



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
DOUTORADO
DIREITO PÚBLICO

**O DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO
LIMITE CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO**

JOSÉ ANTÔNIO FERREIRA GARRIDO

Salvador
Março/2015

JOSÉ ANTÔNIO FERREIRA GARRIDO

**O DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO
LIMITE CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO**

Tese apresentada no curso de Doutorado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito Público.

Salvador

Março/2015

TERMO DE APROVAÇÃO
O DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE
CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO

JOSÉ ANTÔNIO FERREIRA GARRIDO

Tese aprovada no curso Doutorado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em Direito Público, pela banca examinadora.

Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta (orientador) — _____
Doutor (PUC/SP), Mestre (UFBA).

Prof. Edvaldo Brito — _____
Doutor (USP), Mestre (UFBA).

Prof. Dirley da Cunha Júnior — _____
Doutor (PUC/SP), Mestre (UFBA).

Prof. _____ — _____
Doutor (____), Mestre (____).

Prof. _____ — _____
Doutor (____), Mestre (____).

Salvador, 2 de março do ano de 2015.

“...o sistema tributário não deve ser determinado por um enfoque estreito, centrado na distribuição de cargas tributárias, mas sim por dois objetivos interligados: o adequado financiamento dos bens públicos e a promoção da justiça social”. (LIAM MURPHY e THOMAS NAGEL. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 253).

“A justa distribuição da carga fiscal total a cada um dos cidadãos é um imperativo da Ética...

A mais nobre missão de um Estado de Direito é velar por regras justas e executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça”. (KLAUS TIPKE. *Die Steuerrechtsordnung*, 1993, pg. 261)

“Nada sacia a voracidade fiscal na transferência de bens do setor privado para o setor público. Pantagruel, gigantesco, põe guardanapo e talher em todas as mesas do país...” (ALIOMAR BALEEIRO, Prefácio à *Introdução ao Direito Tributário* de Amílcar de Araújo Falcão, 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. XII).

“Mas a conotação pejorativa imemorial que persegue o erro oculta o que de positivo nele deveria ser investigado. Pois se o erro é uma presença biologicamente inelutável no conhecimento humano, de há-muito deveríamos ter aprendido a conviver com ele. E reconhecer que ele demarca por exclusão o conteúdo-de-verdade (parcial) de uma teoria. Ali onde está a verdade no interior das proposições descritivo-explicativas que a ciência tece está também o erro de uma teoria. Não há hipóteses científicas insusceptíveis de erro. Elas são como redes lançadas no mar. Podem recolher um conteúdo-de-verdade, mas também o erro, que o esforço crucial de refutação revela (...)

A audácia teórica é uma virtude intelectual que em nada compromete a modéstia do estudioso. Por isso mesmo o ideal de erradicar erros deve ser extirpado das ciências como herva daninha. Quem se propuser à formulação de hipóteses científicas ousadas, abertas ao falseamento, deve aprender a conviver com o erro. Quanto mais ousada a teoria, maior a possibilidade de insinuação do erro. Mas em contra partida maior será o progresso científico se esse erro for rapidamente identificado. Acertadamente já se afirmou que todo o nosso problema consiste em identificar o erro o mais depressa possível (JOHN ARCHIBALD WEELWE). E se não ousarmos atacar problemas tão complexos que o erro da solução seja quase inevitável, radicalmente não haverá progresso do conhecimento científico. Quem pensa profundamente não deve temer o profundamente equivocarse.” (José Souto Maior Borges. *Apologia ao erro*. In “Ciência Feliz”. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 20/21).

Este trabalho é inteiramente dedicado ao pequeno Miguel Durán Garrido, meu filho, que, mesmo sem ainda nada compreender acerca do mundo jurídico – e de tantos outros mundos – foi a fonte inspiradora do tema, e de quem horas de convívio foram suprimidas para que fosse concluído.

RESUMO

A consideração da Constituição como um sistema operativamente fechado composto de subsistemas abertos, dentre os quais o de direitos fundamentais, o tributário e o da ordem social, permite a admissão das limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes em postulados, princípios e regras como direitos fundamentais (art. 5.º, §2.º, e art. 150 da CF/88), bem assim a existência de limitações constitucionais implícitas, dentre as quais a limitação decorrente do dever especial de proteção à entidade familiar prevista no art. 226 do CF/88. Compreende-se a entidade familiar segundo a concepção construída do STF, no sentido de que o elemento central é a afetividade. Após a realização de um exame do histórico da proteção à entidade familiar nas constituições brasileiras, da proteção conferidas pelas constituições europeias – incluída o Tratado para uma Constituição para a Comunidade Européia – assim como as formas de proteção expressas no art. 226 da CF/88, conclui-se que estas são insuficientes para conferir à entidade familiar o devido tratamento tributário. Há de se compreender o conteúdo semântico da “especial proteção do Estado”, expressa no *caput* do art. 226 da CF/88, como abrangente da proteção quanto ao exercício do poder tributário do Estado. Os princípios constitucionais tributários expressos são insuficientes para a proteção da entidade familiar; há, pois, a necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de bloqueio incidente no campo tributário, assim como há a necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de concretização das aspirações sociais no campo tributário. Além disso, o dever fundamental do tributo há de ser exigido, também, segundo o dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar. Sob o ponto de vista da aplicação desse princípio, o dever de proteção da entidade familiar como limite ao imposto de renda, de modo a implicar: (a) dedução de certas despesas da respectiva base de cálculo; (b) graduação de alíquotas progressivas segundo o dever de proteção especial à entidade familiar; (c) construção de uma norma jurídica imunizante quanto ao imposto de renda, fundada no dever de proteção da entidade familiar; (d) a extensão à entidade familiar da proteção ao mínimo imune. A proteção à entidade familiar como limite constitucional ao poder de tributar estende-se a outros tributos que não apenas ao imposto de renda; aplica-se: (i) aos impostos reais (IPTU e ITR) e aos impostos incidentes sobre a transmissão onerosa e gratuita de bens (ITIV e ITCMD), especificamente quanto ao bem de família; (ii) aos impostos que têm por fato gerador a circulação e o consumo (IPI, ICMS E ISSQN). De igual modo, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar dirigida a todo o subsistema tributário, há de se cogitar da aplicação dessa norma constitucional implícita limitadora da tributação às demais espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios). O dever do Estado de proteção à entidade familiar como limite à tributação é admitido, outrossim, em outros sistemas jurídicos, a exemplo da Alemanha, Espanha, Itália e Portugal.

Palavras-chave: Sistema. Constituição. Direitos Fundamentais. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Tributo. Entidade familiar. Dever de proteção especial.

