cobradas quando o serviço é posto à disposição do contribuinte e não utilizado efetivamente por ele); e também porque o serviço de combate a incêndio não é da sua competência.

Esse último ponto é o que mais interessa para este tópico. Se o serviço de combate a incêndio não é de incumbência dos Municípios eles não o presta. Se não o presta, não podem cobrar por um serviço que além de não ser de suas competências não foi por eles prestados, pois o serviço de combate a incêndio deve ser custeado com os recursos advindos dos impostos e de outras fontes de receita do ente federativo.

Se não tem competência para prestar o serviço, não tem competência para instituir e cobrar a taxa. Logo, quando o faz está violando o princípio da competência tributária.

Geraldo Ataliba, acerca da competência do ente federativo para realizar a atividade e, em consequência, instituir e cobrar a taxa, esclarece:

Não há necessidade de a Constituição discriminar competências para exigência de taxas (como há, pelo contrário, no que respeita a impostos), porque a h.i. da taxa é sempre uma atuação estatal (atividade de polícia, prestação de serviço público). A pessoa pública competente para desempenhar a atuação, e só ela, é competente para legislar sobre sua atividade e colocar essa atuação no núcleo da h.i. de taxa sua.¹⁴¹

O Tribunal de Justiça do Estado do Paraná possui entendimento nesse sentido, representado na Súmula n. 34, que assim prescreve:

A TAXA DE SEGURANÇA, QUE CORRESPONDE AO SERVIÇO DE

¹⁴¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 155.

COMBATE A INCÊNDIO, QUANDO INSTITUÍDA PELO MUNICÍPIO, AINDA QUE POR INTERMÉDIO DE CONVÊNIO, É INCONSTITUCIONAL, TENDO EM VISTA QUE A SUA CRIAÇÃO É DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA EXCLUSIVA DO ESTADO.¹⁴²

Outro exemplo de violação ao princípio da competência refere-se ao ISS e ao ICMS.

No que diz respeito ao primeiro, é rotineiro o Município destinatário da prestação do serviço cobrar o ISS cuja competência para tributar é do Município sede do prestador do serviço e vice-versa.

Essa questão envolvendo o aspecto espacial da hipótese de incidência implica em violação da repartição da competência tributária, não no sentido de que não foi um ente federativo sem competência tributária quem tributou, o que também implicaria violação da competência tributária, mas sim no sentido de que por mais que essa exação seja de competência dos Municípios, entre eles também há outra repartição, atinente ao aspecto espacial da hipótese de incidência, trazida pela Lei Complementar n. 116/2003, qual seja, a repartição complementar à Constituição Federal que fixa a competência dos Municípios quando o prestador do serviço tem sede em Município diverso daquele onde o serviço é prestado. Nesses casos, também, a competência tributária deve ser respeitada e a importância de se ter um princípio da competência tributária é que mesmos nesses casos onde a competência está fixada em lei complementar à Constituição a violação à regra que divide a competência demonstra evidente desrespeito ao sistema tributário, pois o princípio passa a levar em consideração não apenas a competência dividida pela Constituição, mas também aquela divisão estabelecida em norma complementar à Carta Política.

O mesmo se pode dizer com relação ao ICMS, cuja competência para tributar é dos Estados e do Distrito Federal, mas ocorrem situações onde o Estado de origem da empresa que comercializa a mercadoria a vende para outro Estado e ambos tributam. Isso viola a competência infraconstitucional trazida pela Lei Complementar n. 87/96, valendo aqui o mesmo raciocínio exposto acima para o ISS.

No caso do ICMS, para fins de “agradar” ambos os Estados (o de origem e o de destino da mercadoria), o legislador acaba criando regra onde ambos recebem o tributo,

¹⁴² PARANÁ. Tribunal de Justiça do Paraná. Súmula n. 34. Disponível em: https://portal.tjpr.jus.br/pesquisa_athos/publico/ajax_concursos.do?tjpr.url.crypto=8a6c53f8698c7ff7801c49a82351569545dd27fb68d84af89c7272766cd6fc9f3637d7990b654a84aae9311dd726cb4a2a1763c7a9ec7b5e53acee88359c7cd8e9dd0b0b975d50f7. Acesso em 26 mai. 2015.

onerando o valor final da mercadoria, desestruturando o sistema tributário e provocando aumento da carga tributária, advindo daí outras consequências nefastas ao desenvolvimento da nação.

Acerca do tema, Roque Antonio Carrazza, ainda sob a égide da Constituição de 1967, já afirmava que “À vista do exposto, temos por indisputável, que um Estado não pode invadir a competência impositiva de outro Estado. Tampouco um Município, de outro Município”.¹⁴³

Esses dois impostos vão apresentar, ainda, uma particularidade com relação à competência, pois, apesar de os dois impostos tributarem serviços distintos, é possível que ambos recaiam sobre situações onde a circulação de mercadorias e a prestação de serviços encontram-se vinculadas a uma mesma atividade. Trata-se de casos como o da tributação sobre a atividade exercida em bares, restaurantes, casas de shows e outros locais de entretenimento onde há comercialização de mercadorias (como alimentos, bebidas, cigarros entre outros) e uma prestação de serviço (atendimento ao cliente, estacionamento, apresentações culturais diversas entre outros). Havendo fatos impositivos dos dois impostos, ICMS e ISS, surge a questão da competência tributária no que tange a saber qual imposto incide ou se ambos incidem isoladamente sobre cada fato jurídico.

Acerca do assunto apresentado, Roque Antonio Carrazza já defendia que “Se a existência de matérias tributáveis pelos Estados (por via do ICM) e pelos Municípios (por via do ISS) é realidade jurídica facilmente identificável no Texto Constitucional, discernir os precisos limites de tais áreas distintas é tarefa árdua (...)”¹⁴⁴, de forma que essa tarefa deve ser exercida para que a competência de um ente tributante não seja invadida por outro e para se evitar que haja dupla tributação.

O mesmo doutrinador ressalta que situações como essa devem ser resolvidas de modo a se evitar a bitributação, pois isso ofende a repartição de competências estabelecida pela Carta Magna, nos seguintes termos:

Acontece, porém, que, em nome da comodidade e do aumento da arrecadação do Poder Público, não se pode fazer tabula rasa dos direitos subjetivos dos contribuintes, assegurados, como vimos, pela própria Constituição. Um desses

¹⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência: um caso concreto*. Coleção de textos de direito tributário; v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p. 44.

¹⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência: um caso concreto*. Coleção de textos de direito tributário; v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p. 73.

direitos é exatamente o de ser tributado pela pessoa política competente e da forma assinalada, ainda que a traços amplos, pela Lei Magna.¹⁴⁵

Nessa medida, ser tributado apenas pela pessoa política designada pela Constituição da República implica em dizer que as competências tributárias lá delineadas são normas intransponíveis, tanto que constituem direito subjetivo dos contribuintes, assim como os demais princípios constitucionais tributários são. Logo, se o respeito à repartição de competências é direitos subjetivo dos contribuintes assim como os demais princípios constitucionais tributários são, a repartição de competências também pode ser vista como um princípio – o princípio da competência tributária.

Não é escopo deste trabalho solucionar o problema apresentado acerca do ICMS e do ISS, não ao menos no sentido de dizer qual ente federativo tem competência para tributar, mas sim apresentar um pensamento no sentido de reafirmar a importância da consolidação da repartição da competência tributária como princípio constitucional tributário e no sentido de trazer a lume que essa prática abusiva é violadora do sistema constitucional tributário, causando prejuízos à sociedade e ao próprio Estado em razão das consequências que o aumento da carga tributária, aqui representada por uma bitributação que ocorre, acarreta, dentre elas o aumento da inflação, o crescimento do desemprego, a redução do poder aquisitivo do cidadão e o conseqüente aumento da sua dependência com relação às políticas públicas do Estado.

Respeitar o princípio da competência tributária é forma de proporcionar segurança jurídica e o seu inverso implica insegurança jurídica, assim examinada por Fábio Soares de Melo:

Objetivando evitar questionamentos fiscais pelos entes tributantes (Estados e Municípios), é de fundamental importância buscar a “essencialidade” e a respectiva “natureza jurídica” dos bens e serviços envolvidos nas operações realizadas, no intuito de se aplicar o adequado tratamento tributário, o que, nem sempre, revela-se juridicamente possível, permanecendo o contribuinte diante de circunstância de total insegurança jurídica, na medida em que, sobre um mesmo fato, poderá se sujeitar tanto a tributação pelo ICMS (Estados e Distrito Federal) quanto pelo ISS (Municípios).¹⁴⁶

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência: um caso concreto*. Coleção de textos de direito tributário; v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p. 76.

¹⁴⁶ MELO, Fábio Soares de. *Tributação e Desenvolvimento: Conflitos de Competência e Segurança Jurídica*. IN: *Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 229.

Um último exemplo de violação do princípio da competência ocorre em matéria de IPVA. O veículo deve ser registrado no Estado onde o seu proprietário possui residência. Ocorre que os Estados podem possuir alíquotas distintas uns dos outros e, assim, um possuir alíquota maior que a do outro. Nasce, então, a evasão fiscal por parte do contribuinte do Estado cuja alíquota é maior, que registra o veículo no Estado onde a alíquota é menor, geralmente apresentando junto ao Departamento de Trânsito (DETRAN) falso comprovante de residência, estabelecendo-se uma fraude.

De alguma forma o ente tributante cuja alíquota é maior descobre a fraude e lança o IPVA para o proprietário do veículo, que passa a ser sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária que possui dois sujeitos ativos, o que é uma anomalia.

O problema é que o fisco age de forma mais prática, sem se preocupar com as formalidades necessárias, isto é, sem respeitar a regra de repartição das competências, pois ao tributar quem já paga o mesmo imposto em outro Estado está bitributando, o que é vedado.

Outro problema é que o fisco, devendo aplicar ao caso o parágrafo único do artigo 116 do CTN (norma geral “antielisão”), não o faz porque o legislador brasileiro é desleixado e até a presente data não criou a lei ordinária que deve regulamentar esse dispositivo do CTN.

Mesmo assim, o fisco tem condições de promover uma fiscalização e verificar se realmente está ocorrendo fraude e a consequente evasão fiscal, pois pode ocorrer de o proprietário possuir mais de uma residência ou não ter residência fixa e, nesse caso, a situação não está regulada por lei ou, então, pode estar regulada pelos dois Estados envolvidos de forma que ambos avocam a competência tributária para si e isso não resolve a contenda.

O correto, então, é promover a devida fiscalização por meio do devido processo administrativo legal para, somente após o seu encerramento e constatada a fraude, lançar o tributo. Mas o fisco age de forma mais prática e sem respeitar os ditames constitucionais referentes ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa e à presunção de inocência, incidindo, assim, em violação do princípio da competência tributária.

O princípio da competência não pode ser visto como violado apenas quando um ente federativo tributa sem competência ou com a competência de outro, mas também quando tributa dentro de sua competência constitucionalmente estabelecida mas em desacordo com o competência estabelecida por normas infraconstitucionais, cuja missão é complementar o sentido e alcance das normas constitucionais, que não podem e não devem disciplinar

minuciosamente todos os aspectos da hipótese de incidência, mas que também não o deixa ao bel prazer do legislador ordinário.

Em vista do exposto, denota-se que a violação do princípio da competência tributária pode acarretar tanto a bitributação quanto o *bis in idem*, sendo que, de acordo com o magistério de Regina Helena Costa, a primeira é vedada e o segundo é permitido desde que expressamente autorizado pela Constituição¹⁴⁷. Em qualquer caso, a tributação realizada com ofensa ao princípio da competência tributária é inconstitucional, ou por acarretar bitributação ou por se tratar de *bis in idem* não autorizado constitucionalmente.

Derradeiramente, apesar de não estarem expressos no texto constitucional, a bitributação é vedada, assim como o *bis in idem*, exceto quando permitido por expressa autorização constitucional. Assim, a vedação da bitributação e do *bis in idem* são as maiores consequências do princípio da competência tributária, reafirmando a sua condição de princípio constitucional tributário, pois justifica a proibição da bitributação e do *bis in idem*.

1.3.8 Princípio da liberdade de tráfego

A priori, o princípio da liberdade de tráfego talvez não fosse analisado neste trabalho, afinal, quando se aborda tal postulado constitucional as atenções voltam-se para a discussão sobre a natureza jurídica do pedágio, pouco se falando sobre a primeira parte da previsão do inciso V do artigo 150 da Carta Magna, que assim prescreve:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; [...].

O princípio que veda a limitação ao tráfego de pessoas e bens, ou que, em outros termos, impõe o respeito à liberdade de tráfego, é assim explicado por Eduardo Sabbag:

¹⁴⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009. p. 50.

Segundo o princípio da não limitação (liberdade ou ilimitabilidade) ao tráfego de pessoas e bens, previsto no inciso V do art. 150 da CF, a *intermunicipalidade* e a *interestadualidade* não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos, sejam federais, estaduais ou municipais.

[...]

À luz do princípio ora estudado, o fato gerador do tributo deverá ser distinto da (I) transposição de limites entre os Municípios (*intermunicipalidade*) e da (II) transposição de divisas entre Estados-membros (*interestadualidade*). Desse modo, “o que a Constituição veda é o tributo que onere o tráfego interestadual ou intermunicipal de pessoas ou de bens; o gravame tributário seria uma forma de limitar esse tráfego. Em última análise, o que está em causa é a liberdade de locomoção (de pessoas ou bens), mais do que a não discriminação de bens ou pessoas, a pretexto de irem para outra localidade ou de lá virem; ademais, prestigiam-se a liberdade de comércio e o princípio federativo”.

Insta mencionar que o princípio da ilimitabilidade ao tráfego de pessoas e bens não almeja obstar, de modo absoluto, a exigência de impostos sobre a circulação de bens ou de pessoas em operações interestaduais ou intermunicipais. Não é essa a inteligência do postulado, porquanto quer ele, em verdade, coibir a instituição de tributo que contenha hipótese de incidência lastreada, com seu elemento fundante, na transposição de fronteiras interestadual e intermunicipal. Exemplos:

a) instituição de uma “taxa municipal de turismo”, em cidade litorânea, com fato gerador calcado na transposição dos limites do município, a ser cobrada de todos aqueles banhistas que chegarem a cidade para turismo; [...].¹⁴⁸

Alheio à discussão sobre a natureza jurídica do pedágio e a sua constitucionalidade, que são temas que geraram e ainda geram controvérsias, mas partindo do ponto de vista que tributo e pedágio possuem natureza jurídica distinta, não sendo o pedágio um tributo, tem-se que o tributo não pode ter como fato gerador a transposição de um Município para o outro ou de um Estado para o outro, em homenagem ao direito à liberdade de locomoção e ao pacto federativo, o que não guarda nenhum correspondente com o ICMS, por exemplo, pois o fato gerador dessa exação não é o tráfego de bens entre Municípios e Estados, mas sim a operação de circulação de mercadoria.

Quando se aborda o princípio da liberdade de tráfego, além do tema do pedágio, o que vem à mente é a ideia de não obstar o comércio com impostos, pensando-se no comércio, nas atividades econômicas e no faturamento das pessoas jurídicas. Mas o postulado não tem nenhuma correspondência com isso. Seu ideal é muito maior e está atrelado a um dos direitos mais importantes do Estado Democrático de Direito, isto é, o direito de ir e vir (liberdade de locomoção).

Essa escassez doutrinária sobre o princípio em apreço talvez ocorra em razão da dificuldade de se encontrar tributos que possam violar a liberdade de locomoção (e

¹⁴⁸ SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. pp.257-258.

somente ela, sem se adentrar em questões comerciais e econômicas) e, por conseguinte, problemas decorrentes desses tributos que mereçam a atenção dos juristas e dos tribunais.

Ocorre que não se pode subestimar a ânsia arrecadatória do fisco brasileiro, o qual, com uma criatividade digna de um prêmio Nobel, consegue tributar aquilo que parece ser intributável.

Visto o teor do princípio da liberdade de tráfego, mostra-se como ele pode ser violado de forma absurda, trazendo a lume a Taxa de Preservação Ambiental (TAP)¹⁴⁹, instituída no Município de Bombinhas, Estado de Santa Catarina, pela Lei Complementar Municipal n. 185/2013, que assim prevê:

Art. 1º. Fica instituída a TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL - TPA, nos termos desta Lei.

Art. 2º. A TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL - TPA tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação do meio ambiente no território do Município de Bombinhas, incidente sobre o trânsito de veículos utilizando infraestrutura física e a permanência de pessoas na sua jurisdição.

Art. 3º. A TAXA DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL - TPA tem como base de cálculo o custo estimado da atividade administrativa em função da degradação e impacto ambiental causados ao Município de Bombinhas, no período compreendido entre 15 de novembro e 15 de abril do exercício seguinte.

Primeiramente, a preservação ambiental deve ser custeada por meio de recursos públicos auferidos de outra forma que não sejam os provenientes de taxas, pois do contrário torna-se cômodo invocar o exercício do poder de polícia apenas para justificar a cobrança da exação, como faz a lei em análise, sem se saber qual poder de polícia está sendo exercido e se realmente está sendo exercido. Vale lembrar que a cobrança de taxas requer mais do que a simples possibilidade de o poder de polícia ser exercido, mas sim a sua efetivação, conforme leciona Geraldo Ataliba:

Conceituamos taxa como o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado. Não basta que a consistência da h.i. seja uma atuação estatal. É preciso que esta seja, de qualquer modo, referida ao obrigado (sujeito passivo), para que dela possa ser exigida. Se

¹⁴⁹ BOMBINHAS/SC. Lei Complementar Municipal n. 185, de 19 de dezembro de 2013. Publicada no Sistema de Leis Municipais em 15/10/2014. Disponível em: <https://www.leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-complementar/2013/19/185/lei-complementar-n-185-2013-institui-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-e-das-outras-providencias?q=185>. Acesso em 01 jun. 2015.

pudesse ser exigida de outra pessoa desapareceria qualquer utilidade na distinção entre taxa e imposto.¹⁵⁰

Resta, então, o questionamento: onde a TAP se refere a uma atuação estatal, ainda que seja o poder de polícia, referida diretamente ao seu contribuinte? Em momento algum: é a resposta. Ela não passa de mais um abuso do fisco para se locupletar indevidamente à custa do contribuinte, não preenchendo os requisitos para sua existência válida, sendo inconstitucional.

Sob outro enfoque, a TAP é inconstitucional por violar o princípio da competência, assim como a taxa de combate a incêndio quando instituída por Municípios, conforme alhures analisado, pois matéria de proteção, preservação e conservação do meio ambiente compete, salvo melhor juízo, à Polícia Ambiental, que não é incumbência dos Municípios, não sendo deles, por conseguinte, a competência tributária.

E, por fim, e para o que mais interessa nesse momento, a referida taxa catarinense viola o princípio da liberdade de tráfego, na medida em que sua cobrança tem como fato gerador não *o exercício regular do poder de polícia municipal em matéria de proteção, preservação e conservação do meio ambiente no território do Município de Bombinhas*, mas sim *o trânsito de veículos utilizando infraestrutura física e a permanência de pessoas na sua jurisdição*.

O que é o verdadeiro fato gerador dessa exação é o trânsito de veículos e com ele o de pessoas, em especial os turistas que trafegam naquela região, pois veículos não transitam sozinhos. Os cidadãos que queiram adentram na circunscrição municipal de Bombinhas têm que pagar por isso, sob a falsa fundamentação de que estão pagando para que o poder de polícia seja exercido e o meio ambiente preservado. Visto de outro modo, quem paga a taxa “entra no Município”, quem não paga “não pode entrar”, ou ainda que tenha entrado sem pagá-la imediatamente, deverá quitá-la em momento posterior para não sofrer uma execução fiscal por ter se locomovido de um Município para o outro, tendo o azar de esse “outro” Município em seu caminho ser o de Bombinhas. É isso que a TAP faz.

Logo, esse fato jurídico tributário bizarro coincide exatamente com aquele que Eduardo Sabbag utilizou como exemplo de tributo que implicaria em forma de limitar o tráfego de pessoas, sendo um absurdo que após tantos anos em que as taxas têm essa sua configuração constitucional e legal alguém ainda tenha a arrogância, o despautério e a falta de

¹⁵⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 156.

respeito com o cidadão de criar uma aberração jurídica como essa, que viola o sagrado direito de locomoção, limitando-o pela via tributacional, em pleno século XXI em um Estado Democrático de Direito.

Exemplos como esse são uma vergonha para um país que acredita estar se desenvolvendo, pois as únicas que vêm sendo desenvolvidas por meio de políticas tributárias nefastas como essa são a corrupção, a bandidagem, a imoralidade e a falta de segurança jurídica, o que em nada contribui para o desenvolvimento do país (ou do Município e região, no caso), para a melhoria das finanças públicas (pois as ações judiciais contra essa exação imporão ônus ao Município de Bombinhas) e para o sistema tributário.

1.4 Breve conclusão

Conforme analisado no item 1.2 e ao longo deste item 1.3, denota-se que as normas jurídico-tributárias, de uma forma geral, não se apresentam legítimas, pois muitas delas não se justificam com base em fundamentos jurídicos plausíveis, sendo mais uma forma de o Estado auferir recursos para custear a manutenção no poder, as campanhas eleitorais, a corrupção, a troca de favores, as negociatas e muitas outras coisas erradas que acontecem nos Palácios que este país sustenta do que para a prestação de serviços públicos essenciais com qualidade ou para realizar as demais atividades do Estado que deveriam ser voltadas à sociedade e não aos interesses particulares.

Acredita-se que a análise dos princípios constitucionais tributários pode ofertar não um esgotamento do tema, mas uma visão de como a tributação efetivamente ocorre no Brasil e o desrespeito constante que a prática tributária impõe às normas constitucionais e ao Estado Democrático de Direito, violando, acima de tudo, os ideais de justiça e de segurança jurídica, sem os quais um país não tem condições de se desenvolver e realizar os objetivos insertos na Carta Política, não passando a tributação, então, de uma forma de auferir recursos para fins escusos.

Da forma como a tributação é realizada no Brasil, em constante violação dos princípios constitucionais (tributários ou não), não se consegue visualizar segurança jurídica na relação fisco-contribuinte, pois a incerteza que paira sobre a atividade tributante torna um caos a vida do contribuinte, deixando-o sem o amparo jurídico necessário para o devido cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias).

Em razão disso, o tributo nem sempre alcança sua finalidade, causando um efeito contrário ao desejado e, assim, por vezes não contribuiu (ou não contribuiu da forma mais eficaz) para a maximização na realização dos direitos fundamentais.

É o que se passa a analisar.

2 SEGURANÇA JURÍDICA E TRIBUTAÇÃO

No capítulo anterior, rascunhou-se como o tributo evoluiu e o espaço que ele alcançou nos Estados atuais, sendo muitas vezes a principal fonte de recursos financeiros; custeando não apenas a manutenção do Estado e as necessidades sociais, mas também os interesses e luxos dos que exercem o poder; e sendo amplamente disciplinado pela Constituição da República brasileira.

Além disso, analisou-se a questão da legitimidade das normas para se poder pensar como deve se disciplinar a sociedade por meio das normas jurídicas, pois o simples fato de se estar em uma democracia representativa não implica em concessão de poder aos representantes do povo de forma que o seu exercício não deva sofrer análise e restrições, de modo que as normas jurídicas não são válidas apenas por cumprirem formalidades, mas sim em razão de possuírem conteúdo justificável perante os valores sociais cujo alcance é almejado pelo povo. Essa análise se faz pertinente em razão de que na seara tributária a ânsia arrecadatória do Estado acaba impondo diversas distorções no sistema tributário, a se iniciar pelas leis, passando pela fiscalização e arrecadação dos tributos e encerrando-se no julgamento dos conflitos entre fisco e contribuinte.

Foram analisados alguns dos principais princípios constitucionais atinentes ao sistema tributário, tanto seus aspectos teóricos (teor, significado), quanto aspectos polêmicos e a forma como a tributação, na prática, realiza ou desrespeita esses princípios, trazendo a lume erros e manobras do Poder Legislativo, do Poder Executivo e do Poder Judiciário.

Em suma, apresentou-se um esboço do sistema tributário brasileiro, formando uma base para a continuação do desenvolvimento do tema proposto neste trabalho, isto é, demonstrar como a tributação contribuiu para a realização dos direitos fundamentais.

Para tanto, vistas as bases da tributação brasileira, urge analisá-la sob um prisma fundamental para um Estado Democrático de Direito, qual seja, o da segurança jurídica, tema esse indispensável para qualquer disciplina jurídica, pois é a segurança jurídica que sedimenta as relações jurídicas, proporcionando-as e incentivando-as na medida em que possibilita que se mensure certos resultados decorrentes das relações jurídicas, promove a estabilidade dessa relações e permite que as relações jurídicas se desenvolvam e sejam prósperas.

Em matéria tributária, a segurança jurídica pode proporcionar a confiança do contribuinte nas ações do fisco, não surpreendê-lo com cobranças inesperadas, evitar e reduzir os conflitos entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, aumentar os investimentos no país, gerar o crescimento econômico e as consequências dele advindas, como a redução do desemprego, a queda da inflação, a redução do denominado “custo Brasil”, o aumento da renda dos trabalhadores e, conseqüentemente, o aumento seguro e legítimo da arrecadação.

Dessa forma, a análise da segurança jurídica no contexto da tributação é crucial, pois esse valor/princípio/sobreprincípio pode contribuir para a justa tributação (entenda-se, aqui, “justa tributação” como aquela que respeita os princípios constitucionais tributários) e, a partir de então, possibilitar ao Estado que tenha o arcabouço financeiro ideal para, além de manter suas estruturas e prestar os serviços essenciais, possa promover de forma satisfatória os direitos fundamentais, reduzir as desigualdades, promover e uma sociedade livre e solidária e, em última análise, respeitar os direitos humanos, sem que com isso esvazie ou comprometa o patrimônio do contribuinte, esgotando a sua principal fonte de arrecadação, que é justamente a riqueza do cidadão tributado.

2.1 Segurança jurídica: conteúdo e contextualização na seara tributária

Já fora feita uma distinção entre princípio, regra e valor, no capítulo precedente, valendo-se dos conceitos trazidos por Humberto Ávila. Nesse momento, ao se adentrar na análise do princípio da segurança jurídica, traz-se à tona outra visão (que não implica em contrariedade à anterior, mas sim em complementariedade) acerca do que se entende por princípio.

Insta citar os ensinamentos do professor Paulo de Barros Carvalho sobre o tema:

[...] Toda vez que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma conduz um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do sistema de proposições prescritivas, estaremos diante de um “princípio”. Quer isto significar, por outros torneios, que “princípio” é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais

outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema positivo.¹⁵¹

Kelsen apresentou a teoria da hierarquia das normas jurídicas explicando seu pensamento com base em uma pirâmide, a conhecida pirâmide de Kelsen, onde as normas hierarquicamente superiores e que não podem ser contrariadas pelas demais (inferiores), por serem as normas fundamentais, ficam no topo da pirâmide e influenciam as demais, que a elas devem obediência, não podendo contrariá-las¹⁵². Na construção teórica positivista de Kelsen não havia espaço para moral e valores dentro dessa pirâmide, só as normas de direito positivadas. Mas o pensamento do jusfilósofo pode ser aproveitado para explicar a questão envolvendo regras jurídicas, princípios jurídicos e valores jurídicos, tomando-se como exemplo a construção hierárquica por ele desenvolvida.

Assim, de acordo com Paulo de Barros Carvalho, os valores jurídicos são os citados “núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas”, isto é, os anseios maiores do povo, aquilo que ele espera alcançar em nome de sua preservação e desenvolvimento e aquilo que pode possibilitar a convivência em sociedade e a paz nas relações interpessoais, sendo ideais supremos da sociedade. Os princípios seriam as normas jurídicas que expressam esses valores de forma ampla e abstrata, trazendo em seu bojo a carga axiológica contida nos valores. E as regras jurídicas seriam descrições positivas, mais restritas e com abstração muito reduzida, voltadas a regular o comportamento humano na sociedade de forma incisiva.

Nessa medida, Paulo de Barros Carvalho faz importante distinção acerca dos princípios, aduzindo existirem princípios e sobreprincípios, explicando e exemplificando essa diferenciação nos seguintes termos:

[...] Há “princípios” e “sobreprincípios”, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. Vejamos logo um exemplo: a isonomia das pessoas políticas do Direito Constitucional interno tem importante repercussão no setor das imposições tributárias. Não há, contudo, formulação expressa que lhe corresponda no texto de direito positivo. Emerge pelo reconhecimento de outras normas que, tendo a dignidade de princípios, pelo *quantum* de valor que carregam consigo, fazem dele um “sobreprincípio”. Realiza-se pela atuação de outros princípios. Assim também ocorre com o primado da

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. IN: LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. pp. 40-41.

¹⁵² KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. pp. 161-163.

justiça.¹⁵³

O pensamento do professor revela que os princípios são normas jurídicas expressas no direito positivo (em especial na Constituição) e que trazem consigo os ideais contidos nos valores jurídicos, ao passo que os sobreprincípios são normas não necessariamente expressas no texto positivo, mas que se sobrepõem aos princípios na medida em que emergem no mundo jurídico em razão da existência e conteúdo dos princípios, deles se extraindo até mesmo por dedução e, por se tratar de ideia comum a todos esses princípios, é o norte, o cerne, o âmago da ideia neles expressa, ainda que não esteja escrito.

Corroborando a ideia acima exposta, o professor Heleno Taveira Torres aduz que “O princípio da segurança jurídica encontra-se enucleado na Constituição com a força de ser um princípio-síntese, construído a partir do somatório de outros princípios e garantias fundamentais”¹⁵⁴. Apesar de o professor citado denominar a segurança jurídica de princípio e não de sobreprincípio (como o faz Paulo de Barros Carvalho), concorda que a segurança jurídica representa uma união de outros princípios que acaba promovendo a sua construção e o seu reconhecimento.

Na seara tributária, os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco atrelam-se ao sobreprincípio da justiça, a justiça tributária, isto é, o ideal de justiça tributária pode ser alcançado pela observância dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que se apresentam como as balizas, mínima e máxima, da carga tributária.

Na sequência, Paulo de Barros Carvalho conclui seu pensamento informando que “há um princípio que sempre estará presente, ali onde houver direito: trata-se do cânone da certeza jurídica”¹⁵⁵, isto é, a certeza jurídica é um sobreprincípio e, segundo o professor, “Regra do direito que não discipline comportamentos intersubjetivos com observância do princípio da certeza expressará um sem-sentido na linguagem do dever-ser. Torna-se evidente

¹⁵³ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. IN: LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 50.

¹⁵⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: método da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 188.

¹⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. IN: LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 50.

que a certeza jurídica é também um sobreprincípio”¹⁵⁶.

A certeza jurídica, então, está atrelada à possibilidade de previsão da norma jurídica que regulará as condutas, o que a torna sinônimo, ou algo muito próximo, da segurança jurídica.

Sobre essa relação entre certeza jurídica e segurança jurídica, Heleno Taveira Torres ensina:

A previsibilidade de comportamentos e o controle de expectativas é a marca e o sentido do direito na sociedade. Por isso a *certeza do direito* é uma garantia contra o arbítrio dos intérpretes, mas também um meio de garantir a “orientação” das condutas, para que todos saibam previamente quais são os seus direitos e deveres e os cumpram na maior medida possível. [...]

[...]

A certeza do direito, conseqüentemente, é um conteúdo expressivo do princípio da segurança jurídica, certamente sua porção mais significativa e que, em termos objetivos, corresponde à prévia determinação de todos os elementos necessários à qualificação dos elementos fáticos e subjetivos necessários para a constituição de qualquer obrigação tributária, ademais dos critérios para determinação da dívida tributária, procedimentos de arrecadação, fiscalização e cobrança e todas as demais conseqüências, como garantias, obrigações acessórias ou deveres formais e eventuais sanções pelo descumprimento de quaisquer desses deveres. Quanto menor o espaço para o arbítrio (*princípio da interdição da arbitrariedade*), ao reduzir o campo de indeterminação dos conceitos (*lex certa, stricta e completa*), maior a garantia da segurança jurídica.¹⁵⁷

A segurança está prevista na Constituição da República em seu artigo 5º, *caput*, de forma genérica. Estando arrolada dentro do citado dispositivo da Lei Maior, que estabelece os direitos e garantias fundamentais, a segurança pode possuir, *a priori*, o *status* de princípio.

A segurança, por sua vez, pode irradiar seus efeitos sobre diversos segmentos, como a segurança nacional, a segurança social, a segurança pública, dentre outros. O universo jurídico aparece como um desses segmentos onde a garantia da segurança deve imperar, a fim de que nele também promova a estabilidade e a previsibilidade que as normas jurídicas precisam para melhor disciplinar o comportamento social e, a partir daí, iniciar a pacificação dos conflitos e a promoção da paz social, alcançando-se os objetivos da República Federativa do Brasil (CF, art. 3º).

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. IN: LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 51.

¹⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 265-266.

Preliminarmente, é preciso refletir e identificar se a “segurança” a qual se refere o *caput* do artigo 5º da Carta Política é jurídica, tarefa essa realizada por Humberto Ávila, o qual identifica a segurança jurídica no dispositivo em alusão, nos seguintes termos:

É *segurança jurídica*. Primeiro, porque, ao instituir, no seu art. 1º, um Estado Democrático de Direito destinado a “assegurar a segurança como valor”, a CF/88 refere-se a um objetivo social que ultrapassa a dimensão meramente psicológica ou física.

Segundo porque o art. 5º ao garantir o “direito à segurança” *ao lado* do direito à liberdade, à igualdade e à propriedade, que são qualificados como valores sociais objetivos, e não meramente estados psicológicos individuais, termina por proteger a segurança de modo paralelo à garantia desses outros valores, isto é, como valores jurídicos.

Terceiro porque, entre os direitos fundamentais catalogados pelos incisos do art. 5º, há vários relativos quer à segurança física e individual (proteção da residência e garantia do *habeas corpus* contra restrições abusivas da liberdade), quer às exteriorizações específicas da liberdade (liberdade de manifestação do pensamento, de consciência e de crença, de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação ou de associação para fins ilícitos), o que pressupõe a maior amplitude da visão do *caput* do mencionado artigo.¹⁵⁸

Ricardo Lobo Torres aduz que:

A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características deles (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores). É garantida no art. 5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo.

Discute-se muito sobre essa característica da segurança jurídica na Espanha, diante do texto do art. 9º, §3º, que se refere à segurança como princípio. A doutrina, majoritariamente, inclinou-se no sentido de defender a natureza de valor superior, caminho trilhado também pelo Tribunal Constitucional.

No Brasil às vezes a segurança aparece como princípio e não como valor.¹⁵⁹

A segurança jurídica, então, poderia aparecer como um princípio implícito, ou um sobreprincípio (de acordo com Paulo de Barros Carvalho), dedutível da segurança garantida pelo artigo 5º da CF, mas que se apresenta explicitamente, uma vez que a segurança que se garante é a jurídica, conforme a lição de Humberto Ávila, acima transcrita, que tem como conteúdo a certeza e a previsibilidade do ordenamento jurídico, sendo expressão de um valor, a segurança nas relações jurídicas. Em outras palavras, de acordo com a lição de César García Novoa, “*la seguridad a la que nos referiremos es una seguridad normativa objetiva*,

¹⁵⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 255.

¹⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 167.

*que permita hablar de certeza y previsibilidad del ordenamiento, y no de una certeza entendida como un mero ‘deseo’ o posición subjetiva del ciudadano”.*¹⁶⁰

O mesmo doutrinador prossegue aduzindo que a doutrina alemã também entende ser esse o conteúdo da segurança jurídica e que a certeza e a previsibilidade das normas jurídicas atuam em favor da proteção da confiança. Segundo César García Novoa:

Así lo há comprendido la doctrina alemana, al definir el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de “previsibilidad y calculabilidad” – *Voraussehbarkeit und Kalkulierbarkeit* – por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que esos ciudadanos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Esta previsibilidad solo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano, por lo que se va a manifestar en la idea de protección de la confianza – *Vertrauensschutz* –, que há sido objeto de un profuso desarrollo doctrinal y jurisprudencial en Alemania.¹⁶¹

Assim, a segurança tem em seu conteúdo a proteção da confiança, por meio da previsibilidade (“calculabilidade”) e certeza que o ordenamento jurídico deve possuir, possibilitando ao cidadão, que deve cumprir as normas jurídicas, saber de forma clara e precisa quais são os seus direitos e deveres, ainda mais no Brasil, onde não se pode alegar o desconhecimento da lei como justificativa pelo seu descumprimento (Decreto-Lei n. 4.657/42, art. 3º). Obviamente que o desconhecimento da lei e a segurança do sistema normativo são coisas distintas, mas muitas vezes a complexidade das normas e, principalmente, as constantes alterações legislativas irresponsáveis conduzem ao mesmo efeito do desconhecimento das leis, qual seja, o seu descumprimento, sendo um bom exemplo disso o sistema tributário brasileiro, que além de complexo e injusto também é inseguro.

Nesse sentido, ao explanar que a segurança jurídica deve ser aferida na perspectiva do cidadão comum, Humberto Ávila ensina que:

[...] o princípio do Estado de Direito pressupõe o conhecimento das normas por todos os cidadãos, inclusive como instrumento de sua participação democrática [...]. Desse modo, como é o cidadão que deve servir de referência para a avaliação da clareza e da intelegibilidade das normas, elas devem ser portadoras de “amizade aos destinatários” (*Benutzerfreundlichkeit*) e de “compreensibilidade pelos

¹⁶⁰ NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Monografías jurídicas. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 73.

¹⁶¹ NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Monografías jurídicas. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 73.

destinatários” (Adressanteständlichkeit).¹⁶²

Lapidando essa questão em torno do conteúdo da segurança jurídica, Humberto Ávila expõe que o aspecto material do princípio/sobreprincípio denota um estado de cognoscibilidade das normas jurídicas, confiabilidade nas normas jurídicas e calculabilidade das normas jurídicas, ou seja, o conteúdo da segurança jurídica pressupõe a possibilidade de se conhecer as normas jurídicas, nelas se confiar e se poder calcular aquilo que será realizado pelo Estado. A *cognoscibilidade* apresenta-se no lugar da determinação, ou seja, é preciso que o conteúdo seja passível de ser conhecido, interpretado, compreendido, pois a segurança jurídica não está em se estabelecer conteúdos determinados para as normas, pois as normas jurídicas possuem conteúdos indeterminados em razão da própria linguagem do Direito, que não permite uma concepção unívoca de interpretação, não havendo soluções para os casos concretos previamente estruturadas/determinadas na norma, sendo necessária a interpretação e a compreensão das alternativas interpretativas para que se conheça o teor da norma, estando a segurança jurídica na possibilidade de conhecimento do teor da norma e não em sua determinação estanque, o que não existe em razão da indeterminação da linguagem jurídica. A *confiabilidade* opõe à imutabilidade, isto é, a norma jurídica não é segura por ser imutável, uma vez que não há norma jurídica imutável (as cláusulas pétreas não podem ser abolidas, mas as normas que efetivam os objetivos inseridos no contexto das cláusulas pétreas podem e devem ser modificadas ao longo do tempo justamente para cumprir seu desiderato), mas é segura por ser confiável mesmo ante as suas modificações, as quais devem assegurar estabilidade e continuidade normativas. E a *calculabilidade* que compõe o teor da segurança jurídica contrapõe-se à previsibilidade absoluta (como capacidade total de antever o conteúdo normativo), pois apesar de existirem normas que possibilitam antever a atuação estatal, a natureza do Direito impõe às normas uma linguagem indeterminada e dependente de processos argumentativos, o que impede a univocidade dos seus enunciados, sendo mais preciso falar que a norma segura é aquela que permite calcular o seu conteúdo e se antecipar a atuação do Estado, preparando-se para seus efeitos, do que aquela previsível, que não existe em razão da própria natureza do Direito.¹⁶³

Importante ressaltar, ainda, que a segurança jurídica erradia seus efeitos em

¹⁶² ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 265.

¹⁶³ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. pp. 255-258.

três dimensões, ou seja, sobre o passado, o presente e o futuro, consoante as lições de Humberto Ávila, que assim aborda o tema do aspecto temporal da segurança jurídica:

Do presente, porque a CF/88 estabelece regras para a criação do Direito, de modo a permitir que o cidadão possa conhecer as normas a que deve obedecer no exercício atual das suas atividades. A Constituição, como será demonstrado no capítulo seguinte, institui uma série de deveres relativamente à existência (como publicação da norma e citação da parte), à vigência (como anterioridade e irretroatividade) e ao conteúdo (como certeza e determinabilidade), assegurando, pois, uma espécie estática de “segurança de orientação”.

Do passado, porque a CF/88 estabelece normas que protegem situações já resguardadas pelo próprio Direito no passado, como as garantias do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito. A Constituição, como será especificado no capítulo seguinte, institui uma série de prescrições concernentes à mudança do Direito, garantindo, pro consequente, um tipo dinâmico de “segurança rítmica”.

Do futuro, porque a Cf/88 estabelece normas sobre o caráter vinculativo do Direito, com a finalidade de fazer com que o cidadão possa saber, hoje, qual será o grau de vinculatividade das normas amanhã. A Constituição, como também será examinado em pormenor no próximo capítulo, institui várias normas referentes à anterioridade e à eficácia da instituição normativa, assegurando, assim, uma espécie de “segurança de aplicação”.¹⁶⁴

Logo, a segurança jurídica é sobreprincípio tão importante que seus efeitos se estendem não apenas sobre todo o ordenamento jurídico, mas, também, sobre todas as épocas do ordenamento jurídico, garantindo a estabilidade das relações jurídicas construídas e sedimentadas no passado, promovendo a confiança das relações jurídicas presentes e a calculabilidade das relações jurídicas futuras.