ABSTRACT

The consideration of the Constitution as an operatively closed system which is composed of open subsystems, among which, the fundamental rights, the tax law and the social order's rights, allows as well the admission of the constitutional limitations to the taxing power justified on premises, principles, and rules as fundamental rights (art. 5.º, § 2.º, and art. 150 of Brazilian Federal Constitution of 88), as the existence of implicit constitutional limitations, among which the limitation resulting from the special protection duty to the family entity foreseen in the art. 226 of CF /88. According to *The Brazilian Supreme Federal Court - STF*, affection is the family entity's central element. Pursuant to a further investigation of the history of the protection of the family entity in the Brazilian constitution, of the protection conferred by the European constitutions - including the Treaty establishing a Constitution for Europe - as well as the forms of protection expressed in art. 226 of CF / 88, it was concluded that these are insufficient to grant appropriate tax treatment to the family entity. It must interpret the semantic content of the "special state protection", expressed in the caput of art. 226 of CF / 88, as comprising protection during the exercise of state tax power. The expressed tax constitutional principles are insufficient to protect the family entity; thus, there is the need for integrating special protection duty to the family entity as blocking rules incident in the tax field, and as rule of achievement of the social aims through the same field. In addition, the fundamental duty of the taxes has to be required in accordance with the duty imposed on the State to grant special protection to family entity. Under the point of view of the application of this principle, the special protection duty of the family entity as a limit to income tax involve: (a) deduction of certain expenses of its tax base; (b) progressive gradation of taxes rates under the special protection duty to the family entity; (c) establishment of a legal immunizing standard concerning income tax, founded by that special protection duty; (d) extent to family entity protection regarding the immune minimum. The protection of the family entity as a constitutional limit to the taxing power extends to other taxes; it applies to: (i) property taxes (IPTU and ITR) and transfer taxes (ITIV and ITCMD), especially concerning the family assets; (ii) tax over goods circulation, transportation and communications services (IPI, ICMS and ISS). Equally, since a constitutional limitation on the taxing power is connected to the whole tax subsystem, an application of this implicit constitutional standard limiting the power tax should be viable for other tax species (Fees, Improvement contributions, Compulsory loans and Special Contributions). The state's duty to protect the family entity as limit to taxing power is admitted, moreover, in other legal systems, such as Germany, Spain, Italy and Portugal.

Keywords: System. Constitution. Fundamental rights. Constitutional Limitations of taxing power. Tax. Family entity. Special protection duty.

RÉSUMÉ

La reconnaissance d'une Constitution en tant qu'un système fonctionnellement fermé composé d'autres sous-systèmes ouverts, dont ceux des droits fondamentaux, des droits fiscaux et des droits à l'ordre social, permettre aussi bien l'admission de limitations au pouvoir d'imposition fondée sur les postulats, les principes et les règles de droits fondamentaux (art. 5. °, §2 °, e art. 150 de la Constitution Fédérale du Brésil de 1988, *en vigueur*), que l'occurrence de limitations constitutionnelles implicites notamment celle résultant du devoir de protection particulière à l'entité familiale prévue au titre de l'article 226 de la CF/88. La conception de l'entité familiale est celle développée par la Cour suprême du Brésil (*Supremo Tribunal Federal – STF*) dont la pièce maîtresse est l'affection. Après la réalisation de plusieurs analyses de l'historique de la protection à l'entité familiale au sein des constitutions brésiliennes, de la protection y accordée par les constitutions européennes (y compris le traité établissant une Constitution pour l'Europe), de la protection à l'entité familiale exprimée à l'article 226 de la CF/88, il est conclu qu'elles ne vont pas assez loin pour rendre à l'entité familiale un traitement fiscal approprié. Lors de l'exercice du pouvoir d'imposition étatique, le contenu sémantique du devoir de protection particulière exprimé au caput de l'article 226 de la CF/88 doit s'y éteindre. Les principes constitutionnels fiscaux ne suffisent pas pour garantir la protection à l'entité familiale ; il y a donc la nécessité aussi bien d'intégration du devoir de protection particulière en tant qu'une règle de restriction concernant le champ fiscal, qu'une règle permettant concrétiser les aspirations sociales au sein de ce domaine. De plus, en vertu du devoir imposé à l'État de protection particulière à l'entité familiale, le but essentiel de l'impôt convient également d'être exigé dans le même esprit. En ce qui concerne l'application de ce principe, le devoir de protection particulière à l'entité familiale en tant qu'une limite pour l'impôt sur le revenu implique : (a) la déduction de certaines dépenses de la base de calcul concernée ; (b) la gradation des taux d'imposition progressif conformément le devoir de protection particulière à l'entité familiale ; (c) la création d'une règle constitutionnelle dont le but est rendre immunité à l'impôt sur le revenu ; (d) l'extension à l'entité familiale de la protection au minimum immune. Au de-là de l'impôt sur le revenu, la protection à l'entité familiale en tant qu'une limite constitutionnelle au pouvoir d'imposition s'étend également : (i) aux impôts réelles (IPTU et ITR), aux impôts de transmission onéreuse ou gratuite de biens (ITIV et ITCMD), plus précisément au bien de famille (ii) aux impôts sur la valeur ajoutée (IPI, ICMS et ISSQN). Par ailleurs, puisqu'il s'agit d'une limitation constitutionnelle au pouvoir d'imposition liée au sous-système fiscal entière, il convient pareil application de cette règle constitutionnelle implicite fiscale aux autres impôts perçu par l'État (les taxes, les contributions, les cotisations sociales, les prélèvements obligatoires). Le devoir de l'État de protection à l'entité familiale comme limite au pouvoir d'imposition est prévu, par ailleurs, au sein des autres ordres juridiques notamment de l'Allemagne, de l'Espagne, de l'Italie et du Portugal.

Mots-clés : Système. Constitution. Droits fondamentaux. Limitations constitutionnelles au pouvoir d'imposition. Impôt. Entité familiale. Devoir de protection particulière.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Abgabenordnung [Código Tributário (alemão)] — **AO**
Artigo — **art.**
Artigos — **arts.**
Código Civil Brasileiro de 1916 — **CC/1916**
Código Civil Brasileiro de 2002 — **CC/2002**
Código Tributário Nacional — **CTN**
Constituição Federal — **CF**
Constituição Federal de 1934 — **CF/34**
Constituição Federal de 1937 — **CF/37**
Constituição Federal de 1946 — **CF/46**
Constituição Federal de 1967 — **CF/67**
Constituição Federal de 1988 — **CF/88**
Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891 — **CR/1891**
Constituição Política do Império do Brasil de 1824 — **CI/1824**
Contribuição de Intervenção no domínio econômico — **CIDE**
Diário Oficial da Justiça — **D.O.J.**
Emenda Constitucional — **EC**
Exempli gratia — *e.g.*
Imposto de Exportação — **IE**
Imposto de Importação — **II**
Imposto Predial Territorial Urbano — **IPTU**
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — **ICMS**
Imposto sobre Produtos Industrializados — **IPI**
Imposto sobre Prestação de Serviços de Qualquer Natureza — **ISSQN**
Imposto sobre Operações Financeiras — **IOF**
Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores — **IPVA**
Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza — **IR**
Lei de Responsabilidade Fiscal — **LRF**
Recurso Especial — **RESP**
Recurso Extraordinário — **RE**
Superior Tribunal de Justiça — **STJ**
Supremo Tribunal Federal — **STF**
Verbi gratia — *v.g.*

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 12 |
| 1.1. DELIMITAÇÃO DO TEMA. | 12 |
| 1.2. PLANO DA TESE. | 15 |
| 1.3. CARÁTER INÉDITO DA TESE. | 18 |
| 1.4. METODOLOGIA E REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS. | 21 |
| 1.5. OBJETIVO. | 22 |
| | |
| 2. A CONSTITUIÇÃO NA TEORIA DOS SISTEMAS. CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO. | 23 |
| 2.1. CONCEITO E TEORIAS SOBRE OS SISTEMAS. | 23 |
| 2.1.1. Construção do conceito de sistema. | 24 |
| 2.1.2. Distinção entre sistema interno e sistema externo. | 28 |
| 2.1.3. Sistema aberto e sistema fechado. | 31 |
| 2.2. A CONSTITUIÇÃO COMO SISTEMA. | 38 |
| 2.2.1. Constituição como sistema fechado. | 44 |
| 2.2.2. Subsistemas constitucionais abertos. | 45 |
| 2.3. DIREITOS FUNDAMENTAIS. | 46 |
| 2.3.1. Conceito. | 47 |
| 2.3.2. Teoria. | 51 |
| 2.3.3. Características. | 63 |
| 2.4. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. | 67 |
| 2.4.1. Nomenclatura e conteúdo semântico. | 70 |
| 2.4.2. Limitações constitucionais positivas e limitações constitucionais negativas. | 72 |
| 2.4.3. Limitações constitucionais explícitas e limitações constitucionais implícitas. | 73 |
| 2.4.4. Limitações constitucionais formais e limitações constitucionais materiais. | 76 |
| 2.4.5. Limitações constitucionais de primeiro grau e limitações constitucionais de segundo grau. | 77 |
| 2.4.6. Limitações constitucionais positivas: os princípios constitucionais tributários. | 79 |
| 2.4.6.1. Competência tributária. | 82 |
| 2.4.6.2. Princípio da legalidade e princípio da tipicidade. Segurança jurídica. | 87 |
| 2.4.6.3. Lei complementar em matéria tributária. | 96 |
| 2.4.6.4. Princípios da irretroatividade e da anterioridade. | 102 |
| 2.4.6.5. Princípio da isonomia tributária. | 105 |
| 2.4.6.6. Princípio da capacidade contributiva. | 108 |
| 2.4.6.7. Princípio da vedação ao confisco. | 121 |
| 2.4.6.8. Princípio da validação finalística. | 127 |
| 2.4.6.9. Princípio da integração nacional de pessoas e bens (art. 150, V, da CF/88). | 131 |
| 2.4.6.10. Princípio da unidade político-econômica do território (art. 151, I, da CF/88). | 134 |
| 2.4.7. Limitações constitucionais negativas: as imunidades tributárias. | 135 |
| 2.4.7.1. Conceito de imunidade. | 136 |
| 2.4.7.2. Espécies de imunidade. | 142 |
| 2.4.7.2.1. Imunidade recíproca. | 143 |
| 2.4.7.2.2. Imunidade de templo de qualquer culto. | 145 |
| 2.4.7.2.3. Imunidade de partidos políticos, instituições sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. | 146 |
| 2.4.7.2.4. Imunidade de livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão. | 147 |
| 2.4.7.2.5. Imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais. | 149 |
| 2.4.7.2.6. Imunidades específicas. | 151 |

| | |
|---|------------|
| 2.5. AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR COMO DIREITOS FUNDAMENTAIS. | 153 |
| 2.5.1. Fundamentação histórico-filosófica. | 153 |
| 2.5.2. Fundamentação dogmática. Cláusula de abertura e conexão. | 159 |
| 2.5.3. Conseqüências da consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar como direitos fundamentais. | 163 |
| | |
| 3. DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR. | 170 |
| 3.1. HISTÓRICO DA PROTEÇÃO NO TEXTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO..... | 171 |
| 3.1.1. As Constituições anteriores. | 172 |
| 3.1.2. A Constituição de 1988. | 176 |
| 3.2. A NOÇÃO DE ENTIDADE FAMILIAR CONSTRUÍDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. | 177 |
| 3.2.1. Família ou entidade familiar (?). | 185 |
| 3.3. FORMAS DE PROTEÇÃO. O ART. 226 DA CF/88. | 187 |
| 3.3.1. Natureza civil, gratuidade da celebração e reconhecimento de efeitos jurídicos da cerimônia religiosa do casamento. | 187 |
| 3.3.2. O reconhecimento das entidades familiares e sua equiparação à família para efeito de proteção. | 190 |
| 3.3.3. Igualdade de direitos e deveres entre cônjuges/companheiros. Igualdade entre os filhos. | 193 |
| 3.3.4. Garantia do planejamento familiar. | 196 |
| 3.3.5. Assistência aos integrantes da entidade familiar. | 198 |
| 3.4. A PROTEÇÃO DA FAMÍLIA (<i>RECTIUS</i> ENTIDADE FAMILIAR) NAS CONSTITUIÇÕES EUROPÉIAS. | 199 |
| 3.4.1. As Constituições alemãs. A Constituição de Weimar (1919) e a Lei Fundamental de Bonn (1949). | 201 |
| 3.4.2. A Constituição Portuguesa de 1976. | 203 |
| 3.4.3. A Constituição Espanhola de 1978..... | 206 |
| 3.4.4. A Constituição Francesa de 1958. | 208 |
| 3.4.5. A Constituição Italiana de 1947. | 208 |
| 3.4.6. A Constituição Austríaca de 1920, restabelecida em 1945. | 210 |
| 3.4.7. À guisa de conclusão: o dever de proteção da entidade familiar e a integração europeia. | 211 |
| | |
| 4. FUNDAMENTAÇÃO DOGMÁTICA DA CONSIDERAÇÃO DO DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO. | 215 |
| 4.1. A ADMISSÃO DE LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS IMPLÍCITAS AO PODER DE TRIBUTAR. O CARÁTER ABERTO DO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO (ART. 150, <i>CAPUT</i> , DA CF/88). | 217 |
| 4.2. A CLÁUSULA DE ABERTURA DO CATÁLOGO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS (ART. 5.º, § 2.º, DA CF/88). | 220 |
| 4.3. CONTEÚDO SEMÂNTICO DA “ESPECIAL PROTEÇÃO DO ESTADO” EXPRESSA NO ART. 226 DA CF/88. | 223 |
| 4.4. A INSUFICIÊNCIA DO PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS EXPRESSOS, PARA A PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR, QUANTO À TRIBUTAÇÃO. NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO COM O DEVER DE ESPECIAL PROTEÇÃO DO ESTADO. | 227 |

| | |
|---|------------|
| 4.4.1. Insuficiência da densidade normativa dos princípios constitucionais tributários para a especial proteção à entidade familiar. | 227 |
| 4.4.2. Necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de bloqueio incidente no campo tributário. | 230 |
| 4.4.3. Necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de concretização das aspirações sociais no campo tributário. | 232 |
| 4.4.4. O dever fundamental do tributo exigido, também, segundo o dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar. | 235 |
| 4.5. FORMULAÇÃO DA NORMA JURÍDICA CONSTITUCIONAL IMPLÍCITA LIMITADORA DO PODER TRIBUTÁRIO A PARTIR DO DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR IMPOSTO AO ESTADO. | 247 |
| | |
| 5. PRAGMÁTICA DO DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO. | 256 |
| 5.1. O DEVER DE PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO APLICADO AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A RENDA. | 262 |
| 5.1.1. Deduções da base de cálculo fundadas em tal princípio. | 269 |
| 5.1.2. Graduação de alíquotas segundo o dever de proteção à entidade familiar. | 271 |
| 5.1.3. Dever de proteção à entidade familiar como norma de imunidade para o imposto de renda. | 273 |
| 5.2. A PROTEÇÃO AO MÍNIMO IMUNE SE ESTENDE À ENTIDADE FAMILIAR? EM QUE MEDIDA. | 273 |
| 5.3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO BEM DE FAMÍLIA (IPTU, ITR e ITIV). | 278 |
| 5.4. A PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO QUANTO AOS IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO E CONSUMO (IPI, ICMS E ISSQN). | 288 |
| 5.5. O DEVER DE PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO NO CASO DE IMPOSTO QUE INCIDE SOBRE TRANSMISSÃO GRATUITA DE BENS (ITCMD). | 291 |
| 5.6. O DEVER DE PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO E AS DEMAIS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS. | 306 |
| 5.6.1. Aplicação às taxas. | 310 |
| 5.6.2. Aplicação às contribuições de melhoria. | 315 |
| 5.6.3. Aplicação às contribuições especiais. | 318 |
| 5.6.4. Aplicação aos empréstimos compulsórios. | 319 |
| 5.7. A A INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DEVER DO ESTADO DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO EM OUTROS SISTEMAS JURÍDICOS (NA ALEMANHA, NA ITÁLIA E EM PORTUGAL). | 321 |
| | |
| 6. CONCLUSÃO. | 325 |
| | |
| REFERÊNCIAS. | 360 |

1. INTRODUÇÃO.

Com o desiderato lúdimo de tornar mais didática e sistematizada esta introdução à tese, optou-se por dividi-la em cinco partes: (a) a primeira dedicada à delimitação do tema a ser nela tratado, de modo a advertir o leitor, de logo, quanto às questões que serão propositadamente omitidas; (b) na segunda, apresentar-se-á o plano da tese, em que se referenciará, por óbvio do modo mais sucinto possível, ao conteúdo de cada um dos capítulos que a compõem; (c) no terceiro item, será destacado o caráter inédito da tese, exigido para a obtenção do grau de doutoramento; (d) no quarto item, destacar-se-á a metodologia utilizada, o critério para a seleção bibliográfica, bem assim a justificativa para a opção pela técnica de citação e de utilização de notas de rodapé; (e) por fim, especificar-se-á o objetivo perseguido pela presente tese.