Ao lado da questão atinente à natureza da segurança jurídica como sendo um valor, um princípio (sobreprincípio) ou regra, há, ainda, um ponto de análise da doutrina acerca do sobreprincípio em tela no que tange a ser um direito ou uma garantia.

Ricardo Lobo Torres afirma que “A segurança jurídica se concretiza por intermédio das garantias, mas com elas não se confunde”¹⁶⁵. E ainda se posiciona no sentido de que “por outro lado, é um autêntico direito fundamental”¹⁶⁶.

Em contrapartida, Heleno Taveira Torres a entende como garantia, nos seguintes termos:

¹⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 270.

¹⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 168.

¹⁶⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 167.

A Constituição é um sistema de valores jurídicos e as regras que a compõem somente podem ser aplicadas nos estreitos limites dos valores que as densificam por meio dos princípios. A segurança jurídica, assim, assume a condição de princípio e garantia desses direitos e liberdades que devem ser efetivados, na preservação da funcionalidade do sistema jurídico.

A “garantia” *segurança jurídica* confere conteúdo e motivo à elaboração interna de “meios” (normativos e procedimentais) para a sua concretização, a partir de um programa teleológico que garante unidade das premissas decisórias ao longo das cadeias de posituação do direito (criação e aplicação), além da abertura do sistema para seu aprimoramento.¹⁶⁷

E Humberto Ávila ainda expõe um pensamento atrelado ao tema em análise, vislumbrando na segurança jurídica, com destaque para o sistema tributário, um instrumento de realização de outros direitos. Segundo o autor:

É um *instrumento de realização de outros fins*: de um lado, dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, porque sem estabilidade e sem calculabilidade da atuação estatal, o indivíduo não tem como exercer o direito de autodeterminação livre da sua vida digna; de outro lado, das finalidades estatais, tendo em vista que o exercício da ação e do planejamento estatal, a médio e longo prazos (arts. 70 e ss.), pressupõe uma permanência das regras válidas. Essa permanência, porém, não é em benefício do Estado, mas em benefício do particular, que pode, de um lado, controlar a atividade estatal e, de outro, planejar as suas atividades. Esse caráter instrumental é ainda mais visível no âmbito do Direito Tributário, porquanto, no Sistema Tributário Nacional, ancorado na CF/88, os princípios e as regras relacionadas à segurança jurídica, instituídos como “garantias” e como “limitações ao poder de tributar”, assumem feição protetiva em favor do contribuinte e não em favor do Estado.¹⁶⁸

Em síntese, a segurança jurídica apresenta-se como um sobreprincípio, na medida que se afirma no ordenamento jurídico em razão de trazer em seu bojo valores expressivos e por emergir de outros princípios, sendo que poderia estar implícita, isto é, ser uma dedução possível em razão da existência e conjugação de outros princípios. Em seu conteúdo encontra-se a cognoscibilidade, a confiança e a calculabilidade, que prezam pela ordem, pela continuidade e pela coerência do ordenamento jurídico, devendo ser observada nas normas e relações jurídicas do passado, do presente e do futuro. Pode, enfim, ser considerada um direito do cidadão ou uma garantia, isto é, um instrumento que estaria resguardando outros direitos fundamentais.

¹⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 189.

¹⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. pp. 271-272.

A segurança jurídica, como dito, se impõe sobre todo o ordenamento jurídico, em todos os tempos e sobre a atuação dos Três Poderes, mas assume papel muito relevante na seara tributária.

Os tributos são a principal fonte de recursos financeiros do Estado e ante os gastos descomedidos e irresponsáveis dos que exercem o poder, aliado ao dinheiro que se perde em razão da corrupção, o Estado cada vez enseja arrecadar mais. Nesse contexto, arrecadar cada vez mais implica, necessariamente, tributar cada vez mais. Dessa forma, a criação de tributos, as alterações legislativas a eles referentes, a fiscalização e os lançamentos mal efetuados e muitas vezes sem fundamento legal, as decisões judiciais imprecisas, entre outros fatores tão comuns no cotidiano da atividade tributante conduzem a um cenário de incertezas, de não cognoscibilidade das normas tributárias, de desconfiança e impossibilidade de se calcular as atividades estatais na seara tributária, isto é, no Brasil a política tributária, desde sua origem até o julgamento de conflitos entre cidadão-contribuinte e Estado-fisco, é cercada de insegurança, insegurança jurídica.

Helena Taveira Torres destaca que a segurança jurídica em matéria tributária deve ser observada desde a criação das normas jurídico-tributárias até os atos de decisão, sejam da administração fiscal ou do Poder Judiciário, afinal, a segurança jurídica, como visto alhures, está em prol do cidadão e, em matéria tributária, em prol do contribuinte, e não para proteger e garantir as ações do Estado (fisco). Segundo o professor em alusão:

Definir o que seja “segurança jurídica em matéria tributária” exige, como visto, um percurso constante em previsibilidade e garantias de justiça por todo o percurso de positivação do direito, desde o exercício legislativo até o último ato de aplicação por parte das autoridades administrativas ou judiciais, na exigibilidade dos tributos.¹⁶⁹

O passo inicial para se estudar a segurança jurídica no âmbito do Direito Tributário é analisá-la a partir do conceito constitucional de tributo. Em que pese o artigo 3º do CTN trazer uma definição de tributo, o fato é que as normas constitucionais atinentes aos tributos, em especial aquelas inseridas no Capítulo I do Título VI da Carta Magna, que dispõe sobre o sistema tributário nacional, é que trazem o conceito de tributo, o qual se apresenta em razão da disciplina que a CF traz sobre o sistema tributário, que se sobrepõe à definição legal

¹⁶⁹ TORRES, Helena Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005. Pesquisas tributárias. Nova série; 11. p. 182.

inserta no CTN.

Segundo Heleno Taveira Torres:

No Brasil [...] pode-se falar da existência de um conceito constitucional de tributo, a partir da identificação dos regimes jurídicos de cada uma das espécies impositivas, por indução, e não por dedução de um gênero para suas espécies. Chega-se, assim, ao conceito constitucional de tributo, do particular para o geral, e não no sentido inverso.¹⁷⁰

O citado professor apresenta suas razões concernentes ao estudo da segurança jurídica em matéria tributária a partir do conceito constitucional de tributo, o que faz com as seguintes lições:

Não se pode concordar com a proposta de constitucionalização do conceito de tributo contido no art. 3º do CTN, como sugere Ricardo Lobo Torres, de forma praticamente isolada na doutrina nacional. O art. 146, III, *a*, da CF, outpriza a União a instituir, por lei complementar, normas gerais de legislação tributária especialmente para dispor sobre a definição de tributos e suas espécies. Reclama, com isso, uma garantia de segurança jurídica ao regime das espécies de receitas sujeitas ao tratamento do tributo, como previsto na Constituição. Em vista disso, a qualquer tempo, desde que coerente com os fundamentos constitucionais, poderia o legislador modificar a definição de “tributo”, o que nos parece fragilizar elemento imprescindível à demarcação constitucional das competências. Entender que esta definição somente poderia ser modificada por Emenda Constitucional seria atribuir ao poder constituinte derivado matéria que se encontra reservada, pelo Constituinte originário, ao legislador complementar. À parte esse aspecto formal, em termos materiais, a definição do CTN é mais uma descrição de com surge, persiste e extingue-se a obrigação tributária do que, propriamente, uma “definição” de tributo. Como traços relevantes, apenas a referência ao princípio da legalidade, à impossibilidade de se qualificar como tributo a sanção a ato ilícito e a condição de ser prestação pecuniária compulsória.

[...] as definições legais não perseguem finalidade científica, mas finalidade prática de fixar de uma vez por todas, em determinado universo normativo, o sentido de uma expressão usada com frequência, delimitando-a de outros possíveis significados. [...].

[...]

[...] são os regimes jurídicos típicos de cada uma das espécies tributárias previstos na Constituição que devem servir, por indução finalística, a compor o *conceito constitucional de tributo*. [...]

[...]

[...] as qualificações de cada uma das espécies de tributos, dentro do “regime tributário único”, que irão fornecer a tipologia do tributo no nosso sistema. Esse é um traço marcante do constitucionalismo brasileiro, como fator de certeza e de segurança jurídica no controle das hipóteses de exações exigidas pelo Estado.¹⁷¹

¹⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 376.

¹⁷¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 374-376.

Logo, a segurança jurídica, em matéria tributária, inicia-se pelo conceito constitucional de tributo. Em outras palavras, é o conceito implícito de tributo que a Constituição apresenta em razão do conteúdo de suas normas que confere segurança jurídica inicial ao tributo, pois se se constitucionalizar como conceito de tributo a definição trazida pelo CTN, ou por qualquer outra norma, ou simplesmente se se criar um conceito de tributo e inseri-lo no texto constitucional, o tributo pode ter sua natureza jurídica alterada, quer pelo legislador constitucional (se o conceito estiver explícito no texto da Constituição), quer pelo legislador infraconstitucional (se o conceito estiver explícito em texto de lei), sendo que a possibilidade de alteração desse conceito imporá insegurança jurídica ao sistema tributário. O ideal é que o conceito de tributo seja implícito, como é, derivando do teor das normas tributárias trazidas pela Carta Magna, pois assim o conceito de tributo será estável e, por consequência, o sistema tributário será inicialmente seguro em razão da confiança no conceito constitucional de seu objeto – o tributo.

Superada essa primeira questão, acredita-se que a segurança jurídica na seara tributária se consumará, dentre outras formas, quando os princípios constitucionais tributários e os valores insertos no conteúdo da segurança jurídica forem respeitados, quando a moral pautar a relação fisco-contribuinte e quando as Três Funções do Estado efetivamente cumprirem suas atribuições respeitando os princípios, os valores e a moral, sem tomar decisões exclusivamente políticas ou por meio de politicagem, atuando em prol da sociedade e não de interesses particulares e/ou escusos, o que, no Brasil, infelizmente chega a ser utópico.

Essas questões que envolvem a segurança jurídica em matéria tributária é o que se passa a analisar.

2.2 Segurança jurídica e valores da tributação

Ricardo Lobo Torres, ao dissertar sobre os valores, apresenta e analisa suas características, as quais, segundo o autor:

Os valores jurídicos apresentam algumas características básicas:

a) compõem um *sistema aberto*;

- b) são *objetivos*, pois independem de apreciação subjetiva;
- c) são *parciais*, compartilhados com a ética;
- d) estão em permanente *interação* e em incessante busca do equilíbrio, sem qualquer *hierarquia*;
- e) exibem a tendência à *polaridade*, no sentido de que caminham sempre para a sua própria contrariedade;
- f) são *analógicos*, pois deles se deduzem os princípios e as regras;
- g) existem em grau máximo de *generalidade* e *abstração* e não se deixam traduzir em linguagem constitucional.¹⁷²

Ao analisar a segurança jurídica como um valor, Humberto Ávila também expõe algumas características dos valores:

Ainda, a segurança jurídica revela um valor igualmente porque apresenta as notas gerais dos valores, como implicação bipolar, referibilidade, preferibilidade, hierarquia, incomensurabilidade, inexauribilidade, objetividade e historicidade.¹⁷³

Ricardo Lobo Torres também trata das semelhanças e distinções entre valores e princípios, aduzindo, em síntese:

Os princípios jurídicos exibem as mesmas características dos valores: interação, equilíbrio, polaridade e ausência de hierarquia.

Em certos pontos chegam a se confundir, principalmente pelas dificuldades terminológicas.

Mas entre eles há diferenças relevantes, como seja as de extensão, eficácia, positividade e legitimação.

[...]

Enquanto os valores são ideias absolutamente abstratas, supraconstitucionais e insusceptíveis de se traduzirem em linguagem constitucional, os princípios se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade e abstração daqueles e a concretude das regras.

[...]

Há grande dificuldade, entretanto, na questão terminológica. Não raro chama-se de princípio o que é valor e vice-versa.

[...]

[...] Humberto Ávila trata a segurança jurídica como sobreprincípio.

[...]

Os valores são destituídos de eficácia jurídica direta. Não pode o juiz sacar diretamente da ideia de justiça ou de segurança jurídica o fundamento de sua decisão. Só com a intermediação dos princípios podem se concretizar na ordem jurídica.

[...]

[...] A atual filosofia do direito vem chamando a atenção para o fato de que houve a incorporação dos valores e do próprio direito natural ao ordenamento jurídico

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. pp. 40-41.

¹⁷³ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 115.

democrático pela intermediação dos princípios constitucionais. Os valores se concretizam, se atualizam e se expressam pelos princípios. [...].

[...]

Com efeito, os princípios e as regras do ordenamento se concretizam a partir dos valores, em processo de legitimação que se faz com a intermediação de princípios vazios da ponderação, razoabilidade, igualdade, transparência, responsabilidade etc. [...].¹⁷⁴

Ainda de acordo com o professor citado, “Liberdade, segurança, justiça e solidariedade são os valores ou ideias básicas do Direito”.¹⁷⁵

A ética em um sistema jurídico é um valor indispensável para a caracterização de um Estado Democrático e para a manutenção das próprias normas jurídicas ao longo do tempo, sendo esse o entendimento de Ives Gandra Martins, para o qual:

Todo o sistema jurídico que diminui a relevância da questão ética, tornando tal valor despiciendo, tende a não respaldar os reclamos da sociedade, a tornar o Estado que o produziu menos democrático, quando não totalitário e termina por durar tempo menor que os demais ordenamentos que a reconhecem.¹⁷⁶

Em que pese as diferenças conceituais, os entendimentos particulares e outras peculiaridades e divergências entre os doutrinadores, daquilo que foi até aqui exposto acerca de valores, princípios e regras, parece que esses institutos estão dispostos no ordenamento jurídico nessa ordem, sendo que um se fundamenta no outro partindo das regras. Assim, as regras devem se fundamentar nos princípios e esses devem se fundamentar nos valores, buscando transmitir as ideias neles contidas. Nessa mesma ordem parece estar o grau de generalidade e abstração dos institutos, isto é, as regras são mais específicas e concretas do que os princípios, os quais são mais gerais e abstratos que as regras, mas menos do que os valores, que são o extremo da generalidade e da abstração.

A segurança, que conforme visto no item anterior é segurança jurídica, parece ser melhor compreendida como um valor, uma vez que dotada de extrema generalidade e abstração, além de apresentar a característica de ser analógica, pois dela se deduzem princípios e regras. A terminologia sobreprincípio, de acordo com as lições de Paulo de

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. pp. 189-195.

¹⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 39.

¹⁷⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Ética no Direito e na Economia. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 129.

Barros Carvalho, pode equivaler a valor.

É nesse cenário que a segurança jurídica se apresenta como um valor ou sobreprincípio, aplicando-se enfaticamente na seara tributária, cujos princípios dela deduzidos são o da legalidade, da tipicidade, da irretroatividade, da anualidade, da anterioridade, da proibição de analogia, da proteção da confiança do contribuinte¹⁷⁷, dentre possíveis outros.

Mesmo não sendo o foco desse trabalho, importante se faz o registro da justiça em matéria tributária, a qual também é um valor/sobreprincípio plenamente aplicável nesse ramo do Direito, cujos princípios dela deduzidos são, de acordo com Ricardo Lobo Torres, o da capacidade contributiva, do custo-benefício, da solidariedade, da distribuição de rendas, do poluidor-pagador, do *non olet*, da equidade e *arm's length*¹⁷⁸, dentre possíveis outros.

Assim, o valor/sobreprincípio segurança jurídica traz um vasto conteúdo, dele sendo deduzidos diversos princípios, conforme acima visto, os quais, por sua vez, são os ideais da tributação decorrentes da segurança jurídica, isto é, são eles os valores da tributação sob a faceta da segurança jurídica, os valores que a segurança jurídica traz em seu bojo e disponibiliza ao ordenamento jurídico através de seu reconhecimento e construção como princípios constitucionais tributários, só se podendo falar de um sistema tributário juridicamente seguro quando tais princípios são respeitados pelo legislador – quando da criação das normas jurídicas –, pelo administrador – quando do exercício do poder regulamentar e quando da aplicação das normas jurídicas –, e pelo magistrado – quando do julgamento dos conflitos surgidos entre o Estado-fisco e o cidadão/empresa-contribuinte.

O mesmo se pode dizer com relação à justiça tributária, a qual só se realiza quando os princípios que a expressam forem respeitados.

Os ideais contidos no valor/sobreprincípio da segurança jurídica, em matéria tributária, podem ser vistos e reconhecidos nos princípios constitucionais tributários decorrentes da segurança jurídica, sendo tais princípios alguns dos valores da tributação, os quais são alcançados quando os princípios são respeitados, podendo-se, então, vislumbrar a segurança do ordenamento jurídico-tributário.

¹⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 196.

¹⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 196.

2.3 Segurança jurídica e moralidade tributária

O estudo da moral requer o estudo do pensamento de Immanuel Kant, que se apresenta assim resumido por Paulo Cezar Fernandes:

Os conceitos de Moral, Ética e Direito, investigados na filosofia prática de Immanuel Kant, são aqui apresentados como conceitos por ele deduzidos a partir de duas idéias cardinais: Liberdade e Lei moral. A primeira é mostrada, inicialmente, como não impedimento, e seria realizada por todo ente racional na busca do conhecimento objetivo, e, a segunda, como a legislação que pode mostrar a própria Liberdade em sua realização prática. Tais idéias permitiriam ao filósofo a dedução do Dever na forma do Imperativo Categórico Moral, como sendo a representação de uma lei objetiva, a Lei Moral, que, se incondicionalmente atendida, mediante adoção de máximas de ação unicamente por Respeito ao Dever, mostraria uma verdadeira ação Moral e a efetiva Liberdade a todo Homem. A Ética é apresentada como uma ciência da realização prática dessa mesma Liberdade, que seria mostrada através da autodeterminação da Vontade unicamente por Respeito pela própria lei interna, e dar-se-ia através da adoção de máximas de ação que fossem postas, na práxis social, unicamente em conformidade com aquele mesmo Dever Moral. O terceiro conceito, o de Direito é apresentado como sendo a forma de se garantir aquela mesma Liberdade, não apenas por meio de uma legislação interna, mas também através de uma legislação externa, como uma necessidade da organização Política dos mesmos entes racionais.¹⁷⁹

Ives Gandra da Silva Martins expõe o pensamento de Kant com relação aos tributos e ao governo. Segundo o professor, “Na lição kantiana, o tributo está, implicitamente, na essência do sustento dos governos”¹⁸⁰.

A relação entre moral e direito foi abalada com o advento do positivismo, liderado/idealizado por Hans Kelsen, segundo o qual os aspectos morais e virtuosos da conduta humana não se atrelavam à norma jurídica, a qual era vista de forma objetiva, ou seja, aquilo que se encontrava positivado era o que disciplinava o comportamento humano, sem se ater à questões éticas/morais que não compunham o texto legal.

A partir da década de 70 ocorre o que se denomina de “virada kantiana”, onde o positivismo sede espaço ao pós-positivismo, estabelecendo-se e reaproximação entre ética/moral e o Direito, retomando-se o pensamento de Kant, isto é, passando-se a estudar e

¹⁷⁹ FERNANDES, Paulo Cezar. *Moral, Ética e Direito em Kant: Uma Fundamentação para o Dano Moral e Direitos Humanos*. 2007. 241 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, 2007. p. 7. Disponível em: https://www.univem.edu.br/servico/aplicativos/mestrado_dir/dissertacoes/Moral,_%C3%89tica_e_Direito_em_Kant_-_Uma_Fundamenta%C3%A7%C3%A3o_para_o__1061_pt.pdf. Acesso em 13 ago. 2015.

¹⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 57.

aplicar o direito não só pelas regras positivadas, mas também de acordo e sob a influência das regras morais, trazendo a lume a questão da legitimidade do Direito não apenas pelo procedimento, mas sim pela justificação e justiça da norma, tema este – a justiça – que também se engrandece no universo do Direito.

Na seara tributária, uma questão importante se destaca no que tange à moral e sua relação com o Direito (Direito Tributário). Os tributos não podem ser exigidos com fundamento em deveres morais do cidadão, pautados no ideal de solidariedade. O tributo, por ser exceção à regra (ao menos teoricamente), isto é, por invadir as esferas do patrimônio e da liberdade do cidadão, deve incidir apenas sobre os signos presuntivos de riqueza cuja “invasão” esteja autorizada por lei. Denota-se, portanto, que não é um dever moral que o fundamenta, cria e exige o seu pagamento, mas sim uma obrigação jurídica, prevista em lei. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres aduz que:

A partir da regra ética geral não pode exsurgir para ninguém a obrigação concreta, muito menos a de pagar impostos. Torna-se necessária a intermediação da norma jurídica elaborada de acordo com a competência outorgada pela Constituição.¹⁸¹

Não se quer afirmar que a lei tributária não se pauta em fundamentos éticos e morais, os quais lhe seriam alheios, sendo a tributação um retrocesso ao positivismo kelseniano. Ao contrário, a norma tributária nasce de questões morais, principalmente a que diz respeito à solidariedade (na medida em que por meio da solidariedade os mais abastados contribuem para a manutenção da sociedade – e, conseqüentemente, do Estado – e para a redução das desigualdades), mas o que se quer dizer é que somente as questões morais não ensejam o nascimento da obrigação tributária, a qual requer lei autorizadora da tributação, pois, como dito já no primeiro capítulo deste trabalho, a tributação invade o direito à propriedade privada e à liberdade e para não ser inconstitucional e até mesmo imoral necessita de lei que discipline minuciosamente a atividade tributante do Estado.

Acerca dessa assertiva, Ricardo Lobo Torres preleciona:

Com efeito, a reaproximação entre ética e direito na dimensão normativa conduz a que os valores morais e o próprio direito natural se positivem sob a forma de princípios constitucionais e regras legais e jurisprudenciais, com a intermediação

¹⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. pp. 8-9.

dos princípios legitimadores (ponderação, razoabilidade, igualdade, transparência etc). Por isso é que se torna possível falar, no plano da legitimação do ordenamento, em juridicização de direitos morais ou de princípios morais.

Incumbe à ética tributária, por conseguinte, oferecer a resposta inicial à perguntas básicas sobre os valores, máxime a liberdade e a justiça.¹⁸²

Assim, no atual cenário jurídico, somente o estudo e a aplicação do Direito positivado não é pertinente, pois a própria questão da legitimidade das normas jurídicas (ou a ilegitimidade, tão constante hodiernamente) já requer algo mais do que a objetividade que o positivismo impunha, sendo necessário adentrar nos preceitos éticos e morais, até mesmo positivando-os, para analisar a norma jurídica (assim como o atuar de quem a aplica e de quem julga com base nela), fundamentando-a e justificando-a – o que lhe confere legitimidade – ou reconhecendo a sua ilegitimidade por falta de fundamento e/ou justificação.

Para os fins desse trabalho, mais uma vez parte-se dos estudos de Ricardo Lobo Torres para distinguir moral e moralidade. Segundo o professor:

A moralidade é conceito reservado para o plano da conduta individual eticamente valorada, ou seja, do agir que coincide com a norma abstrata. A diferença entre moral (ou ética) e moralidade, portanto, consistirá em que aquela se refere ao plano abstrato e normativo do bem, enquanto a moralidade compreende a própria ação virtuosa.¹⁸³

O viés adotado para esta parte deste trabalho parte da questão da moral e da moralidade sob a perspectiva do Estado, em suas Três Funções (Executivo, Legislativo e Judiciário) e do cidadão/empresa, para se vislumbrar como o Direito Tributário e a atividade tributante do Estado encontram-se ilegítimos, passando a estabelecer um cenário de insegurança jurídica em matéria de tributação, andando na contramão daquilo que se espera de um Estado Democrático de Direito.

Do ponto de vista da moral e da moralidade tributária do Estado, tem-se que a atuação dos Três Poderes se faz muito importante para concretização de um sistema tributário seguro, contribuinte, assim, para uma tributação justa.

A criação do tributo, a aplicação da norma tributária nas atividades de fiscalizar e arrecadar os tributos, assim como o julgamento dos conflitos surgidos entre

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 10.

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 15.

Estado-fisco e cidadão/empresa-contribuinte passa pelo crivo da moralidade, ou seja, uma análise do sistema tributário e de sua aplicação ao caso concreto além daquilo que está positivado, levando-se em consideração os valores almejados por um Estado Democrático de Direito para que se possa legitimar o ordenamento jurídico-tributário.

Nessa perspectiva, Ricardo Lobo Torres ensina:

A moral tributária do Estado poder ser visualizada a partir das ideias básicas cultivadas pelos poderes legislativo, judiciário e executivo.

A moral do legislativo se manifesta principalmente no plano da norma. Compete àquele poder elaborar o direito tributário justo e conforme os direitos fundamentais, matéria que se confunde com a própria teoria da justiça fiscal. A ideia básica é a da *igualdade da justiça e dos direitos* diante da lei. A conduta dos parlamentares é que poderia ser objeto da consideração da moralidade [...].

A moral judicial se fixa sobretudo na argumentação desenvolvida pelos juízes. Joseph Raz, em importante estudo sobre ética e direito, diz que “seguramente a questão sobre como as cortes decidem os casos é um problema moral”. Acrescenta que “o raciocínio legal é uma instância do raciocínio moral”.

A moral administrativa fica muito presa aos modelos morais. Daí se segue a Administração Tributária caminha da moral social ou pública para a privada, conforme adote o modelo da moral social ou salvacionista. Mas a ideia básica da moral administrativa é a igualdade na aplicação da lei tributária. Questão mais importante está, todavia, está na moralidade administrativa [...].

Vê-se, portanto, que a igualdade, como princípio formal que é, dimensiona a justiça e a liberdade e legitima a moral dos poderes do Estado no exercício de legislar, julgar e aplicar a lei tributária.¹⁸⁴

Sob a perspectiva do contribuinte, o estudo da moral e da moralidade tributária se faz importante em razão de ser ele o outro pólo da relação jurídico-tributária, ou seja, enquanto o Estado compõe o pólo ativo, criando as normas jurídicas, fiscalizando e arrecadando os tributos e dirimindo os conflitos originários dessa relação jurídica, o contribuinte compõe o pólo passivo, o mais importante e o mais prejudicado, custeando o Estado sem ter o devido retorno, muitas vezes reagindo à imposição tributária, legal ou ilegalmente, sendo a análise de aspectos morais, que são muito superiores às simples e muitas vezes esdrúxulas previsões normativas, fundamentais para a compreensão e aprimoramento do sistema tributário nacional, uma vez que o tributo, quando bem utilizado (seja na sua instituição, na sua arrecadação ou em seu retorno à sociedade mediante a redistribuição das riquezas), contribui para o desenvolvimento da nação, ao passo que se for mal utilizado acaba contribuindo para um cenário social, financeiro e moral críticos, como o que se vive nesse atual momento no Brasil. O atuar do contribuinte merece uma reflexão no atual sistema

¹⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. pp. 13-14.

tributário em prol da segurança jurídica, tanto do sistema, quanto – e principalmente – do contribuinte.

Sobre o assunto, discursa Ricardo Lobo Torres:

A moral do contribuinte está intimamente ligada aos modelos éticos. A moral social de tipo inglês, por exemplo, desperta a moral do contribuinte fundada na ideia de que o tributo é o preço da liberdade e o custo da civilização. A moral salvacionista e privada cria o ódio ao imposto.

Mas é no campo da moralidade que se torna importante o exame das atitudes básicas do contribuinte. [...].¹⁸⁵

Também analisando essa questão da moralidade e sua relação com a segurança jurídica, Humberto Ávila expõe:

A CF/88, a par de princípios fundamentais, institui princípios administrativos que igualmente repercutem sobre o princípio da segurança jurídica. Entre eles está o princípio da moralidade administrativa (srt. 37). Malgrado sua amplitude, pode-se inferir desse princípio a exigência de comportamentos sérios e leais por parte da Administração Pública: sérios, no sentido de fundamentados e justificados; leais, no sentido de respeitarem a confiança e as expectativas legítimas do cidadão. São justamente essas exigências de seriedade e lealdade que compõem o ideal de segurança jurídica. [...].

O princípio da moralidade desempenha, dessa forma, dupla função: para o Estado, a função de evitar comportamentos desleais e não fundamentados; para o cidadão, a função de orientar-lhe a conduta, evitando a sua frustração e a sua surpresa. Pode-se, com isso, afirmar que o princípio da moralidade apresenta um componente individual e um componente estatal. Essa dualidade faz com que o princípio da segurança jurídica, que nele se fundamenta, também, adquira uma natureza híbrida, no sentido de proteger o cidadão e de regular a conduta estatal.¹⁸⁶

Outra questão afeta à moralidade foi exposta por Alfredo Augusto Becker. O jurista analisou o tema do uso imoral do Direito, com base no pensamento de Jean Dabin, para quem o abuso do Direito não estava nos maus resultados experimentados da prática de quem não possui a técnica necessária para fazer/aplicar o Direito, mas sim da falta de qualidade moral de quem utiliza o Direito.

Segundo Alfredo Augusto Becker:

¹⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 14.

¹⁸⁶ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. pp. 235-236.

Depois de fazer uma exaustiva e minuciosa análise das diversas teorias sobre o abuso do direito, JEAN DABIN conclui que o único e verdadeiro critério do abuso do direito é: o uso *imoral* do direito.

É muito interessante observar que JEAN DABIN adverte que o mau uso econômico do direito está na origem do prejuízo, este mau uso econômico não chega a ser, por si mesmo, uma imoralidade.

O único e verdadeiro critério do abuso do direito conclui JEAN DABIN – é o critério *moral*. Não um critério imediatamente de natureza econômica ou de natureza mesmo social. O que importa para a determinação do abuso não é o mau rendimento sob o ponto de vista econômico ou mesmo social na utilização do direito; é a má qualidade moral desta utilização.

A falta técnica (técnica econômica ou técnica social) que fôr reconhecida por um tribunal, ela não será tomada em consideração como falta (sob este ângulo, ela está juridicamente coberta pelo direito positivo, isto é, ela é uma atividade lícita), mas esta atividade (que sob o ponto de vista jurídico não é falta) é tomada como signo presuntivo de uma *outra* falta de natureza exclusivamente *moral*.¹⁸⁷

Dessa forma, a falta de qualidade moral de quem está trabalhando com o Direito é que caracteriza o abuso do Direito e o seu uso imoral, fundamentando exatamente o que se passará a discorrer na sequência.

Visto isso, passa-se a analisar as atitudes do Estado e do contribuinte no âmbito da relação jurídico-tributária. Ressalta-se, por fim, que a análise acerca dessa relação entre Estado-fisco e cidadão/empresa-contribuinte, sob o aspecto da moralidade tributária e sua relação com a segurança jurídica, irá se ater aos seguintes aspectos: a ânsia arrecadatória do fisco e a elisão/evasão do contribuinte.

Algumas lições da vida, muitas até de ordem moral, servem perfeitamente para o universo do Direito, tanto na sua elaboração, quanto na sua aplicação e sua interpretação diante de um caso concreto a ser resolvido, pois a moral e o Direito, visto esse como ciência social, são indissociáveis, pois ambos estão relacionados ao comportamento humano, dirigindo-o cada um da sua forma.

Dentre essas lições encontra-se a de que os filhos aprendem com os pais, os quais devem dar o exemplo à prole em razão de terem mais tempo de vida, mais experiências, mais conhecimento, mais maturidade, mais discernimento, mais visão – ao menos teoricamente.

A relação entre cidadão e Estado não é igual à relação entre pais e filhos, mas essa questão atinente aos exemplos, que repercutirá na questão das obrigações, permite um paralelo entre as duas relações.

Assim, para que o Estado exija o cumprimento da lei, deve ele – Estado –

¹⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. pp. 133-134.

cumprir as leis por meio de seus agentes. Se o Estado não cumpre a lei e os seus deveres, não possui moral para exigir do cidadão o cumprimento da lei e de suas obrigações.

Quando o Estado, que deve dar o exemplo para o cidadão, não cumpre com o seu dever, ele cria um cidadão de igual estirpe, ou seja, desleal para com o contrato social e imoral para com a exigência de seus direitos, criando um ciclo vicioso que conduz à situação ético-moral lastimável estabelecida no Brasil.

Bom exemplo disso é a previsão do artigo 212 do CTN, talvez nunca cumprida pelo Poder Executivo, segundo a qual:

Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

O preceito em tela tem a intenção, dentre outras, de ofertar segurança jurídica, na medida que, com a consolidação das normas referentes a cada um dos tributos, facilita-se o conhecimento das normas tributárias e a sua correta aplicação, ou seja, o contribuinte e os servidores da administração fazendária tem as suas respectivas atividades/obrigações facilitadas, tornando a relação jurídico-tributária mais segura.

Ocorre que, ante o sem número de normas que disciplinam um mesmo tributo, as constantes alterações legislativas e as modificações instituídas em leis que tratam de diversos assuntos ao mesmo tempo, talvez nem mesmo o Poder Pública saiba quantas e quais são as normas referentes a um determinado tributo para poder consolidá-la em um único texto.

A esse respeito, preleciona Aliomar Baleeiro:

O art. 212 diz “legislação” apenas, e não “legislação tributária” dos arts. 96 a 100. A julgar pelos exemplos e práticas das Consolidações de disposições sobre consumo, renda e selo, parece que o dispositivo não se refere apenas às leis, no sentido de atos do Poder Legislativo, decretos-leis e leis delegadas. Abrange, também, parece-nos, as disposições dos regulamentos de execução dessas leis.

O art. 212 é outro sino sem badalo: não há sanção prática para a inação ou omissão do Poder Executivo, exceto o problemático e inócuo *impeachment*, que, no Brasil, quase que só tem tido eficácia na órbita municipal.

O dispositivo vale como diretriz pragmática a benefício do conhecimento da

legislação e da comodidade de funcionários e contribuintes.¹⁸⁸

Quando o Estado não possui condições morais de exigir dos cidadãos o cumprimento da lei e das obrigações nela consubstanciadas, os representantes do povo passam a abusar do poder que lhes é conferido, passando a criar leis, a aplicá-las e a julgar de forma ditatorial, sem respeito à Constituição, às demais leis e, muito menos, à moral, pois não se oferta aquilo que não se tem, isto é, não há como os que exercem o poder realizar algo com respeito à moral se eles não possuem moral.

Assim, no campo da tributação, quando o Estado passa a agir de forma abusiva e ditatorial, começam a surgir questões que dialogam com a questão moral (ou com a imoralidade). Alguns desses atos imorais praticados pelo Estado imoral serão a seguir analisados, sendo eles a questão do estabelecimento de tributos ocultos, a instituição de crimes tributários, o uso abusivo das contribuições parafiscais e a alta carga tributária.

No que tange aos tributos ocultos, o Estado atua de forma sorrateira para tributar algo não autorizado pela Constituição, tributar de forma adicional, ou de qualquer outra forma que não se valha da transparência. A falta de transparência no Estado é algo, no mínimo, imoral, pois se presume estar ocultando ou disfarçando uma realidade que interessa ao povo e que, justamente por isso, deveria estar claro ao cidadão.

Essa questão é analisada por Hugo de Brito Machado, o qual cita como exemplos de dos tributos ocultos/disfarçados o valor de outorga, o sobrepreço nos monopólios estatais e aqueles cobrados em contraprestação de serviço de uso compulsório¹⁸⁹.

Outro típico caso de tributo oculto é a instituição de um empréstimo compulsório que recai sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos, isto é, o depósito de valores referentes a tributos cuja exigibilidade está sendo discutida e que são feitos para fins, por exemplo, de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Refere-se aqui à Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998, a qual estabelece em seu artigo 1º que os recursos dos “depósitos judiciais ou extrajudiciais, em dinheiro, de valores referentes a tributos e contribuições federais, inclusive seus acessórios, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda”, os quais são efetuados na Caixa Econômica Federal (*caput* do citado artigo), “serão repassados pela Caixa Econômica Federal

¹⁸⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p.1511.

¹⁸⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. pp. 166-168.

para a Conta Única do Tesouro Nacional” (§ 2º).

Apesar de ser este um procedimento aparentemente normal, levando-se em conta o conteúdo desta Lei e o que ela concretizou, e tendo em vista ainda o lastimável hábito de muitos políticos nacionais em manter uma conduta desonrosa, incoerente, imoral e afastada da causa pública, voltada quase exclusivamente para a satisfação dos anseios próprios, é forçoso concluir que essa Lei instituiu um empréstimo compulsório disfarçado, posteriormente ampliado pela Lei n. 12.099/2009, de 27 de novembro de 2009.

A Lei n. 12.099/09, além de alterar a redação do artigo 2º-A da Lei n. 9.703/98 (o qual já havia sido instituído pela Lei n.12.058/09 – conversão da Medida Provisória (MP) n. 462/09), adaptando o seu parágrafo único e transformando-o em § 3º, acrescentando mais dois parágrafos ao dispositivo, amplia a compulsoriedade da transferência dos valores de depósitos judiciais e extrajudiciais para a Conta Única do Tesouro Nacional, ao estabelecer em seu artigo 2º que:

Os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais realizados em outra instituição financeira após 1º de dezembro de 1998 serão transferidos para a Caixa Econômica Federal, de acordo com as disposições previstas na Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998.

Ou seja, esses valores também irão para a Conta Única do Tesouro Nacional.

Ocorre que os depósitos judiciais e extrajudiciais mencionados nessas Leis se referem aos depósitos feitos por quem está demandando contra a Fazenda Pública e, dessa forma, tais valores, até o trânsito em julgado das lides às quais estão vinculados, pertencem ao litigante, ainda que estejam à disposição do Juízo.

De uma hora para outra o depositante passou a ser contribuinte, pois aqui se tem um empréstimo compulsório disfarçado, desprovido de qualquer fundamento jurídico atrelado à sua natureza tributária.

O 3º da Lei n. 12.099/09 ainda tributa, via empréstimo compulsório oculto, os depósitos judiciais e extrajudiciais de valores atinentes a origens não tributárias, ou seja, qualquer depósito judicial ou extrajudicial passa a ser compulsoriamente emprestado, isto é, passa a ser tributado. O dispositivo legal em menção estabelece:

Art. 3º Aos depósitos judiciais e extrajudiciais não tributários relativos à União e os tributários e não tributários relativos a fundos públicos, autarquias, fundações públicas e demais entidades federais integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social, de que trata o [Decreto-Lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979](#), aplica-se o disposto na [Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998](#).

Repare que o depósito judicial ou extrajudicial, nos termos aduzidos no artigo 3º da Lei n. 12.099/09, se refere aos valores que a União está cobrando de alguém e, ao realizar o depósito para discutir a causa, se os valores forem transferidos à Conta Única do Tesouro Nacional antes do trânsito em julgado da lide, estará havendo uma apropriação e utilização do dinheiro do cidadão da mesma forma como se o mesmo tivesse pagado aquilo que lhe foi cobrado.

Se alguém depositou uma quantia para poder discutir judicial ou extrajudicialmente é porque confia que está com a razão e até o termo final da demanda os valores depositados lhe pertencem.

Ainda quanto à inserção do artigo 2º-A na Lei n. 9.703/98 pela Lei n. 12.058/09, urge ressaltar a sutileza com a qual o legislador realizou essa artimanha, pois essa última Lei trata de diversos assuntos, possuindo 49 artigos, e no seu meio, mais precisamente no artigo 41, faz o acréscimo em alusão, que veio a ser lapidado com o advento da MP n. 468/09, convertida na Lei n. 12.099/09.

Acerca dos empréstimos compulsórios ocultos, esclarecedoras são as palavras de Ricardo Lobo Torres, que afirma:

Os empréstimos compulsórios classificam-se em dois grandes grupos: o dos empréstimos *ostensivos*, *autênticos* ou *puros* e o dos empréstimos *mascarados*, *ocultos* ou *dissimulados*. Os empréstimos ostensivos podem, ou não, render juros, mas em regime inflacionário, devem ser indexados à correção monetária. Os empréstimos mascarados aparecem na capitalização compulsória, na conversão forçada, nas antecipações arbitrárias de imposto etc.¹⁹⁰

Sobre o tema, já seu concluiu que:

Em suma, foi visto que houve a instituição de um empréstimo compulsório pela Lei n. 9.703/98 e a ampliação de sua hipótese de incidência por meio das Leis n. 12.058/09 e 12.099/09, devendo ser declarada a inconstitucionalidade dessas regras

¹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 424.

jurídicas para fins de preservar, além de tudo, a moral do contribuinte brasileiro, que já suporta uma carga tributária exageradamente pesada, não podendo ser ainda mais castigado, principalmente se esse castigo se der de maneira sorrateira, como vem ocorrendo.

É preciso frear as artimanhas dos políticos que visam arrecadar, indevidamente, recursos financeiros junto aos contribuintes, antes que se perca de vista a tão almejada justiça tributária no Brasil.¹⁹¹

Visto isso, além de tributar excessivamente de forma nítida, o fisco ainda articula uma maneira de tributar ocultamente (ocultamente aos olhos do povo, pois os mentores desses tributos sabem muito bem o que estão fazendo), atuando, acima de tudo e independentemente da inconstitucionalidade do referido tributo oculto, de forma imoral, pois a falta de transparência encerrada nessa manobra política não é digna de uma democracia representativa.

As manobras imorais do fisco em busca da arrecadação descomedida e irresponsável também se revelam na instituição de crimes tributários.