1.1. DELIMITAÇÃO DO TEMA.

A opção do constituinte brasileiro, desde a EC n.º 18 de 1965 à CF/46, pela inserção, no texto constitucional, de um (sub)sistema tributário, composto de normas de estrutura e normas de conduta¹, voltado à fundamentação e delimitação do poder de tributar, traz para aqueles que laboram no campo tributário a necessidade de, constantemente, examinar e reexaminar o texto constitucional por ocasião da elaboração, interpretação, integração e aplicação da norma tributária.

Normas-regra, normas-princípio, postulados normativos de interpretação e de aplicação que integram a estrutura do texto da Constituição no título relativo à Tributação e Orçamento (Título VI) não esgotam o material normativo com o qual legislador e aplicador da norma estão obrigados a lidar quando do exercício da competência tributária ou quando da aplicação da norma jurídica tributária geral e abstrata em determinado caso concreto. Com efeito, duas normas contidas expressamente no sistema constitucional brasileiro impõem que se amplie sobremaneira o campo de análise no tocante à matéria tributária; ao lado disso, o princípio da unidade da Constituição – cânone de interpretação constitucional – exige que os subsistemas constitucionais dialoguem e interajam a fim de tanto evitar contradições, como para garantir a máxima efetividade das normas contidas no texto constitucional.

¹ Nada obstante, como bem pontua Riccardo Guastini, as normas de estrutura (normas de competência) serem, também, em última análise, normas de conduta. (Cf. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 123).

Trata-se do §2.º do art. 5.º da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que torna o rol de direitos fundamentais previstos nesse artigo eminentemente enumerativo, de modo a permitir que outras normas contidas explícita ou implicitamente no texto constitucional, ou que venham a se incorporar no sistema jurídico brasileiro por intermédio de tratados e convenções internacionais, mereçam o mesmo status e a mesma proteção das normas constitucionais contemplativas de direitos fundamentais. É, pois, norma de abertura do subsistema de direitos fundamentais.

Integrando-se com o dispositivo mencionado no parágrafo anterior, a norma jurídica contida no *caput* do art. 150 da CF/88 contém igual cláusula de abertura quando, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar², deixa claro que os princípios e regras que enuncia não objetam a existência de outras garantias asseguradas ao contribuinte pela constituição, no Capítulo I desse Título, chamado de “Sistema Tributário Nacional”, ou em qualquer outro dispositivo constitucional, ainda que de forma implícita.

Esses dois dispositivos representam, nesse passo, normas de abertura do subsistema constitucional que, nomeadamente, limita o poder de tributar. Com espeque neles, é possível construir normas constitucionais que tenham por escopo a limitação do poder de tributar com base na proteção de bens jurídicos e valores constitucionais albergados por outros dispositivos, contidos nos demais Títulos da parte dogmática da Constituição³.

Nesse passo, ao perscrutar-se o texto constitucional, no Título VIII, destinado à disciplina da ordem social, infere-se que, no Capítulo VII, o constituinte originário tratou de traçar normas com a finalidade de promover a proteção “Da família, da criança, do adolescente e do idoso”⁴. Impôs a CF/88 ao Estado o dever de especial proteção da família, considerada pela norma

² O título da Seção II, do Título VI da Constituição de 1988, “*Das Limitações ao Poder de Tributar*”, representa homenagem do constituinte a Aliomar Baleeiro, que cunhou a expressão tanto em seu opúsculo, “*Alguns Andaimos da Constituição*” (Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950), como na obra “*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*” (Rio de Janeiro: Forense, 1951).

³ Ao se utilizar a expressão “parte dogmática da Constituição”, vale-se, aqui, da divisão quanto à estrutura da constituição jurídica, sugerida por Edvaldo Brito, com base na divisão apresentada pela Constituição de 1988: preâmbulo, parte dogmática e disposições transitórias (Cf. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 36-70).

⁴ A EC n.º 65/2010 alterou o Capítulo VII do Título VIII, para “Da Família, da Criança, do Adolescente, do Jovem e do Idoso”. Inseriu-se, pois, por intermédio da citada Emenda, no contexto da proteção constitucional, a figura do “jovem”.

como base da sociedade (art. 226). Importará, pois, nesse contexto, para a tese a se desenvolver, esse dever imposto ao Estado da proteção da entidade familiar⁵.

Os parágrafos do art. 226 da CF/88 contêm expressamente normas enunciativas e normas de conteúdo programático voltadas à proteção da entidade familiar. De rigor, essas normas conceituam da entidade familiar (§§ 3.º e 4.º), garantem alguns direitos, tais como a gratuidade de celebração do casamento o efeito civil do casamento religioso (§§1.º e 2.º), garantem a igualdade de gênero na sociedade conjugal (§5.º) e contemplam a dissolução do casamento pelo divórcio (§6.º); instituem programas quanto ao planejamento familiar e a proteção à violência em seu seio (§§7.º e 8.º). Diante disso, algumas questões devem ser postas: (a) essas regras esgotam os meios por intermédio dos quais a CF/88 impõe ao Estado o dever de especial proteção? (b) a tributação também constitui campo cuja intervenção do Estado deve observar o mandamento que impõe especial proteção à entidade familiar? (c) respondendo-se afirmativamente a esta última pergunta, de que maneira o texto constitucional limitaria o poder de tributar com base no dever do Estado de especial proteção à entidade familiar?

A resposta a essas três questões perpassa pelo necessário exame da Constituição enquanto sistema fechado, composto de subsistemas abertos que se inter-relacionam com o objetivo de manter equilíbrio e harmonia. Dentre esses subsistemas, encontram-se o dos direitos fundamentais, o tributário (ordem tributária) e a ordem social, tocante à entidade familiar.

Adverte-se, pois, de logo, que, conquanto o tema relacionado com a situação jurídica da entidade familiar tenha provocado querelas de cunho sociológico, antropológico e religioso em derredor da conceito de família, máxime em razão da constituição de uniões homoafetivas cada vez comum não apenas no Brasil, como em diversos países do continente americano e do continente europeu, a tese do dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar como um limite à tributação será tratada aqui pondo-se ao largo das discussões em derredor da diversidade de gênero, da possibilidade de constituição de família pelas formas mais modernas. Partir-se-á da noção de entidade familiar posta pelo Supremo Tribunal Federal como merecedora de proteção jurídica pelo direito de família, pelo direito

⁵ Em substituição à expressão “família”, utilizada pelo constituinte originário no *caput* do art. 226 da CF/88, será utilizada no presente trabalho a expressão “entidade familiar”, mencionada nos parágrafos do referido artigo, eis que mais consentânea com a idéia de proteção pretendida pelo constituinte, bem como alinhada com o concepção de “família” construída pelo Supremo Tribunal Federal para efeito de concessão de proteção jurídica.

sucessório, pelo direito administrativo, pelo direito previdenciário, pela bioética, a fim de, a partir daí, delinear a proteção que a Constituição confere a esta instituição jurídica⁶ no tocante à seara tributária.

Mercê de o trabalho centrar-se na proteção jurídico-constitucional tributária, abster-se-á intencional e deliberadamente, do exame de questões de cunho religioso e ideológico em relação a aspectos que orbitam à consideração do conceito de família. De igual maneira, questões relacionadas com o direito de família também não serão tratadas – exceção feita, apenas, para aquelas que tenham reflexo no âmbito jurídico tributário.

1.2. PLANO DA TESE.

Desenvolve-se a tese, portanto, em quatro capítulos.

O primeiro reserva-se à exposição acerca do conceito e das teorias sobre os sistemas⁷, a consideração da constituição como um sistema fechado, composto de subsistemas abertos, dentre os quais os direitos fundamentais e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Tratar-se-á, pois, da idéia de direito fundamental, das principais teorias a seu respeito, de suas características. De igual modo, cuidar-se-á das limitações constitucionais ao poder de tributar, seu conteúdo semântico, suas diversas formas de classificação (positivas/negativas, implícitas/explicitas, formais/materiais, de primeiro grau/de segundo grau), bem como o exame do aspecto fundamental de cada um dos princípios e regras, vem como das imunidades que as compõem. Encerrar-se-á o capítulo com a aproximação dos dois elementos: limitações

⁶ Em relação à instituição jurídica, Santi Romano a qualifica como todo ser ou corpo social que receba qualificação jurídica e seja centro de imputação normativa (Cf. *L'ordre juridique*. Paris: Dalloz, 1975, p. 17-28).

⁷ No contexto da Ciência do Direito, há a proposta de um “estruturalismo argumentativo” alicerçado na **(i) teoria dos sistemas**, pro meio da qual se propõe uma mudança do critério fundamental de sistematização (da hierarquia formal para a coerência substancial), bem como o alargamento do objeto (não apenas elementos linguísticos, mas também elementos extratextuais pressupostos pelas normas, como fatos, atos, costumes, finalidades e efeitos); **(ii) teoria das normas**, mediante a qual se sustenta uma alteração dos critérios fundamentais de distinção entre as espécies normativas (do caráter fundante ou do modo de aplicação e colisão para a natureza da descrição normativa, da justificação e da contribuição para a decisão) assim com uma ampliação das próprias espécies (não apenas regras e princípios, mas também postulados hermenêuticos e aplicativos); e **(iii) teoria jurídica da argumentação**, por via da qual se defende uma alteração dos critérios fundamentais de controle argumentativo (de critérios estritamente racionais ou retóricos para critérios fundados no próprio ordenamento jurídico) e uma alteração da sua própria funcionalidade (além de demonstrar que a interpretação envolve decisões de sentido baseadas em argumentos, propor uma classificação dos argumentos e um conjunto de parâmetros discursivos destinados a relacioná-los e valorá-los com base em princípios democráticos republicanos). (Cf. ÁVILA, Humberto. “Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 203-4.

constitucionais ao poder de tributar como direitos fundamentais, destacando-se as consequências dessa conclusão.

Postas essas premissas, o segundo capítulo destinar-se-á, exatamente, a delinear de que modo a Constituição Brasileira destina proteção à entidade familiar. Como é difícil afirmar que qualquer das constituições brasileiras tenha representado uma verdadeira e completa ruptura com a ordem jurídica e social então vigente⁸, afigura-se deveras importante que se realize um exame das Constituições brasileiras, desde a imperial de 1824 – e de forte influência da doutrina cristã-católica – até a atual. Perceber-se-á, pois, a evolução que o tema apresentou no direito constitucional pátrio. Nesse ambiente, será necessário fixar o conceito de entidade familiar que o Supremo Tribunal Federal construiu para efeito de concessão de proteção jurídica, bem assim as formas de proteção expressamente mencionadas no art. 226 da CF/88. Encerrar-se-á o capítulo com o exame de algumas das constituições européias, especificamente no tocante ao tratamento conferido à família (*rectius*, entidade familiar).

O terceiro capítulo tem por objeto a fundamentação central da tese: os pilares dogmáticos (i.e., previstos expressamente no texto da CF/88) para a consideração do dever de proteção da entidade familiar como limite constitucional ao poder de tributar. Nesse percurso, duas premissas serão retomadas e aprofundadas: **(i)** admissão de limitações constitucionais implícitas ao poder de tributar mercê do caráter aberto do subsistema constitucional tributário (art. 150, *caput*, da CF/88); **(ii)** a cláusula de abertura do catálogo de direitos fundamentais (art. 5.º, § 2.º, da CF/88). Ao lado disso, será objeto de depuração e esclarecimento o conteúdo semântico da “especial proteção do Estado” expressa no art. 226 da CF/88, de modo a precisar o que, de fato, significa o adjetivo intencionalmente posto pelo constituinte originário no mandamento da norma constitucional dirigida ao Estado, de modo a deixar claro que as normas contidas nos parágrafos que integram o mencionado artigo não esgotam essa especial proteção imposta pela Constitucional.

⁸ Malgrado a Teoria Constitucional, ao tratar do Poder Constituinte, fixe que a característica do Poder Constituinte originário é a liberdade de estipulação jurídica quanto ao conteúdo da constituição, é cediço que a constituição jurídica, para ter a máxima efetividade, precisa refletir, na maior medida possível, os anseios, as crenças e as possibilidades de determinada sociedade. Esses elementos – que não têm, em essência, conteúdo jurídico – não sofrem súbita mutação. Ao revés, experimentam, amiúde, lenta e gradual transformação, de sorte que os textos constitucionais que se sucederam no Brasil, quanto a alguns aspectos, de uma constituição para outra, não trouxeram substancial modificação de valores e bens jurídicos a proteger.

Nessa linha de intelecção, ainda nesse mesmo terceiro capítulo, será demonstrada a insuficiência dos princípios constitucionais tributários previstos expressamente na CF/88 – especialmente no art. 150 da CF/88 – para a proteção da entidade familiar no tocante à tributação. Com efeito, legalidade, irretroatividade anterioridade, vedação ao confisco, capacidade contributiva, as imunidades expressas e as demais normas-regra e normas-princípio que integram o rol exposto de normas constitucionais tributárias não apresentam densidade normativa suficiente para a especial proteção à entidade familiar; vale dizer, não se mostram suficientes para promover a proteção do valor cuja tutela a CF/88 impõe como dever especial ao Estado, de modo a reclamar uma específica construção dogmática, tanto como norma de bloqueio, como norma de concretização das aspirações sociais incidente no campo tributário.

Operando como limite constitucional ao poder de tributar, o dever fundamental respeitante ao tributo é exigido, também, segundo o dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar; desse modo, em arremate ao referido capítulo, será oferecida a formulação de uma *norma jurídica constitucional implícita limitadora do poder tributário, quanto à pessoa natural (pessoa física), a partir do dever de proteção da entidade familiar imposto ao Estado.*

O derradeiro capítulo será reservado ao tratamento da pragmática do dever de proteção da entidade familiar como limite constitucional à tributação. Destina-se a demonstrar de que maneira o citado princípio constitucional implícito opera como limite constitucional em relação aos tributos em espécie, quer seja de modo direto, como princípio de aplicação imediata ou mesmo como imunidade tributária, quer seja como cânone de interpretação de dispositivos tributários. Iniciar-se-á com a análise, sob alguns aspectos, do mencionado limite agindo sobre o imposto de renda, quer com a dedução de regras sobre a composição da base de cálculo, quer com a graduação de alíquotas. Além disso, construir-se-á uma norma de imunidade para o imposto de renda, calcada no dever de proteção especial do Estado à entidade familiar. Nesse passo, propor-se-á um redimensionamento da idéia de proteção do mínimo imune à entidade familiar.