A criminalização de condutas, ou seja, a criação de tipos penais, deve ser a última alternativa do Estado em prol da manutenção da paz e do bem estar social, sendo a exceção das medidas proibitórias e punitivas que o Estado deve adotar, coibindo condutas que efetivamente são lesivas à sociedade, tanto individualmente quanto coletivamente consideradas, não devendo ser utilizada como meio coercitivo do Estado, como forma de afirmar o poder e castigar o povo.

Quando devidamente criados os tipos penais, contribuem justamente para a promoção da paz e do bem estar social, pois é preciso que os cidadãos que demonstrem não saber se comportar em um ambiente de sociedade, desconhecendo ou desrespeitando os limites de sua liberdade, sejam responsabilizados por seus atos lesivos, reparando o mal proporcionado e, quando realmente necessário, retirados do meio social.

Em sentido oposto, quando a criação de tipos penais possui objetivos outros que não os mencionados no parágrafo anterior, tais como interesses políticos ou econômicos, o direito penal deixa de ser a exceção e passa a ser mais uma medida de controle social e de afirmação e manutenção do poder, agora por meio de medidas punitivas que afetam diretamente um dos bens maiores que o ser humano possui, qual seja, a liberdade, deixando de ser, então, uma prática justa, pertinente a um Estado Democrático de Direito,

¹⁹¹ CAVAZZANI, Ricardo Duarte. O Empréstimo Compulsório Oculto Ampliado pela Lei nº 12.099/2009 e Sua Inconstitucionalidade. IN: *Revista de Estudos Tributários*. Ano XII – nº 72 – Março-Abril 2010. IOB: Porto Alegre, 2010. p. 104.

aproximando-se de manobras típicas de um Estado de Exceção.

A temática dos direitos humanos está relacionada com os mais diversos ramos do Direito, mas possui íntima ligação com o Direito Penal e Processual Penal, haja vista que as previsões desses dois setores do Direito afetam diretamente diversos direitos humanos protegidos pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, pela Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica) e pela Constituição Federal brasileira, em especial o direito à liberdade, à dignidade humana e à igualdade.

Assim, para se analisar a questão do ilícito penal tributário, urge, preliminarmente, analisar o teor do artigo 7º, item 7, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), que assim dispõe:

Ninguém deve ser detido por dívida. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.

Na mesma linha ideológica encontra-se a previsão do artigo 5º, LXVII, da Constituição Federal:

Art. 5º [...] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; [...].

Denota-se, portanto, que no Brasil as duas espécies de prisão civil por dívida eram a do devedor de alimentos e a do depositário infiel.

No entanto, ante a previsão do artigo 7º, item 7, da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, o Judiciário foi chamado para decidir sobre a constitucionalidade da prisão do depositário infiel e com o julgamento do Recurso Extraordinário n. 349.703, do Recurso Extraordinário n. 466.343 e do *Habeas Corpus* n. 87.585, a prisão do depositário infiel deixou de ser constitucional, haja vista a Convenção Americana sobre Direitos Humanos ter sido incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto n. 678, de 06 de novembro de 1992, com força de norma constitucional, conforme prevê o §3º do artigo 5º da Carta Magna nacional.

O Supremo Tribunal Federal, após decidir os recursos e o *habeas corpus* acima citados, editou a Súmula Vinculante n. 25, segundo a qual “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito”.

O entendimento da Corte Suprema deixa claro que no Brasil, país signatário da Convenção Americana sobre Direitos Humanos, não pode haver prisão civil (ou seja, prisão por dívida) que não seja a do devedor de alimentos, pois os termos da referida Convenção foram inseridos no ordenamento jurídico pátrio com força de norma constitucional, derogando a autorização para prisão do depositário infiel.

No entanto, o ponto nevrálgico para o presente estudo encontra-se no texto do Recurso Extraordinário n. 349.703, do Rio Grande do Sul (RS), cujo teor se transcreve:

PRISÃO CIVIL DO DEPOSITÁRIO INFIEL EM FACE DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS. INTERPRETAÇÃO DA PARTE FINAL DO INCISO LXVII DO ART. 5º DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988. POSIÇÃO HIERÁRQUICO-NORMATIVA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS DE DIREITOS HUMANOS NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO. [...] **A prisão civil** do devedor-fiduciante no âmbito do contrato de alienação fiduciária em garantia viola o princípio da proporcionalidade, visto que: a) o ordenamento jurídico prevê outros meios processuais-executórios postos à disposição do credor-fiduciário para a garantia do crédito, de forma que a prisão civil, como medida extrema de coerção do devedor inadimplente, não passa no exame da proporcionalidade como proibição de excesso, em sua tríplice configuração: adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; [...].¹⁹² [grifado e destacado]

Consoante destacado na ementa do Recurso Extraordinário n. 349.703/RS, a prisão civil é medida de extrema coerção, a qual não é proporcional ao ato que a autoriza, ou seja, um ilícito civil, principalmente quando há instrumentos executórios específicos para cobrar o pagamento da dívida.

Ora, a prisão, seja ela de natureza civil, criminal ou administrativa, é medida de coerção máxima contra o ser humano, pois, conforme afirmado alhures, ela mitiga dois direitos humanos fundamentais, ou seja, a liberdade e a dignidade humana, diretamente atingidos quando há uma prisão.

O fisco possui meios processuais-executórios próprios para cobrar seus créditos tributários, quais sejam, a ação de execução fiscal, a ação cautelar fiscal e diversos

¹⁹² Supremo Tribunal Federal. Pleno. Recurso Extraordinário n. 349.703/RS. Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes. j. 03/12/2008. DJe 04/06/2009.

privilégios conferidos à Fazenda Pública, tais como o crédito privilegiado, prazos diferenciados, a possibilidade constituir o próprio título executivo, a necessidade de garantia do juízo para se defender em uma execução fiscal, a inscrição do nome do contribuinte devedor em cadastros de inadimplentes, dentre outros. Ante esse cenário, a criminalização do fato de dever ao fisco e a imposição de pena de prisão é desproporcional ao ato da inadimplência.

Nessa medida, dada a adesão do Brasil à Convenção Americana sobre Direitos Humanos (dentre outros tratados internacionais) e ao *status* de norma constitucional conferido aos tratados sobre direitos humanos que o Brasil é signatário, a prisão por dívida no país só é permitida no caso do devedor de alimentos. Logo, qualquer outra espécie de prisão civil é inconstitucional, inclusive a do devedor de tributos.

É o que acontece com as Leis n. 4.729/65 e n. 8.137/90, que respectivamente prevêm:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: [\(Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969\)](#)

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. [\(Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969\)](#)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [\(Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000\)](#)

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Denota-se, portanto, que as previsões dessas Leis (e de possíveis outras com conteúdo similar) estão criminalizando condutas relacionadas ao não pagamento de tributo e à omissão ou inexatidão de informações ao fisco, o que, mesmo ante a natureza tributária da dívida, não deixa de ser dívida e não deixa de ser civil (do ponto de vista que a dívida, em si só, não decorre de um ilícito penal, mas de um ilícito civil), cujas penas são de detenção e reclusão e não apenas de multa ou outra pena alternativa, ou seja, restringem a liberdade e afetam a dignidade humana quando ilegítimas.

Por conseguinte, tratando-se de criminalização da conduta de dever dinheiro, caso o contribuinte seja condenado no processo criminal ter-se-á um caso de prisão por dívida que, portanto, é inconstitucional.

Importante trazer à baila o entendimento de Hugo de Brito Machado, para o qual:

Coloca-se, nesse caso, a questão de saber se o legislador pode definir como crime uma situação que corresponde a simples inadimplemento do dever de pagar.

[...]

[...] A lei ordinária que define como crime o simples inadimplemento de uma dívida e comina para o que nele incorre pena prisional conflita com a norma da Constituição que proíbe a prisão por dívida.¹⁹³

Mas há que se ressaltar que, independentemente da inconstitucionalidade dos dispositivos legais onde consta a tipificação em análise, ainda que o Brasil não fosse

¹⁹³ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 488.

signatário de tratados internacionais sobre direitos humanos que vedam a prisão civil ou se a própria Constituição Federal autorizasse outras espécies de prisão por dívida, ter-se-ia não a inconstitucionalidade, mas a ilegitimidade da norma.

Em que pese a Constituição ser a norma jurídica máxima dentro de um ordenamento jurídico, não se pode olvidar que se trata de lei maior dentro de um Estado Democrático de Direito e um Estado com essa configuração, ou seja, democrático, não pode aceitar qualquer norma como válida e/ou legítima apenas porque se encontra no texto da Constituição, quando desvinculadas dos anseios sociais e das pilastras básicas de uma democracia, pois se assim se permitir a democracia estará com os dias contados, pois, dentre outros motivos, o poder econômico, em conluio com a falta de caráter de muitos seres humanos (principalmente os que se encontram no exercício do poder), a pressão dos grupos de interesse, a corrupção, a alienação da população (que concorda muito com notícias imprecisas, inverídicas e/ou tendenciosas veiculadas na mídia) e outros fatores, estabelecerão um sistema jurídico onde tudo que não atende a essas pessoas passa a ser crime, coagindo indevidamente devedores, pois a prisão deixará de ter cunho social (visando a manutenção da paz e do bem estar) para assumir o papel de meio de cobrança de dívida, o que, para qualquer pessoa com bom senso, soa como completamente desarrazoado, alheio aos fundamentos e interesses da democracia e, assim, ilegítimo, pois antes de ser de Direito (ou seja, o que é lei é válido) o Estado é Democrático.

A democracia está em constante luta com o autoritarismo. Criar tipos penais para coagir o cidadão a pagar dívida é expor a democracia ao risco de sua extinção, ainda mais em um cenário econômico como o atual, onde o mundo todo parece ter perdido qualquer senso ético, moral e de justiça em prol de interesses financeiros. O justo deixa de ser a consagração, a preservação e o cumprimento dos direitos humanos e passa a ser o atendimento aos interesses econômicos, pois é o dinheiro que move o mundo e, assim, tudo se faz em nome do dinheiro, inclusive desrespeitar os direitos humanos.

A criação de ilícitos penais tributários possibilita a prisão por dívida, que é considerada inconstitucional no Brasil e deve ser considerada ilegítima, uma vez que é afastada dos ideais democráticos. Por um motivo ou por outro, não podem ter validade tais normas penais.

Emanuel Kant reconhecia o Direito como liberdade e, ao mesmo tempo, acreditada ser válido o uso da força pelo Direito para que seja cumprido, o que distinguiria a legalidade da moralidade, uma vez que as ações morais não devem ser exigidas, pois senão

não seriam ações morais, mas sim ações movidas por uma obrigação previamente estabelecida e, portanto, obrigações legais.

Norberto Bobbio, ao analisar a relação entre Direito e coação no pensamento de Emanuel Kant, assim se expressa:

[...] num primeiro momento foi dado particular relevo ao conceito de direito como *liberdade*; agora foi salientado o nexa necessário que existe entre direito e coação. Mas “liberdade” e “coação” não são dois termos antagônicos? Como é possível falar do direito como de um aspecto da liberdade humana e ao mesmo tempo ligá-lo necessariamente à coação? [...]

É verdade que o direito é liberdade; mas é liberdade limitada pela presença da liberdade de outros. Sendo a liberdade limitada e sendo eu um ser livre, pode acontecer que alguém *transgrida os limites* que me foram dados. Mas, uma vez que eu transgrida os limites, invadindo com minha liberdade a esfera de liberdade do outro, torno-me uma *não-liberdade* para o outro. Exatamente porque “o outro é livre como eu, ainda que com uma liberdade limitada, tem o direito de repelir o meu ato de não-liberdade”. Pelo fato que não pode repeli-lo a não ser por meio da coação, esta apresenta-se como *um ato restaurador da liberdade cumprido para repelir o ato de não-liberdade do outro*, e portanto, - uma vez que duas negações afirmam - , como um restaurador da liberdade. [...] Portanto, ainda que seja antitética com relação à liberdade, a coação é necessária para a conservação da liberdade.¹⁹⁴

Vê-se, portanto, que a coação não é contrária ao Direito, mas sim um instrumento seu para que os direitos de todos sejam respeitados quando cada um extrapolar sua esfera de direitos.

No entanto, conforme citado alhures, a coação, ou melhor dizendo, a coerção, é medida extrema do Direito, tendo como expressão máxima, no Brasil, a pena de prisão, devendo ser utilizada apenas em casos extremos.

Em um Estado Democrático de Direito o Direito Penal deve se ater a tratar das condutas mais lesivas à sociedade e que não podem ser coibidas por outros meios, sendo o uso da força pública a última opção, uma vez que a pena máxima cominada no Brasil – a prisão – e a submissão do cidadão a um processo penal afetam, indubitavelmente, a liberdade e a dignidade da pessoa humana, sendo legítima a afetação desses direitos apenas quando legítimos são os motivos que fundamentam a existência de determinado tipo penal.

Refere-se, aqui, a um princípio derivado da dignidade humana, o direito penal mínimo, “que tem a missão orientar o legislador quando da elaboração ou revogação dos tipos penais, tendo sempre por norte a necessidade de proteção dos bens jurídicos mais

¹⁹⁴ BOBBIO, Norberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*. Trad. Alfredo Fait. 4. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997. pp. 77-78.

importantes existentes na sociedade e o caráter subsidiário do Direito Penal”.¹⁹⁵

De acordo com a teoria do Direito Penal Mínimo, deve o Estado eleger como criminosas as condutas que realmente demonstrem lesividade para o convívio social e não possam ser combatidas de outra forma, sendo o uso do Direito Penal e da pena de prisão a última e inevitável escolha.

No caso dos crimes tributários, há quem diga que o não pagamento de tributos é conduta altamente lesiva, pois toda a sociedade estaria sendo prejudicada pela falta de recursos para a consecução das atividades essenciais do Estado.

Em que pese o respeito a esse entendimento, o qual até desfruta de certa razão jurídica, há que se analisar outro aspecto.

A cobrança dos tributos possui meio próprio (a execução fiscal), com regras próprias e privilégios à Fazenda Pública. Se o Estado não consegue receber do devedor tributário pela via própria e precisa ameaçá-lo por meio da tipificação da inadimplência tributária, tem-se o fim do Estado Democrático de Direito, pois a prisão por dívida, afastada para todos os demais casos de dívida (exceto a do devedor de alimentos), passa a existir para o contribuinte, quando a própria Constituição apenas a autoriza para o devedor de alimentos.

Dessa forma, violado está o princípio constitucional da isonomia, pois todos os devedores não podem ser presos (exceto a do devedor de alimentos), mas o devedor de tributos pode, ou seja, o Pacto de São José da Costa Rica não vale para o contribuinte, só para os que possuem dívida de natureza civil decorrente de ilícito civil, sendo que o referido Pacto não faz qualquer distinção quanto à natureza da dívida para vetar a prisão por dívida.

Celso Lafer aduz que “De fato, a asserção de que a igualdade é algo inerente à condição humana é mais do que uma abstração destituída de realidade”¹⁹⁶. Assim, para que a igualdade não fique apenas no campo teórico, a criação de ilícitos penais tributários não pode ser concebida no Brasil, pois, conforme dito, fere o princípio da isonomia na medida em que o devedor de tributos pode ser preso por dívida enquanto os demais devedores (salvo o devedor de alimentos) não podem.

O Estado Democrático de Direito também fica comprometido com a criação de ilícitos penais tributários pelo fato de que sempre passa a existir a possibilidade de criação

¹⁹⁵ KAZMIERCZAK, Luiz Fernando. *Direito penal constitucional e exclusão social*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2010. p. 87.

¹⁹⁶ LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1998. p. 150.

de um tipo penal para se alcançar por meio do Direito Penal e do Processual Penal aquilo que o Estado não alcançou pelas vias próprias, sendo um típico exemplo da frase “se não vai por bem, vai por mal”, não sendo essa a forma de se resolver os problemas em um Estado que se diz Democrático e de Direito.

Outro motivo que afasta a necessidade de criação de ilícito penal tributário é o fato de que a sociedade é lesada não apenas pela sonegação fiscal, mas também – e principalmente – pela corrupção e pelos desvios de recursos públicos.

Nesse caso, há quem diga que existem tipos penais para coibir as diversas formas de corrupção e, portanto, isso não justificaria a defesa do fim dos crimes tributários.

Esse raciocínio possui sua validade. No entanto, não é porque se pune o administrador do dinheiro público por meio do Direito Penal que se deve punir o devedor de tributos pela mesma via.

Primeiramente, porque o motivo da criação de tipos penais contra a corrupção não requer, obrigatoriamente, a criação de tipos penais contra o devedor tributário, pois se tratam de motivos distintos que fundamentam a tipificação das condutas do administrador público que desvia recursos públicos e do inadimplente tributário.

Em segundo lugar, o administrador do Erário escolheu ocupar essa posição, sendo um ato volitivo, sabendo que não pode dispor da forma como lhe aprouver dos recursos públicos e muito menos desviá-los dos cofres públicos ou das finalidades do Estado. E mais: é remunerado para exercer sua função. O contribuinte não escolhe essa posição, pois se trata de uma obrigação decorrente de imposição legal (CTN, art. 3º), e ao contrário do administrador público o contribuinte não ganha nada, ao menos diretamente, para pagar tributos, tendo, inclusive, gastos para cumprir as inúmeras obrigações tributárias que lhes são impostas.

Aliás, os ilícitos penais tributários são uma arma à disposição dos corruptos, os quais, ao se sentirem ameaçados, poderão se valer da coerção que tais figuras penais exercem sobre os contribuintes para afastar aqueles que não estejam de acordo com o governo instituído. Assim, a corrupção pode ser um dos fundamentos da existência de tipos penais tributários, pois “Tanto o crime organizado como a corrupção são funcionais para habilitar o poder punitivo e a intromissão do Estado em qualquer atividade econômica incômoda ao

governo de plantão ou que seja útil para eliminar ou difamar os competidores [...]”¹⁹⁷.

Há, inclusive, manifestação no sentido de que a corrupção, por meio dos desvios de recursos públicos, boa parte deles auferidos via tributação, torna ilegítimo o próprio tributo e, até mesmo, a tributação, pois o tributo passa a ser a arma do crime de corrupção, ou seja, é o dinheiro público arrecadado por meio da tributação que financia os crimes de corrupção e afins. Portanto, a tributação seria ilegítima e, conseqüentemente, ilegítima seria a existência de tipos penais que punem quem não financia a corrupção, ou seja, quem não paga tributo.

E o que dizer sobre as isenções tributárias desvinculadas das finalidades que autorizam e justificam sua criação e concessão? O próprio Estado abdica reiteradas vezes de receitas fiscais ao conceder isenções que não poderiam e não deveriam ser criadas, sendo contraditório criminalizar a falta de pagamento de tributo sob o fundamento de que a sociedade perde com o isso, pois da mesma forma a sociedade perde com as isenções concedidas com nítido intuito político-eleitoral e não existe um crime específico para aqueles que conferem isenções irresponsáveis.

Outro fundamento para que não haja tipos penais tributários pode ser reconhecido através das lições de Carlos María Cárcova, que, analisando a opacidade do Direito, assim se expressou acerca do conhecimento que os cidadãos possuem sobre as regras jurídicas:

[...] parece óbvio que, neste fenômeno do desconhecimento do direito, é preciso distinguir uma enorme gama de matizes, que vão da ignorância eventualmente existente num indivíduo ou grupo, que por razões culturais, sociais, econômicas etc., padece de uma absoluta condição de marginalidade ou aculturação, ao desconhecimento parcial do complexo ordenamento jurídico que pode afetar, inclusive, um qualificado operador jurídico.¹⁹⁸

Diante da complexidade do ordenamento jurídico torna-se muito difícil ao cidadão conhecer as normas jurídicas que deve seguir, tanto que os próprios operadores do Direito desconhecem muitas normas, pois é impossível conhecê-las em sua plenitude.

No que tange ao Direito Tributário, tem-se um dos ramos mais complexos

¹⁹⁷ ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *O inimigo no direito penal*. Tradução Sérgio Lamarão. 2. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2007. pp. 63-64.

¹⁹⁸ CÁRCOVA, Carlos María. *A opacidade do direito*. Tradução Edilson Alkmin Cunha. São Paulo: LTr, 1998. pp. 35-36.

do Direito, sendo ainda mais desconhecido da sociedade. O sem número de tributos existentes implica em um sem número de leis criadas para instituí-los (uma vez que o tributo deve instituído por meio de lei). Cada lei possui, ao menos, um Decreto regulamentando o tributo. Cada administração fazendária edita diversas outras normas para a realização da fiscalização e arrecadação dos tributos (instruções normativas, portarias, ordens de serviço, normas de procedimento fiscal, etc.).

Nesse cenário é que nasce outro problema do ilícito penal tributário, pois as pessoas mal conhecem as leis civis, que disciplinam os atos que todos realizam diariamente, e com muito mais razão pode-se afirmar que desconhecem as leis tributárias, afinal, as leis tributárias, além de criar e dispor sobre os tributos (obrigação principal), costumam impor diversas obrigações acessórias para fins de apuração, fiscalização e arrecadação dos mesmos.

Para piorar a situação, muitos Decretos e outros atos normativos como Resoluções, Portarias, Ordens de Serviço, Normas de Procedimento Fiscal, dentre outros, que não deveriam ser de observância do contribuinte em razão do princípio da legalidade (conforme visto no primeiro capítulo), mas acabam sendo, são alterados com frequência, o que, por si só, já viola o princípio constitucional da segurança jurídica, principalmente em razão de o Estado exigir muito do cidadão, mas não cumprir com seus deveres, como ocorre com o descumprimento do artigo 212 do Código Tributário Nacional, o que, por si só, já proibiria a cobrança de qualquer tributo no país e, conseqüentemente, proibiria a existência – ou ao menos a aplicação – das leis que trazem os ilícitos penais tributários.

Nesse sentido, manifesta-se Hugo de Brito Machado ao analisar o citado artigo 212 do CTN e sua relação com a punibilidade na seara tributária:

É razoável, porém, entender-se que, tratando-se de tributo cuja legislação vem sendo alterada com frequência, o contribuinte tem sua punibilidade excluída pelo inadimplemento, pelo Poder Público, do seu dever de facilitar o conhecimento da lei vigente.¹⁹⁹

Outros motivos depõem contra a legitimidade desse tipo penal, demonstrando que sua existência não passa de uma forma agressiva e coercitiva do Estado para arrecadar tributos por via oblíqua.

Muitas vezes o contribuinte, em especial a pessoa jurídica, deixa de pagar

¹⁹⁹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 497.

tributos para pagar empregados, fornecedores, valores devidos às concessionárias de serviços públicos, dentre outros, em prol da manutenção da empresa, que é a fonte de tributos, não parecendo legítimo imputar aos sócios-gestores da pessoa jurídica que assim age o cometimento do tipo penal em análise, mas não sendo difícil imaginar que assim se faça. Nesse caso o não pagamento de tributos pode se dar em razão de crise financeira da empresa ou do país e para que a mesma não encerre suas atividades, gerando desemprego (e mais gastos do Estado com Seguridade Social) e acabando com a fonte dos tributos (os rendimentos da empresa), o não pagamento do tributo é a alternativa mais lógica e viável. Os ilícitos penais tributários são completamente incompatíveis com essa situação, mas mesmo assim é possível vislumbrar a ocorrência do crime em análise, o que é absurdo.

Assim, um erro na informação, apuração e pagamento dos tributos, algo perfeitamente comum de se acontecer, pode transformar o contribuinte em um criminoso pelo fato de desconhecer a lei ou por um erro de procedimento, o que soa como inaceitável em um Estado Democrático de Direito.

O contribuinte não pode errar, pois o Estado está olhando para ele com desconfiança, presumindo que é um bandido em potencial e assim que errar sofrerá coerção para pagar o que deve e o que não deve ao fisco, haja vista que se assim não agir sofrerá um processo penal longo, cansativo, custoso, desgastante, humilhante e, acima de tudo, ridículo.

Praticado um ilícito penal, passa a agir o sistema penal. Segundo Luiz Fernando Kazmierczak:

Nesse sistema, incluem-se tanto a atividade do legislador, ao elencar os comportamentos mais graves ao corpo social e tipificá-los como delitos, quanto da polícia, juízes, ministério público, advogados e demais funcionários ligados à sua administração.²⁰⁰

Portanto, todo o aparato estatal, seja político, jurídico ou administrativo, reporta-se a uma conduta do cidadão, que vai desde a criação do tipo penal, passando pela investigação da ocorrência e da autoria do fato, promoção da denúncia, oferta do devido processo legal, aplicação da pena (em caso de condenação) e acompanhamento de sua execução.

Assim exposto, até parece simples como o sistema penal atua, mas se se

²⁰⁰ KAZMIERCZAK, op. cit., p. 60.

analisar que o sistema inicia-se com a atividade legiferante e somente se encerra com o cumprimento da pena (em casos de condenação), muito trabalho deve ser feito pelo Estado, muito tempo se leva e muito dinheiro se gasta nessa atividade.

Logo, o processo penal não pode ser o brinquedo do fisco para arrear seus tributos, pois as atividades de fiscalização e arrecadação tributárias competem ao Poder Executivo, por meio de seu órgão próprio (Receita Estadual ou Federal e órgãos municipais similares), e não à Polícia Civil ou à Polícia Federal (por meio das investigações criminais), à Polícia Militar ou à Polícia Federal (por meio da realização de diligências e prisões), ao Ministério Público (por meio das denúncias e da defesa, em juízo, dos interesses arrecadatórios do fisco, o que é incumbência do Procurador da respectiva Fazenda Pública), aos servidores do Poder Judiciário (por meio da movimentação da máquina estatal-judiciária) e ao juiz (por meio de decisões sobre a (in)adimplência tributária).

O Estado gasta muito dinheiro para dar andamento a um processo e não é correto mover o aparato judicial apenas para coagir o contribuinte a pagar o tributo ou prestar as informações corretamente ao fisco e, uma vez alcançado esse desiderato, extinguir o processo, por meio da extinção da punibilidade, sem aplicação de sanção alguma ao “criminoso”.

Fala-se isso em razão da previsão do §2º do artigo 9º da Lei n. 10.684/03, que traz a seguinte previsão:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos [arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990](#), e nos [arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal](#), durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

[...]

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Isso prova, mais uma vez, que é inconstitucional a criação de tipos penais relacionados ao não pagamento de tributos ou à omissão/imprecisão de informações ao fisco, bem como a utilização do processo penal para coagir o contribuinte a pagar o tributo ou prestar as informações, por se tratar de criminalização da inadimplência e de prisão por dívida (caso haja condenação), e, ao mesmo tempo, ilegítimo, pois nítido fica que a criação de ilícitos penais tributários está completamente desvinculada do escopo do Direito Penal, que é

a manutenção da paz e do bem social estar por meio de intervenção do Estado no direito à liberdade e à dignidade humana como último e mais drástico método de coerção, que é a criminalização da conduta indesejada pela sociedade e a prisão do infrator, o qual, até chegar a ser punido, passa por um longo e desgastante processo penal, além de outras etapas que compõem o sistema penal. Ainda, é imoral a criação de tipos penais tributários, pois muitas vezes isso é utilizado, como dito alhures, para promover a ascensão e a manutenção de uma elite criminoso no poder, pois é o tributo que sustenta os que exercem o poder.

Nesse viés é o entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, para quem:

[...] grande parte dos tributos que a sociedade paga para o poder não objetiva beneficiar a sociedade, mas, exclusivamente, seus detentores (políticos, burocratas, aproveitadores, amigos e empresários beneficiários de obras públicas) razão pela qual Poder e Tributo são irmãos siameses inseparáveis, sustentados pela classe inferior e dominada, que é o povo e a sociedade.

[...]

[...]

A realidade é que os governos representam quase apenas os detentores do poder, que tomam decisões em causa própria, muitas vezes sem qualquer respaldo popular.

A prova inequívoca está nos tributos que sustentam os governos. [...].²⁰¹

Outra prova da incompatibilidade da criação de tipos penais tributários com o Estado de Direito brasileiro é o fato de que, havendo o pagamento do tributo considerado devido, ocorre a extinção do processo, por meio da extinção da punibilidade, sem aplicação de sanção alguma ao “criminoso”.

Os que sustentam a legitimidade desses tipos penais embasando-se no fato de que o dinheiro não arrecadado em razão da sonegação fiscal impossibilita o Estado de atender muitas necessidades sociais, lesando toda a sociedade, perdem seu argumento quando uma lei deixa claro, por meio da extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo, que o motivo da existência dos crimes contra a ordem tributária é única e exclusivamente arrecadar mediante a coerção que causa no cidadão lhe ser imputado um crime, com seus respectivos reflexos.

Ora, se há uma conduta considerada altamente lesiva à sociedade, a ponto de ser tipificada como ilícito penal, uma vez realizado o ato criminoso e ante a instauração do devido processo legal, deve o agente responder pelo seu delito e sofrer as consequências, independentemente se “reparou o dano” que proporcionou, no caso, o suposto dano à

²⁰¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. pp. 51-52/58.

sociedade em razão de suprimir tributos ou omitir informações ao fisco, pois as condutas altamente lesivas à sociedade devem ser repreendidas pelo Estado, que deve punir os infratores. Quando o Estado age de forma a “perdoar” o “criminoso” é porque a conduta não é altamente lesiva e, por conseguinte, não pode ser considerada crime, ainda mais se tratando de tipo penal decorrente de dívida. Ou, ainda que a conduta seja altamente lesiva, mas se não se referir a uma conduta que deva ser disciplinada no âmbito do Direito Penal e Processual Penal, também não deve ser considerada crime, cuja pena tradicional a ser aplicada é a prisão, pois conforme citado alhures, a prisão é medida extrema de coerção e, em um Estado Democrático de Direito, a criação de tipos penais aleatórios é ilegítima, pois contraria o espírito democrático e jurídico, que lutam em favor da liberdade e da dignidade, ao passo que a prisão é medida extrema que só deve ser utilizada em casos extremos, sob pena de se estar diante de um Estado de Exceção.

Esse cenário demonstra uma coação ilegítima do Estado e, então, o Brasil não é um Estado Democrático de Direito, mas sim um Estado Autoritário. Assim agindo, ou seja, criando tipos penais atrelados à inadimplência tributária e valendo-se do Direito Penal e do Processo Penal para coagir o contribuinte a adimplir obrigações fiscais, o Brasil afasta-se de um regime democrático, aproximando-se de um Estado de Exceção, onde os seus objetivos são alcançados por meio da coação, da força e do medo que são impostos aos cidadãos.

Eugenio Raúl Zaffaroni chama à atenção para a conduta do Estado de criar seus inimigos sob o fundamento de que é necessário combater certos crimes e certos criminosos e que isso se coaduna perfeitamente ao Estado Democrático de Direito, não se atentando, muitas pessoas, para o fato de que “todo espaço que se concede ao Estado de polícia é usado por este para estender-se até chegar ao Estado absoluto”.²⁰²

O que os representantes do poder não compreendem, ou compreendem muito bem e é justamente isso que desejam, é que a excessiva utilização do Direito Penal por meio da abusiva e desnecessária criação de tipos penais agiganta o poder punitivo do Estado supostamente Democrático e de Direito, fazendo dele um Estado tipicamente Autoritário.

Preciosas são as lições de Eugenio Raúl Zaffaroni nesse sentido, que corroboram o entendimento acima exposto:

Os Estados de direito não são nada além da contenção dos Estados de polícia,

²⁰² ZAFFARONI, op. cit., p. 167.

penosamente conseguida como resultado da experiência acumulada ao longo das lutas contra o poder absoluto. [...] Nos sistemas presidencialistas a transferência do poder ao Parlamento não se consuma: um presidente substitui o monarca e conserva, em boa medida, suas funções, ainda que limitadas pela Constituição e controladas pelo Legislativo. Porém, estas couraças (ou *corsés*) de contenção que foram sendo construídas através dos tempos *não eliminaram o Estado de polícia, apenas o encapsulam*. [...] *O Estado de polícia que o Estado de direito carrega em seu interior nunca cessa de pulsar, procurando furar e romper os muros que o Estado de direito lhe coloca*. [...] Por isso, a questão penal é o campo preferido das pulsões do Estado de polícia, pois é o muro mais frágil de todo o Estado de direito. Quanto mais habilitações o poder punitivo tiver nas legislações, maior será o campo de arbítrio seletivo das agências de criminalização secundária e menores poderão ser os controles e contenções do poder jurídico a seu respeito.²⁰³

Talvez a manutenção de um Estado Absoluto disfarçado de Estado de Direito seja o verdadeiro motivo da criação de tipos penais desnecessários, inconstitucionais, ilegítimos e imorais, como os crimes tributários, pois assim os políticos de sempre conseguem se manter no poder.

O fato é que as lições de Zaffaroni vêm confirmar que a criação dos ilícitos penais tributários, além de inconstitucional e ilegítima – conforme visto anteriormente – é, também, imoral e contrária ao Estado Democrático de Direito, pois essa pratica o aproxima do Estado Absoluto, ou seja, um Estado de Exceção, o que não é o caso do Brasil – não, ao menos, de acordo com nossa Constituição Federal – e, portanto, aqui não pode vigorar este tipo de lei.

Esses são alguns dos motivos pelos quais se afirma que as leis que estabelecem os crimes contra a ordem tributária (ou crime de sonegação fiscal) são inconstitucionais, ilegítimas e imorais, merecendo revogação.

Aliás, esse pensamento é expresso por Hugo de Brito Machado, que assevera:

Pensamos que a melhor solução será a revogação das leis que definem como ilícito penal a infração de leis tributárias. Tais infrações, como todas as demais que não demonstrem *periculosidade física*, devem ser definidas como ilícito administrativo fiscal, ensejando sanções patrimoniais, eu podem ser exacerbadas em função da gravidade dos cometimentos.²⁰⁴

²⁰³ ZAFFARONI, op. cit., pp. 169-170.

²⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 493.

Assim sendo, parece nítida a violação dos direitos à liberdade, à dignidade humana e à isonomia quando o Estado coage ilegítimamente o cidadão a pagar dívidas, ainda que de natureza tributária, sob pena de responder a um processo penal e podendo ser condenado à prisão, pois além de poder limitar sua liberdade de ir e vir (tanto por meio de uma prisão após condenação com trânsito em julgado, quanto por meio de prisão preventiva, temporária, ou qualquer outra espécie de prisão), causa transtornos na vida da pessoa, que responde a um processo penal em razão de uma dívida pecuniária, incompatíveis com a dignidade humana, aqui apoiada na ideia da inconstitucionalidade da prisão por dívida, pois se está sacramentado que a prisão civil (por dívida) no Brasil é inconstitucional, fazer o cidadão responder a um processo crime, que é tão desgastante e lesivo à honra, à imagem e à moral da pessoa, em razão de um tipo penal oriundo de um ilícito civil, viola de forma letal a dignidade dessa pessoa, além de aniquilar o princípio da isonomia, pois o devedor tributário poderá ser preso enquanto os demais devedores (salvo o devedor de alimentos) não podem.

Nesse cenário todo, de diversas violações de normas jurídicas, a moralidade tributária se esvai, tornando o fisco o vilão nacional, o que deveria ser ao contrário, uma vez que a atividade tributante, quando bem exercida, é vital para o Estado, mas lamentavelmente não é isso que ocorre.

A relação entre moral e segurança jurídica fica nítida ante essas leis que instituem crimes em razão do descumprimento de obrigação tributária, pois não levam em consideração aspectos morais que devem compor a norma jurídica, gerando cenário de incertezas, de não cognoscibilidade das normas tributárias, de desconfiança e impossibilidade de se calcular as manifestações estatais na seara tributária, uma vez que a finalidade desses tipos penais é tributar por via oblíqua.

Giovani Agostini Saavedra afirma que:

O processo de formação política da vontade passa sempre pelos discursos morais. Estes precisam ser reformulados na linguagem do direito. Por razões de segurança jurídica, as decisões transformadas em lei devem passar por um exame de coerência. Elas devem estar de acordo com o sistema jurídico como um todo. Como esse processo de formação política da vontade é reconstruído a partir do princípio do discurso: “*Todos* os membros têm que poder tomar parte no discurso, mesmo que de modos diferentes”. Por isso, ainda que a formação política da vontade que vai dar origem às leis tenha que, por razões técnicas, ser elaborada representativamente, o Parlamento não deve ser visto como o único lugar onde esse processo ocorre.²⁰⁵

²⁰⁵ SAAVEDRA, Giovani Agostini. *Jurisdição e democracia: uma análise a partir das teorias de Jürgen Habermas, Robert Alexy, Ronald Dworkin e Niklas Luhmann*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p.133.

Quanto ao abuso na utilização das contribuições parafiscais como ato imoral da administração fazendária, tem-se que essa circunstância surge diante do sistema constitucional tributário e de questões de ordem político-eleitoral.

Os tributos estão elencados *numerus clausus* na Constituição da República, sendo eles o imposto, a taxa, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e a contribuição parafiscal [nem se adentra na discussão acerca da aberração jurídica denominada Contribuição para o custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), haja vista o tema comportar uma dissertação própria].

Os impostos são elencados *numerus clausus* na Constituição da República, apenas não instituído até hoje o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), pois além da complexidade em se estabelecer o conceito de grandes fortunas, há o “inconveniente” de que esse tributo incidiria apenas sobre pequena parte da população, justamente os que detêm/exercem o poder direta (políticos e magistrados) ou indiretamente (grandes empresários que fazem negociatas com os detentores do poder), ou seja, a aplicabilidade de uma lei que institui esse tributo é duvidosa. Alie-se a isso o fato de que, salvo melhor juízo, o IGF não passa de um adicional do IR, o qual, se realmente respeitasse o princípio da progressividade, sepultaria de vez a pretensão de instituição do IGF. O fato é que não há como criar novos impostos, exceto no caso do IGF e daqueles previstos no artigo 154 da CF, que ensejam outras qualificadoras, como a lei complementar, a não-cumulatividade, fato gerador ou base de cálculo diferentes dos já previstos na CF para outros impostos existentes (o que é extremamente difícil, pois o Estado já tributa quase tudo que apresente valor econômico), acontecimentos específicos e a supressão do imposto após a cessação das causas de sua criação, o que dificulta a sua instituição. Assim, a criação desses impostos é pouco provável, pois além de encontrarem obstáculos nas questões mencionadas, é politicamente inviável, na medida em que se trataria de um novo tributo ante os incontáveis já existentes, o que implicaria em mais encargos tributários aos contribuintes e o aumento da carga tributária total, o que deixa o eleitor descontente e o afasta do político que instituiu e arrecada o novo imposto.

As taxas e as contribuições de melhoria requerem uma contraprestação imediata do Estado em prol do cidadão para que possam ser instituídas e cobradas, pois do contrário a sua inconstitucionalidade se torna evidente e o aumento da tributação não se consuma, apesar dos abusos que são cometidos e quase nunca combatidos, como a analisada

Taxa de Preservação Ambiental – TAP, instituída no Município de Bombinhas – Santa Catarina (SC).

Os empréstimos compulsórios são pouco utilizados, ao menos transparentemente, conforme visto alhures, onde ele aparece como tributo oculto/disfarçado, uma vez que não são tributos instituídos regularmente, ou seja, não fazem parte do cotidiano do contribuinte, pois são instituídos em situações excepcionais, o que gera maior insatisfação do cidadão com os políticos que instituem e cobram esse tributo e, com isso, contribuem para a perda de eleitores. Assim, a instituição do empréstimo compulsório – ao menos de forma transparente – é inviável politicamente.

Resta, então, como uma das formas de aumento da arrecadação, o “tributo sem fronteiras” (ao menos é o que se tem visto na prática). A contribuição parafiscal é o recanto jurídico-tributário do fisco, pois todo aumento de tributo que se quer implementar sem grandes alardes (já que seria mais uma contribuição parafiscal em meio a tantas outras), sem perder eleitores (haja vista que a maioria das contribuições parafiscais tem como contribuinte as empresas e não o cidadão) e sem ter que repartir o dinheiro com nenhum ente federativo (pois elas cabem, basicamente, à União, tanto no aspecto da instituição quanto do destino dos recursos auferidos), é levado a cabo por meio dessa espécie tributária, cujas possibilidades de instituição são amplas (mas não tanto quando a União acredita ser).

Portanto, é aqui que o fisco age de forma exacerbada. Às vezes valendo-se da natural amplitude dos fatos que comportam a instituição de contribuições parafiscais. Às vezes indo além dessa permissão constitucional e criando verdadeiras aberrações jurídicas, como o caso da COSIP.

Esse abuso ocorre porque as contribuições parafiscais podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categoria profissional ou econômica. A definição do que é intervenção no domínio econômico para fins tributários, assim como o que é, precisamente, contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, faz com que as contribuições sejam criadas e fundamentadas nessa vagueza de sentido das expressões em alusão. De acordo com Geraldo Ataliba, “A palavra contribuição se transforma, assim, numa espécie de limbo, onde descarregam inúmeros equívocos, frutos de perplexidade e resultado de preconceitos”.²⁰⁶

No que tange às contribuições sociais, muito mais amplas são as

²⁰⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 188.

possibilidades de se instituir esse tributo para custear a atuação do Estado na área social. Todavia, parece ser menos difícil limitar o que é “área social”, na qual o Estado atua, para fins de tributação.

Vale-se, aqui, do Título VIII da Carta Magna, que trata da ordem social, que abrangeria os temas da seguridade social (saúde, assistência social e previdência social); educação, cultura e desporto; ciência, tecnologia e inovação; comunicação social; meio ambiente; família, criança, adolescente, jovem e idoso; e índios. Essas matérias de ordem social autorizam a criação de contribuições parafiscais para custear a atuação do Estado nessas áreas, o que, nitidamente, demonstra o sem número de contribuições que podem ser criadas e o abuso tributário que aqui encontra “passe livre”.

Geraldo Ataliba assim analisa a amplitude de possibilidades para se criarem as contribuições parafiscais, o que acarreta no abuso em alusão:

Ao assim dispor – não indicando qual a materialidade das hipóteses de incidência das demais contribuições – a Constituição veio dar uma disciplina *sui generis* à matéria, deixando ao legislador ordinário a liberdade no estabelecê-la. Não está ele preso, como nos demais casos de tributos, a fatos determinados. Essa liberdade, evidentemente, é relativa, porque os parâmetros constitucionais gerais deverão ser respeitados em qualquer hipótese.²⁰⁷

Como, em regra, não pode criar novos impostos; não realiza contraprestações que justifiquem a instituição de novas taxas ou contribuições de melhoria (a qual também é politicamente inviável); vislumbrando ser politicamente inviável a criação de empréstimos compulsórios, além do que as possibilidades para sua criação são muito limitadas; ante a baixa arrecadação que tais tributos podem gerar (em comparação ao que as contribuições parafiscais podem arrecadar) e a amplitude fática que pode gerar a tributação via contribuição parafiscal, o fisco age imoralmente e abusa da instituição desse tributo.

Ainda com apoio nas lições de Geraldo Ataliba, o professor demonstra como ocorrem os abusos tributários por meio da instituição de contribuições indiscriminadamente, inclusive com nítida natureza de imposto. Segundo o autor:

Dando o legislador ordinário federal, a institutos que crie, a designação de contribuição, poderá, na verdade, ter adotado a figura de imposto, ou poderá ter

²⁰⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 194.

realmente criado uma verdadeira contribuição. Pode-se dizer que, até hoje, todos os tributos a que se atribuiu legislativamente a designação de contribuição, no Brasil, revestiam natureza de impostos (PIS, FUNRURAL, FGTS, FINSOCIAL, contribuições para SESC, SESI, SENAI, SENAC, contribuição previdenciária do empregador, etc.) [...].

[...]

A União, tem, assim, vasto campo para explorar: pode tributar tudo que não tenha sido constitucionalmente reservado aos Estados e Municípios. Em outras palavras: só lhe é vedado exigir impostos reservados pelo Texto Constitucional aos Estados e Municípios (arts. 155 e 156).

Ao instituir contribuições com hipótese de incidência de imposto, a União usa o campo material de competência – aliás amplíssimo – que lhe deu a Constituição. A limitação única que a tolhe está na reserva de um campo material a Estados e Municípios (v. art. 154).²⁰⁸

Assim, o excesso de contribuições parafiscais oneram, diretamente, as pessoas jurídicas, sobre as quais recaem a maior parte dessas contribuições, e, indiretamente, o cidadão (ainda que não seja o contribuinte), pois o custo operacional das empresas, dentre eles os tributos, são repassados aos produtos/mercadorias/serviços que são disponibilizados no mercado, contribuindo para o aumento da inflação, o desemprego, a redução da produtividade, a fuga do consumidor, a sonegação e outras medidas que em nada contribuem para o desenvolvimento da nação, seja da indústria e/ou do comércio, seja do desenvolvimento pessoal, isto é, a melhoria das condições de vida do cidadão.

Além da moralidade tributária estar sendo violada em razão do excesso de contribuições parafiscais criadas, com as consequências nefastas daí advindas, o Estado ainda distorce o sistema tributário brasileiro criando contribuições parafiscais com nítida natureza de imposto, uma vez que, conforme visto, as possibilidades de se criar novos impostos são extremamente limitadas. O que o Estado faz é manipular o sistema tributário e ludibriar o contribuinte, em nítida manobra imoral.

Outro aspecto acerca da moralidade tributária, último aqui analisado, diz respeito a alta carga tributária.

O simples fato de a carga tributária ser exacerbada não caracteriza uma afronta à moralidade tributária sob o aspecto da conduta do fisco, pois há países que possuem alta carga tributária e a imoralidade fiscal não se vislumbra, uma vez que a tributação, aliada a fatores de ordem política, financeiros e orçamentários, cumpre com seu desiderato, qual seja, promover a redistribuição de renda, com a prestação adequada dos serviços públicos, dando o retorno que se espera de um Estado que tributa em demasia. O problema da alta carga

²⁰⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. pp. 199/201-202.

tributária surge quando não há redistribuição de renda e os serviços públicos, quando prestados pelo Poder Público (pois podem ter sido concedidos à iniciativa privada), são de má qualidade. Alie-se a isso a corrupção, através da qual o dinheiro público é desviado de suas finalidades, e o cenário da imoralidade tributária por parte do fisco está caracterizado.

Tem-se, portanto, um cenário de alta carga tributária, onde os serviços públicos não são prestados ou são prestados com má qualidade. Quando concedidos, os serviços públicos deixam de serem prestados pelo Poder Público, o qual, por conseguinte, deixa de ter esse gasto. Se os gastos são reduzidos, a tributação também deveria ser reduzida, o que não ocorre. Dessa forma, além de pagar tributos para ter acesso aos serviços públicos, o contribuinte também tem que pagar as tarifas das empresas concessionárias de serviços públicos para ter acesso àquilo que já deveria estar sendo custeado com os valores auferidos pelo Estado em razão da atividade tributante.

Além desse abuso, não se vislumbra a redistribuição de renda que a tributação visa promover. Aliás, a redistribuição de renda começa no âmbito do Direito Tributário, mas se consolida mesmo no âmbito do Direito Financeiro, que regulamenta a gestão e a redistribuição da renda, disciplinando as receitas e despesas e as questões orçamentárias. Assim, uma vez auferidos os recursos financeiros conforme o Direito Tributário autoriza, incidem as normas do Direito Financeiro disciplinando a destinação desses recursos. Esse entendimento alinha-se às lições de Roque Antonio Carrazza:

A repartição das receitas tributárias não é um tema tributário. É um tema financeiro. Interessa, pois, ao direito financeiro, que tem por objeto o estudo jurídico da chamada *atividade financeira do Estado*. Esta compreende a obtenção de recursos públicos, sua guarda, gestão e dispêndio. Deve ser desenvolvida com base na Constituição e na lei (especialmente na lei orçamentária). A obtenção de recursos públicos pode dar-se por via contratual ou por via coativa. Por via coativa, através da tributação ou da imposição de multas (penalidades pecuniárias).

O direito tributário ocupa-se, apenas, com a tributação. Não com o destino a ser dado ao dinheiro arrecadado por meio da tributação.

[...]

Resumindo, o direito tributário cuida do fenômeno da tributação desde o momento em que é disciplinado, ainda que a traços largos, pela Constituição até o instante em que o tributo deixa de existir (graças ao pagamento ou à ocorrência de qualquer outra causa extintiva do crédito tributário).

Dessa explanação podemos concluir que, efetuado o pagamento do tributo, o que vai acontecer com o dinheiro arrecadado interessa não ao direito tributário, mas ao direito financeiro, ao direito administrativo e, eventualmente, ao direito penal (se houver peculato, emprego irregular de rendas públicas, excesso de exação etc).²⁰⁹

²⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 738-739.

A redistribuição de riquezas talvez não se consume, dentre outros motivos, pelo fato de que a tributação, no Brasil, recai mais sobre os pobres do que sobre os ricos, uma vez que produtos, mercadorias e serviços, bens consumidos por todos, são altamente tributados, encarecendo o custo de vida, o que é sentido justamente pelos mais pobres, que não dispõem de recursos financeiros em abundância e pagam, indiretamente (na condição de contribuintes de fato), da mesma forma que os mais abastados, os mesmos tributos que incidem nesses bens.

A esse respeito, defendendo uma maior tributação sobre a propriedade e as rendas, o economista Marcio Pochmann assevera:

A experiência internacional mostra que a uma estrutura tributária pode ser progressiva, proporcional ou regressiva. Regressiva é quando os pobres pagam mais que os ricos. Proporcional e quando ela é imune às forças do mercado. Na progressiva, quem tem mais renda paga mais impostos. A impressão que eu tenho no Brasil, olhando os dados, é que a cobrança sobre as rendas da propriedade é relativamente pequena. Temos que olhar para isso. há folga para reduzir impostos para vários segmentos e a possibilidade de aumentar para outros segmentos que contribuem pouco. Olhando em termos internacionais, não há nenhuma radicalidade em considerar isso.²¹⁰

Nesse contexto onde a tributação é mais sentida pelos mais pobres, obviamente que não se terá redistribuição de renda e, portanto, a tributação não cumpre com uma de suas principais funções.

Além dessas questões, a alta carga tributária esconde uma razão de ser histórica, tão antiga quanto o próprio tributo, e que mesmo com o passar do tempo e a evolução da sociedade não deixou de existir. Ao contrário, com o passar do tempo parece que o que se desenvolveu de verdade não foi a sociedade, mas sim a inteligência humana voltada para fazer o mal.

Desde os tempos mais remotos, Estado, tributo, poder e governo caminham juntos. O tributo é que garante os atos do governo, muitos deles desvinculados das finalidades públicas, custeando o luxo e as ideias absurdas dos que exercem o poder, custeando, também, o alcance e a manutenção dos políticos no poder. Daí Ives Gandra da Silva Martins afirmar que “Governo, Poder, Estado e Tributo são irmãos quadrissiameses, em cuja conformação o

²¹⁰ POCHMANN, Marcio. *Jornal Estadão*. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,donos-de-propriedade-pagam-pouco-imposto-diz-marcio-pochmann,180170e>. Acesso em 24 ago. 2015.

povo não é agente ativo, mas passivo, sem poder decisório maior e sem representação autêntica na formulação da carga tributária ideal capaz de gerar o tributo justo”.²¹¹

O professor assevera que “A história da humanidade demonstra que sempre os detentores do poder consideraram-se mais importantes que a sociedade”²¹², valendo-se da dominação que exercem sobre o povo para se manter no poder e ter suas despesas por ele pagas. Nesse sentido, preleciona:

Ora, o poder sobrevive exclusivamente à custa da sociedade. Quem domina, domina alguém. E quem domina precisa tirar deste alguém o seu sustento. O dominado trabalha para sustentar o dominante. O povo, através da história, sempre trabalhou para sustentar os governantes, cabendo aos governantes retirar da sociedade o que desejam e a sociedade produzir os recursos necessários para sustentá-los e a seus caprichos, guerras, desejos de grandeza. A felicidade do povo governado não está entre suas prioridades maiores.

[...]

É, portanto, o tributo, o elemento mais relevante para o exercício do poder. [...].

[...]

O tributo é, portanto, a transferência de recursos da sociedade desprivilegiada para o sustento dos governantes, não sendo a prioridade maior destes a prestação de serviços públicos, mas a sua própria manutenção no domínio das gentes e dos que os apóiam.

Não sem razão, a carga tributária de todos os países, em todo o mundo, é elevada. Até hoje não se deu a devida importância, na composição do tributo e de sua destinação, àquilo que retorna à sociedade em serviços e àquilo que fica nos meandros e bastidores dos governos e governantes e de suas ambições, mordomias, privilégios, subsídios, vencimentos, nepotismo, corrupção, multiplicação de funções remuneradas e benefícios variados.

Em outras palavras, grande parte dos tributos que a sociedade paga para o poder não objetiva beneficiar a sociedade, mas, exclusivamente, seus detentores (políticos, burocratas, aproveitadores, amigos e empresários beneficiários de obras públicas), razão pela qual Poder e Tributo são irmãos siameses inseparáveis, sustentados pela classe inferior e dominada, que é o povo e a sociedade.²¹³

Portanto, a alta carga tributária não se impõe apenas para custear as atividades do Estado e a prestação dos serviços públicos, nem mesmo apenas para manter a inflada estrutura dos órgãos públicos, tão pouco para também custear luxos e privilégios das autoridades públicas, mas antes de qualquer coisa serve para manter no exercício do poder aqueles que lá já se encontram, inclusive ao longo dos séculos.

Quando esse motivo da existência da alta carga tributária se revela, a moralidade tributária, sob o viés do fisco, não se reduz, mas se aniquila, pois nada mais imoral por parte do Estado do que sacrificar o povo para que este custeie a manutenção de

²¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 41.

²¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 44.

²¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 49/51-52.

autoridades públicas criminosas no poder, em suas Três Funções – Executivo, Legislativo e Judiciário.

Uma questão a ser analisada e que pode demonstrar como efetivamente a alta carga tributária serve para a manutenção dos mesmos políticos de sempre no poder vem expressa da Desvinculação das Receitas da União (DRU), prevista no artigo 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), inserida no texto constitucional pela EC n. 27/2000, prorrogada até dezembro de 2015 pela EC n. 68/2011.

Grosso modo, a DRU é uma medida que garante à União a possibilidade de utilizar 20% de suas receitas – ressalvadas algumas receitas que se mantêm vinculadas – da forma como lhe aprouver.

Em outras palavras, muitas receitas da União têm vinculação, sejam as contribuições parafiscais (que são tributos finalísticos, ou seja, existem para custear uma atividade predeterminada e, portanto, suas receitas são vinculadas a custeá-la), sejam os impostos (cuja receita deve ser repartida com Estados e Municípios), ou outras receitas cujo montante está vinculado a uma despesa ou destinado a alguma outra finalidade. O que a DRU faz é excluir 20% das receitas vinculadas da União, as quais passam a ser desvinculadas, isto é, deixam de cumprir com sua destinação/finalidade constitucionalmente prevista, para que a União possa utilizar esses recursos (inicialmente e constitucionalmente vinculados) da forma como bem entender, haja vista que o texto do artigo 76 da ADCT não prevê a finalidade desses recursos desvinculados.

Em seus estudos, Fernando Facury Scaff, defendendo a inconstitucionalidade da DRU, revela um de seus intuitos. Segundo o professor:

Este é o ponto central da discussão: ao desvincular os recursos das finalidades constitucionalmente previstas, poder-se-á até mesmo destinar uma sua parcela para fazer frente às despesas decorrentes destes gastos, mas outra parte deverá ser utilizada no pagamento da dívida pública.²¹⁴

Nessa medida, o Estado desvincula recursos que deveriam ser utilizados em áreas como saúde, educação, assistência social e previdência social para pagar a dívida pública, criada pelo próprio Poder Público (por meio de seus agentes) em razão da corrupção

²¹⁴ SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 76.

e dos constantes desvios de dinheiro público, ou seja, o dinheiro público é desviado duas vezes: desviado através da corrupção (para atender interesses particulares dos que exercem o poder) e, posteriormente, através da desvinculação de receitas (para custear a dívida pública gerada pelos que exercem o poder). Daí, então, os políticos reiteradamente afirmarem que a Previdência Social está “quebrada” ou prestes a “quebrar”. Esse argumento só é válido se se considerar que o dinheiro da Previdência Social é desviado, das duas formas há pouco citadas, fazendo sentido somente em razão disso. Do contrário, a Previdência Social não está “quebrada” ou prestes a “quebrar”. O que está “quebrada/falida” é a moral tributária sob o enfoque do fisco.

Mas além da finalidade da DRU apontada por Fernando Facury Scaff, outras podem se apresentar. Uma delas é a desvinculação dessas receitas da União para que o ente federativo possa custear a “política do pão e do circo” que existe no Brasil, cuja finalidade é político-eleitoral.

Desde a Roma antiga, o povo que tem alguns direitos básicos minimamente atendidos e distração é facilmente convencido pelos políticos. No Brasil não é diferente. Ainda no Governo do ex- Presidente Lula, foi criado o Programa de Aceleração do Crescimento (PAC), cuja autoria foi conferida à atual Presidente da República, a “madrinha do PAC”, a qual seria candidata ao cargo máximo do Poder Executivo nacional, sendo eleita. Ainda na era do citado ex- Presidente, o Brasil assumiu dois compromissos esportivos internacionais de alto custo, ou seja, a Copa do Mundo de Futebol de 2014 e os Jogos Olímpicos de 2016. Isso sem mencionar outros programas de governo que exigem recursos financeiros em abundância, como FIES, Minha Casa Minha Vida, financiamentos diversos em abundância, dentre outros.

Logicamente que a carga tributária, nesse período, foi incrementada, mas se boa parte das receitas da União são vinculadas e o ente federativo tem compromissos em diversas áreas (saúde, educação, assistência social, previdência social, segurança pública, segurança nacional, meio ambiente, desenvolvimento nacional, etc), o acréscimo da carga tributária não seria suficiente para atender essas novas despesas. Fácil concluir, então, que a DRU veio reforçar o orçamento dessas obras referentes ao PAC, à Copa do Mundo de Futebol de 2014 e aos Jogos Olímpicos de 2016.

Com isso, o povo tem a ilusão de ter os seus direitos básicos minimamente atendidos (por meio de supostas infraestruturas do PAC) e distração (por meio da celebração dos eventos esportivos). Tudo não passa de ilusão, pois o PAC não alcança os objetivos

traçados e os mais pobres sequer assistiram nos estádios as partidas de futebol da Copa do Mundo e não vão aos locais de provas dos Jogos Olímpicos, pois isso custa caro.

De qualquer forma, a estratégia político-eleitoral da “política do pão e do circo” brasileira funcionou, pois a atual Presidente foi eleita e reeleita, mantendo os mesmos de sempre no exercício do poder graças à alta carga tributária, que financia planos de governo desastrosos.

Vista a questão da (i)moralidade tributária do Estado-fisco, tem-se que a tributação gera um comportamento defensivo por parte do contribuinte, que não quer ver o seu patrimônio esgotado e a sua liberdade aniquilada, ainda mais porque o retorno esperado da atividade tributante não é satisfatório. Ives Gandra da Silva Martins afirma é uma “norma de rejeição social, aquela correspondente à imposição tributária”²¹⁵, justamente porque as obrigações tributárias são excessivas (tanto as principais, quanto as acessórias), muitas vezes injustas, ilegítimas e inexplicáveis, não promovendo nada além de arrecadação para manutenção dos mesmos de sempre no poder, causando repulsa no contribuinte. Nesse cenário nasce a fuga do contribuinte da obrigação tributária, o que se dá pela via legal (elisão fiscal – planejamento tributário) ou ilegal (evasão fiscal). Passa-se, então, a analisar a moralidade tributária sob o viés do contribuinte.

Tem-se, de um lado, o Estado, cada vez mais sedento por arrecadação, e, de outro lado, o contribuinte, que não suporta mais pagar tantos tributos, cumprir tantas obrigações acessórias (deveres instrumentais) e não obter o devido retorno por parte do Estado, como a prestação adequada dos serviços públicos e a redistribuição de renda.

Parece, então, que quanto mais o fisco tributa, mais o contribuinte tenta se eximir das obrigações tributárias.

Há quem defenda que se o fisco tributar menos o contribuinte permanecerá tentar fugir da tributação, o que implicaria em brusca queda da arrecadação. Esse argumento até pode ser procedente, mas apenas em parte. Obviamente que a simples redução da carga tributária não educará o contribuinte e não o conscientizará a respeito da solidariedade que a tributação impõe e nem inculcará em sua ideologia que pagar tributo é um direito do contribuinte, pois isso existe apenas no campo teórico; na prática, pagar tributo é o fardo mais pesado que o cidadão brasileiro carrega. A conscientização do contribuinte, como dito alhures, depende do exemplo que o Estado dá. Se o Estado arrecada muito, retorna pouco e

²¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 76.

boa parte dos recursos públicos se perde ante a corrupção, enriquecendo ainda mais os ricos e empobrecendo e escravizando ainda mais os menos abastados, obviamente que a simples redução da carga tributária não vai resolver o problema, pois o cidadão, se pagar menos tributos, vai tentar alcançar um patamar financeiro estável, promovendo, ele próprio, a redistribuição de riqueza e a igualdade por via da sonegação, “economizando” o pagamento dos tributos. Mas se o Estado age corretamente, isto é, arrecadando para que possa manter suas estruturas e, feito isso, promover a redistribuição de riqueza, a igualdade social, o desenvolvimento nacional, prestando os serviços públicos com qualidade, obviamente que o exemplo a que se refere estará sendo dado, devendo trabalhar com campanhas que conscientizem os cidadãos, cobrando que eles cumpram a lei, a partir do cumprimento da lei pelo próprio Estado.

Como isso não ocorre no Brasil, instaura uma batalha interminável entre Estado-fisco e cidadão/empresa-contribuinte, onde o primeiro tentar arrecadar cada vez mais e o segundo tenta escapar dessa tributação. É o que Ricardo Lobo Torres denomina de “síndrome da evasão”, que ocorre quando há “preocupação excessiva em destorcer os limites possíveis da razoabilidade da lei ou o abuso contumaz da forma jurídica resultando em atitudes contrárias à moralidade pública”²¹⁶. A moralidade tributária vista sob o viés do contribuinte parte dessa luta.

A priori, cabe ao contribuinte cumprir com suas obrigações tributárias, o que significa, na seara tributacional, respeitar a lei, pois as obrigações dessa natureza decorrem de lei. Assim, o moral ao contribuinte é cumprir as obrigações tributárias (principais e acessórias), uma vez que, ao menos formalmente, ele está concordando com a alta tributação, pois em uma democracia representativa o cidadão escolhe seus representantes e a eles outorga poderes para em seu nome gerir a nação. Obviamente que se trata apenas de uma justificativa formal para a alta carga tributária, afinal, de acordo com o que foi exposto acerca da legitimidade da tributação (item 1.2), não basta a legitimação pelo procedimento, sendo necessária a justificação da norma, o que leva em consideração diversos aspectos além do respeito aos procedimentos.

No entanto, pode o contribuinte, assim como qualquer cidadão (ainda que não seja contribuinte), rebelar-se contra as normas jurídicas, quer seja pela resistência, quer seja por meio dos mecanismos de exercício da democracia diretamente.

²¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 27. p. 28.

Quando há excessiva carga tributária e imoralidade do fisco na instituição, fiscalização, arrecadação dos tributos e na destinação e repartição das receitas deles advindas, a resistência do contribuinte é reação natural, algo comparável ao instinto de sobrevivência do ser humano ante uma circunstância onde um bem seu – a vida – está sendo violado. *In casu*, os direitos do contribuinte que se apresentam violados são, no mínimo, o direito à propriedade privada e à liberdade, gerando o estado psicológico de resistir àquilo que o está aniquilando (no caso, aniquilando seu patrimônio), isto é, à legislação tributária e as obrigações dela decorrentes, uma vez que se está diante de um cenário de insegurança jurídica quando a carga tributária é excessiva.

Em seus estudos, Heleno Taveira Torres assim concluiu:

A deficiência de segurança jurídica e a instabilidade do ordenamento, com sucessivas modificações e carência de sistematicidade, podem desencadear tanto efeitos jurídicos quanto repercussões psicológicas e sociais. Esse é o caso da chamada *desobediência fiscal* ou *resistência ao tributo* ou ao poder de tributar, que são atitudes típicas de repúdio e frustração dos contribuintes, expressos pelo não cumprimento deliberado e espontâneo das obrigações ou pela própria evitação do tributo.²¹⁷

Sobre a resistência fiscal, Ricardo Lobo Torres registra:

Na Escolástica defendia-se o direito de resistência às leis injustas e aos tiranos. No iluminismo que deu a sustentação ideológica ao absolutismo esclarecido inverte-se o raciocínio, e a resistência passa a ser condenada. Só mais tarde, com o advento do liberalismo, os países que viveram o Estado de Polícia desenvolvem a teoria da resistência à opressão da liberdade, quase sempre sob a inspiração das ideias vinda da Inglaterra. Nos Estados Unidos ganhou a resistência à opressão fiscal cores fortes, tanto na teoria quanto na prática. No Brasil também penetrou a teoria já desde a Revolução de 1817; Silvestre Pinheiro Ferreira proclamou “o direito, ou antes o dever, que tem todo cidadão de não obedecer a nenhuma ordem ilegal”.

Há inúmeros meios de resistência à injustiça fiscal. Entre as formas institucionais estão as medidas judiciais e as emendas e revisões constitucionais. Os instrumentos informais de resistência compreendem a sonegação, a economia subterrânea, o *lobby* e, em casos extremos, a revolta fiscal.

Mas é sempre muito difícil detectar a injustiça suscetível de resistência por meios informais, que pode se aproximar do argumento cínico se resultar da fragilidade da própria noção de cidadania fiscal.²¹⁸

²¹⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 654.

²¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 27. pp. 29-30.

Mas o fato é que esses mecanismos de exercício da democracia direta são poucos utilizados, haja vista a atrofiada consciência política do brasileiro, e a resistência à lei, em matéria tributária, irá ocorrer ou por meio da evasão ou por meio da elisão fiscal.

Em síntese, o posicionamento majoritário da doutrina inclina-se para defender que a evasão fiscal é a fuga ilícita do tributo, ao passo que a elisão fiscal seria a fuga lícita do tributo ou a redução da tributação a ser paga mediante planejamento tributário. Vale lembrar que “Não se enquadra na noção de *resistência ao tributo* o legítimo planejamento tributário, este entendido como direito do contribuinte à melhor organização dos seus atos e negócio jurídico, no limite da legalidade, para evitar a incidência tributária”.²¹⁹

A moral tributária do contribuinte, consoante Ricardo Lobo Torres, gira em torno do cumprimento das obrigações tributárias ou não, pois elas são cumpridas quando os tributos são pagos conforme a lei, ainda que de forma reduzida em razão de elisão fiscal embasada em planejamento tributário, ao passo que são descumpridas quando há evasão fiscal, mediante sonegação. No primeiro caso, tem-se a moralidade; no segundo, a imoralidade. Nesse sentido, leciona o citado professor:

O pagamento dos tributos é uma obrigação jurídica que independe da intenção do contribuinte ou do prazer que lhe possa ocasionar. Se o cumprimento da obrigação se faz nos estritos termos da lei o sujeito passivo se libera inteiramente do dever. Segue-se, daí, que a economia do imposto ou o desejo de pagar o menor tributo possível, desde que não haja desrespeito ao comando legal ou o abuso na interpretação da lei, torna-se compatível com a moralidade pública. Todos estão autorizados a pagar o menor imposto possível. Mas há inúmeras atitudes do contribuinte que podem caracterizar a imoralidade fiscal, [...].²²⁰

Analisa-se, então, alguns pensamentos acerca da imoralidade tributária por parte do contribuinte quando o mesmo exime-se da tributação por meio da sonegação, praticando a evasão fiscal.

A tributação embasa-se, dentre outros, no ideal da solidariedade, onde os que possuem capacidade contributiva pagam tributos para manter o Estado e este, obrigatoriamente, deve gerir, manter, atender e desenvolver a sociedade, promovendo a igualdade, o desenvolvimento, erradicando a pobreza e garantir os direitos dos cidadãos por

²¹⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 659-660.

²²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 27.

meio da redistribuição de riquezas, o que é uma das incumbências da tributação e das políticas públicas (estas traduzidas em programas de governo e destinação de verbas em orçamentos).

Dessa forma, toda vez que o tributo deixa de se pago, é a sociedade que sofre o impacto, pois a arrecadação é reduzida e o Estado fica limitado na execução de suas incumbências.

Ricardo Lobo Torres critica quem pratica a sonegação fiscal, nos termos que seguem:

A sonegação fiscal, entendida como ocultamento da ocorrência do fato gerador ou não pagamento do tributo devido, é contrária à legalidade tributária e à moralidade pública.

[...]

O assunto é extremamente relevante porquanto uma das principais causas da sonegação é a convicção de que possa ser moralmente justificada. Difícil, todavia, estabelecer a diferença entre o argumento cínico da imoralidade da tributação e a resistência legítima à opressão fiscal.²²¹

Em que pese o respeito ao entendimento do professor citado e a concordância com muitos de seus ensinamentos, há que se discordar no tema analisado, pois uma das principais causas da sonegação, se não for a principal, é a postura imoral do fisco, que se utiliza dos tributos para promover o alcance e a manutenção no poder, além de não geri-los e não redistribuí-los corretamente e em prol da sociedade. Da mesma forma, o argumento da imoralidade fiscal como justificativa da sonegação não é cínico, mas embasado na realidade fática do motivo da existência dos tributos e da destinação de sua arrecadação.

Hugo de Brito Machado parece ser outro professor que defende ferrenhamente a punição para se evitar ou castigar quem sonega tributo, pois de acordo com o professor o sentimento generalizado de que a tributação é injusta gera a ineficácia da regra jurídico-tributária. Desse sentimento de injustiça nasce o que ele denomina de “menor rigor da moral tributária”, ou seja, as pessoas não censuram tanto os que não cumprem as obrigações tributárias como censuram os que descumprem as obrigações civis, por exemplo, isto é, as pessoas são menos rigorosas com os infratores da legislação tributária do que com os violadores das demais obrigações²²². O referido professor encerra seu raciocínio aduzindo que “Certo é que sanções administrativas e penais se revelam cada dia mais necessárias para que o

²²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 29.

²²² MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 43.

dever tributário seja cumprido”.²²³

Também em discordância a esse pensamento, aduz-se que a ineficácia da regra tributária em razão do sentimento de tributação injusta não existe. Primeiro, porque as obrigações tributárias decorrem de lei e sempre são exigidas pelo Poder Público pelos diversos meios de coerção dos quais dispõe. Em segundo lugar, porque ineficácia da legislação tributária e a alta carga tributária e os constantes recordes de arrecadação do fisco são realidades antagônicas, prevalecendo essa última.

E o estímulo às sanções administrativas e penais é ainda mais lastimável, pois como visto anteriormente, essas penalizações abusivas e excessivas são incompatíveis com o Estado Democrático de Direito, sendo típicas do Estado de Exceção.

Nessa medida, o pensamento de que a evasão fiscal afeta a sociedade em razão do descumprimento do dever de solidariedade deve ser visto com cautela, pois muitas vezes ocorre apenas na teoria, haja vista o fato de que no Brasil o fisco vem batendo recordes de arrecadação, ou seja, a evasão fiscal parece não causar impactos no orçamento dos entes federativos, assim como o Estado não fica limitado na execução de suas atribuições, pois ele naturalmente já não as cumpre de forma satisfatória.

Portanto, a distância abissal entre teoria e prática, no Brasil, no que tange aos reflexos que a evasão fiscal provoca para a sociedade, faz com que o argumento de que a sonegação ou qualquer outra forma de evasão fiscal violam o princípio/ideal/dever de solidariedade perca seu sentido.

Analisando o tema, sábias são as palavras de Ives Gandra da Silva Martins, dignas de um prêmio em razão de transmitirem um pensamento que vai muito além de filosofias teóricas vazias, típicas de quem não conhece a realidade e não combate os abusos do Estado, limitando-se a falar “mais do mesmo” e rodar em círculos com suas argumentações. Segundo o professor:

[...] o Estado se alimenta do tributo que é arrecadado da sociedade, o mais das vezes de forma tão injusta que, não poucas vezes, a sonegação é a forma desta se defender da vocação confiscatória de que os detentores do poder são sempre imbuídos.²²⁴

Essa ideia possui grande validade em razão de que é público e notório que

²²³ MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 45.

²²⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 69.

boa parte dos recursos públicos, muitos deles decorrentes da arrecadação tributária, não alcançam seu destino em razão da corrupção, que no Brasil é tão comum quanto encontrar católicos no Vaticano. Dessa forma, o povo está pagando tributos para sustentar os que exercem o poder e não para o benefício da própria sociedade, que é o ideal de solidariedade. Se assim agem os que exercem o poder, nada mais justo do que retribuir à altura, fazendo secar a fonte da corrupção, isto é, o dinheiro público que advém dos tributos.

Visto isso, sonegação e corrupção são duas faces da mesma moeda. Quem sonega reduz os recursos financeiros do erário e impossibilita o Estado (teoricamente considerado) de promover os objetivos de um Estado Democrático de Direito, da mesma forma que a corrupção também impõe o mesmo resultado.

Sobre o tema, Joacir Sevegnani e Pablo Franciano Steffen, ao equipararem à evasão fiscal à corrupção, entendem que:

[...] infere-se que a corrupção, incluída a evasão fiscal, possui direta relação com a estruturação do Estado e a forma com que seus dirigentes o administram. Um Estado que não se concretiza em bases justas e voltado ao bem comum, governado muitas vezes para o interesse de poucos, cria um distanciamento da comunidade, que, não se percebendo a ele integrada, apresenta um comportamento apático em relação a coisa pública. Porém, quando a sociedade brasileira estabelece uma resistência aos tributos, seja na condição de contribuinte de direito ou como contribuinte de fato, em vista da corrupção e malversação do dinheiro público, combate um mal com outro mal, de que resultar um círculo vicioso que degenera ainda mais os valores que as sustentam.²²⁵

A diferença é que com a sonegação, o dinheiro permanece com seu proprietário, ao passo que, com a corrupção, retira-se o dinheiro de seu proprietário, mediante coerção, para entregá-lo a um bandido (o corrupto). A sonegação ainda leva outra vantagem sobre a corrupção na medida em que reduz os valores que podem ser auferidos pelos corruptos em desfavor da sociedade (Estado considerado na prática).

Há, inclusive, quem defenda que a corrupção, por meio, por exemplo, de má utilização dos recursos públicos, torna ilegítima a existência do próprio tributo, pois se o tributo deve ser utilizado em prol da sociedade, quando não é assim aproveitado a sua existência deixa de ter validade, necessidade e legitimidade.

²²⁵ SEVEGNANI, Joacir; STEFFEN, Pablo Franciano. Corrupção e evasão fiscal no Brasil: duas práticas de efeitos idênticos. IN: *Revista Bonijuris*. Fevereiro 2014. Ano XXVI, n. 603. V. 26, n. 2. Curitiba: Instituto de Pesquisas Jurídicas Bonijuris, 2014. p. 31.

Nesse sentido, esclarece Érico Germano Hack:

Nota-se que a legitimidade ultrapassa o limite da mera constitucionalidade, indo analisar o fundamento da própria existência da receita pública, no caso, o tributo. O tributo não deve ser um fenômeno isolado, [...].

[...]

Defende-se que no caso da corrupção na realização das despesas públicas, o tributo perde sua legitimidade, ainda que não padeça de vício de constitucionalidade explícito. [...] No momento em que as despesas perdem seu interesse público, sua destinação de atender a um fim da coletividade, tem-se o desaparecimento do motivo que justifica a existência do tributo.²²⁶

Partindo-se desse raciocínio, em razão da corrupção o ato administrativo gerador da despesa pública torna-se ilegítimo e os dele decorrentes também. Assim, não é legítimo custear despesas indevidas com recursos públicos e, portanto, desaparece o motivo de existência da maior fonte de recursos atualmente, ou seja, os tributos.

Se o tributo talvez não possa existir em determinadas situações (quando indevidamente utilizados), com muito mais razão também não há que se falar em ilícito penal tributário, pois o pagamento do tributo pode estar financiando aquilo que não é de interesse público e, dessa forma, estaria contribuindo para a corrupção e quem contribui para corrupção está cometendo um crime.

Ainda que de seja um raciocínio aparentemente absurdo, pode se pensar, inclusive, que uma forma de combate à corrupção, de acordo com a teoria citada, seria não pagar os tributos. Nessa medida, o que é visto como crime (sonegação fiscal) pode ser um auxílio no combate à corrupção. Tudo depende do ponto de vista e dos interesses de quem faz a lei.

Visto isso, a moral tributária do contribuinte está diretamente atrelada à postura do Estado. Se esse não cumpre com seus deveres, apenas exigindo os seu direito (os tributos), coloca-se em posição de imoral e estimula o mesmo comportamento por parte do contribuinte, que passa criar resistência ao tributo, uma vez que não pode o Estado tributar como país intervencionista e retribuir como liberalista.

Com base nesses argumentos, vê-se que as posturas do Estado e do contribuinte, em constante conflito, analisadas sob o aspecto da moral e da moralidade

²²⁶ HACK, Érico Germano. Corrupção e direito tributário: a questão da legitimidade do tributo na hipótese de mau uso do dinheiro público. IN: LAUFER, Daniel (coord.). *Corrupção: Uma perspectiva entre as Diversas Áreas do Direito*. Curitiba: Juruá, 2013. pp. 191-192.

tributária, não contribuem para a realização da segurança jurídica na seara tributária, afinal, segurança é conceito antagônico a incertezas e conflitos.

Enquanto o Estado não alterar radicalmente sua postura, o contribuinte nele não confiará e à tributação resistirá e a segurança jurídica será um enfeite à Constituição da República.

2.4 Segurança jurídica e a justiça fiscal/tributária

O Estado Liberal foi marcado por uma postura passiva, no qual os direitos individuais, considerados direitos de primeira geração, eram garantidos pela não intervenção do Estado na propriedade privada e pela igualdade formal que vigorava à época, ficando nítido *status negativus* da atuação do Estado.

Diante do surgimento da segunda dimensão de direitos (direitos sociais) a insuficiência dessa postura estatal ficou evidente. Tornou-se necessário incluir o indivíduo e seus direitos no contexto social. Dessa forma passou o Estado Social a ser denominado *Welfare State* ou Estado de Bem-Estar Social, caracterizado pela conduta ativa do Estado no sentido de efetivar os direitos constitucionais já positivados, passando a assumir diversas atribuições para concretizar essa tarefa, tais como garantir saúde, assistência social e previdência social à população.

No final do século XX iniciou-se o Estado Neoliberal, modelo que pretendia retirar parcela das incumbências do Estado, tornando-o menos obrigado a garantir prestações de cunho social e coletivo, sem retroceder ao Liberalismo do século XIX, adotando posturas como a realização de privatizações, flexibilização de leis trabalhistas e alterações na condução da política econômica nacional, no intuito de reduzir os gastos (investimentos) públicos.

O Brasil, considerado um país de modernidade tardia, não logrou êxito satisfatório em garantir aos seus cidadãos os direitos sociais que o Estado Social vislumbrou garantir. Diante dos inúmeros compromissos assumidos pelo Estado brasileiro na Constituição Federal de 1988, faz-se necessária uma política fiscal de alta precisão para que seja possível ao Estado a realização de suas atribuições, sem, contudo, esvaziar o patrimônio do cidadão por meio da tributação.

Essa política fiscal eficiente e justa passa pela correta arrecadação dos tributos e pela consequente gestão e redistribuição eficaz dos recursos financeiros públicos, o que caracteriza a justiça fiscal. Assim sendo, para que o Estado possa cumprir com suas atribuições constitucionais, é necessário que seja reformulado o sistema tributário/fiscal brasileiro, permitindo uma arrecadação justa e maximizada, sem prejudicar os contribuintes e incentivando-os a realizarem os devidos pagamentos tributários.

Com a tributação justa e a maximização da arrecadação, o Estado passa a ter condições de concretizar os direitos sociais previstos constitucionalmente, primando pela garantia do mínimo existencial e da impossibilidade do retrocesso.

Maximização não é sinônimo de aumento da carga tributária, mas sim de eficiência da tributação, o que a torna mais justa, pois não se tributa mais do que o necessário. De acordo com Heleno Taveira Torres, “A eficiência é fator decisivo de segurança jurídica na construção de um sistema tributário equilibrado, proporcional e não excessivo”²²⁷.

Vale ressaltar, assim, que a justiça fiscal, salvo melhor juízo, comporta dois momentos: um atinente ao direito tributário, no que tange à instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos; e outro atrelado ao direito financeiro, concernente à gestão e redistribuição dos recursos arrecadados, o que ocorre mediante as opções políticas (políticas públicas) e a destinação do dinheiro público nos orçamentos.

Ricardo Lobo Torres ensina que “Tributos e orçamento, por conseguinte, instrumentos por excelência da justiça distributiva, devem refletir as escolhas da cidadania e as demandas sociais”²²⁸, demonstrando que tanto os aspectos do direito tributário (tributos), quanto aspectos do direito financeiro (orçamentos), promovem a justiça distributiva, na qual pode se incluir a justiça fiscal, uma vez que visa redistribuir as riquezas na sociedade por meio da arrecadação de tributos e a posterior gestão e aplicação dessas receitas.

Neste trabalho, em que pese o uso da expressão justiça fiscal, está-se analisando a justiça tributária, ou seja, a justiça na realização da atividade tributante, sendo as questões financeiras (gestão e redistribuição dos recursos públicos) analisadas superficialmente, haja vista comportarem um estudo próprio para melhor compreensão e desenvolvimento do tema.

²²⁷ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 658.

²²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 122.

Ives Gandra da Silva Martins apresenta elementos da atividade tributária que caracterizam a justiça tributária, tendo o condão de promovê-la. O professor, ao analisar um projeto do Município de Belo Horizonte que visava transformar a política de arrecadação em política tributária, assim expôs as propostas nele contidas em prol daquilo que se entende ser a justiça tributária:

Ora, o Projeto da Prefeitura de Belo Horizonte, elaborado pela referida Comissão Permanente instituída pelo Prefeito Fernando da Mata Pimentel e presidida pela eminente Tributarista Mizabel Derzi, vem de apresentar um relatório em que a tônica dominante é realizar justiça tributária, abrir canais de entendimento entre o Fisco e o contribuinte, buscar a imposição justa, com o aperfeiçoamento das formas de acesso às informações e comunicações, simplificação das diversas imposições e redução da litigiosidade entre os sujeitos ativos e passivos da relação tributária, inclusive com a atenuação de guerra fiscal entre os Municípios.²²⁹

Essas medidas explicitam aquilo que, na prática, demonstra como se pode alcançar a justiça tributária, sem se ater excessivamente aos conceitos teóricos do que é justiça, mas, partindo de uma ideia/sentimento a respeito dela, possa-se explicá-la a partir de ações práticas que busquem o aperfeiçoamento do sistema tributário, a tributação qualitativamente satisfatória e o apaziguamento da relação fisco-contribuinte.