Para os tributos reais, também será desenvolvido raciocínio para a proteção do bem de família, imunizando-o, pois, quanto ao IPTU, ITR e ITIV. De igual sorte, cuidando de tributos sobre produção e consumo, desenvolver-se-á o exame voltado para a proteção de entidade familiar como limite da tributação, em harmonia com os demais princípios constitucionais, no

tocante à seletividade e a não-cumulatividade. Nesse mesma toada, a operação do limite tratado no presente trabalho no caso de imposto que incida sobre transmissão gratuita de bens (ITCMD).

Destinar-se-á espaço, outrossim, para tratar da incidência dessa limitação constitucional alvitrada no âmbito de outras espécies tributárias que não apenas os impostos. Com efeito, tributos finalísticos, como as contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições nos interesse de categorias profissionais e econômicas e contribuições de intervenção no domínio econômico), tributos vinculados, como as taxas e as contribuições de melhoria, também devem sujeitar-se – em maior ou menor medida – a essa norma protética da entidade familiar. Os empréstimos compulsórios – mesmo como tributos excepcionais, com pressupostos constitucionais específicos para sua respectiva instituição –, de igual sorte, sofrem a limitação imposta pelo dever de proteção de entidade familiar por parte do Estado.

Em desfecho ao último capítulo, o direito comparado – bem como a jurisprudência dos outros países – terão espaço. Serão tratados a interpretação e aplicação do dever do Estado de proteção da entidade familiar como limite à tributação em outros sistemas jurídicos, especificamente em alguns dos sistemas jurídicos europeus (na Alemanha, na Itália e em Portugal).

1.3. CARÁTER INÉDITO DA TESE.

A proteção à família no direito tributário já foi referenciada, no direito brasileiro, pela doutrina. Misabel Abreu Machado Derzi, tanto em atualização às obras de Aliomar Baleeiro sobre importantes aspectos do direito constitucional tributário brasileiro⁹ e sobre o Código

⁹ Cf. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757-81. Destaque-se a observação feita pela autora (nota de atualização): “Enquanto na maior parte dos países desenvolvidos, o princípio de proteção da família está continuamente em discussão dentro do Direito Tributário, chegando mesmo em alguns casos a ostentar o *status* de princípio fundamental desse ramo jurídico, ao lado da legalidade e da irretroatividade (como na Alemanha), no Brasil é ignorado por todos os juristas que se dedicam ao estudo do sistema tributário *na Constituição*.”

[...]

Basta considerar que não existe um autor ou doutrinador de Direito Tributário alemão que não coloque, entre os importantes princípios desse ramo jurídico, a proteção à família.

[...]

Em nosso País, entretanto, inexistente autor, pelo menos um, que se refira à importância da proteção da família *dentro do Direito Tributário*, como limitação ao poder de tributar” (p. 758).

Tributário Nacional¹⁰, como em artigo publicado em periódico¹¹, tratou da proteção à família no ambiente da atividade estatal de tributação.

O enfoque conferido, contudo, em ambos os casos, em que pese a profundidade e solidez da abordagem, restringiu-se à aplicação do princípio no imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, inclusive com farta fundamentação na doutrina e na jurisprudência de outros países, principalmente Estados Unidos, Alemanha, Itália e Espanha. Além disso, a abordagem foi restrita aos limites próprios de notas de atualização a uma outra obra e aos de um artigo científico.

Não é possível deixar de citar, de logo, também, na doutrina brasileira, o pensamento de Ricardo Lobo Torres, a quem se devem os louros de importantes estudos voltados à proteção da família (entidade familiar) como limite ao poder de tributar. Dedicou-se, em sua mais importante obra, a tratar de fazer uma abordagem pontual acerca do que chamou de mínimo existencial familiar¹², de modo a manter o enfoque e fundamento no princípio da capacidade contributiva, bem como à proibição de discriminação¹³, esta última derivada do postulado da igualdade.

Mais recentemente, na versão brasileira da tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Ludwig-Maximilians-Universität de Munique, na República Federal da Alemanha, com o título original de *Materiell verfassungsrechtliche Beschränkungen der Besteuerungsgewalt in der brasilianischen Verfassung und in deutschen Grundgesetz*, Humberto Ávila abordou o tema acerca do princípio da igualdade e a proteção do casamento e da família, asseverando que “[a] jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – e também a doutrina em geral – não atribui muita importância à proibição de prejuízo para o casamento e

¹⁰ Cf. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 299-304. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rev., Ampl., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 417-422.

¹¹ Cf. “A família e o direito tributário”. In *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 65, 1994, p. 139-49.

¹² Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário*. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 167, 169 e 174. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário*. Vol. IV. – os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 146-50.

¹³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário*. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 209 e 425. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário*. Vol. IV. – os tributos na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 153-55.

para a família no âmbito do Direito Tributário”¹⁴. Nesse mesmo trabalho, abordando as limitações constitucionais ao poder de tributar na Lei Fundamental Alemão, Humberto Ávila alude ao princípio da proibição de prejuízo para o casamento e para a família, já fixando a premissa segundo a qual a tributação justa da família é decorrente do princípio da igualdade, da mesma forma que a proibição de desvantagem decorre da autonomia financeira da família que, naquele ordenamento – como sói ser em todos – é uma condição elementar da ordem social¹⁵.

No mesmo passo, a doutrina estrangeira também já cuidou desse tema, com maior ou menor profundidade, amiúde com base nos respectivos sistemas jurídicos de referência, a exemplo de, na Alemanha, Klaus Tipke e Joachim Lang¹⁶⁻¹⁷, Ernst Blumenstein¹⁸; na Itália, Enrico De Mita¹⁹, Francesco Moschetti²⁰, Antonio Berliri²¹, Benvenuto Griziotti²², Aquille Donato Giannini²³; em Portugal, Vítor Faveiro²⁴, Diogo Leite Campos²⁵, José Casalta Nabais²⁶; na Espanha, Eusebio Gonzáles García²⁷.

Carece realizar, entretanto, estudo a respeito do dever constitucional imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar como verdadeiro limite constitucional implícito a tributação, com base no texto constitucional brasileiro de 1988, que parta do exame da natureza das limitações constitucionais ao poder de tributar, do caráter aberto dos direitos fundamentais, bem como da consideração desses limites como direitos fundamentais do contribuinte.

¹⁴ Cf. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 402-3.

¹⁵ Cf. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 544.

¹⁶ Em obra conjunta: cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 279-86.

¹⁷ Cf. LANG, Joachim. “Tributación Familiar”. In HPE, 94, 1985, pp. 407-435.

¹⁸ Cf. *Sistema di diritto delle imposte*. Trad. Francesco Forte. Milão: Giuffrè, 1954, p. 200.

¹⁹ Cf. *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*. Napoli: Morano Editore, 1965. Trabalho sobre determinada figura tributária do ordenamento jurídico italiano.

²⁰ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 228-32.

²¹ Cf. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Vol. I. Milão: Giuffrè, 1965, p. 135-7, 167-70.

²² Cf. *Principios de politica, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. Enrique Mata. 2.^a ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 164-70.

²³ Cf. *Istituzioni di diritto tributario*. 6.^a ed. Atual. Milão: Giuffrè, 1953, p. 497.

²⁴ Cf. *O Estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 434-439.

²⁵ Cf. *Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade*. Coimbra: 1980.

²⁶ Cf. *Direito fiscal*. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 153-6. Cf. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 471

²⁷ Cf. *La familia ante el fisco (Documentos del Instituto de Ciencias para la Familia)*. Navarra: Universidad de Navarra, 1993.