Visto isso, a tributação é uma atividade vital para o Estado e é o principal meio de abastecer os cofres públicos, possibilitando a concretização dos direitos fundamentais por meio dos recursos auferidos. A justiça social pode ser alcançada por diversos meios, sendo válido afirmar que somente há justiça social quando os direitos fundamentais são respeitados e concretizados.

A justiça fiscal deve ser entendida como uma forma de se promover a Justiça Social por meio das atividades exercidas pelo fisco, quais sejam: a tributação e a redistribuição dos recursos financeiros auferidos. Sendo bem realizada essa atividade fiscal, torna-se possível a redistribuição da riqueza e até mesmo a realização dos direitos fundamentais, pois não será possível alegar a “reserva do possível”²³⁰⁻²³¹.

Ricardo Lobo Torres esclarece que:

²²⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Exercício de cidadania*. São Paulo: Lex Editora, 2007. pp. 132-133.

²³⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p.456.

²³¹ DERLI, Felipe. *O princípio da proibição de retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 202.

A justiça fiscal é uma das possibilidades mais concretas da justiça política. Sendo a justiça que se atualiza por intermédio do Fisco, tem a sua problemática indissolavelmente ligada à das instituições políticas e à da Constituição.

[...]

Vê-se, pois, que a justiça fiscal se transforma no caminho mais promissor para a efetivação da justiça distributiva, pela sua potencialidade para proceder, sob vários aspectos, à síntese entre a justiça social e a política.²³²

Importa destacar que “com o desenvolvimento do Estado Social de Direito, intervencionista e gastador, firmou-se a tendência de ampliar os limites para o exercício do poder de tributar”²³³. Nessa medida, a justa tributação apresenta seus contornos amparados por certos limites impostos ao Estado.

O princípio da capacidade contributiva impõe, então, que a tributação recaia sobre pessoas e fatos que reflitam signos presuntivos de riqueza e se limite a alcançar as riquezas realmente passíveis de serem tributadas, sem ser exagerada a ponto de invadir o mínimo vital das pessoas na sua individualidade²³⁴ e sem ser ínfima a ponto de não atingir as matérias potencialmente tributáveis²³⁵.

Acerca de a capacidade contributiva ser uma expressão e uma forma de se aplicar a justiça tributária/fiscal, Alessandro Antonio Passari entende que:

Capacidade contributiva é um valor: em verdade, é o próprio valor justiça pensado na área fiscal. Ou seja, dizer que houve respeito à capacidade contributiva é outra forma de dizer que houve respeito à justiça fiscal em algum grau.²³⁶

²³² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 120-121.

²³³ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 466.

²³⁴ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 47.

²³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005. p. 471.

²³⁶ PASSARI, Alessandro Antonio. A natureza da capacidade contributiva. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28. p. 18.

Nesse mesmo sentido, Betina Treiger Grupenmacher ensina que “O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, tem como principal consequência propiciar a realização da justiça fiscal”.²³⁷

Percebe-se, então, que há um patamar mínimo de bens, renda ou patrimônio do cidadão que não pode ser alcançado pela tributação, pois são os estritamente necessários à sua sobrevivência e essenciais à sua manutenção. Essa parcela da riqueza do cidadão, considerada a básica ou vital, não pode ser tributada, pois quem possui apenas o necessário à sobrevivência não apresenta potencial econômico para contribuir, sendo esse limite a principal característica do impedimento do Estado em atingir o mínimo existencial²³⁸.

Logo, a tributação deve recair sobre os que apresentem um potencial financeiro que possa ser “invadido” pelo Estado sem que isso lhe afete a sobrevivência, isto é, parte de sua riqueza pode ser conferida ao Estado a título de tributo sem que essa fração de seus bens, renda ou patrimônio lhe faça falta a ponto de dificultar a sua manutenção ou interferir na sua liberdade e desenvolvimento, pois “os direitos individuais compreendem o absoluto respeito à garantia de sobrevivência, devendo ser preservado um quantum mínimo para a subsistência de quaisquer categorias de contribuintes”²³⁹.

Tem-se, de um lado, um patamar mínimo de bens que devem ser preservados da tributação, sendo esse o mínimo existencial ou vital, onde não há capacidade contributiva.

A partir desse patamar é possível tributar o cidadão, desde que observado, na prática, a existência de capacidade para pagar tributos.

A tributação encontra como limite o confisco. Em outras palavras, é possível tributar até que o patrimônio do contribuinte não esteja sendo confiscado ou não esteja havendo efeito similar (efeito de confisco), conforme visto alhures.

Helena Taveira Torres afirma que “A vedação à utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da CF) é uma ‘garantia’ constitucional que concorre para a segurança jurídica no ordenamento”²⁴⁰.

²³⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 15.

²³⁸ BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça tributária e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011. p. 90-91.

²³⁹ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 47.

²⁴⁰ TORRES, Helena Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança*

E é sempre importante ressaltar que a tributação, para ser justa, ainda depende de ser igualitária, o que é melhor realizado quando a técnica da progressividade é aplicada.

Helena Taveira Torres assevera:

A teoria do mínimo existencial e a proteção da vedação de privilégios são a melhor expressão de mudança de paradigma da tributação com o surgimento do Estado Democrático de Direito, mormente a partir do Estado Social de Direito. [...] Com o Estado Democrático de Direito a igualdade, a generalidade, a pessoalidade e a capacidade contributiva tornaram-se as únicas medidas de tributação, ao que nenhum privilégio será tolerado e a dignidade da pessoa humana será considerada como imune a qualquer tributação que possa recair sobre situações que colidam com o dever estatal de proteção do mínimo vital das pessoas. Esta é, de certo, uma das maiores conquistas da racionalidade tributária da modernidade.²⁴¹

Isso posto, é possível vislumbrar uma tributação justa quando a capacidade contributiva é aplicada e o mínimo vital respeitado, ao mesmo tempo que não imponha confisco e respeite o direito à propriedade privada e à liberdade, sendo isonômica a tributação, sem impor privilégios a uns e sobrecarga tributária a outros.

A professora Betina Treiger Grupenmacher aborda o assunto da seguinte forma:

O que se quer afirmar é que não há república sem igualdade, assim como não há regime democrático se o cidadão não for tratado como isonomia frente à lei, inclusive a tributária.

A existência de igualdade equivale à ausência de privilégio.

Decorrência do princípio da isonomia tributária são os princípios da capacidade contributiva e o da vedação do confisco, os quais estabelecem os limites mínimo e máximo de tributação respectivamente.²⁴²

Conforme já exposto, um sistema tributário que apresente segurança jurídica é aquele que, dentre outros fatores, impõe normas de restrição ao poder de tributar do Estado e, na prática, essas normas são respeitadas. Tais normas fundamentais de um sistema tributário rígido como o brasileiro são aquelas que consubstanciam os princípios

jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. p. 666.

²⁴¹ TORRES, Helena Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 605-606.

²⁴² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 14.

constitucionais tributários, os quais, quando efetivamente aplicados, conferem segurança às relações jurídico-tributárias.

Ricardo Lobo Torres aduz que “A segurança jurídica deve ser ponderada com a justiça”²⁴³ e, dessa forma, o liame entre os dois institutos faz-se por meio da harmonia entre eles, que “é buscada principalmente pela razoabilidade na aplicação das normas e pela ponderação de princípios”²⁴⁴.

Da mesma forma que a segurança jurídica, a justiça fiscal, sob o viés tributário, concretiza-se, dentre possíveis outros fatores, quando os princípios constitucionais são respeitados na relação jurídico-tributária. Em que pese poder se afirmar, muitas vezes, a imprecisão, a omissão, a vagueza e até mesmo a inconstitucionalidade de alguns conteúdos postos na Constituição Federal, os princípios constitucionais tributários estão imbuídos de valores éticos e morais voltados à relação fisco-contribuinte e, portanto, são a base de um sistema tributário justo, que preze pelo direito de o Estado tributar e pelos direitos fundamentais do contribuinte, estabelecendo equilíbrio entre os interesses de ambas as partes em prol da sociedade como um todo.

Em matéria de justiça fiscal, dentre os princípios constitucionais tributários ganham destaque os da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação do confisco, na medida em que informar o que pode/deve e o que não pode/não deve ser alcançado pela tributação, em homenagem a outros direitos fundamentais (mínimo existencial/dignidade da pessoa humana e propriedade privada e liberdade), e primando pela igualdade entre os contribuintes, haja vista ser a igualdade um dos direitos mais valiosos do ordenamento jurídico, fruto de incansável luta do ser humano desde os primórdios até hoje.

Dessa forma, segurança jurídica e justiça fiscal/tributária requerem algo em comum, isto é, o respeito incondicional aos princípios constitucionais tributários, sendo essa uma das razões de sua proximidade e, quiçá, de sua inseparabilidade.

Mais uma vez impende invocar os ensinamentos da professora Betina Treiger Gruppenmacher, para a qual “a segurança jurídica realiza-se quando é observado, na sua plenitude, o Estatuto do Contribuinte e, em conseqüência, o princípio da igualdade,

²⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 170.

²⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 170.

norteador da segurança jurídica, posto que intrínseco à natureza humana”.²⁴⁵

A tributação apresenta valores éticos expressos em princípios constitucionais tributários, os quais, uma vez respeitados na prática, promovem a justiça tributária e a segurança jurídica. De acordo com Ives Gandra da Silva Martins:

No campo do direito tributário (Título VI), inúmeros princípios de conteúdo ético perfilam os artigos 145 e 164, os mais relevantes sendo os princípios da igualdade, de respeito à capacidade contributiva e do não-confisco.²⁴⁶

Vislumbra-se, a partir desses preceitos éticos, que os principais parâmetros da justiça tributária é a concretização de uma tributação igualitária, tributando-se de forma isonômica, onde os mais abastados contribuem mais que os menos abastados, na medida de suas diferenças de riqueza, onde a técnica da progressividade da tributação apresenta-se como norte para a consecução dessa igualdade; uma tributação que não atinja o mínimo existencial, por meio do respeito à capacidade contributiva, que impõe um “pisso” à tributação, abaixo do qual não se pode tributar; e uma tributação que respeite a propriedade privada, sendo limitada pela proibição do confisco, ou seja, a tributação deve ser realizada de forma a não impor a aniquilação (confisco) do patrimônio do contribuinte, sendo o “teto” da atividade tributante. Respeitados esses princípios, tem-se o passo inicial para a realização daquilo que se pode compreender por uma tributação justa e, por conseguinte, que estabeleça segurança jurídica para as partes e entre as partes da relação jurídico-tributária.

2.5 Segurança jurídica e a atuação dos Três Poderes em matéria tributária

Vistos os temas anteriores, tem-se que de nada adianta o legislador constituinte ter reconhecido os excessos que o Estado comete, principalmente em relação à instituição e cobrança de tributo, que “é apenas um fantástico instrumento de domínio por parte dos governantes”²⁴⁷, registrando diversos princípios constitucionais tributários em defesa do contribuinte, assim como a consagração da tripartição de poderes, evitando-se (ou tentando

²⁴⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 14.

²⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Ética no Direito e na Economia. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.) *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 133.

²⁴⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 432.

se evitar) o acúmulo de poder nas mãos de uma só pessoa, se cada uma das Três Funções do Estado não cumprirem com precisão as suas atribuições, pois é no atuar dessas instituições que o direito se faz e se realiza e a sociedade se mantém e se desenvolve, positiva ou negativamente, a depender de como os Três Poderes cumprem suas funções.

Paulo de Barros Carvalho destaca a importância que os Três Poderes têm para a realização do Direito:

[...] o Direito existe para cumprir o fim específico de reger os comportamentos humanos, nas suas relações de interpessoalidade, implantando os valores que a sociedade almeja alcançar. As normas gerais e abstratas, principalmente as contidas na Lei Fundamental, exercem um papel relevantíssimo, pois são o fundamento de validade de todas as demais, indicando os rumos e os caminhos que as regras inferiores deverão de seguir, mas é naquelas individuais e concretas que o Direito se efetiva, se concretiza, se mostra como realidade normada, produto final do intenso e penoso trabalho de positivação. É o preciso instante em que a linguagem do Direito toca o tecido social, ferindo a possibilidade da conduta intersubjetiva. Daí por que não basta o trabalho preliminar de conhecer a feição estática do ordenamento positivo. Torna-se imperioso pesquisarmos o lado pragmático da linguagem normativa, para saber se os utentes desses signos os estão empregando com os efeitos que a visão estática sugere. De nada adiantam direitos e garantias individuais, placidamente inscritos na Lei Maior, se os órgãos a quem compete efetivá-los não o fizerem com a dimensão que o bom uso jurídico requer.²⁴⁸

Portanto, não bastam previsões teóricas, pois isso apenas faz com que os princípios constitucionais sejam normas programáticas. É preciso que os construtores e operadores do Direito cumpram os mandamentos constitucionais e atuem com probidade, moralidade, ética e eficiência, pois é assim que inicia uma tributação justa e se garante a segurança nas relações jurídico-tributárias.

No que tange a quem deve garantir a segurança jurídica, Humberto Ávila aduz ser incumbência dos Três Poderes, isto é, a segurança jurídica passa pela atuação tanto do Poder Legislativo quanto do Executivo e do Judiciário, pois cabe ao Estado (em suas Três Funções) garanti-la. Segundo o autor:

[...] O *Poder Legislativo*, porque a CF/88 contém regras sobre a produção de normas, como é o caso das regras de legalidade, de anterioridade e de irretroatividade, impondo a esse Poder o dever de criar obrigações por meio de lei informal, de prever fatos destinados a ocorrer após determinado período e de alcançar situações ocorridas apenas após a edição das leis.

²⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. IN: LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 53.

O *Poder Executivo*, porquanto a CF/88 estabelece normas concernentes à aplicação uniforme da legislação, como é o caso do princípio da igualdade, e à obediência das regras estabelecidas pelo Poder Legislativo, como exemplifica a regra da legalidade. E o *Poder Judiciário*, tendo em vista que a CF/88, a par de exigir a instituição de regras gerais a serem uniformemente aplicadas, contém uma série de regras destinadas à fundamentação e à publicidade da atividade judicial. Essa vinculação dos três Poderes decorre, ainda, da eficácia imediata dos direitos fundamentais a todos eles, como prescreve o art. 5º da CF/88.²⁴⁹

Ocorre que, frequentemente, os Três Poderes não cumprem com suas atribuições corretamente, dentro de seus limites, havendo uma ingerência indevida nas atribuições das outras Funções do Estado.

Não se está aqui querendo afirmar que as Funções são estanques, isoladas entre si. A harmonia entre elas deve existir, não apenas por expressa disposição constitucional (CF, art. 2º), mas pelo fato de que o poder é uno, sendo apenas destacadas as funções que o Estado deve exercer, o que é necessário para se evitar a concentração de poderes em uma única pessoa e para melhor se desenvolver as atividades, o que, teoricamente, ocorre em razão da especialização que cada uma das Três Funções possui (a de legislar, a de administrar o Estado e a de resolver os conflitos). Todavia, o que não se pode admitir é o que vem ocorrendo, onde todos querem mandar, isto é, todos querem ser o criador e o aplicador das leis. E o que é pior: cada um dos Três Poderes está criando um direito próprio, que atenda às suas conveniências.

O ativismo judicial é um exemplo de postura de uma das Funções do Estado que gera polêmica. Há quem entenda que o Poder Judiciário não pode se intrometer em questões de ordem política, inclusive ao ponto de não se admitir que ele declare inconstitucional leis e até mesmo emendas constitucionais, pois a atividade legiferante gozaria de liberdade, a qual se fundamenta e se justifica em razão da representatividade dos membros do Poder Legislativo, os quais receberam mandato eletivo da população e, assim, fariam em seu nome, trazendo a lume, por meio das normas jurídicas, seus anseios, ao passo que o Poder Judiciário não goza dessa legitimidade por representatividade e não deveria contrariar o Legislativo. Obviamente que isso limitaria o Poder Judiciário a apenas resolver os conflitos, não sendo o guardião do sistema jurídico, o que não é o correto, conferindo libertinagem ao Legislativo.

Assim, em homenagem à independência das Três Funções, deve o Judiciário

²⁴⁹ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 264.

intervir em qualquer outra Função do Estado somente quando necessário, para não desrespeitá-las e não tumultuar o sistema jurídico-político. Mas em homenagem à harmonia que deve existir entre os Três Poderes, o Judiciário pode e deve interferir nas demais atividades estatais quando isso for medida necessária à manutenção ou restabelecimento do correto andamento do sistema jurídico e do Estado Democrático de Direito.

A ponderação e a razoabilidade são fatores determinantes não apenas na criação das leis, na sua aplicação e na solução dos conflitos, mas, primeiramente, no relacionamento ente os Três Poderes, o que comumente não ocorre por questões humanas, isto é, o homem sempre buscou e, quiçá, sempre irá buscar o poder e o dinheiro, a qualquer custo, talvez até mais do que a liberdade e a igualdade, e nessa sua busca por dinheiro e poder o ser humano tendo a não ter escrúpulos e nem limites, promovendo guerras e destruição para alcançar seu objetivo. No mundo contemporâneo as guerras deixam de ocorrer nas trincheiras e passam a ser na política, junto à sociedade, valendo-se dela para alcançar e manter o poder mediante o acúmulo de riquezas, pois é o dinheiro que move o mundo e não as boas intenções, a moral, a ética, o respeito. Essa virtudes estão para o poder econômico como a democracia está para a tirania/ditadura/autoritarismo, ou seja, em uma luta constante para prevalecer, como já ensinava Zafaroni (alhures citado), obtendo, esporadicamente, sucesso.

Nesse contexto, a atuação dos Três Poderes, muitas vezes, provoca tumulto no sistema jurídico brasileiro e na seara tributária não é diferente. Um dos fatores a ser destacado está atrelado às alterações que cada uma das Três Funções promove, isto é, as alterações legislativas, administrativas e jurisprudenciais, as quais não podem retroagir para alcançar fatos/atos jurídicos pretéritos, salvo nos casos expressamente previstos pelo CTN (art. 106), pois isso implica em instabilidade das relações jurídico-tributárias e, conseqüentemente, quebra da confiança legítima do contribuinte nas ações do Estado.

Dentro desse contexto das modificações que os Três Poderes promovem, cada uma nas suas respectivas áreas de atuação, e o necessário respeito à segurança das relações jurídico-tributárias, Humberto Ávila ensina:

[...] Ainda que o Estado possa abstratamente mudar, ele não pode deixar de produzir mudanças moderadas (*maßvolle Änderungen*); precisa mudar suavemente e com lealdade. Lembre-se que o princípio da segurança jurídica exige um estado de calculabilidade, tanto no aspecto da cognoscibilidade (pela capacidade de antecipação do conteúdo da norma) quanto no aspecto da calculabilidade (pela capacidade de conhecimento do espectro reduzido das modificações futuras das normas presentes). Isso significa, em outras palavras, que, mesmo que o contribuinte

possa contar com a mudança, deve poder contar com um *espectro reduzido* ou *pouco divergente* das mudanças. Assim, mesmo que a alteração não seja brusca, ela não pode ser drástica. [...].

[...]

Porque os direitos fundamentais e os princípios relacionados à atuação estatal são os fundamentos da aplicação reflexiva do princípio da segurança jurídica, é preciso ultrapassar a perspectiva meramente estatal e normativa em favor de uma perspectiva baseada na disposição dos contribuintes e na atuação séria, legal e justificada da Administração. [...] Atos que induzem o contribuinte a agir normalmente merecem proteção em grande medida, anda mais aqueles que criam obrigações bilaterais com o Estado, em face da restrição que causam ao exercício da liberdade e da propriedade, mesmo que apresentem alguma falha formal.

Nesse novo quadro normativo não há mais espaço para o denominado “princípio da livre anulação dos atos administrativos ilegais”, segundo o qual a Administração pode anular ou revogar os seus atos segundos critérios de conveniência e de oportunidade, independentemente de outro elemento. [...].

[...]

O fato de existir mudança jurisprudencial com efeitos sobre o passado não garante que haja aplicação do princípio da proteção da confiança. Embora toda insegurança jurídica deva envolver alguma frustração, nem toda frustração é caso de insegurança jurídica digna de proteção. [...].

[...]

Como foi dito, existe protetividade da confiança relativamente aos atos de disposição dos direitos fundamentais vinculados casualmente à decisão judicial modificada. Sendo assim, a proteção deve concentrar-se nesses atos de disposição, e não em outros. qualquer tipo de restrição do conteúdo ou dos efeitos da decisão modificadora, em nome do princípio da proteção da confiança, deve manter-se vinculado aos atos de disposição relacionados casualmente com a decisão judicial modificada. Não sendo assim corre-se o risco de, em nome do princípio da proteção da confiança, proteger o exercício inexistente da confiança. [...].

[...]

O que não se conforma ao princípio da proteção da confiança, pela desconsideração do liame casual necessário ente a decisão modificada e os atos individuais de disposição dos direitos fundamentais de liberdade e de propriedade, é a solução de atribuir efeitos *pro futuro* de maneira draconiana, padronizada e em bloco. [...].²⁵⁰

Outro fator em destaque está atrelado ao princípio da legalidade tributária, mais precisamente à insistência das Três funções em querer construir o Direito, cada um “legislando” de acordo com suas conveniências.

Assim, o Poder Legislativo, a quem cabe a criação das normas jurídicas, efetiva sua atividade criando um sem número de normas tributárias, muitas vezes tratando assuntos diversos em um único texto (com no caso de concessão de isenções, que deveriam ser tratadas em texto exclusivo para o tema – CF, art. 150, §6º -, o que nem sempre ocorre), criando um emaranhado de disposições desconexas ou extremamente complexas, até mesmo na lei que regulamenta o SIMPLES Nacional, que deveria ser um sistema simplificado de apuração e pagamento de diversos tributos, mas que em verdade nada tem de simples. Alie-se

²⁵⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 443/468-469/489/500/505.

a isso a lamentável falta de técnica legislativa e até mesmo o desconhecimento daquilo que se está disciplinando e os abusos cometidos, como a ilimitada criação de substitutos tributários.

Essa atuação do Poder Legislativo em nada contribui para a correta disciplina da relação jurídico-tributária, para o conhecimento da lei por parte da população e para a resolução dos conflitos que surgem entre fisco e contribuinte, dificultando o exercício das Funções Executiva e Judiciária, quebrando, portanto, a harmonia entre elas. Consequentemente, instaurada está a insegurança jurídica.

O Poder Executivo, por sua vez, dá continuidade aos desmazelos do Legislativo, ao agir como nítido poder legiferante, o que se vislumbra não apenas pelo excessivo regramento da matéria tributária, mas, principalmente, pelo abuso do poder regulamentar, que deixa de ser regulamentar para ser legislativo.

A demasia de regulamentos em matéria tributária instaura o excesso de burocracia e ineficiência da administração tributária, pois muitas vezes sequer os servidores da Fazenda Pública sabem aplicar as normas tributárias, haja vista as incontáveis normas jurídicas *interna corporis* que devem observar ao realizar uma fiscalização, uma autuação, um lançamento, dentre outras atividades fiscais. Parece contraditório se referir à falta de eficiência da administração tributária quando o Estado bate recordes de arrecadação, mas a eficiência não está relacionada exclusivamente ao *quatum* arrecadado, mas sim à correta tributação, que nem sempre ocorre.

Por outro lado, o abuso do poder regulamentar, extrapolando-o, viola os princípios da separação de poderes, da legalidade (genérica e tributária), da razoabilidade, da moralidade, dentre outros e, acima de tudo, da segurança jurídica, pois se conhecer as leis já é um dever praticamente impossível do cidadão observar, com muito mais lógica se torna impossível conhecer, para se cumprir, os atos normativos *interna corporis* que cotidianamente o Poder Executivo decreta nas três esferas de poder (federal, estadual e municipal). O próximo passo dos políticos, assim como fizeram com relação à forma de reajuste do salário mínimo (que deixou de ser reajustado por lei em razão de uma lei que “terceirizou” ao Executivo essa parcela do Poder Legislativo, para facilitar e agilizar os desejos do Poder Executivo, conferindo-lhe ainda mais poder), é alterar a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro para nela constar que o cidadão não pode se eximir do cumprimento das leis e dos atos normativos emanados do Poder Executivo alegando o seu desconhecimento, conferindo ainda mais poder a esta Função do Estado, tornando-o um nítido recanto do ditador.

Essa situação, quer pelo excessivo regramento da matéria tributária, quer pelo abuso do poder regulamentar, também instaura a insegurança jurídica, sendo assim vista e explicada por Vicente Oscar Díaz:

Cuando el Poder Ejecutivo se aprovecha de una delegación legislativa recibida y hace de su uso una extensión indebida, aparece autoconcediéndose, en forma permanente, determinadas funciones que en realidad son resorte exclusivo del Poder Legislativo. Tal mecánica no encaja en el marco de la seguridad jurídica propiamente dicha, dado que el principio de legalidad puro estaría menguado.²⁵¹

Por fim, o Poder Judiciário também oferta sua parcela de insegurança jurídica à sociedade, tanto quando não unifica seu posicionamento sobre determinado tema, quanto quando decide de acordo com sua vontade e conveniência, até mesmo em desrespeito às leis (sem declará-las inconstitucionais) e à própria Carta Magna.

Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região já entendeu que a Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) é livre para fixar o valor da anuidade. Essa decisão é inconstitucional, pois se sabe que a anuidade da OAB, assim como a de qualquer órgão representativo de classe profissional, é um tributo, qual seja, uma contribuição de interesse de categoria profissional, previsto no artigo 149 da Carta Magna. Logo, a essas contribuições (anuidades) aplica-se o artigo 150, I, da CF, isto é, o princípio da legalidade tributária, não podendo esse tributo ter o seu valor estipulado por outro veículo normativo que não seja a lei. Por conseguinte, essa decisão do citado Tribunal é inconstitucional.

Outro exemplo de exercício de atividade legiferante por parte do Poder Judiciário, o qual muitas vezes acha que pode fazer tudo que bem entende, diz respeito ao julgamento de casos onde se contesta o valor das multas tributárias aplicadas. Os Tribunais (STJ e STF, em especial), ao decidirem o caso, deveriam reconhecer o abuso do valor da multa aplicada, seja com fulcro em fundamentos legais ou constitucionais, e simplesmente afastar a incidência da multa, pois o seu estabelecimento/fixação na lei (ou em outro ato normativo hierarquicamente inferior, o que é ainda mais grave) está violando o ordenamento jurídico. O que não pode o Judiciário fazer é reconhecer a ilegalidade/inconstitucionalidade da multa em razão de seu valor exorbitante e reduzi-la, quer seja por meio da redução da alíquota, quer seja por meio do estabelecimento de outro valor fixo, pois nos dois casos o

²⁵¹ DÍAZ, Vicente Oscar. *La seguridad jurídica em los procesos tributarios*. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 18.

Poder Judiciário estará legislando e cada órgão do Judiciário poderá estabelecer o valor que quiser, o que é incompatível com a segurança jurídica.

A respeito do tema, analisando situação similar, Ricardo Lobo Torres defende que na ausência de lei ou em sua insuficiência ou imprecisão, não cabe ao Judiciário fazer a função do Legislativo, mas sim determinar que este órgão o faça. O mesmo entendimento serve para a situação acima analisada. De acordo com o professor me alusão:

[...] A criação direta de imposto pelo Judiciário fere os princípios da separação de poderes, do federalismo e da intangibilidade dos direitos de terceiros, além de ser improdutiva, pela inexistência de vinculação entre imposto e despesa pública. Mas, a ordem para que o Legislativo edite a lei necessária à apropriação dos recursos para a garantia dos direitos humanos, com a subsequente reformulação do orçamento, passa a ser vista como compatível com a separação de poderes e o federalismo, inserindo-se no novo contexto das relações entre o público e o privado, em que se torna inevitável o prejuízo e a responsabilidade dos mais ricos pela segurança dos direitos constitucionais dos mais pobres.²⁵²

Têm-se, então, algumas conclusões: ou os magistrados sabem que suas decisões estão extrapolando os limites de suas incumbências, invadindo a seara de outra Função do Estado, mas mesmo assim adotam o entendimento que lhes aprouver, afinal, possuem o “poder da caneta” e têm a proteção do Estado, pouco se importando com a lisura de sua conduta e o respeito ao Estado Democrático de Direito; ou os magistrados não entendem com precisão do tema que estão julgando e, assim, simplesmente julgam para somente depois fundamentarem suas decisões, limitando-se a exporem nas sentenças e acórdãos as suas opiniões e não fundamentos jurídicos; ou tanto faz se sabem ou não o que estão fazendo, sendo as decisões incompatíveis com a ordem jurídica e/ou com os limites das atribuições do Poder Executivo uma nítida manifestação de defesa de interesses escusos, geralmente atrelados ao atendimento dos interesses do Governo ou de grandes empresas empresários, tratando-se de corrupção dentro do Judiciário, o que é mais comum do que se pode imaginar, mas poucas vezes é trazido à tona, pois é muito mais ineficaz o combate à corrupção no Judiciário, pois são os seus próprios membros que irão julgar o caso. O Legislativo e o Executivo também não apresentam muito interesse em denunciar, investigar, processar e punir a corrupção no Judiciário, uma vez que corrupção nesses outros dois Poderes é muito comum, não possuindo moral para criticar o Judiciário, além do que não deve ser do interesse do Legislativo e do Executivo combater a corrupção, mas sim criar uma

²⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. P. 298.

forma de manter a corrupção sem que o Judiciário possa julgá-los.

A lamentável atuação do Poder Judiciário quando extrapola suas atribuições constitucionalmente definidas deixa claro que os magistrados não estão preocupados em respeitar a Constituição Federal e a sociedade, sendo o exercício dessa Função uma forma de enriquecer, de impor ao público suas próprias opiniões e vontades, uma forma de se auto-afirmar por meio do poder que o cargo lhe confere. Enfim, o exercício descomedido e ilimitado da Função Judiciária é uma forma encontrada por muitos magistrados de massagear o próprio ego, pois só assim gente tão pequena consegue ter destaque.

Satisfação de ego no Judiciário e segurança jurídica não são coisas que podem caminhar juntas, pois a primeira exclui a segunda, na medida em que as decisões e os limites de atuação do Poder Judiciário passam a ser uma questão de opinião, típica de quem julga para somente depois escolher o fundamento que melhor justifique seu ponto de vista, ao invés de encontrar os fundamentos legítimos para a decisão e, somente após construir um raciocínio e formar um livre convencimento, tomar a decisão. Da forma como vem fazendo, o Poder Judiciário não combate a falta de insegurança jurídica no Brasil. Ao contrário, contribui muito para a insegurança jurídica.

Lênio Streck combate o que chama de julgamento “conforme a consciência”. Em suas investigações a respeito da construção da decisão judicial, o professor aproxima-se do pensamento de Marinoni no sentido de buscar denunciar a forma como se aborda a questão da independência do juiz no momento do julgamento. O que Lênio Streck pretende é demonstrar a diferença entre decisão e escolha, nesses termos:

Quero dizer que a decisão – no caso, a decisão jurídica – não pode ser entendida como um ato em que o juiz, diante de várias possibilidades possíveis para a solução de um caso concreto, escolhe aquela que lhe parece mais adequada. Com efeito, decidir não é sinônimo de escolher. Antes disso, há um contexto originário que impõe uma diferença quando nos colocamos diante destes dois fenômenos. A escolha, ou eleição de algo, é um ato de opção que se desenvolve sempre que estamos diante de duas ou mais possibilidades, sem que isso comprometa algo maior do que o simples ato presentificado em uma dada circunstância.²⁵³

Nem mesmo as súmulas (vinculantes ou não) estão contribuindo para segurança jurídica em matéria tributária (ou qualquer outra), pois parece que as súmulas não

²⁵³ STRECK, Lênio Luiz. *O que é isto: decido conforme minha consciência?* 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 107.

servem para dar segurança às relações jurídicas, mas sim para facilitar o julgamento dos casos, não precisando o magistrado raciocinar para julgar, pois já está tudo pronto na súmula. Aduz-se que as súmulas não estão contribuindo para a segurança jurídica, como deveriam fazer, pelo fato de que, como hodiernamente os processos não são mais lidos e o nível intelectual dos auxiliares (*lato sensu*) dos magistrados está cada vez pior, porque o ensino jurídico no Brasil está cada vez pior, qualquer assunto é decidido com base em precedente, jurisprudência dominante, súmula ou súmula vinculante, ainda que não tenham relação nenhuma com o caso *sub judice*. Ou seja, esses institutos servem, tão somente, para dar celeridade ao julgamento e constar nas estatísticas que mais um processo foi julgado, não guardando relação nenhuma com a segurança jurídica.

O fato é que, na prática, o que se visualiza tanto na seara tributária como com relação ao ordenamento jurídico como um todo é o predomínio da insegurança sobre a segurança jurídica, pois a luta pelo poder e pelo dinheiro, aliada à falta de caráter de muitos que exercem o Poder no Brasil e à inversão de valores (o servidor público acha que é o chefe, quando em verdade ele é o servidor – como o próprio nome já diz –, e não se preocupa com a sociedade, mas apenas como ele próprio – veja o caso da atual greve do Instituto Nacional do Seguro Social e da Justiça Federal) faz com que não se busque o respeito à Constituição da República, mas sim que as Três Funções do Estado sejam o meio para se buscar a realização dos próprios interesses.

A atuação dos Três Poderes deve proporcionar a estabilidade do sistema jurídico, somente assim contribuindo para a segurança jurídica.

De acordo com Heleno Taveira Torres, a segurança jurídica pode ser subjetiva ou objetiva. Esta última é a que vai proporcionar a estabilidade do ordenamento jurídico. Segundo o professor:

A segurança jurídica, como medida de estabilidade do direito, pode ser subjetiva ou objetiva. [...] *A segurança jurídica subjetiva* equivale à “certeza” como previsibilidade ou expectativas de condutas individuais, na forma de obrigação, dever, direito, crédito, proibição e outros. esta é a garantia de segurança jurídica pelo direito nas relações jurídicas intersubjetivas, que se vê geralmente alegada na conservação dos atos e negócios jurídicos, no direito de responsabilidade ou nas relações patrimoniais. *A segurança jurídica objetiva* corresponde à segurança do ordenamento jurídico. [...]

A segurança jurídica objetiva, portanto, é a segurança do sistema, na sua integridade, a segurança jurídica por excelência, na função de *estabilidade sistêmica*. Tudo o que não for pertinente à caracterização da certeza do direito *stricto sensu* integra-se à função de estabilidade do ordenamento.

As causas estruturais da insegurança jurídica exsurtem precipuamente da estrutura

formal do Estado de Direito, pela lógica interna do princípio de hierarquia sistêmicas das normas e pelas formas e procedimentos de criação de normas jurídicas. [...]

[...]

Esta *segurança jurídica por estabilidade sistêmica* (objetiva) divide-se em: (i) *estabilidade das formas* (por coerência estrutural e parametricidade); (ii) *estabilidade temporal* (preservação de situações consolidadas no tempo); (iii) *estabilidade pro calibração* ou *balanceamento do sistema de normas* e a (iv) *segurança jurídica dos princípios*.

No primeiro caso, a estabilidade corresponde à conduta das fontes de produção de textos normativos, inclusive no que tange ao procedimento, e compreende a *coerência estrutural* quanto à coordenação de normas e órgãos entre si, respeito à hierarquia, competências, procedimentos e diferenciações sistêmicas ou proibição de retrocesso. [...]

[...]

[...] Na atualidade, a segurança jurídica deixa de ser uma segurança “de direitos subjetivos” para se transformar em preservação do ordenamento, pela acessibilidade, intelegibilidade, estabilidade de relações jurídicas ou confiabilidade sistêmica. [...].²⁵⁴

Essa segurança jurídica objetiva, isto é, a segurança do ordenamento jurídico a partir da estabilidade sistêmica, é a que se espera seja promovida pelos Três Poderes, tanto de modo geral quanto em matéria tributária, o que, conforme exposto acima, está longe de ocorrer enquanto o Estado não se reorganizar e combater a corrupção e demais atos que inviabilizam a correta execução das atribuições das suas Três Funções.

2.6 A importância da segurança jurídica para o sistema tributário

Com base em tudo que foi exposto neste capítulo, viu-se a importância da segurança jurídica no ordenamento jurídico, pois a partir da confiança, calculabilidade, estabilidade e outros benefícios que o sobreprincípio em apreço pode conferir ao sistema jurídico pode-se vislumbrar um Estado mais transparente, eficiente e justo em sua atuação.

Em matéria tributária o raciocínio não é diferente, ou seja, a segurança jurídica se apresenta altamente relevante para a preservação dos direitos dos contribuintes (dentre eles a liberdade e a propriedade privada), a realização da justa tributação e o desenvolvimento não apenas do Estado-fisco, que arrecada com mais precisão e eficiência quando pautado em um sistema tributário seguro, mas também o desenvolvimento do cidadão, o qual não é expropriado via tributação e pode, em razão disso, promover o seu próprio

²⁵⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. pp. 204/208.

desenvolvimento, reduzindo sua dependência das ações estatais.

As alterações legislativas são necessárias, devendo ocorrer pelo fato de que a sociedade está em constante evolução e a manutenção de um Direito retrógrado, imutável, também não contribui para a segurança jurídica, uma vez que, nesse cenários, ter-se-ia um conflito entre a sociedade avançada e o Direito ultrapassado, o que gera a instabilidade do ordenamento jurídico por não mais disciplinar as (novas) relações jurídicas que surgem. O problema é como a legislação é alterada: buscando o bem da sociedade e do Estado ou o atendimento de interesses particulares escusos ou daqueles que exercem o poder e seus “apadrinhados”. Daí a importância da análise da moral no direito tributário e dos casos alhures expostos, pois os valores morais, assim como os éticos e quaisquer outros vinculados à justiça, devem estar presentes no atuar das Três Funções e, também, nas normas jurídicas.

A aplicação precisa e eficiente da legislação tributária, pautada nas normas constitucionais e legais, também contribui para a segurança jurídica nas relações tributárias, mas a atuação do fisco desvinculada das normas citadas, embasada em atos normativos *interna corporis*, os quais não se prestam a regular a relação fisco-contribuinte (o que deve ser feito por lei *stricto sensu*) e que sofrem constantes alterações por ato unilateral do fisco para atender exclusivamente seus interesses, não consagra a segurança jurídica e acaba por ser um fator determinante para um sistema tributário caótico como o brasileiro, pois o Poder Executivo passa a ser o criador e mantenedor do sistema tributário, acumulando atribuições e poder de forma arbitrária e antidemocrática.

A segurança jurídica depende, ainda, da atuação do Poder Judiciário, que deve ser o guardião dos direitos dos contribuintes, expressos, basicamente, na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

Paulo de Barros Carvalho preleciona acerca da segurança jurídica em matéria tributária e sua relação com o respeito aos princípios constitucionais tributários. Segundo o professor:

A segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. [...] E se o setor especulativo é o do Direito Tributário, praticamente todos os países do mundo ocidental, ao reconhecerem aqueles vetores que se articulam axiologicamente, proclamam, na sua implicitude, essa diretriz suprema. [...] Transportando-se a reflexão para o domínio dos sobreprincípios, em particular o da *segurança jurídica*, é possível dizermos que não existirá, efetivamente, aquele

valor, sempre que os princípios que o realizem forem violados.²⁵⁵

Visto isso, a estabilidade do sistema tributário, dada a sua alta complexidade, passa por diversos aspectos, como a adequação da técnica legislativa, a simplificação do sistema, a eliminação do excesso de burocracia, dentre outras medidas. Mas o passo inicial e principal para se alcançar a segurança em matéria tributária, assim como para se promover uma tributação justa, é o respeito aos princípios constitucionais tributários, pois esses são os principais direitos e garantias dos contribuintes, são as normas diretoras do sistema tributário brasileiro e, por conseguinte, o primeiro passo rumo à segurança jurídica. Se forem observados, a segurança jurídica se estabelece e o sistema passa a ser mais justo e eficiente, visa a eficiência não como alta arrecadação, mas sim como arrecadação maximizada, isto é, suficiente sem ser abusiva, que é o que se espera do Estado.

²⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. IN: LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. pp. 52-53/56.

3 A EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS PELA VIA DA TRIBUTAÇÃO

Após a apresentação dos princípios constitucionais tributários basilares, analisando o seu conteúdo e alguns aspectos de ordem prática que demonstram como esses princípios vêm sendo violados e o sistema tributário desrespeitado e distorcido, expôs-se a questão da segurança jurídica nas relações jurídico-tributárias, demonstrando que as citadas violações dos princípios constitucionais tributários, aliados a outros fatores (como a atuação dos Três Poderes), contribuem para a instabilidade do sistema tributário, provocando o caos que ele demonstra ser.

A análise crítica dos temas versados nos dois capítulos anteriores não possui caráter pejorativo, ou função desestimuladora, mas sim uma tentativa de expor aquilo que é um pouco da realidade brasileira em matéria tributária para que se possa refletir sobre um dos motivos pelos quais o Brasil não se desenvolve, que é o caos do sistema tributário, que se apresenta como injusto e muitas vezes ilegítimo e inconstitucional. A obtenção de recursos financeiros via tributação é vital ao Estado, mas o excesso de tributação é letal ao Estado, na medida que o tributo passa a ser um castigo e uma ameaça aos contribuintes, os quais se revoltam contra o Estado, surgindo as infundáveis disputas entre ambos.

Portanto, para que se possa compreender porque muitas coisas não se realizam e muitos direitos não são consagrados na prática (e não apenas nos textos jurídicos) é preciso que a realidade tributária seja analisada, pois o passo inicial para se realizar qualquer coisa no mundo capitalista é o dinheiro. Se é o Estado que está obrigado a realizar direitos, ele deve ter recursos financeiros para tanto. Como o tributo é a maior fonte de receita pública, é a partir da análise da tributação que se deve estudar a questão da realização dos direitos.

A terceira e última etapa deste trabalho visa demonstrar a importância da tributação para a realização dos direitos fundamentais, para que esses não sejam apenas uma promessa constitucional, mas sim algo plenamente realizável em um país como o Brasil, rico em diversos sentidos, mas pobre de espírito.

Nessa medida, alguns institutos são analisados para que se possa encerrar o raciocínio até aqui desenvolvido e ressaltar a importância da tributação para a realização dos direitos fundamentais.

3.1 Os direitos fundamentais

Os direitos fundamentais ganharam destaque na Constituição Federal de 1988, dando nome ao Título II, sendo apresentados em um vasto rol inserto no artigo 5º. Obviamente que os direitos considerados fundamentais não se encontram apenas no referido Título e no citado artigo, mas eles são a expressão maior no texto da Carta Magna quando o tema é direitos fundamentais. Aliás, podem-se reconhecer direitos fundamentais, inclusive, fora do texto constitucional. De acordo com Ingo Wolfgang Sarlet:

[...] cumpre traçar uma linha divisória entre os direitos situados no texto constitucional e os que podem ser encontrados nos tratados ou convenções internacionais. A distinção se faz necessária pela evidente diferença de tratamento que envolve cada uma das categorias.²⁵⁶

Tendo em vista a amplitude do tema, o que se busca por meio deste trabalho é apenas uma compreensão básica do que são esses direitos e a sua extensão para que se possa, ao final, analisar como a tributação contribui para a sua concretização ou para sua não realização.

Inicialmente, cumpre estudar a diferença entre direitos fundamentais e direitos humanos. Em que pese os dois termos serem utilizados em muitas oportunidades como sinônimos, há diferença entre eles, a qual é assim tratada por Ingo Wolfgang Sarlet:

Neste sentido, assume atualmente especial relevância a clarificação da distinção entre as expressões “direitos fundamentais” e “direitos humanos”, inobstante tenha também ocorrido uma confusão entre os dois termos. Neste particular, não há dúvidas de que os direitos fundamentais, de certa forma, são também sempre direitos humanos, no sentido que seu titular sempre será o ser humano, ainda que representado por entes coletivos (grupos, povos, nações, Estado). Fosse apenas esse motivo, impor-se-ia a utilização uniforme do termo “direitos humanos” ou expressão similar, de tal sorte que não é nesta circunstância que encontraremos argumentos idôneos a justificar a distinção.

Em que pese sejam ambos os termos (“direitos humanos” e “direitos fundamentais”) comumente utilizados como sinônimos, a explicação corriqueira e, diga-se de passagem, procedente para a distinção é de que o termo “direitos fundamentais” se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado, ao passo que a expressão “direitos humanos” guardaria relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal,

²⁵⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 123.

independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal, para todos os povos e tempos, de tal sorte que revelam um inequívoco caráter supranacional (internacional). [...] Todavia, não devemos esquecer que, na sua vertente histórica, os direitos humanos (internacionais) e fundamentais (constitucionais) radicam no reconhecimento, pelo direito positivo, de uma série de direitos naturais do homem, que, neste sentido, assumem uma dimensão pré-estatal e, para alguns, até mesmo supra-estatal. Cuidase, sem dúvida, igualmente de direitos humanos – considerados como tais aqueles outorgados a todos os homens pela sua mera condição humana –, mas de direitos não-positivados.²⁵⁷

Dentre possíveis outras diferenças, os direitos humanos são expressos em documentos internacionais que visam proteger o ser humano de forma geral, informando e afirmando quais são os direitos mínimos que um ser humano deve ter reconhecidos e protegidos, não se destinando a qualquer nação ou povo especificamente, sendo uma previsão universal em prol do bem-estar e da paz social e mundial. Os direitos fundamentais, que são decorrentes dos direitos humanos, são aqueles reconhecidos e elencados no documento jurídico mais importante de um Estado Democrático de Direito, que é a Constituição, os quais devem ser protegidos e concretizados em favor de uma determinada sociedade.

Um dos aspectos dos direitos fundamentais que deve ser analisado, para os fins deste trabalho, diz respeito às denominadas gerações/dimensões de direitos. De acordo com boa parte da doutrina, a qual se acredita ser a mais correta, os direitos teriam três gerações/dimensões: os direitos fundamentais de primeira geração; os direitos econômicos, sociais e culturais de segunda geração; e os direitos de solidariedade e fraternidade de terceira geração.

Conforme a teoria do *status*, formulada por Georg Jellinek “para sistematizar os direitos públicos subjetivos e identificar a pluralidade de relações entre o Estado e os indivíduos”²⁵⁸, apresentam-se quatro *status*, isto é, quatro posturas que o Estado pode apresentar em sua relação com o cidadão e seus direitos: o *status subiectionis*, o *status libertatis*, o *status civitatis* e o *status activae civitatis*. Essa teoria foi adaptada ao Estado Social de Direito, onde Häberle defendeu o *status activus processualis* e Hesse defendeu o *status* constitucional do indivíduo. Com o advento do Estado Democrático, Isensee diferenciou o *status positivus libertatis* e o *status positivus socialis*²⁵⁹. Em sua obra, Ricardo

²⁵⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. pp. 33-34.

²⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 179.

²⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. pp. 179-180.

Lobo Torres analisa o *status negativus*, o *status positivus libertatis*, o *status positivus socialis* e o *status ativus processualis*²⁶⁰.

Os direitos fundamentais de primeira geração, de cunho individualista, atrelados aos direitos à vida, à liberdade, à propriedade privada, entre outros, ensejam a aplicação do *status negativus*, ou seja, para que o Estado concretize esses direitos individuais é necessária uma postura negativa, uma abstenção do Poder Público, como, por exemplo, respeitar a propriedade privada, sobre ela não atuando.

Ocorre que, com o advento do Estado Social de Direito, a postura negativa do Estado não seria suficiente para a concretização dos direitos de segunda geração, que exigem prestações estatais em favor da sociedade, como assistência social, previdência social, saúde, educação, trabalho, segurança pública, dentre outros, adequando-se ao *status positivus libertatis*.

Então, o Título II da CF estabelece direitos e garantias fundamentais.

Os direitos fundamentais são assim definidos por Walter Claudius Rothenburg:

Os direitos fundamentais correspondem aos valores mais importantes para a realização do ser humano, que se traduzem nas principais normas jurídicas da comunidade. Assim, se o direito positivo, num ambiente democrático, reflete as expectativas jurídicas da comunidade, um conceito adequado de direitos fundamentais deve basear-se no direito vigente. De acordo com a Constituição brasileira de 1988, os direitos fundamentais são “faculdades e instituições” [...] que consagram e garantem os valores “vida, liberdade, igualdade, segurança e propriedade” (conforme o art. 5º, *caput*, CR), fundados na “dignidade da pessoa humana” (CR, art. 1º, III) e orientados por justiça, solidariedade (CR, art. 3º, I) e “promoção do bem de todos” (CR, art. 3º, IV).²⁶¹

O mesmo autor ainda define as garantias fundamentais e explica as suas espécies, nos seguintes termos:

A expressão “garantias constitucionais” tem mais de um sentido. O adjetivo “constitucionais” dá a entender a localização e a conseqüente qualidade normativa, ou seja, garantias (instituições e institutos) que estão previstas na própria Constituição. Porém, o seu objetivo é diverso.

²⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. pp. 183-298.

²⁶¹ ROTHENBURG, Walter Claudius. *Direitos fundamentais*. TAVARES, André Ramos; FRANCISCO, José Carlos (coord.). Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. p. 41.

Existem garantias de proteção da própria Constituição, dispositivos de autoproteção. São duplamente constitucionais essas garantias: estão na Constituição e protegem diretamente a Constituição. É o caso dos limites à reforma da Constituição ou “cláusulas pétreas” (CR, art. 60), do controle de constitucionalidade (Cr, art. 102, I, a; CR, art. 102, §1º; CR, art. 103 etc.) e dos estados de crise (de defesa e de spítio: CR, arts. 136 a 139). Trata-se de *garantias institucionais* da própria Constituição. Ao proteger a Constituição, tais garantias protegem também – mas não apenas – os direitos fundamentais.

[...]

Há garantias constitucionais que protegem instituições previstas constitucionalmente (garantias institucionais), tanto de natureza pública quanto privada. A Federação, por exemplo, é protegida pela intervenção (CR, arts. 34 a 36). Ao município é assegurada autonomia (CR, arts. 29 a 31), assim como ao Ministério Público (CR, arts. 127 a 130) e à família (CR, art. 226), para ilustrar.

[...]

E existem garantias (institutos ou meios) de proteção imediata dos direitos fundamentais, previstas na Constituição, que são as *garantias fundamentais*. É o caso da inviolabilidade do sigilo da correspondência e das comunicações (CR, art. 5º, XII), que preserva o direito fundamental de privacidade (CR, art. 5º, X); da aplicação de percentuais orçamentários em saúde e educação (CR, art. 198, §2º; e CR, art. 212), “garantias institucionais relevantíssimas para a saúde pública e para o sistema público de ensino, respectivamente” (CR, arts. 6º, 196 e 205), [...]; e do dever de o Estado promover e incentivar o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas (CR, art. 218), que assegura o direito de livre expressão da atividade científica (CR, art. 5º, IX). Trata-se de *garantias de direitos fundamentais em sentido amplo*.

[...]

A distinção entre direitos e garantias fundamentais carece, contudo, de maior importância. Todos devem estar previstos em normas jurídicas do mesmo grau, ou seja, normas constitucionais, e gozam, portanto, do mesmo tratamento jurídico [...].²⁶²

Dentre os direitos fundamentais, visualiza-se uma divisão. Nessa medida, existem direitos individuais e coletivos, que compõem o Capítulo I, do Título II, da CF, e os direitos fundamentais sociais, que compõem o Capítulo II, do Título II, da CF. Essa distinção é importante para se analisar, posteriormente, a questão do custo dos direitos.

Os direitos fundamentais individuais e coletivos referem-se às pessoas individualmente consideradas ou a um determinado grupo de pessoas determinado. Já os direitos fundamentais sociais referem-se à sociedade como um todo, sem individualizar pessoas ou grupos de pessoas. A distinção ainda leva em conta, segundo Walter Claudius Rothenburg, o fato de que os direitos fundamentais individuais ou coletivos já oferecem condições de serem gozados por seus titulares em razão de sua previsão constitucional, ao passo que os direitos fundamentais sociais são prestacionais, isto é, necessitam de uma ação positiva do Estado para serem realizados. De acordo com o referido autor:

²⁶² ROTHENBURG, Walter Claudius. *Direitos fundamentais*. TAVARES, André Ramos; FRANCISCO, José Carlos (coord.). Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. pp. 117-119.

Direitos sociais (direitos prestacionais, direitos de ação, de feição positiva) – contrapostos aos direitos de defesa (direitos “liberais”, de feição negativa) – seriam direitos que requerem prestações para serem viabilizados, direitos que demandam a alocação de recursos (não apenas financeiros, mas também técnicos, normativos etc.). Os direitos sociais ou prestacionais (como o direito à educação: CR, art. 6º; e CR, art. 205) exigiriam atuação de outro sujeito como requisito de viabilização do direito, que não nasceria pronto para ser utilizado por seu titular, mas careceria de condições (local adequado, pessoal qualificado, disciplina normativa etc.) para ser usufruído.²⁶³

Conforme o entendimento acima, a distinção básica residiria na postura do Estado ante os direitos individuais/coletivos e sociais. Sendo necessária uma postura prestacional, o direito fundamental é social. Não sendo necessária uma postura prestacional, o direito fundamental é individual/coletivo, pois podem ser usufruídos imediatamente em razão de sua previsão constitucional.

Em que pese essa diferenciação ter fundamento, urge analisá-la sob o aspecto prático. Assim, o direito à vida é um direito individual. Logo, para que esse direito seja concretizado, bastaria a simples previsão constitucional ou se exigiria uma prestação estatal para realizá-lo? O mesmo pode ser dito com relação ao direito à propriedade privada. Ele se realiza em razão da previsão constitucional ou o Estado deve ter uma postura ativa para efetivá-lo.

A priori, os dois direitos mencionados se realizariam em razão de estarem previstos na Constituição. Todavia, como vivemos em sociedade, a realização desses direitos sem ser necessário o Estado ter uma postura ativa ensejaria uma postura moral por parte de todos os demais membros da sociedade no sentido de respeitar o direito fundamental individual conferido a uma pessoa. Dessa forma, o direito fundamental individual nasceria pronto para ser utilizado por seu titular. Mas e se o direito fundamental individual não for respeitado? E se ele sofrer violação? Se isso ocorrer a sua fruição não se realiza e o seu titular, em algum momento, precisará de uma prestação (geralmente estatal) para efetivá-lo.

Como imaginar o direito à vida de um nascituro, sem qualquer prestação do Estado, quando não se têm atendimento médico-hospitalar desde o pré-natal até o pós-natal? Como imaginar o direito à vida se o Estado não garanti-lo mediante a criação de tipo penais que proíbam e punam as condutas tendentes à violá-lo (como o aborto, o homicídio, etc.)?

²⁶³ ROTHENBURG, Walter Claudius. *Direitos fundamentais*. TAVARES, André Ramos; FRANCISCO, José Carlos (coord.). Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014. p. 77.

Como imaginar o direito à propriedade se o Estado não dispor de uma estrutura judiciária para solucionar os conflitos atinentes às questões de demarcação da propriedade, ao esbulho, à turbação, entre outros?

Parece, salvo melhor juízo, que os direitos fundamentais individuais também dependem de prestações estatal para serem efetivados, tanto quanto os direitos fundamentais sociais, exceto se houver respeito a esses direitos individuais ou coletivos por parte dos demais indivíduos da sociedade ou dos demais grupos da sociedade aos quais o direito não se refere. Se essa postura moral de respeitar o direito alheio não se apresentar, o direito fundamental individual somente será realizada, e seu titular o usufruirá, se houver uma prestação para efetivá-lo, igual ocorre com os direitos fundamentais sociais.

Os direitos fundamentais sociais, por sua vez, já exigem, de plano, uma prestação para que sejam concretizados. Todavia, nem sempre a prestação deve ser estatal, podendo a prestação ser levada a cabo pela própria sociedade ou pelo próprio cidadão nela inserido, o qual, em última análise, acaba sendo o beneficiado pelo direito fundamental social.

Assim, o direito fundamental social ao trabalho exige que o Estado crie condições para que o país se desenvolva e os cidadãos possam ter espaço no mercado de trabalho, mas não exige que o Estado crie vagas de emprego para ninguém, como comumente se acredita que deve ocorrer. O cidadão pode muito bem trabalhar sem que o Estado lhe ofereça alguma prestação direta. Ao contrário, uma postura omissa do Estado, muitas vezes, resolve o problema do trabalho no Brasil, como, por exemplo, não tributar determinados signos presuntivos de riqueza, desonerando as empresas, que passam a ter mais capital de giro e, conseqüentemente, possibilidade de produzir mais e mais barato, aumentando sua produção e podendo contratar mais trabalhadores. Ou, então, ao desonerar o setor produtivo (tanto com a redução dos tributos como com a redução da burocracia), permite que o cidadão se torne um empresário e desenvolva sua própria atividade, sem necessitar de vagas de emprego para poder exercer seu direito ao trabalho.

O mesmo se pode dizer com relação ao direito fundamental social à moradia. Ele não requer que o Estado tenha que construir habitações a todos os brasileiros, mas que ofereça condições para que todos tenham sua casa, seja por meio de programas de governo como o “Minha casa, minha vida”, seja por meio de redução da tributação para que o cidadão tenha mais recursos financeiros em sua posse e consiga custear sua própria habitação e para que os materiais empregados em uma construção tenham seu valor reduzido, possibilitando maior acesso à habitação, que terá um custo menor.

Portanto, a diferenciação dos direitos fundamentais (individuais/coletivos e sociais) sob o enfoque da atuação estatal não é absoluta.

Não se quer, aqui, se aprofundar no tema e apresentar uma classificação divisória alternativa, pois o intuito desse trabalho não é o aprofundamento no tema dos direitos fundamentais. O que se quer demonstrar, conforme será analisado mais detidamente no item 2.4, é que a concretização dos direitos, direta ou indiretamente, depende de dinheiro e que a tributação, pois expropriar parte das riquezas do cidadão e conferi-las aos cofres públicos, interfere diretamente na realização ou não dos direitos fundamentais e forma como isso ocorre.

A compreensão dos direitos fundamentais, a sua abrangência, a sua eficácia, entre outros aspectos, é algo muito difícil, dada a imensidão teórica (e até mesmo prática) que o tema comporta. Mas, ao mesmo tempo, é importante que essa tarefa seja cumprida, pois os direitos fundamentais são dotados de eficácia plena e aplicação imediata (CF, art. 5º, §1º) e a sua realização pode e deve ser cobrada pelos cidadãos junto ao Poder Público. A questão é: combater os argumentos do Poder Público para não implementar esses direitos. E isso requer tratar de assuntos atrelados a dinheiro (ou ao custo desses direitos), o que se tentará promover no item 3.4 deste capítulo.

Essa compreensão, complexa e necessária, impõe-se pelo fato de que esses direitos fundamentais devem ser colocados em prática pelo Estado, por intermédio de suas Três Funções. Assim, Ingo Wolfgang Sarlet aduz que “os detentores do poder estatal formalmente considerados (os órgãos dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário) se encontram obrigados pelos direitos fundamentais”²⁶⁴, isto é, devem dar efetivo cumprimento às previsões constitucionais, seja pela elaboração de leis que consubstanciem e concretizem os direitos fundamentais, ou por meio de políticas públicas e previsões orçamentárias que garantam-nos, ou que sejam concretizados os direitos fundamentais mediante ordem judicial, quando os outros dois Poderes falharem em sua missão. O fato é que esses direitos fundamentais devem ser concretizados e não apenas enfeitarem a Constituição da República.

Dessa forma, acredita-se que o problema da eficácia plena e aplicação imediata dos direitos fundamentais, passa, primordialmente, por aspectos fiscais (tributação e gestão/redistribuição dos recursos financeiros), sendo aqui analisados alguns aspectos da tributação para a consecução dos direitos fundamentais.

²⁶⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 327.

Derradeiramente, insta analisar se os contribuintes possuem direitos fundamentais próprios. Betina Treiger Grupenmacher anuncia esses direitos fundamentais do contribuinte nos seguintes termos:

A expressão “Estatuto do Contribuinte” foi criada por Juan Carlos Luqui em 1953 e se refere ao grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária.

[...]

Os princípios constitucionais tributários e as imunidades são formas de limitação impostas ao Estado no exercício do poder de tributar, razão pela qual são reconhecidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Público.²⁶⁵

Roque Antonio Carrazza, ao tratar dos direitos fundamentais dos contribuintes, assim os aborda:

Em outros termos, a União, os Estados-Membros, os Municípios e o Estado Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.

[...]

Afinal, os direitos fundamentais do homem não foram elencados na Constituição apenas para serem formalmente reconhecidos, mas para serem concretamente efetivados, como bem demonstrou Celso Antônio Bandeira de Mello.

O próprio dever de pagar tributos não poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais, que, com o advento da Carta de 1988, tiveram reforçado o *status* jurídico, com a regra da aplicabilidade imediata (art. 5^a, §1^o) e sua inclusão no rol das *cláusulas pétreas* (art. 60, §4^o, IV).²⁶⁶

Visto isso, tem-se que os cidadãos possuem direitos fundamentais, sejam os individualmente/coletivamente reconhecidos, sejam os reconhecidos à sociedade como um todo. Os contribuintes, categoria (coletividade) específica dos cidadãos que pagam tributos, possuem direitos fundamentais próprios, extraídos do “Estatuto do Contribuinte”, ou seja, o setor da Constituição da República que impõe as limitações ao poder tributar, as quais se expressam por meio dos princípios tributários, das imunidades tributárias e da repartição de competência tributária. Esses direitos fundamentais dos contribuintes são concretizados

²⁶⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 13.

²⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 448-450.

quando a atividade tributante observa as expressões das limitações ao poder de tributar, ocorrendo, assim, uma tributação justa, sem violação dos direitos fundamentais dos contribuintes, os quais, assim como os demais direitos fundamentais, têm eficácia plena e aplicabilidade imediata, não podendo, a obrigação tributária (isto é, a atividade tributante), violar os demais direitos fundamentais dos cidadãos, ou seja, o direito de o Estado cobrar tributos não pode violar o direito do cidadão à liberdade (agir livremente), não podendo o tributo ser disciplinado senão por meio de lei (veículo normativo legítimo para tolher a liberdade do cidadão); não pode violar o direito à propriedade privada, não podendo implicar em confisco de seu patrimônio ou de quaisquer riquezas do cidadão; não pode violar o direito à segurança jurídica, não podendo o fato gerador alcançar signos presuntivos de riqueza manifestados anteriormente ao início da eficácia da norma jurídico-tributária que instituiu ou majorou um tributo; dentre outros direitos fundamentais do cidadão que não podem ser violados pela atividade tributária.

3.2 Tributação e solidariedade social

A solidariedade está prevista na Carta Magna em seu artigo 3º, I, dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Assim, o Texto Maior impõe ao Estado a obrigação de construir uma sociedade solidária, ou seja, pautada no ideal de solidariedade.

Acerca da solidariedade e sua relação com a tributação, Ricardo Lobo Torres explana:

A solidariedade é um valor jurídico que aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade, [...].

Mas se projeta também, como princípio, para o campo constitucional, em íntimo relacionamento com a justiça tributária.

O Estado Democrático Fiscal, redimensionado em suas fontes em suas atribuições, tem na solidariedade um dos seus pilares mais firmes.²⁶⁷

A solidariedade é enquadrada dentre os direitos de terceira geração, aqueles atrelados à ideia de proteção de grupos humanos. De acordo com Ingo Wolfgang Sarlet:

²⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 599.

Os direitos fundamentais da terceira dimensão, também denominados de direitos de fraternidade ou de solidariedade, trazem como nota distintiva o fato de se desprenderem, em princípio, da figura do homem-indivíduo como seu titular, destinando-se à proteção de grupos humanos (família, povo, nação), e caracterizando-se, conseqüentemente, como direitos de titularidade coletiva ou difusa.²⁶⁸

De acordo com a professora Betina Treiger Grupenmacher, a concessão de direitos aos contribuintes implica, ao mesmo tempo, em imposição de deveres, dentre os quais o de solidariedade social via tributação, sendo assim apresentado o seu entendimento:

Sendo certo que as Constituições são em si mesmas expressões da vontade dos indivíduos, é através dela que são impostas limitações à atuação do Estado e dentre elas a observância dos Direitos Humanos.

No entanto, se por um lado a Constituição limita e direciona a atividade do Estado, por outro lado, estabelece os correlatos deveres do cidadãos, dentre os está o dever de solidariedade para com a manutenção dos serviços públicos, sendo facultado à administração utilizar os meios coercitivos necessários ao cumprimento de tais deveres.

A idéia de solidariedade e de direitos e deveres recíprocos do cidadão está, com perfeição, refletida na Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem de 1948, [...].

[...]

Tais idéias são de fundamental importância para o estudo que ora se faz, já que, como dito de início, os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária estão intimamente ligadas ao Estatuto do Contribuinte, o qual enumera limitações constitucionais ao poder de tributar.

Não obstante, se é certo que o contribuinte tem direitos a serem respeitados no exercício da competência tributária, é igualmente certo que o dever de pagar impostos é ínsito à cidadania, e decorre da idéia de solidariedade [...].²⁶⁹

Os cidadãos possuem direitos fundamentais, aos quais correspondem deveres fundamentais. Tendo em vista os direitos fundamentais dos contribuintes, alhures afirmados, os quais os protegem da ação descomedida do fisco, existem os correspondentes deveres fundamentais dos contribuintes, que são fundamentais em razão de estarem atrelados à manutenção do Estado, dentre os quais está o dever de solidariedade, a qual (a solidariedade) se manifesta, no âmbito da relação Estado/fisco-cidadão/contribuinte, na oferta, pelo contribuinte, de parte das suas riquezas ao Estado, mediante o pagamento de tributos,

²⁶⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 52.

²⁶⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004. pp. 11-12.

para fins de que o Estado promova a redistribuição de rendas e, assim, concretize a solidariedade social, partindo da tributação e finalizando na efetiva redistribuição do dinheiro.

Portanto, a solidariedade nasce no âmbito do objeto do Direito Tributário (a instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos) e consolida-se no âmbito do objeto do Direito Financeiro (a gestão e a redistribuição dos recursos públicos), pois, de acordo com Ricardo Lobo Torres, “a redistribuição de rendas opera por instrumentos orçamentários. O direito tributário por si só não alcança efeitos redistributivos, eis que pode diminuir a riqueza dos ricos, mas não incrementa a dos pobres”²⁷⁰.

O mesmo professor ainda afirma que “O princípio da solidariedade aparece com muito vigor na temática dos impostos”²⁷¹, haja vista que para essa espécie tributária a Carta Magna é explícita em exigir a aplicação do princípio da capacidade contributiva, ou seja, o potencial do cidadão para contribuir deve ser identificado de forma que os mais abastados contribuam de forma mais volumosa, inclusive de acordo com a técnica da progressividade. Diferentemente das demais espécies tributárias, cujo valor arrecadado possui destinação constitucionalmente preestabelecida, os impostos, em regra, não estão vinculados ao custeio de qualquer atividade estatal, servindo, portanto, para abastecer os cofres públicos e formar uma receita que irá custear serviços e prestações em prol de toda a sociedade, o que caracteriza o potencial solidário dos impostos.

A solidariedade social ainda é alcançada por meio da tributação quando se visualiza o financiamento da seguridade social, nos termos do artigo 195, *caput*, da CF, segundo o qual “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais”. Tem-se, então, que toda a sociedade financia as ações do Estado nas áreas de saúde, assistência social e previdência social mediante o pagamento de contribuições sociais, que é aquilo que Ricardo Lobo Torres denomina de princípio da solidariedade de grupo, “que justifica a cobrança das contribuições sociais e econômicas e que não se confunde com a capacidade contributiva”²⁷².

Sabe-se que as prestações do Estado na área de saúde e assistência social são ofertadas gratuitamente a quem delas necessitar (vide art. 203, *caput*, da CF), cuja receita

²⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 25.

²⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 599.

²⁷² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 600.

que custeia essas atividades do Estado são provenientes, basicamente, das contribuições sociais, o que demonstra o caráter solidário dessa espécie de tributo.

A previdência social, por expressa disposição constitucional (art. 201, *caput*), possui caráter contributivo, isto é, os beneficiários das prestações previdenciárias devem, em regra, contribuir para a previdência social para fazerem jus aos benefícios por ela ofertados. Aqui, como quase tudo no Direito, a regra comporta exceção, a qual se encontra prevista no §8º da Constituição Federal, disciplinado pelo artigo 39, I, combinado com o artigo 25, III, ambos da Lei n. 8.213/91, isto é, os segurados especiais possuem direito aos benefícios mencionados no artigo 39, I, do citado diploma legal, no valor de um salário mínimo, comprovando terem exercido 180 meses de exercício de atividade rural em regime de economia familiar, mesmo sem contribuição ao regime geral de previdência social. Exceto esse caso, os benefícios previdenciários requerem contribuição para a sua concessão.

Para não entrar em contradição com o que foi afirmado anteriormente, isto é, que com exceção dos impostos as demais espécies tributárias (dentre elas as contribuições sociais) possuem destinação preestabelecida do produto de sua arrecadação, e que por isso talvez não demonstrem solidariedade, há que se ter em mente que o regime geral de previdência social é regido pelo regime de repartição, ou seja, o valor arrecadado não custeia exclusivamente o benefício previdenciário do contribuinte, custeando qualquer benefício previdenciário que é pago pela previdência social a qualquer pessoa, diferentemente do que ocorre com os regimes complementares de previdência, onde o sistema adotado é o de capitalização, ou seja, o dinheiro pago a título de contribuição ao sistema previdenciário é uma reserva feita em prol do contribuinte.

Então, o sistema de repartição adotado pelo regime geral de previdência social faz com que os valores pagos a título de contribuição social caracterizem a solidariedade social, pois a receita desse tributo é aplicada em prol de qualquer beneficiário, ou seja, em prol de um grupo da sociedade, qual seja, o grupo dos filiados ao regime geral de previdência social.

Visto isso, conclui-se que a tributação, assim como a posterior gestão e redistribuição das receitas, contribui para a solidariedade social, o que se vislumbra teoricamente.

Um dos problemas da ordem jurídica e da implementação dos direitos no Brasil é que há uma distância abissal entre teoria e prática. Em que pese o tributo ser um dos

maiores expoentes de concretização da solidariedade social em razão da lei (*lato sensu*), na prática o tributo é um grande aliado da corrupção. Esse entendimento se adéqua ao pensamento de Ives Gandra da Silva Martins, assim veiculado:

Mais do que isso, é o tributo o grande gerador da corrupção, pois os superfaturamentos, nas contratações públicas; a integração ao serviço público de pessoas não concursadas, “amigas do rei”; a proliferação de Ministérios e Secretarias; as mordomias multiplicadas e a criação de serviços inúteis e desnecessários, com o objetivo de beneficiar aliados, são pagos com os recursos do Erário, dentre os quais, os mais relevantes, obtidos na sociedade, são os tributos. Na atual crise brasileira, começa a ficar evidente que parcela ponderável da confiscatória carga tributária arrecadada (38% do PIB) é dirigida a tais formas de sangria do Tesouro e não apenas para obtenção do superávit primário.²⁷³

Conforme já exposto alhures, os tributos, historicamente, segundo o citado professor, serviram e ainda servem mais para custear a tomada do poder e a manutenção no exercício do poder do que para a sua finalidade teórica, que é manter o Estado e ofertar prestações em prol dos cidadãos. Partindo dessa premissa, o tributo afasta-se totalmente de seu viés de implementação da solidariedade social em razão de o momento posterior à arrecadação, qual seja, a gestão e redistribuição das receitas, estar maculado pelo desvio de finalidade em razão da corrupção, que impede que os recursos auferidos pelo Estado promovam as finalidades desenhadas na Constituição da República.

A atividade fiscal (tributação e gestão/redistribuição de renda), quando mal exercida, não alcança um de seus objetivos, que é a redução das desigualdades por meio da solidariedade social que embasa sua atuação, ou seja, os mais abastados contribuindo para a melhoria das condições de vida dos menos abastados, o que não ocorre quando a atividade fiscal é falha. Nesse cenário, a solidariedade se enfraquece se o Estado não realiza de forma eficaz a sua função fiscal e a redução das desigualdades não se consuma. Atento a essa situação, Michael Sandel, aduz que “existe um terceiro e mais importante motivo de preocupação com a crescente desigualdade na vida americana: um fosso muito grande entre ricos e pobres enfraquece a solidariedade que a cidadania democrática requer”²⁷⁴.

O Brasil também apresenta um quadro de desigualdade muito grande e boa parte disso deve-se ao fato de que a tributação não alcança uma de suas missões, que é a de

²⁷³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Exercício de cidadania*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 49.

²⁷⁴ SANDEL, Michael J. *Justiça – o que é fazer a coisa certa*. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012. p. 328.

incidir mais sobre os ricos (por meio da tributação expressiva e progressiva da renda e do patrimônio) e menos sobre os pobres (por meio da tributação amena sobre a cadeia produtiva, bens de consumo e serviços).

Esse problema do desvirtuado foco de incidência da tributação brasileira, segundo Ricardo Lobo Torres, decorre, entre outros fatores, do afastamento entre ética e Direito, o que não pode acontecer, pois senão haverá um retrocesso aos tempos do positivismo de Kelsen. Dada a importância da vinculação umbilical que deve existir entre ética e Direito foi dedicado um item (2.2) deste trabalho para a análise da segurança jurídica e os valores da tributação, dentre eles a ética, o que se alinha ao pensamento de Ricardo Lobo Torres, segundo o qual:

O causalismo sociológico das décadas de 30 e 40 também abandonou a fundamentação ética, pois, ao indicar a capacidade contributiva como causa última ou imediata dos impostos recusava a possibilidade de se “pretender descobrir as razões político-filosóficas dessa eleição por parte do legislador”. Com a reaproximação entre ética e direito procura-se ancorar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade e fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência.²⁷⁵

Se os mais pobres são os que mais sofrem com a tributação, a qual incide mais sobre a cadeia produtiva, bens de consumo e prestação de serviços do que sobre a renda e o patrimônio, a solidariedade também não se consuma por esse motivo, pois ao invés de a tributação alcançar mais contundentemente a riqueza dos mais abastados e de forma mais amena a dos economicamente desfavorecidos, tem-se que os mais pobres sofrem mais com a alta carga tributária em razão da repercussão econômica de muitos tributos existentes no Brasil, os quais são pagos pelo contribuinte de fato (ou consumidor final).

Portanto, no Brasil a solidariedade é invertida, pois são os mais pobres que estão sendo solidários com os mais ricos via tributação.

Logo, a tributação mal realizada impede a realização da solidariedade, a redistribuição de riqueza e o combate às desigualdades sociais.

²⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 600.

3.3 O desenvolvimento e a oferta dos direitos: o empecilho criado pela alta carga tributária

O desenvolvimento humano tem como ponto de partida a cultura, a educação, a ética e a moral de um povo. Sem esses fatores, não adianta se encontrar em um país próspero, com riquezas naturais em abundância, passível de exploração para fins produtivos e de desenvolvimento econômico, bem localizado geograficamente (o que inibe desastres naturais que criem obstáculos às atividades produtivas e ao cotidiano de mercado e que, ainda, impliquem em elevados custos para a prevenção e reparação dos eventos da natureza), dentre outros fatores naturais tidos como qualidades que tornam um país teoricamente fadado ao sucesso. Se nesse lugar houver um povo sem cultura, sem educação e sem preceitos éticos e morais, há a possibilidade desse povo arruinar tudo que lhes foi conferido pela natureza e não promover o seu desenvolvimento, ou o que é pior, regredir e passar a ser dependente de outros povos e de outras nações.

As palavras acima retratam bem o Brasil, pois é justamente dele que se está tratando. Muitos dos problemas relacionados ao desenvolvimento da nação como um todo, o que reflete no desenvolvimento individual dos cidadãos, encontram sua gênese na falta dos atributos há pouco elencados.

Amartya Sen e Bernardo Kliksberg, analisando a ética e a cultura sob aspectos econômicos e, portanto, atreladas ao desenvolvimento de uma nação, afirmam que a cultura e a ética “são eixos do capital social, atuam em alguns casos de grande importância na atualidade”²⁷⁶. Os mesmos autores ainda exemplificam a importância da ética e da cultura como forma de sustentação para o desenvolvimento:

[...] Pergunta-se por que países como a Finlândia, primeiro no mundo no ranking da Transparência Internacional, e os escandinavos de um modo geral registram ausência ou uma presença muito baixa de corrupção? Poder-se-ia supor que tenham um sistema legal draconiano que vigia cada comportamento dos agentes sociais e que as penalidades para a corrupção são altíssimas. Não é o caso: eles possuem uma legislação normal, e penalidades comuns a vários outros países. Mas têm algo muito importante: o desenvolvimento cultural, que torna a corrupção inadmissível, como comportamento social. Se um corrupto aparecesse, sua esposa e seus filhos tornariam a sua vida muito difícil, seus amigos o expulsariam de seu círculo social, a sociedade toda o excluiria. A cultura dessas sociedades não legitima a corrupção.

²⁷⁶ SEN, Amartya; KLIKSBERG, Bernardo. *As pessoas em primeiro lugar: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado*. Trad. Bernardo Ajzemberg, Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 308.

Isso não é magia. A cultura se constrói. Trata-se de um exercício permanente que passa pelas famílias, pelos meios de comunicação, modelos de referência e instituições concretas. [...].²⁷⁷

Essa lição dos autores citados reflete bem o problema brasileiro para alcançar, valendo-se aqui de uma expressão em voga, o desenvolvimento sustentável, isto é, um desenvolvimento real, efetivo, progressivo, bem alicerçado, e não esse desenvolvimento de fachada que em diversos segmentos sociais se divulga no Brasil como se fosse um rumo certo que o país toma.

As origens do Brasil dão conta desse problema ético-cultural que assola a nação. Segundo a história, o Brasil foi colonizado por portugueses, muitos deles vindos para cá como forma de cumprimento de pena ou como fuga em razão dos problemas que causavam a Portugal, sendo, talvez, o pior material humano que lá habitava, além da nítida intenção de explorar, e não de construir e desenvolver, que domava o pensamento e a atitude dos portugueses exploradores (basta analisar os relatos sobre como ludibriavam e exploravam os índios para obterem as riquezas naturais do solo brasileiro). Alie-se a isso o fato de que aqui habitavam os índios, que além de sua cultura própria possuíam apenas uma ingenuidade facilmente explorável se comparados aos astuciosos navegantes, desbravadores e comerciantes europeus da época. Por fim, o Brasil foi habitado por negros escravos vindos do continente africano, que apenas sofreram neste país ao longo dos anos com a exploração que lhes era imposta pelo homem branco.

O cenário histórico, ético e cultural do Brasil, se as assertivas acima se confirmam, demonstra um país habitado, colonizado, instituído e “desenvolvido” por bandidos, ignorantes e explorados. Como isso pode dar certo? O cenário de dominação, exclusão e concentração de riquezas nas mãos de poucos (basta lembrar as capitânicas hereditárias e os latifúndios improdutivos estão explicados), que se valiam da força e da escravidão para “governar”, está montado desde o ano de 1.500. E de lá para cá as coisas não mudaram muito, pois alguns poucos ainda continuam se valendo da concentração dos recursos financeiros em suas mãos para dominar a maioria, que é ignorante e explorada até hoje.

É nesse cenário histórico (e atual) que no Brasil se discute ética e cultura como formas de desenvolvimento da nação e, por conseguinte, de seu povo.

²⁷⁷ SEN, Amartya; KLIKBERG, Bernardo. *As pessoas em primeiro lugar: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado*. Trad. Bernardo Ajzenberg, Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010. p. 309.

Como diz Amartya Sen e Bernardo Kliksberg, sem preceitos éticos (que não é um legado de nossos antepassados) não se combate a corrupção. A cultura depende dos preceitos éticos para se instaurar e se expandir na sociedade. A cultura depende desses preceitos éticos para que os governantes tenham a hombridade de se afastarem da politicagem e ofertarem educação, saúde, trabalho, segurança pública e tantos outros fatores para que o cidadão forme seu caráter, sua personalidade e seu agir em sociedade de forma a manter e desenvolver os preceitos éticos e morais que já lhes seriam prévios. Como afirmam Amartya Sen e Bernardo Kliksberg, a cultura é algo que se constrói, tratando-se de um exercício permanente que passa pelas famílias, pelos meios de comunicação, modelos de referência e instituições concretas, mas em nosso país a família está cada vez mais enfraquecida, pois a sociedade, desprovida de valores, está cada vez banal; os meios de comunicação abrigam muitas pessoas despreparadas e voltadas apenas para o lucro, pouco se importando com a veiculação ética da informação; e nossas instituições são moralmente falidas, quando não estão, inclusive, financeiramente falidas diante de tanta corrupção.

É com base nesses alicerces que o Brasil constrói seu desenvolvimento, ou seja, imbuído na falta de ética e cultura que nos acompanha historicamente.

Portanto, o passo inicial para o desenvolvimento passa não por uma reforma administrativa, política, tributária, previdenciária, trabalhista, financeiro-orçamentária, institucional, nem qualquer outra atrelada à alteração da legislação e/ou da estrutura político-jurídica do Brasil, mas sim por uma reforma ético-cultural da nação, o que é extremamente difícil, complexo e moroso. Daí o desenvolvimento, no Brasil, estar longe de realmente acontecer.

Superada essa análise inicial, tem-se que a Constituição da República, já em seu preâmbulo, afirma que os representantes do povo (políticos) estão destinados a assegurar, dentre outros temas, o desenvolvimento.

Mais adiante, no artigo 3º, inciso II, afirma-se ser objetivo fundamental da República Federativa do Brasil garantir o desenvolvimento nacional.

Obviamente que esse desenvolvimento refere-se à nação como um todo, mas uma nação é composta pelos seus cidadãos e, portanto, é dos esforços desses cidadãos que a nação se desenvolve. Se os cidadãos são os responsáveis pelo desenvolvimento da nação, diretamente (por meio de seu trabalho, de sua participação política e social, do pagamento de tributos, dentre outros fatores) ou indiretamente (por meio de seus

representantes), nada mais justo (e justiça é outro objetivo fundamental da República Federativa do Brasil) do que permitir e promover o desenvolvimento individual desses cidadãos, seja por meio do *status positivus* (o Estado ofertando serviços e demais prestações que auxiliem o cidadão a se desenvolver) ou do *status negativus* (por meio de interferências não excessivas na vida do cidadão, como, por exemplo, não tributar excessivamente e sequer tributar quem não apresente capacidade contributiva).

É nesse sentido que parece ser o mais correto se abordar o tema do desenvolvimento como um direito do cidadão.

Aliás, sobre o desenvolvimento se caracterizar como um direito humano e, portanto, do cidadão, Ricardo Lobo Torres assevera que:

A ideia de desenvolvimento tão presente nas últimas décadas, ganha recentemente um novo contorno jurídico, transcendendo o campo dos princípios econômicos e financeiros.