Esses elementos subsidiarão a construção de uma norma constitucional implícita que assegure essa especial proteção quanto à tributação. A originalidade e o ineditismo da tese, portanto, residem exatamente no aspecto concernente a essa formulação de uma idéia-base acerca dessa norma jurídica implícita, bem assim no enfoque dessa limitação como diretriz aplicável a todo o sistema tributário, fundada dogmaticamente em normas expressas na CF/88, com aplicação a impostos outros que não apenas ao imposto de renda, conforme já destacado pontualmente pela doutrina referida, assim como às outras espécies tributárias contempladas no sistema tributário brasileiro.

1.4. METODOLOGIA E REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

O método de abordagem utilizado no desenvolvimento desta tese foi o indutivo²⁸, ao passo em que o método de pesquisa empregado foi o bibliográfico, dirigido à doutrina nacional e estrangeira e, de igual modo, à jurisprudência brasileira e à de outros países, em derredor do tema concernente ao dever de proteção especial do Estado à entidade familiar como limite constitucional à tributação. Trata-se de trabalhos cujo conteúdo foi citado diretamente no texto da tese ou nele referenciados.

Optou-se, outrossim, pela utilização de citações segundo a técnica de notas de rodapé alfanuméricas, com a referencia completa à(s) obra(s) em que é encontrado o conteúdo exposto no texto.

Valeu-se, também, de notas de rodapé de caráter explicativo, com o objetivo de complementar a informação e/ou o raciocínio desenvolvido no texto, cumprindo-se dúplice função: (i) busca da fundamentação mais consistente possível em derredor do raciocínio desenvolvido no texto; (ii) enriquecer o leitor com informações adicionais acerca dos assuntos tratados.

²⁸ Nesse particular, conquanto Karl Popper refute a indução, afirmando que “inferências que levam a teorias, partindo-se de enunciados singulares ‘verificados por experiência’ (não importa o que isso possa significar) são logicamente inadmissíveis”, de modo que “as teorias *nunca* são empiricamente verificáveis”, conclui afirmando que “só reconhecerei um sistema como empírico ou científico se ele for passível de comprovação pela experiência. Essas considerações sugerem que deve ser tomado como critério de demarcação, não a *verificabilidade*, mas a *falseabilidade* de um sistema. Em outras palavras, não exigirei que um sistema científico seja suscetível de ser dado como válido, de uma vez por todas, em sentido positivo; exigirei, porém, que sua forma lógica seja tal que se torne possível validá-lo através de recurso a provas empíricas, em sentido negativo: *deve ser possível refutar, pela experiência, um sistema científico empírico*”. (*A Lógica da pesquisa científica*. Tradução Leônidas Hegenber e Octanny Silveira da Mota. 10ª ed. São Paulo: Cultrix, 2003, p. 41-2).

1.5. OBJETIVO.

Busca-se, como se vê: *(a)* a fundamentação sistêmica-dogmática; *(b)* a formulação da norma constitucional implícita limitadora do poder de tributar calcada no dever de especial proteção do Estado à entidade familiar; *(c)* as consequências oriundas de sua concretização em face da atividade tributária do Estado. Eis o enfoque que faltava para o tema, na certeza de que o assunto não se encerrará ao cabo deste trabalho; ao revés, permanecerá redivivo.

2. A CONSTITUIÇÃO NA TEORIA DOS SISTEMAS. CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.

2.1. CONCEITO E TEORIAS SOBRE OS SISTEMAS.

A compreensão do fenômeno jurídico passa, necessariamente, pela consideração em derredor do sistema jurídico²⁹. A teoria sistêmica, de rigor, constitui-se numa tentativa de responder, com a maior precisão possível, ao que se designa sob o conceito de sistema, sobretudo em dois aspectos fundamentais: (1) passa da consideração de que um sistema é um objeto, à pergunta de como se chega a obter a diferença representada sob o binômio *sistema/meio*; como é possível que tal distinção (*sistema/meio*) se reproduza, mantenha-se e se desenvolva mediante evolução, acarretando que se coloque cada vez mais à disposição do sistema (do lado da diferença) uma maior complexidade? (2) que tipo de operação torna possível que o sistema, ao se reproduzir, mantenha sempre a referida diferença³⁰?

A teoria dos sistemas sociais – dentre os quais se encontra, por óbvio, o sistema jurídico – visa a responder também a essas questões, fixando as premissas necessárias a compreensão do sistema jurídico como fenômeno complexo. Nesse passo, há de se compreender, também, a constituição como um acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e os demais sistemas sociais (e.g., política e economia), de modo que o estudo da teoria dos sistemas é base – e, portanto, *conditio sine qua non* – para a compreensão de qualquer discurso científico no campo do Direito³¹.

Cumpra o sistema duas tarefas na obtenção do direito: **(a)** contribui para a plena composição do conteúdo teleológico (finalístico) de uma norma jurídica ou de um instituto jurídico, o que conduz a interpretá-los como parte do conjunto da ordem jurídica (interpretação sistemática) e

²⁹ Cf. NINO, Carlos Santiago. *Introdução à análise do direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, 177: “Essa consideração mostra que há três perguntas prioritárias para a compreensão do fenômeno jurídico: 1.º) Como se caracteriza um sistema jurídica? 2.º) Quando uma norma pertence a um determinado sistema jurídico? 3.º) Quando um sistema jurídico existe?”.

³⁰ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.ª ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 73.

³¹ Confira-se o comentário de António Menezes Cordeiro, na introdução à edição portuguesa da clássica obra de Claus-Wilhelm Canaris: “II. A idéia de sistema em Direito provoca dúvidas e discussões. Como hipótese de trabalho – e tal como faz Canaris – é, em regra, utilizada a noção de KANT: sistema é a unidade, sob uma idéia, de conhecimentos diversos ou, se quiser, a ordenação de várias realidades em função de pontos de vista utilitários.

[...]

IV. A idéia de sistema é, assim, a base de qualquer discurso científico, em Direito” (*Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.ª ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002, p. LXIV-LXV).

sob o pano de fundo das conexões relevantes; **(b)** serve para a garantia e a realização da adequação valorativa e de unidade interior do Direito, haja vista que mostra as inconseqüências valorativas, proporcionando, com isso, o aperfeiçoamento do direito, tanto pela delimitação de ameaçadoras contradições de valores como pela determinação de lacunas³²⁻³³.

2.1.1. Construção do conceito de sistema.

Javier Torres Nafarrate, em prefácio à obra de Niklas Luhmann sobre a teoria dos sistemas, partindo das concepções de Hegel e de Spinoza, ressalta três características fundamentais do sistema: *(1)* o sistema é o reflexo da própria estrutura do mundo; *(2)* na parte superior do sistema está o ser superior, que é, ao mesmo tempo, o próprio princípio do pensamento; e *(3)* dado que o mundo se encontra em uma harmonia preestabelecida, a ação individual não pode, na realidade, transformar a essência constitutiva do mundo³⁴⁻³⁵⁻³⁶.

³² CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002, p. 283.