Os internacionalistas vêm falando em um *direito ao desenvolvimento* como direito humano. [...].²⁷⁸

Analisando o direito ao desenvolvimento em consonância com a teoria do *status*, pode-se, em um primeiro momento, atrelá-lo ao *status negativus*, na medida em que o desenvolvimento individual do cidadão requer que a incidência de tributação seja mínima, para que ele próprio disponha de recursos para promover a concretização de seus direitos e, por conseguinte, desenvolver-se sem maior auxílio do Estado. Nessa medida, ao invadir menos o patrimônio e as riquezas do contribuinte, o Estado confere a ele maior liberdade, sendo que “os direitos de liberdade continuam a apresentar fundamentalmente o *status negativus*, que significa o poder de autodeterminação do indivíduo, a liberdade de ação ou omissão sem qualquer constrangimento por parte do Estado”²⁷⁹.

Em que pese o direito ao desenvolvimento requerer, muitas vezes, uma postura negativa do Estado no sentido de não invadir o patrimônio e as riquezas do contribuinte ou invadi-los comedidamente, apenas para auferir recursos financeiros em quantidade suficiente para a oferta de direitos mínimos aos contribuintes, atrelando-se ao *status negativus*, típico dos direitos de primeira geração/dimensão, o direito ao

²⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 364.

²⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 184.

desenvolvimento enquadra-se como um direito de terceira geração/dimensão, pois se refere não apenas ao direito individual de o cidadão promover o próprio desenvolvimento (quando se vincula aos direitos de primeira geração/dimensão), mas também ao direito de toda a sociedade se desenvolver (quando, então, liga-se aos direitos de terceira geração/dimensão). De acordo com Ingo Wolfgang Sarlet, “Dentre os direitos fundamentais da terceira dimensão consensualmente mais citados, cumpre referir os direitos à paz, à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento [...]”²⁸⁰.

Portanto, o direito ao desenvolvimento pode comportar tanto uma atuação negativa do Estado, no que se refere à tributação, permitindo que o contribuinte não tenha seu patrimônio e suas riquezas excessivamente invadidos, podendo permanecer com seus rendimentos para poder, ele próprio, buscar efetivar seus direitos, quanto uma atitude positiva, no que tange a ofertar prestações que auxiliem os cidadãos e a sociedade a se desenvolverem e progredirem, como a ingerência no mercado de trabalho para garantir a oferta de trabalho e de renda mínima digna, conferindo rendimentos ao cidadão não por meio de políticas públicas inclusivas (como o Programa Bolsa Família), mas por meio da garantia do direito ao trabalho.

A tributação, quando bem realizada, é o marco inicial rumo ao desenvolvimento. Obviamente que não basta arrecadar de forma maximizada, isto é, arrecadar de forma a respeitar os parâmetros instituídos pelo ordenamento jurídico e com respeito às condições de contribuir do brasileiro, sendo fundamental que o momento posterior à arrecadação seja realizado de forma igualmente maximizada, ou seja, que a gestão e a redistribuição dos recursos públicos sejam bem sucedidas.

O problema inicial é que no Brasil a arrecadação não é maximizada, eficaz, justa. A arrecadação é exorbitante e, portanto, quantitativamente satisfatória, mas qualitativamente desastrosa. Mesmo assim, os recursos financeiros enchem os cofres públicos. O problema posterior é que a gestão e a redistribuição dos recursos financeiros públicos no Brasil é péssima.

Nessa relação entre arrecadação e gestão-redistribuição de recursos financeiros, o Brasil arrecada como um Estado intervencionista e garantidor, que tem o dever de ofertar prestações aos seus cidadãos que vão além das prestações básicas, alinhado à ideia de um Estado de Bem-Estar Social, ao passo que a aplicação dos recursos públicos na sociedade é de um Estado liberal, que intervém o mínimo possível na vida dos cidadãos e tem

²⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. pp. 52-53.

o deve de lhes ofertar apenas as prestações mínimas.

Essa realidade brasileira fica muito nítida quando se vislumbra a alta carga tributária (cujo impacto é sentido cotidianamente pelos brasileiros) e a necessidade de custear serviços que o Estado assumiu o dever de ofertar, mas que, em razão de sua ineficiência/falta de qualidade, o cidadão acaba tendo que custear diretamente, como saúde, educação, previdência, segurança, transporte, entre outros.

Como a sociedade brasileira suporta uma carga tributária excessiva, acaba custeando duas vezes a mesma coisa. Os recursos auferidos pelo fisco deveriam custear, com qualidade, a saúde, a educação, a segurança, os transportes, a infra-estrutura nacional (como as rodovias, as ferrovias e os aeroportos) e outros segmentos importantes para se criar um Estado com alicerces robustos, hábeis a sustentar o desenvolvimento da nação. Como essas prestações são insatisfatórias, o cidadão continua custeando-as indiretamente (via pagamento de tributo), mas tem que pagar diretamente pelas mesmas prestações se quiser obtê-las com qualidade mínima, junto à iniciativa privada.

Isso sem falar que, não raras vezes, os serviços públicos são concedidos à iniciativa privada, sem ter a correlata redução da carga tributária por parte do ente concedente, pois é obrigação do Estado ofertar determinadas prestações e ele, confessando sua incapacidade de gerir a sociedade, ao conceder a prestação ao particular para que em seu nome a ofereça mediante o pagamento de tarifa/preço público pelo cidadão (que passa a ser consumidor) está se desincumbindo do seu dever, tendo o seu gasto reduzido, ou seja, a despesa pública é reduzida quando a prestação a qual o Estado estava obrigado é concedida ao particular. Havendo redução da despesa pública, deveria haver a redução da receita pública, representada, aqui, pelos recursos auferidos pela tributação.

Então, nesse caso, o cidadão paga a prestação que o Estado deveria lhe ofertar gratuitamente via tributação. Como as prestações são insuficientes/insatisfatórias, paga para obter a mesma prestação, mas com suposta qualidade, junto à iniciativa privada. E ainda, em alguns casos, paga ao concessionário de serviço público para obter determinadas prestações que são serviços públicos, mas que paradoxalmente não são prestados pelo Poder Público.

Cria-se uma cultura, então, de que o cidadão paga tudo, mais de uma vez, direta e indiretamente, ao passo que o Estado arrecada muito e redistribui mal, forçando o cidadão a custear novamente aquilo que já paga para ter acesso gratuito. Essa realidade

interfere diretamente no desenvolvimento (ou na falta de desenvolvimento) da nação na medida em que o cidadão/contribuinte tem seus rendimentos cada vez mais consumidos por tributos e serviços que deveria ter acesso gratuito em razão do tributo que paga. E os rendimentos não estão sendo consumidos pelo tributo que incide sobre os rendimentos, o IR, mas sim pela alta carga tributaria e pelos tributos que incidem sobre a cadeia produtiva (IPI, ICMS, ISS, dentre outros), os quais todos pagam na condição de consumidor final e, portanto, contribuintes de fato.

O reflexo dessa retirada do dinheiro do cidadão é a redução de sua capacidade contributiva.

Consequentemente, quem capacidade contributiva reduzida, reduzida será a arrecadação.

De acordo com Ricardo Lobo Torres, ao explicar a característica da polaridade dos valores, analisando a liberdade como um valor que compõe o ordenamento jurídico, “Montesquieu já havia vislumbrado a polaridade da liberdade frente à tributação, ao afirmar que a liberdade leva ao excesso de tributo, o tributo excessivo produz a servidão e o efeito da servidão é diminuir os tributos”²⁸¹.

Em outras palavras, o tributo é necessário para se garantir a existência do Estado, devendo ser cobrado de forma a não esvaziar o patrimônio do contribuinte e nem mesmo comprometê-lo, pois isso retirará do cidadão os recursos necessários para que possa realizar a sua manutenção e promover o seu desenvolvimento pessoal e profissional, fazendo com que ele dependa cada vez mais das ações do Estado, aumentando o ônus deste último, que passa a querer tributar cada vez mais para custear o aumento de suas despesas. Ocorre que o Estado, que já tributa muito e não permite o desenvolvimento do contribuinte, ao querer tributar mais não encontrará riqueza a ser tributada, a não ser que invada a esfera daquilo que é imune, isento, não tributável ou promova o confisco às claras, tornando a tributação, além de abusiva e injusta, nitidamente inconstitucional.

De acordo com o que foi exposto, quanto mais o fisco retira do cidadão seus rendimentos e suas riquezas, em especial via tributação, menos será a capacidade de o cidadão pagar tributos (reduzindo a arrecadação) e maior será o gasto do Estado com essa pessoa (aumentando suas despesas). Ocorre que, curiosamente, no Brasil essa lógica se aplica

²⁸¹ MONTESQUIEU *apud* TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 46.

parcialmente, pois o Estado tributa excessivamente e desproporcionalmente (tributando mais o consumo do que a renda), reduzindo a capacidade contributiva do cidadão, mas está batendo recordes de arrecadação constantemente, além de estar alargando as hipóteses de incidência dos tributos já existentes e aplicando multas cada vez mais exorbitantes (uma vez que criar novo tributo é algo complexo e politicamente inviável, mas a majoração das multas supera isso).

Essa situação paradoxal demonstra o caos que é o sistema tributário brasileiro. Capacidade contributiva reduzida e tributação majorada. Esse ciclo vicioso de aumento de tributos torna-se ainda mais paradoxal se se pensar que esse aumento da tributação muitas vezes incide sobre as pessoas jurídicas (indústria, comércio e prestadores de serviços), o que implica em aumento do valor dos produtos, mercadorias e serviços, que são pagos, de fato, pelo consumidor final, que é justamente quem já tem sua capacidade contributiva reduzida em razão da alta carga tributária.

Vicente Oscar Díaz revela o efeito destrutivo da alta carga tributária, ponderando que *“Una histórica pero vigente definición expresa que el impuesto es el precio de vivir en sociedad, no obstante que un juez de la Corte norteamericana advierte que el poder impositivo envuelve el poder de destruir cuando excede de ciertos parámetros”*²⁸².

Um dos efeitos desse poder de destruir que a tributação descomida implica é impedir ou dificultar o desenvolvimento da nação e do cidadão individualmente considerado, na medida em que retira do cidadão os recursos para que o mesmo possa promover o seu desenvolvimento e impõe, com o aumento dos encargos tributários e, conseqüentemente, com o aumento do custo operacional, um engessamento do setor produtivo, criando obstáculo ao desenvolvimento da nação.

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins esclarece:

No ingente esforço que o Governo Federal tem realizado para chegar ao dobro da carga tributária de seus mais diretos concorrentes entre os países emergentes – na China, Índia, Rússia e México, está em torno de 20% do PIB – e objetivando atingir, ainda esse ano, a cifra emblemática de 40%, passou recentemente a sustentar tese de manifesta inconstitucionalidade, que, todavia, começa a preocupar os meios empresariais.

Abstenho-me a comentar, porque fora dos objetivos deste artigo, o relato da Cepal, de que somos o terceiro país do mundo entre os que tiveram baixo desenvolvimento, já ostentado, todavia, na América Latina, a medalha de bronze, uma vez que Haiti e

²⁸² DÍAZ, Vicente Oscar. *La seguridad jurídica em los procesos tributários*. Buenos Aires: Depalma, 1994. p. 11.

El Salvador conseguiram as de prata e de ouro, de estagnação, em período – é bom que se realce – de *boom* econômico mundial.

Com juros elevados, carga confiscatória, máquina inchada e esclerosada, apresentando inúmeros “ladrões” pelos quais escapam os recursos da Caixa do Tesouro – a expressão aqui, para evitar más interpretações, é a técnica, correspondendo às brechas pelas quais, nas caixas d’água, escapa o precioso líquido –, o Governo Federal impede um crescimento digno, como têm apresentado todos os países da América Latina, inclusive a falida Argentina, com *performance* consideravelmente melhor que o Brasil, nos últimos anos, variando seu aumento entre 7,5% e 9% ao ano, em relação ao PIB.²⁸³

O citado professor, então, demonstra e comprova a ideia aqui defendida de que a alta carga tributária inibe o desenvolvimento e isso, conforme se verá, implica em dificuldades na realização dos direitos.

A insegurança jurídica também é um fator que contribui, juntamente com a alta carga tributária, para o país não se desenvolver (ou não se desenvolver como deveria). Humberto Ávila assim entende:

A segurança jurídica pode, da mesma forma, denotar uma asserção sobre um estado desejável, isto é, de um estado que seja qualificado como digno de ser buscado, por razões sociais, culturais ou econômicas, porém não especificamente por uma imposição normativa. Desse modo, o uso da expressão “segurança jurídica” denota um *juízo axiológico* concernente àquilo que se julga bom existir de acordo com *determinado sistema de valores*. A frase “um ordenamento previsível é muito melhor para o desenvolvimento econômico que um imprevisível” denota que a segurança jurídica é um valor substancial da vida humana.²⁸⁴

A falta de previsibilidade do ordenamento jurídico brasileiro, em especial do sistema tributário, afasta os investimentos (nacionais e estrangeiros), aumenta o custo operacional das empresas e produz outros danos ao setor produtivo e, conseqüentemente, aumenta o desemprego e reduz a renda dos trabalhadores. Isso implica em redução da arrecadação e das receitas financeiras do Estado (uma vez que o tributo é a principal receita do Estado), o que é “consertado” ou por aumento da arrecadação (o que implica o efeito paradoxal acima exposto) ou por “maquiagens” no orçamento, gerando os incontáveis problemas de ajuste fiscal pelos quais o Brasil passa. Esse cenário contribui para o não desenvolvimento da nação.

Toda vez que o desenvolvimento não se concretiza, em especial em razão da

²⁸³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Exercício de cidadania*. São Paulo: Lex Editora, 2007. pp. 133-134.

²⁸⁴ ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. pp. 114-115.

alta carga tributária, o cidadão também não consegue ver seus direitos concretizados, pois não os têm ofertados pelo Estado (que não se desenvolve a ponto de poder ofertá-los satisfatoriamente) e encontra dificuldades de custear os próprios direitos (pois em um Estado não desenvolvido o cidadão tem recursos limitados ou, muitas vezes, não os detém).

De acordo com José Eduardo Soares de Melo:

O Poder Público há que se comportar pelo critério da razoabilidade, a fim de evitar as insolvências, as quebras de pessoas jurídicas, bem como permitir a subsistência das pessoas físicas, posto que a tributação não pode cercear o pleno desempenho das atividades privadas e a dignidade humana.²⁸⁵

A carga tributária, demasiada e descomedida, apresenta-se como fator de entrave ao desenvolvimento e essa circunstância pode começar a se resolver a partir do momento em que as normas básicas do sistema tributário nacional, inseridas na CF, passarem a ser observadas, sem exceções, atenuações, distorções e abusos, o que implicaria em maior estabilidade na relação fisco-contribuinte, promovendo segurança jurídica.

Sobre essa relação entre o desrespeito aos princípios constitucionais tributários e o problema que isso acarreta no desenvolvimento nacional em razão da insegurança jurídica que uma interpretação econômica do direito tributário pode causar, Ives Gandra da Silva Martins assevera:

Vive o Brasil, hoje, a insegurança jurídica máxima, [...].

[...]

Tenho pra mim que o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal não é apenas repetitivo do artigo 5º, inciso II, mas explicitador de que ao Fisco cabe a espada da imposição, nos estritos limites do que a Constituição lhe permite e, ao contribuinte, defender-se com o escudo da Lei Suprema para que não seja obrigado a submeter-se a exigências indevidas.

Pretende, todavia, o Fisco suprir as omissões legislativas por interpretações econômicas, superativas da lei formal. Porém, em direito tributário, não cabe a interpretação econômica. [...] deve o Fisco respeitar, rigorosamente, o disposto na legislação para exigir os tributos constitucionalmente devidos, não podendo jamais desconsiderar, superar, eliminar as formas legais e legitimamente adotadas pelo contribuinte, para fazer prevalecer outra, à sua escolha, que implique maior arrecadação.

Creio [...] que cabe ao Poder Judiciário, uma vez provocado, afastar as arbitrariedades que vêm sendo cometidas e a pretendida técnica exegética que carece de amparo legal e constitucional, a bem da segurança jurídica, da justiça tributária e

²⁸⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 51.

do desenvolvimento nacional.²⁸⁶

Derradeiramente, conclusivas são as palavras de Ives Gandra da Silva Martins sobre a tributação promovida no Brasil e a questão desenvolvimento, o qual pode contribuir para a realização dos direitos no país. Segundo o professor:

Estou convencido de que, mais do que juristas e economistas, [...] o Brasil está precisando de um Governo capaz de perceber que, no dia em que reduzir o nível de impostos, por ter contido a “gastança oficial” e modernizado a esclerosada máquina administrativa, neste dia teremos carga tributária justa e o Brasil crescerá bem mais do que os 3% necessários. Empresários e sociedade o Brasil tem. Falta-lhe Governo com a mesma visão e vontade.²⁸⁷

Tem-se, então, que o desenvolvimento da nação e do cidadão individualmente considerado propicia ao cidadão a fruição dos direitos que lhe foram conferidos, seja por meio da possibilidade de o próprio cidadão possuir condições de custear os seus direitos, seja em razão de que um Estado desenvolvido terá condições de ofertá-los satisfatoriamente, ao passo que alta carga tributária, atrelada à má gestão e redistribuição dos recursos, é fator determinante para a estagnação ou redução de desenvolvimento.

3.4 O custo dos direitos

Os direitos do cidadão, e aqui se refere a qualquer direito do homem, fundamentais ou não, dependem, para sua efetivação, em um mundo capitalista, onde é, indubitavelmente, o dinheiro que move o mundo todo, em todos os segmentos, de recursos financeiros para serem efetivamente concretizados.

O passo inicial para a sua realização é o seu reconhecimento, inserindo-os na Constituição de uma nação (direitos fundamentais) e desenvolvendo-os (inclusive mediante a criação de novos direitos) nas normas infraconstitucionais (direitos diversos), mas a concretização desses direitos, em especial a dos direitos fundamentais – foco deste último capítulo –, depende de dinheiro, seja dinheiro público (quando a prestação que concretizará o direito é promovida pelo Estado), seja dinheiro privado (quando a prestação que concretizará

²⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Exercício de cidadania*. São Paulo: Lex Editora, 2007. pp. 39-40.

²⁸⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Exercício de cidadania*. São Paulo: Lex Editora, 2007. p. 244.

o direito é promovida pelo próprio cidadão). O que parecer ser incontestável é que sem dinheiro não se concretizam os direitos.

Nesse contexto a lição de Norberto Bobbio é precisa ao defender que “O problema fundamental em relação aos direitos do homem, hoje, não é tanto o de *justificá-los*, mas o de *protegê-los*. Trata-se de um problema não filosófico, mas político”²⁸⁸. Daí a importância de se avaliar o custo desses direitos, para que sejam protegidos, e proteção, dentre outros significados, implica em efetivação, sendo indispensável, portanto, analisar questões tributárias e financeiras.

Quando a prestação que concretizará o direito é promovida pelo Estado, fica nítida a importância de se analisar questões tributárias e financeiras, pois o quanto se arrecada e como se gere e se redistribuem os recursos públicos irá determinar quantos e como os direitos serão atendidos. Da mesma forma, quando a prestação que concretizará o direito é promovida pelo próprio cidadão, mantém-se a importância de se analisarem as questões tributárias e financeiras, pois a forma como o Estado tributa o cidadão e a forma como redistribui as riquezas influencia, diretamente, nas condições de o cidadão poder prover os seus próprios direitos, ou impõe uma dependência em relação ao Estado.

Alinhando-se a essa ideia, José Eduardo Faria apresenta a seguinte reflexão:

Eis aí, portanto, o desafio já examinado nos primeiros capítulos deste trabalho: como assegurar o efetivo respeito aos direitos individuais, cuja proteção consiste numa das condições de legitimidade legal-racional da nova ordem constitucional, em meio a uma situação de dificuldades econômicas generalizadas que exige do Executivo um alto poder discricionário de intervenção estabilizadora? Como evitar que a implementação dos direitos sociais consagrados pela Carta de 1988 seja acusada de conduzir à paralisia decisória do país e que, por conseguinte, sirva de pretexto para justificar uma revisão constitucional com propósito de “deslegalização” ou mesmo de ruptura institucional? Nessa mesma linha de argumentação como impedir que o discurso contrário à paralisia decisória, tradicionalmente praticado por parte dos setores cujo desempenho e cuja expansão são quase exclusivamente condicionados pelos imperativos da governabilidade, seja usado por parte dos inimigos dos novos direitos sociais? Em suma: de que modo desarmar o potencial antidemocrático das dramatizações conservadoras da crise de governabilidade?²⁸⁹

Assim, algumas questões merecem estudo para que se possa verificar se o Estado possui condições financeiras de ofertar os direitos aos cidadãos e/ou se ele permite que

²⁸⁸ BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 13ª tiragem. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 24.

²⁸⁹ FARIA, José Eduardo. *Direito e economia na democratização brasileira*. Coleção direito, desenvolvimento e justiça. RODRIGUEZ, José Rodrigo (coord.). São Paulo: Saraiva, 2013. p. 151.

os próprios cidadãos concretizem seus direitos por meio de seus recursos particulares.

Primeiramente, é preciso entender quais direitos fundamentais devem ser ofertados pelo Estado, ou seja, se apenas os individuais ou se os sociais também podem ser cobrados pelo cidadão junto ao Estado.

É comum na doutrina se afirmar que os direitos fundamentais possuem eficácia plena e aplicação imediata, e que devem ser implementados pelo Estado, podendo ser exigidos pelo cidadão, estando superado o argumento criado pelo governo de que as normas constitucionais que reconhecem e conferem os direitos fundamentais não passariam de normas programáticas.

Ao se superar esse argumento, criou-se outro, onde se reconhece que os direitos fundamentais possuem eficácia plena e aplicação imediata e que serão realizados na medida do possível, isto é, criou-se o argumento da reserva do possível, que significa que os direitos fundamentais serão realizados desde que haja recurso financeiro disponível para custeá-lo e haja uma opção política pelo legislador em efetivá-lo, incluindo o seu valor no orçamento.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres explana:

A reserva do possível não é um princípio jurídico, nem um limite dos limites, mas um conceito heurístico aplicável aos direitos sociais, que na Alemanha não se consideram direitos fundamentais. Equivale a “reserva democrática”, no sentido de que as prestações sociais se legitimam pelo princípio democrático da maioria e pela sua concessão discricionária pelo legislador. Não se confunde com a expressão “reserva de orçamento”, à qual pode se incorporar se a pretensão ao direito social vier a ser concedida pelo Legislador.²⁹⁰

Analisando o trecho transcrito, primeiramente ressalta-se que é preciso se desvincular do que é feito em outros países e tentar aplicar no Brasil o que é feito no exterior. Cada nação apresenta uma cultura, os seus próprios problemas e virtudes sociais e uma política própria para, de acordo com seus problemas e sua cultura, resolver as questões que se apresentam. Portanto, se na Alemanha os direitos sociais não são fundamentais, é preciso esquecer aquele país e pensar nos direitos reconhecidos no Brasil e criar soluções para os problemas que aqui existem de acordo com cultura brasileira, os recursos financeiros aqui disponíveis e em consonância com as características do Direito brasileiro, pois no Brasil os

²⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 105.

direitos sociais são tão fundamentais quanto os individuais por expressa disposição constitucional.

Em segundo lugar, a reserva do possível, conforme Ricardo Lobo Torres, aplica-se apenas aos direitos sociais. Portanto, os direitos fundamentais individuais estariam fora do alcance dessa tese de que os recursos são finitos e só custeiam os direitos cuja concessão é disciplinada pelo legislador infraconstitucional e mediante inclusão no orçamento. Partindo dessa premissa, não é mais necessária a lista de medicamentos que o Sistema Único de Saúde (SUS) elabora para informar os medicamentos que disponibiliza gratuitamente, pois sendo a vida e a saúde um direito fundamental individual não se encontram limitados pela reserva do possível, devendo ser fornecidos todo e qualquer medicamento. Parece não ser assim o mais coreto e, portanto, a reserva do possível não estaria atrelada apenas aos direitos fundamentais sociais.

Em terceiro lugar, é uma aberração jurídica vincular a efetividade dos direitos fundamentais sociais à concessão discricionária pelo legislador, pois assim as prestações sociais se legitimariam pelo princípio democrático da maioria. Os direitos fundamentais sociais não precisam aguardar a concessão do legislador infraconstitucional, pois eles já foram conferidos pelo legislador constituinte. O único papel do legislador infraconstitucional com relação aos direitos fundamentais, individuais ou sociais, é trabalhar arduamente, combatendo a corrupção e qualquer outra forma de desvio de dinheiro público e má utilização dos recursos financeiros do Erário, para efetivar o quanto antes, de forma mais ampla e maximizada possível os direitos fundamentais, pois isso sim legitima o tal princípio democrático. Legislador infraconstitucional, ou seja, político membro do Poder Legislativo, não tem de ter discricionariedade nenhuma com relação à efetivação dos direitos fundamentais, inclusive os sociais.

Portanto, essa propagação de que a reserva do possível se aplica aos direitos fundamentais sociais deve ser repensada, pois a cada momento o governo inventa uma desculpa para não implementar os direitos fundamentais e os operadores do Direito, ao invés de combaterem esses argumentos, limitam-se a fazer uma crítica ponderada e, muitas vezes, concordar com essas falácias.

Em seu estudo sobre o mínimo existencial, Ricardo Lobo Torres analisa os direitos fundamentais sociais, os quais, segundo o autor, dependem de lei para a sua concretização, pois dependem de recursos previstos em orçamento para que o Estado possa implementá-los, chegando a aduzir que os mesmos são normas programáticas. Segundo o

professor:

Os direitos sociais e econômicos, nos seus aspectos prestacionais, estremam-se da problemática dos direitos fundamentais porque dependem da concessão do legislador, não geram por si sós a pretensão às prestações positivas do Estado, carecem de eficácia *erga omnes* e se subordinam à idéia de justiça social. Revestem eles, na Constituição Federal, a forma de princípios de justiça, de normas programáticas ou de *policy*, sujeitos sempre à *interpositio legislatoris*, especificamente na via do orçamento público, que é o documento de quantificação dos valores éticos, a conta corrente da ponderação dos princípios constitucionais, o plano contábil da justiça social, o balanço das escolhas dramáticas por políticas públicas em um universo fechado de recursos financeiros escassos e limitados. Esses direitos às vezes aprecem, principalmente, na doutrina alemã, sob a denominação de *direitos fundamentais sociais*, em virtude de sua constitucionalização através da cláusula do Estado Social; mas, segundo a maior parte dos autores germânicos, que a adotam, subordinam-se à justiça social, encontra-se sob a “reserva do possível” e constituem meras diretivas para o Estado, pelo que não se confundem com os direitos da liberdade nem com o mínimo existencial. [...] reservamos a expressão *direitos fundamentais sociais* ao mínimo existencial [...].²⁹¹

Para Ricardo Lobo Torres, os direitos sociais só são fundamentais quando se referem a prestações estatais que garantam o mínimo existencial. Além dele, os direitos sociais são normas programáticas que dependem de políticas públicas cujos valores para sua realização estejam incluídos em orçamento.

Em que pese a concordância com muitas ideias do professor citado, urge repensar algumas dessas ideias e adaptá-las ou ao atual cenário jurídico-político ou até mesmo à realidade do cotidiano, empírica, não restrita a teorias. Dessa forma, será que os direitos fundamentais sociais realmente não geram por si sós a pretensão às prestações positivas do Estado ou esse pensamento decorre da corriqueira atuação do Estado? Em outras palavras, será que muitos juristas não adotam entendimentos similares a esse, ou seja, de que nem todos os direitos podem ser efetivados em razão de uma suposta escassez de recursos financeiros públicos, apenas pelo fato de que partem da atuação do Estado para criar uma limitação teórica dos direitos? Porque se a reivindicação dos direitos constitucionalmente previstos levar em consideração aquilo que o Estado faz, por meio das afirmações do governo sobre escassez de recursos e reserva do possível, e não o que o Estado deve fazer, a Constituição Federal não passará de uma cartilha de boa conduta.

Os constantes recordes de arrecadação tributária, os infindáveis milhões e até bilhões que se perdem com a má gestão dos recursos públicos e com a corrupção dão

²⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. pp. 273-274.

conta de que dinheiro não é problema no Brasil. O problema são os que exercem o poder e a questão histórico-cultural que faz do brasileiro um povo sem educação, sem cultura e sem vergonha.

O brasileiro é um povo ótimo, até que compreende que dinheiro é o que move o mundo e confere poder e o local onde consegue as duas coisas é no Poder Público. Por isso que muitos fazem tudo para se inserir em algum órgão público, em especial os atrelados à atividade política. A solidariedade no Brasil, em regra, na prática, não está atrelada à solidariedade social, mas sim à solidariedade à corrupção, pois muitos querem mantê-la e até ampliá-la, pois assim sempre se abre um espaço para mais um poder desviar os recursos públicos para os cofres particulares.

João Féder, em excelente trabalho, elucida essa questão da solidariedade à corrupção, aduzindo que:

Ao falar em mundo solidário da corrupção estaríamos indo às raias do exagero, impulsionados pela nossa justificável e crescente indignação, ou buscando no fundo da imaginação uma figura de ficção, tão impossível seria o reconhecimento da sua concretização?

Estamos certos de que não. Mais que isso, estamos plenamente convencidos que o mundo solidário da corrupção, tem nos seus contornos o exato desenho do *mapa mundi*.

Por que essa certeza? Por duas razões tão claras quanto simples.

Primeira razão: estamos falando de corrupção praticada pelo ser humano, um ser feito de carne com todas as suas fraquezas;

Segunda razão: estamos falando de ser humano que usa bolsos e bolsos extremamente ambiciosos.

Tão ambiciosos que a corrupção não é a arte dos pobres, bem ao contrário é o privilégio dos ricos.

[...]

Esse desinteresse pela verdade, esses desestímulo ao raro corajoso cidadão que ainda acredita nas instituições e se atreve e arrisca a denunciar a corrupção é mais do que manifestação de solidariedade aos corruptos; é quase uma co-autoria.²⁹²

Portanto, a falta de dinheiro não é motivo para não se implementarem os direitos fundamentais sociais, os quais, se não são concretizados por políticas públicas, devem ser concretizados mediante ordem judicial, ainda que seja no sentido de incluir nas previsões orçamentárias os recursos necessários para a efetivação do direito constitucionalmente concedido, evitando-se, assim, uma ingerência indevida do Poder Judiciário sobre o Executivo e o Legislativo no sentido de ele, Judiciário, determinar a prestação imediatamente,

²⁹² FÉDER, João. *Erário: O dinheiro de ninguém*. Curitiba: Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1997. pp. 159/165.

sem haver previsão orçamentária para custeá-la, mas determinar a inclusão de verbas no orçamento para custear e efetivar os direitos fundamentais, inclusive os sociais, é um dever do Poder Judiciário. O que não pode ocorrer é omissão do Poder Público.

Criou-se, então, a cultura de que a realização dos direitos fundamentais sociais requer aplicação de recursos públicos, pois são direitos que exigem uma postura ativa do Estado para a sua concretização.

Se de uma forma geral todo direito corresponde a um custo, quando o Estado tem que realizar uma conduta positiva para que um direito seja atendido fica ainda mais evidente a necessidade do dinheiro para a realização dos direitos. Nesse sentido, Ingo Wolfgang Sarlet preleciona:

Se a regra da relevância econômica dos direitos sociais prestacionais pode se aceitar sem maiores reservas, há que se questionar, todavia, se efetivamente todos os direitos desta natureza apresentam dimensão econômica, havendo, neste contexto, quem sustente a existência de exceções, apontando para direitos sociais a prestações economicamente neutros (não implicam a alocação de recursos para sua implementação), no sentido de que há prestações materiais condicionadas ao pagamento de taxas e tarifas públicas, além de outras que se restringem ao acesso aos recursos já disponíveis. É preciso observar, contudo, que, mesmo nas situações apontadas ressalta uma repercussão econômica ao menos indireta, já que até o já disponível resultou da alocação e aplicação de recursos, sejam materiais, humanos ou financeiros em geral, oriundos, em regra, da receita tributária e outras formas de arrecadação do Estado.²⁹³

Conforme afirmado, cada direito corresponde a um custo, ainda que indiretamente, conforme aduz Ingo W. Sarlet. O doutrinador ressalta que há quem entenda que existem direitos sociais que não apresentam custo direto. Assim, parece que a questão do custo dos direitos não está atrelada a ser um direito fundamental individual ou social a ser efetivado, mas sim à postura do Estado, isto é, se uma postura ativa ou passiva que irá efetivar o direito fundamental.

Nessa medida, têm-se dois direitos individuais: a vida e a liberdade. Qual o custo para se atender esses direitos? *A priori*, nenhum.

Mas o direito à vida se efetiva se não houver médicos para atender as gestantes pelo SUS durante o pré-natal e o pós-natal? Sem um hospital onde o parto seja realizado? Pode ser que sim. Se a gestante não tiver nenhum problema durante a gravidez e

²⁹³ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 264.

não se preocupar com o desenvolvimento do filho, além de realizar o parto em casa ou em qualquer outro lugar fora de um hospital, não haveria custo, desde que, obviamente, todas as gestantes se encontrassem nessa situação, o que não se concebe. Portanto, o direito fundamental individual à vida implica em custos para o Estado.

A liberdade, em um primeiro momento, para ser efetivada requer uma postura omissa do Estado, ou sejam, uma não agir, um não interferir na liberdade do cidadão, seja não restringindo o seu direito de ir e vir (com a realização de uma prisão), seja estabelecendo o Estado Laico (não impondo religião oficial e, assim, permitindo a escolha religiosa), seja não promovendo censura (resguardando a liberdade de expressão), seja como for. Todavia, é impossível afirmar que alguém que vive à margem da sociedade, em razão da exclusão que a miséria impõe, é livre. O combate às desigualdades garante o direito à liberdade e isso requer uma postura ativa do Estado, o que implica em custos para combater a desigualdade e erradicar a pobreza para se concretizar o direito fundamental individual à liberdade.

Analisa-se, agora, o direito fundamental social à moradia, que, de acordo com o que foi acima exposto, seria um direito social que ensejaria atuação positiva do Estado no sentido de realizar as prestações hábeis a concretizá-lo, o que implicaria em gasto dos recursos públicos e, por conseguinte, estariam vinculadas à reserva do possível e a previsões orçamentárias.

Dito isso, talvez nem o mais utópico ser humano imagina que o Estado irá ofertar uma moradia para cada cidadão, ainda que se tenha em mente apenas os cidadãos realmente necessitados.

O que garante o direito à moradia é o Estado criar condições para que o cidadão tenha a possibilidade de custear a própria moradia, o que implica em propiciar o desenvolvimento da nação e, conseqüentemente, permitir o desenvolvimento individual do cidadão. Isso é o direito à moradia.

Obviamente que nessa missão de criar condições para o desenvolvimento nacional tem um custo, pois o Estado gasta com criação, manutenção e desenvolvimento da infra-estrutura, por exemplo. Mas isso não é um custo apenas do direito à moradia, mas sim de diversos outros direitos, como a própria saúde.

Assim, se o cidadão tem condições de custear sua própria moradia o Estado não depende de verba orçamentária e nem se vincula a reserva do possível para que esse

direito se efetive, bastando que o Estado cumpra um de seus objetivos fundamentais (garantir o desenvolvimento nacional – CF, art. 3º, II) que o direito social à moradia se realiza sem uma conduta ativa do Estado.

Portanto, essa tese de que a efetivação dos direitos fundamentais sociais depende de concessão do legislador, que estão atrelados à reserva do possível e dependem de reserva de orçamento parece não ser adequada.

O que determina se o direito fundamental dependerá ou não de aplicação direta de recursos financeiros para a sua efetivação não é o fato de ser individual ou social, mas sim se a postura do Estado para concretizá-lo será ativa ou passiva e isso independe de ser o direito fundamental individual ou social, conforme visto.

Independentemente das questões postas, o que parece claro é o desinteresse dos políticos (membros do Poder Executivo e do Legislativo) em efetivar os direitos fundamentais, por isso torna o cidadão dependente deles, conferindo os direitos apenas de forma pontual e em momentos estratégicos, como época de campanha eleitoral, pois essas atitudes fazem dos políticos os “heróis” da população, ignorante e leiga, que acaba demonstrando a mesma atitude política de sempre, isto é, a do cidadão abandonado e desprotegido que elege e venera o político que lhe confere algum direito, como se estivesse recebendo um favor.

A efetivação dos direitos fundamentais (ou a sua não efetivação) da forma acima narrada torna esses direitos em arma em favor dos políticos, que se valem de desculpas atreladas ao custos desses direitos para não implementá-los devidamente, mas os realizam quando lhes é politicamente conveniente.

Nesse cenário, assume grande importância a postura do Poder Judiciário em garantir a concretização dos direitos fundamentais, individuais ou sociais, desde que o faça com ponderação e razoabilidade em suas tomadas de decisões.

A respeito do tema, Rodrigo Uprimny prescreve:

He intentado mostrar que los derechos sociales son derechos de la persona y que su realización es esencial para la continuidad e imparcialidad de proceso democrático, por lo cual debemos admitir algún control judicial sobre las decisiones económicas. Preservar el control constitucional sobre las decisiones económicas es entonces defender la eficacia jurídica de los derechos sociales, lo cual es importante para la consolidación democrática em um país como a Colombia, con desigualdades

profundas y niveles intolerables de pobreza.²⁹⁴

O fato é que, individual ou social, dependente de uma conduta ativa ou passiva do Estado, os direitos fundamentais possuem um custo, pois se está falando de direitos fundamentais em um mundo capitalista, onde existe figura do Estado, que assumiu para si o dever de gerir a sociedade, e essa tarefa, indubitavelmente, requer dinheiro.

Para encerrar, uma última reflexão necessária, cujo resultado requer, também, uma análise de dados levantados por instituições idôneas, mas que pode ser obtido pela análise empírica da realidade brasileira.

Realmente há escassez de recursos da forma como muito se ventila pelo governo e na doutrina? Será que os recursos financeiros, mesmo sendo finitos, não seriam hábeis a efetivar mais direitos do que hoje se efetivam, com mais amplitude e com mais qualidade?

É óbvio que o Brasil é um país de dimensões continentais, com grande população e cheio de problemas sociais. Mas também é fato que muitos dos problemas sociais do Brasil são criados e fomentados pela postura e conduta dos que exercem o poder.

Todavia, a alta carga tributária e o montante arrecadado pelo fisco, que representa boa parte do Produto Interno Bruto (PIB), traduzem em um valor expressivo de receitas ao Erário. Certamente que o custo para se manter um país de vasto território e populoso é altíssimo, mas as receitas também são.

Não se está no campo do direito processual civil para se argumentar que os fatos públicos e notórios carecem de produção de provas, até porque se está promovendo um estudo científico e também pelo fato de que a análise precisa do equilíbrio das contas públicas enseja uma análise de dados atinentes às receitas e seu potencial redistributivo, mas da mesma forma que parece que se criou na doutrina o hábito de se falar em escassez de recursos e que o Estado deve realizar opções sem se apresentar dados para essa afirmação (e isso vem sendo aceito e propagado ao longo do tempo), pode-se afirmar que o Brasil possui condições de implementar de forma maximizada os direitos fundamentais, pois, mesmo sendo elevado o seu custo, parece haver dinheiro suficiente para se fazer muito mais do que se faz em termos de efetivação de direitos fundamentais hoje, bastando iniciar essa tarefa pela mudança da

²⁹⁴ UPRIMNY, Rodrigo. Legitimidad y conveniencia del control constitucional a la economía. IN: SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). *Jurisdição e direitos fundamentais*: anuário 2004/2005 – Vol. I. Tomo II. Escola Superior da Magistratura. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 342.

gestão pública, o combate à corrupção, as formas de se alcançar e se manter no exercício do poder, dentre outras medias que não são fáceis de se realizar, pois dependem da ação daqueles que exercem o poder e isso não ocorre porque as alterações necessárias para a efetivação maximizada dos direitos fundamentais acaba com os abusos que os mesmos cometem.

Conclui-se e entende-se, então, que no Brasil o problema não é dinheiro, antes disso, o problema é estrutural, isto é, seja no aspecto institucional (do Estado), seja no aspecto social (a ignorância e a consequente passividade da população), o Brasil sofre com outros problemas que não é a ausência ou a escassez de recursos financeiros para a implementação dos direitos fundamentais individuais e sociais.

3.5 A realização dos direitos fundamentais a partir da tributação

A gestão e redistribuição dos recursos públicos, apesar de não serem abordados diretamente neste trabalho, merecem um tratamento particular, pois são expressões de eficiência fiscal e garantia da realização dos direitos fundamentais por meio das políticas públicas e da repartição igualitária e justa das receitas públicas através de serviços e prestações públicas, pois “a redistribuição de rendas opera por instrumentos orçamentários. O direito tributário por si só não alcança efeitos redistributivos, eis que pode diminuir a riqueza dos ricos, mas não incrementa a dos pobres”²⁹⁵. Torna-se evidente que arrecadar é preciso, mas a gestão financeira adequada é indispensável, tendo em vista que, mesmo com alta da carga tributária, não se tem efetivação de direitos se não houver gestão de qualidade das receitas públicas e boas políticas públicas que ofertem os serviços e prestações adequados²⁹⁶.

Nessa relação entre tributação, gestão e redistribuição de recursos financeiros, a observância do princípio da eficiência (CF, art. 37, *caput*) apresenta-se indispensável para guiar a conduta do fisco, sendo determinante para o sucesso ou o insucesso das atividades que o Estado realiza²⁹⁷.

²⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 25.

²⁹⁶ CASTRO, Paulo Rabello de. Carga Tributária Brasileira – Razões do Excesso e Prognósticos. IN: *Revista de Estudos Tributários*. v.7. n. 42, Mar./Abr. Porto Alegre: IOB, 2005. p. 122.

²⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Pesquisas Tributárias. Nova série; 12. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006. p. 31.

Conforme já exaltado alhures, a atividade fiscal compreende dois momentos: o primeiro momento é a relação tributária, que se estabelece entre o Estado (sujeito ativo da relação jurídico-tributária) e o cidadão (sujeito passivo da relação jurídico-tributária), onde o primeiro institui, fiscaliza e arrecadas os tributos que o segundo deve pagar, conforme as normas atinentes ao Direito Tributário; o segundo momento é a atividade financeira do Estado, definida por Celso Ribeiro Bastos como “aquela marcada, ou pela realização de uma receita ou pela administração do produto arrecadado ou, ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento”²⁹⁸, onde o Estado faz a gestão e a redistribuição dos recursos financeiros que compõem o Erário de acordo com as normas do Direito Financeiro, pois, conforme Regis Fernandes de Oliveira, “O ordenamento normativo traça os fins; o direito financeiro busca os meios para das condições a que seja eles satisfeitos. Busca receitas, administra-as e gasta os recursos, para cumprir os fins do Estado”²⁹⁹.

A atividade financeira, superficialmente estudada neste trabalho, alia-se à atividade tributária para fins de efetivar os direitos fundamentais, os quais, conforme visto, possuem custo, direto ou indireto, para serem concretizados e é justamente a atividade fiscal do Estado (atividade tributária e financeira) que regula a aquisição, a gestão e a aplicação dos recursos na sociedade, implementando os direitos. Daí a sua importância no cumprimento da missão institucional do Estado de proteger os direitos, como diria Norberto Bobbio, o que implica em concretizá-los.

Um dos problemas da atividade fiscal é a corrupção, que ocorre tanto na atividade tributária (quando um fiscal recebe propina para não cobrar o tributo e uma eventual penalidade ou para anular um lançamento já feito), quanto na atividade financeira, onde no momento da aplicação dos recursos públicos muitos desvios ocorrem e o dinheiro não alcança a sua finalidade, perdendo-se após a saída dos cofres públicos (ou, quiçá, até antes).

Algumas situações onde o dinheiro público se perde e não alcança as finalidade públicas (ou não as alcança satisfatoriamente) são registrados por Regis Fernandes de Oliveira, segundo o qual:

No Brasil a corrupção tem aumentado. [...]
[...]

²⁹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002. p. 5.

²⁹⁹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 65.

De tudo resulta grave prejuízo para o Brasil, que perde recursos, na medida em que contrata acima de preços de mercado; contrata sem querer ou, querendo, contrata mal; dá incentivos fiscais que serão desvirtuados; fraudas licitações; exige propinas; vende informações, tudo em detrimento do erário público [...].³⁰⁰

O citado autor ainda enaltece que a corrupção impede a efetivação dos direitos fundamentais, pois “Os direitos fundamentais vêm consignados nos textos formais das Constituições das grandes democracias. Só que o desvio de recursos impede a plena execução material dos direitos consagrados nos modernos diplomas legais”³⁰¹.

A atividade financeira é o momento final do alicerce da efetividade dos direitos fundamentais, que são os recursos públicos. Quando bem realizada, cria condições de os direitos fundamentais serem promovidos satisfatoriamente, em consonância com o montante que compõem as receitas de um Estado, pois não se pode exigir mais do que ele tem. O que se pode exigir é que ele promova o desenvolvimento, para que isso implique em aumento de riquezas, o conseqüente aumento de arrecadação e de receitas a serem reinvestidas na sociedade. Os problemas surgidos após a atividade tributária, infelizmente, vem sendo um entrave para a maximização da oferta dos direitos fundamentais.

E a atividade tributária, que é o foco do presente estudo, por ser prévia à atividade financeira, ou seja, por ser a atividade que busca recursos financeiros junto à sociedade por meio da tributação para que a atividade financeira possa se realizar, é considerada o ponto de partida da efetivação dos direitos fundamentais, criando o alicerce sobre o qual o Estado se firmará na missão de cumprir seus objetivos e realizar os direitos fundamentais que prometeu à sociedade, pois, sem recursos financeiros, não há realização de direitos.

Obviamente que as receitas tributárias não são as únicas que compõem as receitas públicas. As outras receitas do Erário também possuem o condão de proporcionar a efetivação dos direitos fundamentais. Mas dada a importância que os tributos ocupam como montante componente do PIB, sendo a principal fonte de arrecadação do Estado, e o fato de que os tributos podem auxiliar ou prejudicar o desenvolvimento do Estado e a concretização dos direitos fundamentais, a depender da forma como a tributação é levada a cabo, merece destaque como base sobre a qual o Estado se constrói e a sociedade recebe seus direitos.

³⁰⁰ OLIVEIRA, op. cit., p. 242.

³⁰¹ OLIVEIRA, op. cit., p. 243.

Nessa medida, a tributação deve ocorrer de forma satisfatória, para suprir as necessidades financeiras do Estado, e, ao mesmo tempo, ser comedida, não invadindo exageradamente o patrimônio do cidadão, sob pena de estar impossibilitando que o contribuinte promova sua própria subsistência e passe a depender das políticas públicas do Estado, redundando em um efeito contrário ao desejado pela tributação, a qual passa a criar um novo problema ao invés de resolver os já existentes.

Denota-se, portanto, que o Estado pode e deve tributar, desde que respeite um mínimo de riqueza considerado intangível (mínimo existencial/vital) e, quanto ao restante patrimonial, alcance a propriedade privada de forma a satisfazer suas necessidades financeiras, desde que o faça comedidamente, não se aproximando do confisco. Aliás, os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que delimitam o “piso” e o “teto” da tributação para que esta seja justa, são, em verdade, próximos e complementares³⁰²⁻³⁰³.

Desta forma, o Estado deve criar uma estrutura compatível com a grandiosidade do país e ser eficiente em seus métodos fiscalizatórios e arrecadatários para que os recursos que devem ser auferidos de acordo com as normas jurídico-tributárias não se percam por falta de fiscalização ou de cobrança.

A fiscalização, de grande importância para a justa tributação, deve ser desenvolvida mediante a criação de mecanismos que possam realmente verificar o cumprimento das obrigações tributárias. Nessa tarefa, a tecnologia é uma grande aliada do Direito, na medida em que possibilitou, por exemplo, a criação de programas de declaração de renda e de apuração de tributos via internet, assim como a nota fiscal eletrônica, instrumentos muito eficientes na fiscalização tributária e que combatem a evasão fiscal³⁰⁴.

No entanto, um fator importantíssimo para a eficiente consecução da fiscalização – e, por conseguinte, da justa tributação – é o combate à corrupção. Fiscais corruptos, existentes em larga escala no Brasil, deixam de arrecadar aos cofres públicos tributos legitimamente devidos para arrecadar para si próprios, esquecendo-se do sem número

³⁰² DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias. Nova série; n. 6. São Paulo: Revistas dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000. p. 95.

³⁰³ MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 48.

³⁰⁴ GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. *Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária*. Rio de Janeiro: Rev. Adm. Pública, v. 40, n. 5. Out. 2006. p. 841-864. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000500005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 14 ago. 2015.

de pessoas que deixam de ter seus direitos básicos atendidos ou, quiçá, melhor atendidos, em razão do dinheiro que deixa de ser arrecadado graças à corrupção³⁰⁵ –³⁰⁶.

A corrupção na atividade de fiscalização tributária impede que o Estado arrecade o montante autorizado pela legislação e, dessa forma, os recursos financeiros para custear as atividades estatais podem não alcançar as cifras necessárias. Aliás, a corrupção não se encontra apenas na atividade fiscalizatória, mas também se apresenta na gestão dos recursos públicos, reproduzindo *na sociedade a fragilidade dos valores de justiça*³⁰⁷.

Ao agir de forma corrupta, aqueles que têm a incumbência de gerir o Estado criam um cenário de estímulo para que o cidadão também adote tal postura, pois a corrupção surge como um exemplo de conduta, a qual, mesmo sendo ilícita, dá frutos e poucas vezes é punida, podendo oportunizar lucro para quem a realiza. Quando o contribuinte, estimulado pelas ações ilícitas dos agentes públicos, também incorpora em suas práticas a corrupção, tem-se a evasão fiscal. Segundo John Rawls “[...] os indivíduos que participam dessas organizações adquirem o senso correspondente de justiça, e o desejo de fazer a sua parte para mantê-las”³⁰⁸.

Nessa situação o Estado passa a tributar aquilo que não é devido ou aumentar a tributação já existente, causando um caos no país, pois quanto mais se quer arrecadar, mais o contribuinte quer se esquivar da tributação, criando um ciclo vicioso de aumento da tributação e aumento da evasão fiscal, cenário este que em nada contribui para a justa tributação, para o desenvolvimento nacional e para a efetivação dos direitos fundamentais.

É necessário que seja realizada uma tributação justa, a qual, grosso modo, deve realizar com eficiência os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e de todos os outros.

A eficiência e a justiça da tributação nascem do respeito aos princípios constitucionais tributários, que são as regras básicas do sistema tributários nacional, os quais

³⁰⁵ COPOBIANCO, Eduardo; ABRAMO, Claudio Weber. *O combate à corrupção*. IN: PINSKY, Jaime (org.). *Práticas de cidadania*. São Paulo: Contexto, 2004. p. 232.

³⁰⁶ PRACA, Sérgio. *Corrupção e reforma institucional no Brasil, 1988-2008*. Campinas, v. 17, n. 1, Junho 2011. *Opin. Publica*, p. 137-162. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762011000100005&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 14 ago. 2015.

³⁰⁷ SEVEGNANI, Joacir; STEFFEN, Pablo Franciano. *Corrupção e evasão fiscal no Brasil: duas práticas de efeitos idênticos*. In Revista Bonijuris. Fevereiro 2014. Ano XXVI, n. 603. V. 26, n. 2. Curitiba: Instituto de Pesquisas Jurídicas Bonijuris, 2014. p. 31.

³⁰⁸ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisseta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997. pp. 504-505.

fundamentam o direito de o Estado tributar e, ao mesmo tempo, limitam essa sua atuação em homenagem a tantos outros princípios e direitos dos cidadãos, que são os contribuintes. Sem o respeito aos princípios constitucionais tributários a tributação é ilegítima e inconstitucional, pois o tributo invade alguns direitos fundamentais do cidadão e para que não haja um conflito entre o direito de o Estado tributar e os direitos dos cidadãos, urge respeitar os citados princípios.

A observância do sobreprincípio (segundo Paulo de Barros Carvalho) da segurança jurídica na atividade tributante contribuiu para uma tributação mais justa, legítima e eficaz, que incidirá de forma isonômica, recaindo sobre os mais abastados parte mais expressiva dos tributos (em observância à capacidade contributiva e à progressividade), sobre os menos abastados de acordo com suas possibilidades (em homenagem aos princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, pois todos que detém capacidade contributiva são chamados a custear as despesas do Estado em prol da sociedade) e não recaindo sobre os que não apresentam signos presuntivos de riqueza (em respeito à capacidade contributiva, à vedação do confisco e ao mínimo existencial/vital).

Quando respeitado o princípio da segurança jurídica o sistema tributário se apresenta mais equilibra e tende a se apresentar mais justo. Dessa forma a arrecadação é otimizada e se viabiliza alcançar a riqueza do contribuinte na exata medida em que não seja nem inexpressiva e nem exacerbada.

Assim, para devida tributação e, conseqüentemente, para que ela contribua para a realização dos direitos fundamentais, é fundamental o papel de destaque da segurança jurídica na seara tributária e o seu caráter de garantia material, que se presta a assegurar a realização dos direitos constitucionalmente previstos, em especial os direitos fundamentais.

Nesse sentido, ao distinguir direitos e garantias fundamentais, José Souto Maior Borges destaca a importância das garantias constitucionais (dentre elas a segurança jurídica) como meio de se assegurar o exercício dos direitos fundamentais:

Não se deve incorrer no erro de indistinguir entre (a) *direito fundamentais*, prerrogativas constitucionalmente asseguradas aos seus destinatários e (b) *garantias constitucionais*, meios assecuratórios do exercício dos direitos fundamentais, ou seja, medidas instrumentais constitucionalmente previstas para efetivação desses direitos.³⁰⁹

³⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 292.

De todo o exposto, evidencia-se que os recursos públicos advindos da tributação são grandes responsáveis pela manutenção e desenvolvimento do Estado, o qual passa a ter a possibilidade de cumprir as promessas constitucionais quando, ao possuir os recursos financeiros, os mesmos sejam bem administrados e redistribuídos de acordo com as necessidades sociais.

Com a devida arrecadação, o Estado aufere o que precisa sem esvaziar o patrimônio e a renda do contribuinte, possibilitando que o mesmo promova seus sustento e seu desenvolvimento, efetivando, ele mesmo, muitos de seus direitos fundamentais, ao passo que quando exacerbada, a tributação retira o poder aquisitivo do contribuinte e faz dele cada vez mais dependente das prestações estatais, as quais, como se sabe, não são satisfatórias.

A tributação, como ponto de partida de extrema importância e alicerce para a efetivação dos direitos fundamentais, nos termos que vêm sendo expostos ao longo deste trabalho, pode propiciar, ainda, o aumento do contexto no qual se insere o mínimo existencial e a redução, ou aniquilação, do argumento da reserva do possível, desde que, juntamente com a atividade financeira, seja equilibrada e eficiente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Partindo-se da hipótese desta pesquisa, qual seja, a implementação dos direitos tem um custo e o tributo, sendo a principal fonte de recursos financeiros do Estado, é o alicerce para a concretização dos direitos fundamentais, o estudo aqui realizado visou demonstrar a importância que a tributação tem para a efetivação dos direitos fundamentais, sendo a tributação um alicerce onde o Estado se escora para dar cumprimento à sua missão de gerir e desenvolver a nação, uma vez que os valores auferidos pela arrecadação dos tributos são a principal fonte de receitas públicas atualmente e as atividades estatais dependem, indubitavelmente, de recursos financeiros para se concretizarem.

Se boa parte desses recursos advém dos tributos, estudou-se a atividade tributante no Brasil e se analisou se ela está sendo desenvolvida corretamente, pois é dessa atividade que o Estado parte rumo ao desenvolvimento e à efetivação e maximização dos direitos fundamentais.

Nessa tarefa, inicialmente foram analisados os princípios constitucionais tributários basilares. Foram vistos seus aspectos teóricos principais, mas sem aprofundamento em questões como mitigações/exceções/atenuações aos princípios, pois o intuito foi apresentar as normas fundamentais do sistema tributário nacional e o ideal/valor contido nos princípios estudados, para analisar, conjuntamente, aspectos práticos a eles relacionados e verificar como a tributação deve ocorrer e como ela realmente é levada a cabo.

Esses aspectos práticos abordados, quase sempre, demonstraram como ocorre o desrespeito às normas constitucionais tributárias, principalmente pelo próprio Poder Público, que deveria ser o maior combatente em prol do respeito à Constituição.

Essa análise se fez importante pelo fato de que, conforme exposto ao longo do estudo, a tributação, para contribuir para efetivação dos direitos fundamentais, deve ser equilibrada e justa e isso se obtém a partir do momento em que as regras basilares do sistema tributário são respeitadas.

Como no Brasil tais normas não são respeitadas, conforme exposto, o sistema tributário nacional apresenta-se em colapso e, dessa forma, não se alcança a tributação equilibrada e justa, passando a ser, o tributo, não um alicerce para a concretização dos direitos fundamentais, mas antes um empecilho, quando deveria ser o contrário. Em outros termos, quando bem realizada a tributação é o alicerce para a efetivação dos direitos fundamentais, ao

passo que quando mal realizada a tributação pode ser um obstáculo a essa finalidade.

Em momento posterior, passou-se a analisar o princípio – ou sobreprincípio – da segurança jurídica, incidente sobre todo o ordenamento jurídico brasileiro, mas que assume importante destaque em matéria tributária, pois a segurança do sistema tributário brasileiro inicia-se pelo respeito aos princípios constitucionais tributários. Uma vez respeitados, tem-se o passo inicial para se alcançar a segurança jurídica, pois ela se realiza através da estabilidade, previsibilidade e transparência das normas que compõem o sistema tributário para que relação entre teoria (norma) e prática (atividade tributante) seja hábil a garantir os efeitos esperados da tributação.

Dessa forma, tem-se o equilíbrio desejado na atividade tributária do Estado. Assim, aspectos teóricos sobre a segurança jurídica foram expostos para contextualizar esse sobreprincípio e poder inseri-lo na análise de sua importância na seara tributária.

A previsibilidade e a estabilidade das relações entre contribuinte e fisco fazem com que a tributação possa se desenvolver de forma sadia e eficiente, pois em um cenário de incertezas e de insegurança jurídica os investimentos são afastados, a indústria, o comércio e os prestadores de serviços ficam receosos de investir em suas atividades e não suportar os encargos delas decorrentes, dentre eles e em boa parte os encargos tributários, o desenvolvimento da nação se retrai, o que implica em redução do faturamento e da renda e, conseqüentemente, da arrecadação.

Ao cair a arrecadação o Estado ganha um novo problema, pois os seus compromissos junto à sociedade não são reduzidos na mesma proporção da queda da arrecadação e nesse momento as manobras políticas irresponsáveis começam a surgir e o Estado passa a ter problemas fiscais em razão desse cenário exposto, que nasce em razão da insegurança jurídica que a tributação impõe ao Brasil, sendo que, mais uma vez, a responsabilidade pelo descumprimento da norma constitucional que determina a busca pela segurança jurídica é atribuída ao Poder Público, pois cada uma das Três Funções do Estado não realizam, a contento, suas missões institucionais.

Assim dizendo, fica a impressão de que o estudo foi sobre a insegurança jurídica e não sobre a segurança jurídica, mas, da mesma forma como no primeiro capítulo, partiu-se da apresentação e análise do instituto a ser estudado (no caso, a segurança jurídica), demonstrando a sua importância para o alcance do objetivo final (a importância da tributação para a efetivação dos direitos fundamentais), mas sendo imprescindível analisar a realidade

fática para que se possa entender o porquê de as coisas não estarem indo bem no Brasil e de os direitos fundamentais nem sempre estarem sendo ofertados satisfatoriamente, evitando-se que o trabalho seja mais um que expõe “mais do mesmo”, sem críticas e sem o relato da verdade (realidade brasileira), ou seja, trabalhos que se valem da teoria pela teoria.

Por fim, adentrou-se ao tema central do trabalho, isto é, a efetivação dos direitos fundamentais a partir da tributação.

Abordou-se o tema dos direitos fundamentais, invocando as gerações/dimensões dos direitos para que se possa compreender a evolução histórica de seu reconhecimento e constitucionalização e a postura que o Estado deve adotar para a realização dos direitos de acordo com a sua geração.

Mostrou-se o caráter de instrumento de solidariedade social de destaque que o tributo ocupa, na medida em que, aliado à atividade financeira, a atividade tributária busca reduzir as desigualdades em razão do dever de promover a retirada de parcela das riquezas dos que as possuem, de forma progressiva à abundância dessas riquezas, para possibilitar a oferta de prestações aos menos abastados, em uma tentativa de equilibrar a sociedade e concretizar a isonomia material.

Afirmou-se que a oferta de direitos depende de dinheiro e o desenvolvimento da nação, assim como o desenvolvimento individual do cidadão, são fatores que possibilitam a obtenção de mais recursos financeiros para o Erário, na medida em que a sociedade possui melhores condições financeiras em um Estado desenvolvido, mas esse desenvolvimento requer uma política tributária equilibrada para ocorrer, pois, do contrário, o desenvolvimento não ocorre, o Estado arrecada menos e os direitos não encontram o respaldo financeiro adequado para serem efetivados satisfatoriamente.

Ressaltou-se o custo que há para a implementação dos direitos, aduzindo-se que não apenas os direitos fundamentais individuais devem ser realizados sem atuação estatal direta, mas os direitos fundamentais sociais também, pois estes, de acordo com a tributação desenvolvida, podem não exigir prestações estatais positivas, podendo ser implementados pelo próprio cidadão. Ao passo que os direitos fundamentais individuais, em algumas oportunidades, irão requerer atuação estatal positiva, assim como muitas vezes requer a implementação dos direitos fundamentais sociais. A atuação comissiva ou omissiva do Estado para proporcionar a concretização do direito fundamental não está atrelada ao seu caráter de individual ou social, mas sim à oferta da estrutura e de condições básicas para a realização

daquele direito, seja através da atuação do próprio Estado, seja através da atuação do próprio contribuinte. A tributação é aspecto determinante para se saber se o Estado deverá atuar mais ou menos para a concretização dos direitos fundamentais.

Reafirmou-se a importância do tributo na efetivação dos direitos fundamentais, sendo o ponto de partida nessa tarefa na medida em que o dinheiro é o responsável pelo custeio dos direitos e os recursos financeiros públicos advêm, em boa parte, da arrecadação de tributos, devendo ser dada atenção primordial à tributação por ser a principal atividade arrecadatória do Estado.

Argumentou-se, também, que a atividade tributante é o ponto de partida para a realização dos direitos fundamentais de forma mais eficaz, mas que ao lado dela também merecem destaque a atividade financeira do Estado e o combate à corrupção, pois de nada adianta a tributação cumprir seu desiderato se as atividades posteriores, de gestão e redistribuição dos recursos, e as pessoas envolvidas na política fiscal, não agirem de acordo com o ordenamento jurídico.

Viu-se, por fim, que a partir de uma tributação equilibrada há a possibilidade de o Estado ofertar os direitos fundamentais de forma maximizada, inclusive ampliando o contexto do mínimo existencial, ou seja, a quantidade e a qualidade dos direitos ofertados e o número de pessoas beneficiadas, e a redução ou aniquilação do argumento da reserva do possível, pois se acredita que o Brasil não está desprovido de recursos financeiros para efetivar satisfatoriamente os direitos fundamentais, mas desprovido de material humano qualificado e honrado que o faça a contento.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. A Separação dos Poderes e as Leis Interpretativas Modificativas de Jurisprudência Consolidada. IN: DERZI, Misabel Abreu (coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.
- _____, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Mizabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- _____, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça tributária e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e tributário*. 9. ed. São Paulo: Celso Bastos, 2002.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- _____, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 13ª tiragem. Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- _____, Norberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*. Trad. Alfredo Fait. 4.

ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

BORGES, José Souto Maior. *Curso de direito comunitário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BOTELHO, Marcos César. *A legitimidade da jurisdição constitucional no pensamento de Jürgen Habermas*. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Outorgada em 24 de janeiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm. Acesso em 05 mai. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 23 fev. 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm. Acesso em 26 abr. 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em 05 mai. 2015.

_____. Decreto n. 678, de 06 de novembro de 1992. Anexo. Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/anexo/and678-92.pdf. Acesso em 19 ago. 2015.

_____. Decreto n. 3.048, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 19 abr. 2015.

_____. Decreto-Lei n. 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del4657.htm. Acesso em 27 jul. 2015.

_____. Lei Complementar n. 118, de 09 de fevereiro de 2.005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm. Acesso em 07 mai. 2015.

_____. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2.006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em 08 abr. 2015.

_____. Lei n. 4.156, de 28 de novembro de 1.962. Altera a legislação sobre o Fundo Federal de Eletrificação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4156.htm. Acesso em 21 jul. 2015.

_____. Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1.965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso em 19 ago. 2015.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1.966. Institui o Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 17 mar. 2015.

_____. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1.990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em 19 ago. 2015.

_____. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm. Acesso em 08 jun. 2015.

_____. Lei n. 8.213, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8213cons.htm. Acesso em 07 mai. 2015.

_____. Lei n. 9.289, de 04 de julho de 1996. Dispõe sobre as custas devidas à União, na

Justiça Federal de primeiro e segundo graus e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9289.htm. Acesso em 23 abr. 2015.

_____. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1.996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em 02 mai. 2015.

_____. Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9703.htm. Acesso em 18 ago. 2015.

_____. Lei n. 10.336, de 19 de dezembro de 2001. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10336.htm. Acesso em 24 abr. 2015.

_____. Lei n. 12.099, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a transferência de depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais para a Caixa Econômica Federal; e altera a Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L12099.htm. Acesso em 18 ago. 2015.

_____. Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2.010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional - RECOMPE; prorroga benefícios fiscais; constitui fonte de recursos adicional aos agentes financeiros do Fundo da Marinha Mercante - FMM para financiamentos de projetos aprovados pelo Conselho Diretor do Fundo da Marinha Mercante - CDFMM; institui o Regime Especial para a Indústria Aeronáutica Brasileira - RETAERO; dispõe sobre a Letra Financeira e o Certificado de Operações Estruturadas; ajusta o Programa Minha Casa Minha Vida - PMCMV; altera as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.484, de 31 de maio de 2007, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 11.948, de 16 de junho de 2009, 11.977, de 7 de julho de 2009,

11.326, de 24 de julho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 5.615, de 13 de outubro de 1970, 9.126, de 10 de novembro de 1995, 11.110, de 25 de abril de 2005, 7.940, de 20 de dezembro de 1989, 9.469, de 10 de julho de 1997, 12.029, de 15 de setembro de 2009, 12.189, de 12 de janeiro de 2010, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 11.775, de 17 de setembro de 2008, os Decretos-Leis n^{os} 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969, e a Medida Provisória n^o 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; revoga as Leis n^{os} 7.944, de 20 de dezembro de 1989, 10.829, de 23 de dezembro de 2003, o Decreto-Lei n^o 423, de 21 de janeiro de 1969; revoga dispositivos das Leis n^{os} 8.003, de 14 de março de 1990, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 5.025, de 10 de junho de 1966, 6.704, de 26 de outubro de 1979, 9.503, de 23 de setembro de 1997; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/112249.htm. Acesso em 02 mai. 2015.

_____. Lei n. 12.546, de 14 de dezembro de 2011. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; altera as Leis n^o 11.774, de 17 de setembro de 2008, n^o 11.033, de 21 de dezembro de 2004, n^o 11.196, de 21 de novembro de 2005, n^o 10.865, de 30 de abril de 2004, n^o 11.508, de 20 de julho de 2007, n^o 7.291, de 19 de dezembro de 1984, n^o 11.491, de 20 de junho de 2007, n^o 9.782, de 26 de janeiro de 1999, e n^o 9.294, de 15 de julho de 1996, e a Medida Provisória n^o 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga o art. 1^o da Lei n^o 11.529, de 22 de outubro de 2007, e o art. 6^o do Decreto-Lei n^o 1.593, de 21 de dezembro de 1977, nos termos que especifica; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm. Acesso em 25 abr. 2015.

_____. Lei n. 13.097, de 19 de janeiro de 2015. Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita de vendas e na importação de partes utilizadas em aerogeradores; prorroga os benefícios previstos nas Leis n^{os} 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.440, de 14 de março de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 12.375, de 30 de dezembro de 2010; altera o art. 46 da Lei n^o 12.715, de 17 de setembro de 2012, que dispõe sobre a devolução ao exterior ou a destruição de mercadoria estrangeira cuja importação não seja autorizada; altera as Leis n^{os} 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 12.973, de

13 de maio de 2014, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 12.249, de 11 de junho de 2010, 10.522, de 19 de julho de 2002, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 10.820, de 17 de dezembro de 2003, 6.634, de 2 de maio de 1979, 7.433, de 18 de dezembro de 1985, 11.977, de 7 de julho de 2009, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.076, de 30 de dezembro de 2004, 9.514, de 20 de novembro de 1997, 9.427, de 26 de dezembro de 1996, 9.074, de 7 de julho de 1995, 12.783, de 11 de janeiro de 2013, 11.943, de 28 de maio de 2009, 10.848, de 15 de março de 2004, 7.565, de 19 de dezembro de 1986, 12.462, de 4 de agosto de 2011, 9.503, de 23 de setembro de 1997, 11.442, de 5 de janeiro de 2007, 8.666, de 21 de junho de 1993, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 6.360, de 23 de setembro de 1976, 5.991, de 17 de dezembro de 1973, 12.850, de 2 de agosto de 2013, 5.070, de 7 de julho de 1966, 9.472, de 16 de julho de 1997, 10.480, de 2 de julho de 2002, 8.112, de 11 de dezembro de 1990, 6.530, de 12 de maio de 1978, 5.764, de 16 de dezembro de 1971, 8.080, de 19 de setembro de 1990, 11.079, de 30 de dezembro de 2004, 13.043, de 13 de novembro de 2014, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 12.096, de 24 de novembro de 2009, 11.482, de 31 de maio de 2007, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o Decreto-Lei nº 745, de 7 de agosto de 1969, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; revoga dispositivos das Leis nºs 4.380, de 21 de agosto de 1964, 6.360, de 23 de setembro de 1976, 7.789, de 23 de novembro de 1989, 8.666, de 21 de junho de 1993, 9.782, de 26 de janeiro de 1999, 10.150, de 21 de dezembro de 2000, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 12.973, de 13 de maio de 2014, 8.177, de 1º de março de 1991, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004 e 9.514, de 20 de novembro de 1997, e do Decreto-Lei nº 3.365, de 21 de junho de 1941; e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13097.htm#art8. Acesso em 02 mai. 2015.

_____. Medida Provisória n. 668, de 30 de janeiro de 2015. Altera a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, para elevar alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em 02 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 670.716/RN. Relator Ministro José Delgado. j. 20/10/2005. DJ 01/02/2006.

Disponível em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1626307&num_registro=200401043043&data=20060201&tipo=91&formato=PDF. Acesso em 13 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n. 584.182/RN. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. j. 27/04/2004. DJ 30/08/2004. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=446462&num_registro=200301577968&data=20040830&formato=PDF. Acesso em 13 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial 615.625/MT. Relatora Ministra Denise Arruda. j. 17/10/2006. DJ 07/11/2006. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp#DOC6>. Acesso em 17 mar. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 1.068.456/PE. Relatora Ministra Eliana Calmon. j.18/06/2009. DJe 01/07/2009. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=5418051&num_registro=200801407792&data=20090701&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 13 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n. 782.605-SE. Relator Ministro João Otávio de Noronha. j. 04/10/2007. DJ 06/11/2007. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3472417&num_registro=200501552770&data=20071106&tipo=5&formato=PDF. Acesso em 13 mai. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 215. *A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão não está sujeita à incidência do imposto de renda.*

Disponível em:

http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=215&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO. Acesso em 17 mar. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário 68.741-SP. Relator Ministro Bilac Pinto. j. 28/09/1970. DJ 23/10/1970. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2868741.NUME.+OU+68741.ACMS.%29%28SEGUNDA.SESS.%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mzkcg5>. Acesso em 25 abr. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 25. *É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.* Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1268>. Acesso em 19 ago. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.075 MC/DF. Relator Ministro Celso de Mello. j. 17/06/1998. DJ 24/11/2006. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091513&base=baseAcordaos>. Acesso em 02 mai. 2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário n. 349.703/RS. Rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes. j. 03/12/2008. DJe 04/06/2009. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=349703&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em 19 ago. 2015.

BOMBINHAS/SC. Lei Complementar Municipal n. 185, de 19 de dezembro de 2013. Publicada no Sistema de Leis Municipais em 15/10/2014. Disponível em: <https://www.leismunicipais.com.br/a/sc/b/bombinhas/lei-complementar/2013/19/185/lei-complementar-n-185-2013-institui-a-taxa-de-preservacao-ambiental-tpa-e-da-outras-providencias?q=185>. Acesso em 01 jun. 2015.

CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário.* 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Conflitos de competência: um caso concreto.* Coleção de textos de direito tributário; v. 3. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

_____, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____, Roque Antonio. *O regulamento no direito tributário brasileiro.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva,

2007.

_____, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. IN: LIMA, Aristóteles Moreira; LÔBO, Marcelo Jatobá (coord.). *Questões controvertidas em matéria tributária: uma homenagem ao Professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

CASTRO, Paulo Rabello de. Carga Tributária Brasileira – Razões do Excesso e Prognósticos. IN: *Revista de Estudos Tributários*. v.7. n. 42, Mar./Abr. Porto Alegre: IOB, 2005.

CAVAZZANI, Ricardo Duarte. O Empréstimo Compulsório Oculto Ampliado pela Lei nº 12.099/2009 e Sua Inconstitucionalidade. IN: *Revista de Estudos Tributários*. Ano XII – nº 72 – Março-Abril 2010. IOB: Porto Alegre, 2010.

CHIESA, Clélio. *Princípio da Irretroatividade em Matéria Tributária*. IN: SABBAG, Eduardo (coord.). *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Norma e lei – mudança jurisprudencial – segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial. IN: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes*. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____, Sacha Calmon Navarro. Segurança Jurídica e Mutações Legais. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. 10. vol. São Paulo: Dialética, 2006.

COPOBIANCO, Eduardo; ABRAMO, Claudio Weber. O combate à corrupção. IN: PINSKY, Jaime (org.). *Práticas de cidadania*. São Paulo: Contexto, 2004.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva: 2009.

DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte*. Pesquisas Tributárias. Nova série; n. 6. São Paulo: Revistas dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000.

DERLI, Felipe. *O princípio da proibição de retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

DÍAZ, Vicente Oscar. *La seguridad jurídica em los procesos tributários*. Buenos Aires: Depalma, 1994.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ESTEVEES, João Pissarra. Legitimação pelo procedimento e deslegitimação da opinião pública. IN: SANTOS, José Manuel (org.). *O pensamento de Niklas Luhmann*. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2005.

FACHIN, Luiz Edson. Constituição e relações privadas: questões de efetividade no tríplice vértice entre o texto e o contexto. IN: OLIVEIRA NETO, Francisco José Rodrigues de; et al. (coord.). *Constituição e Estado social: os obstáculos à concretização da constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais; Coimbra: Editora Coimbra, 2008.

FARIA, José Eduardo. Direito e economia na democratização brasileira. Coleção direito, desenvolvimento e justiça. RODRIGUEZ, José Rodrigo (coord.). São Paulo: Saraiva, 2013.

FÉDER, João. *Erário: O dinheiro de ninguém*. Curitiba: Tribunal de Contas do Estado do Paraná, 1997.

FERNANDES, Paulo Cezar. *Moral, Ética e Direito em Kant: Uma Fundamentação para o Dano Moral e Direitos Humanos*. 2007. 241 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Marília, 2007. Disponível em: https://www.univem.edu.br/servico/aplicativos/mestrado_dir/dissertacoes/Moral,_%C3%89tica_e_Direito_em_Kant_-_Uma_Fundamenta%C3%A7%C3%A3o_para_o__1061_pt.pdf. Acesso em 13 ago. 2015.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. *Conflito entre poderes: o poder congressional de sustar atos normativos do poder executivo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

GRZYBOVSKI, Denize; HAHN, Tatiana Gaertner. *Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária*. Rio de Janeiro: Rev. Adm. Pública, v. 40, n. 5. Out. 2006. p. 841-864. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122006000500005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 14 ago. 2015.

HABERMAS, Jürgen. *A crise de legitimação no capitalismo tardio*. Trad. Vamirech Chacon. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 2002.

_____, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e valide*. Vol. II. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2011.

HACK, Érico Germano. Corrupção e direito tributário: a questão da legitimidade do tributo na hipótese de mau uso do dinheiro público. IN: LAUFER, Daniel (coord.). *Corrupção: Uma*

perspectiva entre as Diversas Áreas do Direito. Curitiba: Juruá, 2013.

HÖFFE, Otfried. *Justiça política: fundamentação de uma filosofia crítica do direito e do Estado*. Trad. Ernildo Stein. 3. ed. São Paulo, Martins Fontes, 2005.

JACAREZINHO/PR. Decreto Municipal n. 4.846, de 12 de novembro de 2014. Publicado no Diário Oficial do Município de Jacarezinho – PR de 08 de janeiro de 2015 (quinta-feira). Ano IV. Edição n. 0644. p. 2.

JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Cima, 1957-58.

_____, Dino. *Curso superior de derecho tributário*. Buenos Aires: Nueva, 1969.

KARKACHE, Sergio. *Princípio do Tratamento Favorecido: O Direito das Empresas de Pequeno Porte a uma Carga Tributária Menor*. Curitiba: Imprensa da UFPR, 2010.

KAZMIERCZAK, Luiz Fernando. *Direito penal constitucional e exclusão social*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2010.

KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Trad. de Maria da Conceição Côrte-Real. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1980.

MACHADO, Edinilson Donisete. *Ativismo judicial: limites institucionais democráticos e constitucionais*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Competência Tributária. IN: SABBAG, Eduardo (coord.). *Estudos tributários*. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A Ética no Direito e na Economia. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

_____, Ives Gandra da Silva. *Direitos Fundamentais do Contribuinte*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2000. Pesquisas Tributárias. Nova Série; n. 6.

- _____, Ives Gandra da Silva. *Exercício de cidadania*. São Paulo: Lex Editora, 2007.
- _____, Ives Gandra da Silva. *O Estado de Direito e o Direito do Estado: outros escritos*. São Paulo: Lex Editora, 2006.
- _____, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípio da eficiência em matéria tributária*. Pesquisas Tributárias. Nova série; 12. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2006.
- _____, Ives Gandra da Silva. *Uma Teoria do Tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.
- MELO, Fábio Soares de. Tributação e Desenvolvimento: Conflitos de Competência e Segurança Jurídica. IN: *Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Prof. Aires Barreto*. Coleção Tributação e Desenvolvimento. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Multas Tributárias – Efeito Confiscatório e Desproporcionalidade – Tratamento Jusfundamental. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.
- NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.
- NOVOA, César García. *El principio de seguridad jurídica em materia tributaria*. Monografias jurídicas. Madrid: Marcial Pons, 2000.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- PARANÁ. Lei n. 14.260, de 23 de dezembro de 2003. Estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. Disponível em: <http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/sefadocumentos/12200314260.pdf>. Acesso em 18 mai. 2015.
- _____. Lei n. 18.371, de 16 de dezembro de 2014. Alteração de dispositivos da Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações relativas à

Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e da Lei nº 14.260, de 22 de dezembro de 2003, que estabelece normas sobre o tratamento tributário pertinente ao Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores. Disponível em:

http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/lei_18371_2014.pdf. Acesso em 18 mai. 2015.

_____. Tribunal de Justiça do Paraná. Súmula n. 34. Disponível em: https://portal.tjpr.jus.br/pesquisa_athos/publico/ajax_concursos.do?tjpr.url.crypto=8a6c53f8698c7ff7801c49a82351569545dd27fb68d84af89c7272766cd6fc9f3637d7990b654a84aae9311dd726cb4a2a1763c7a9ec7b5e53acee88359c7cd8e9dd0b0b975d50f7. Acesso em 26 mai. 2015.

PASSARI, Alessandro Antonio. A natureza da capacidade contributiva. *Revista SJRJ*, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A Razoabilidade das Leis Tributárias: Direito Fundamental do Contribuinte. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

POCHMANN, Marcio. *Jornal Estadão*. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,donos-de-propriedade-pagam-pouco-imposto-diz-marcio-pochmann,180170e>. Acesso em 24 ago. 2015.

PRACA, Sérgio. *Corrupção e reforma institucional no Brasil, 1988-2008*. Campinas, v. 17, n. 1, Junho 2011. *Opin. Publica*, p. 137-162. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762011000100005&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 14 ago. 2015.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisseta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

ROTHENBURG, Walter Claudius. Direitos fundamentais. IN: TAVARES, André Ramos; FRANCISCO, José Carlos (coord.). Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

SAAVEDRA, Giovani Agostini. *Jurisdição e democracia: uma análise a partir das teorias de Jürgen Habermas, Robert Alexy, Ronald Dworkin e Niklas Luhmann*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANDEL, Michael J. *Justiça – o que é fazer a coisa certa*. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice

Máximo. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 2. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

_____, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 8. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Segurança jurídica e normas tributárias indutoras. IN: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). *Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP, 2008.

SEN, Amartya; KLIKSBURG, Bernardo. *As pessoas em primeiro lugar: a ética do desenvolvimento e os problemas do mundo globalizado*. Trad. Bernardo Ajzenberg, Carlos Eduardo Lins da Silva. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SEVEGNANI, Joacir; STEFFEN, Pablo Franciano. Corrupção e evasão fiscal no Brasil: duas práticas de efeitos idênticos. IN: *Revista Bonijuris*. Fevereiro 2014. Ano XXVI, n. 603. V. 26, n. 2. Curitiba: Instituto de Pesquisas Jurídicas Bonijuris, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

STRECK, Lênio Luiz. *O que é isto: decido conforme minha consciência?* 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

_____, Lênio Luiz. *Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____, Heleno Taveira. Segurança jurídica em matéria tributária. IN: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2005. Pesquisas tributárias. Nova série; 11.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria Geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. 2ª tiragem. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____, Ricardo Lobo. O poder de tributar no Estado democrático de direito. IN: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005.

_____, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UPRIMNY, Rodrigo. Legitimidad y conveniencia del control constitucional a la economía. IN: SARLET, Ingo Wolfgang (coord.). *Jurisdição e direitos fundamentais: anuário 2004/2005 – Vol. I. Tomo II*. Escola Superior da Magistratura. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *Espécies tributárias e o mínimo existencial: contributo para o desenvolvimento de um estado fiscal sustentável*. Curitiba: Juruá, 2013.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. IN: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *O inimigo no direito penal*. Trad. Sérgio Lamarão. 2. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2007.