³³ Na introdução de sua tese de doutorado apresentada em 1980 à Universidade de Oxford, Joseph Raz aponta os requisitos de completude de uma teoria dos sistemas jurídicos, do ponto de vista analítico, que consistem nas soluções oferecidas para os quatro problema seguintes: *(1)* o problema da existência: quais são os critérios que definem a existência de um sistema jurídico? Distingue Raz entre os sistemas jurídicos existentes e os que ou deixaram de existir (como o sistema jurídico romano) ou jamais existiram (como as leis que Platão sugeriu para um Estado ideal), ou os que valem hoje para um determinado local, e os que não valem para este ou não mais valem para este; um dos objetivos da teoria dos sistemas jurídicos é fornecer critérios para determinar a verdade ou a falsidade dessas afirmações; são os “critérios de existência” de um sistema jurídico; *(2)* o problema da identidade (e o problema correlato da pertinência ou pertença): quais critérios determinam a que sistema pertence determinada lei? São esses os critérios de pertinência, e deles podem ser derivados os de identidade, que respondem à pergunta: quais as leis que formam determinado sistema? *(3)* o problema da estrutura: há uma estrutura comum a todos os sistemas jurídicos, ou a certas espécies de sistemas jurídicos? Existem padrões de relação entre as leis que pertencem ao mesmo sistema, padrões que estão presentes em todos os sistemas jurídicos ou que assinalam a diferença entre espécies importantes de sistemas? *(4)* O problema de conteúdo: existem leis que de uma forma ou de outra estão presentes em todos os sistemas jurídicos ou em certas espécies de sistemas? Há algum conteúdo comum a todos os sistemas jurídicos ou que pode determinar espécies importantes de sistema? (cf. RAZ, Joseph. *O Conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p.1-2).

³⁴ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 16 (prefácio de Javier Torres Nafarrate).

³⁵ West Churchman esboça cinco considerações básicas que o cientista deve ter em mente ao trabalhar sobre o significado do sistema: *(1)* os objetivos totais do sistema e, mais especificamente, as medidas de rendimento do sistema inteiro; *(2)* os ambientes do sistema: as coações fixas; *(3)* os recursos do sistema; *(4)* os componentes do sistema, suas atividades, finalidades e medidas de rendimento; *(5)* a administração do sistema. (*Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 1971, p. 51).

³⁶ Mario G. Losano alude à doutrina de Johann Heinrich Lambert que, quanto ao sistema, propõe um esquema sub-dividido em seis pontos não homogêneos: *(1)* No interior de um sistema encontram-se quatro elementos: a) partes diversamente unidas uma com a outra; b) forças conectivas, i.e., nexos que unem as partes entre si ou as apertes com o todo; c) um nexo comum, que transforma a união das partes em totalidade (trata-se, geralmente, de uma força conectiva); d) um escopo a que o sistema está preordenado; *(2)* do ponto de vista interno, para que um sistema possa ser assim estruturado, são necessários: a) a compatibilidade entre cada parte e a compatibilidade entre as forças conectivas e as partes vinculadas; b) a constância dos sistema, ou seja, sua capacidade de perdurar

Etimologicamente, o signo sistema é de origem grega, e denota um conjunto de partes ou elementos organizados³⁷ e relacionados em caráter de dependência mútua³⁸, em verdadeira simbiose. A partir da década de 50 do século passado o pensamento sistemático ganhou importância nas ciências sociais³⁹, notadamente na ciência jurídica⁴⁰.

Uma das primeiras obras a abordar a noção de sistema na ciência do direito foi a de Karl Engisch⁴¹; porém, essa nova perspectiva encontrou seu ápice na obra de Claus-Wilhelm Canaris⁴². Após tratar as concepções de sistema de matriz no pensamento kantiano, Claus-Wilhelm Canaris enfatiza que o conceito de sistema apresenta duas características básicas de origem naquele pensamento: ordem e unidade⁴³. Além dessas, Canaris agrega mais duas

no tempo; c) a unidade, ou seja, o fato de que as partes se pressupõem, se exigem e se atraem reciprocamente; (3) do ponto de vista externo, o sistema apresenta um fundamento, certas regras sistemáticas e uma certa forma ou aspecto; (4) a construção de um sistema põe uma série de problemas; (5) em relação a outro sistema, um sistema pode ser incorporado, unido, dependente ou interagente; (6) o sistema tem uma precisa função na consciência humana. (Cf. LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito. Volume 1: das origens à Escola Histórica*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 122-3).

³⁷ “A ‘organização’ é o que qualifica o *sistema* como uma ‘unidade’, com características próprias, decorrentes das ‘relações’ entre seus ‘elementos’, mas que não são características desses elementos. A unidade de elementos de um sistema é mantida enquanto se mantém sua organização, o que não significa que não variem os elementos componentes do sistemas e as relações entre eles. Essas mudanças, porém, se dão na *estrutura* do sistema, que é formada por elementos componentes do sistema relacionados entre si. Os elementos da estrutura podem sempre ser outros; o sistema se mantém enquanto permanecer invariante a organização”. [GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. Henrique Garbellini Carnio (colaborador). 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 208].

³⁸ Cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 121.

³⁹ Em clássica obra sobre os sistemas sociais, Celso Fernandes Campilongo traz elucidativo extrato sobre a função integrativa do direito — geralmente feita pelos Tribunais — em face dos demais subsistemas sociais: “Em termos muito sintéticos, a cada um dos quatro grandes desafios funcionais do sistema social corresponde uma estrutura normativa e um subsistema específico. A adaptação (‘A’ ou ‘adaptation’) é a função própria do sistema econômico. A instrumentalização de objetivos (‘G’ ou ‘goal attainment’) é a função típica do subsistema político. De modo aproximativo, pois isto não está claro na obra de Parsons, a função integrativa (‘I’ ou ‘integration’) está coligada às normas sociais e, particularmente, às normas jurídicas (solidariedade social e cidadania) e a função de manutenção (‘L’ ou ‘latency’ ou ‘pattern maintenance’) refere-se ao subsistema de socialização (reprodução de valores sociais, educação)”. (*Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 134).

⁴⁰ Cuidando das atuais correntes de filosofia do direito, especificamente das Teorias Processuais da Justiça, Arthur Kaufmann alude, de forma crítica, à teoria dos sistemas, segundo a qual a função do sistema é abrangente, sendo nela integradas as representações da verdade e da justiça bem como os sujeitos jurídicos, de modo que não é possível criticá-lo a partir de posições extra-sistêmicas. O sistema reproduz-se, legitimando-se a si próprio (“Legitimação pelo procedimento”); não interessa que a justiça se realize (já que ela não existe), mas que o sistema funcione, reduzindo a complexidade social (Cf. *Filosofia do direito*. 4.^a Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2010, p. 405).

⁴¹ *Introdução ao pensamento jurídico*. 8.^a ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001. (*Einführung in das juristische Denken*, Stuttgart, 1956).

⁴² *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002.

⁴³ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002 p 9-14.

características: a abertura e a mobilidade⁴⁴. Abertura torna o sistema suscetível de mudanças; a mobilidade tem como características essenciais: a igualdade fundamental da categoria e a substitutibilidade recíproca dos competentes princípios ou critérios de igualdade⁴⁵⁻⁴⁶.

O sistema, pois, compõem-se de dois elementos: repertório (conteúdo) e estrutura (ordem). Sendo jurídico o sistema, seu conteúdo é composto por normas jurídicas. A estrutura entre essas normas implica coordenação, interdependência e harmonia entre as normas. Coordenação, porque as normas se integram funcionalmente no procedimento de interpretação/aplicação; interdependentes, eis que, em maior ou menor grau, umas normas têm sua interpretação/aplicação influenciadas por outras; por fim, harmonia, em razão do imperativo de exclusão de antinomias.

Duas são as tarefas do sistema na obtenção do direito: **(i)** contribuir para a plena composição do conteúdo teleológico de uma norma ou de um instituto jurídico o que conduz a interpretá-los como parte do conjunto da ordem jurídica e sobre o pano de fundo das conexões relevantes; **(ii)** servir para a garantia e a realização da adequação valorativa e de unidade interior do Direito, eis que mostra as inconseqüências valorativas, proporcionando o aperfeiçoamento do Direito, tanto pela delimitação de graves contradições de valores como pela determinação de lacunas⁴⁷.

Assim, o sistema jurídico é um conjunto de normas-regras e de normas-princípios ordenadas funcionalmente e escalonadas em razão de determinados vetores (os princípios) que *conformam dinamicamente* o seu desenho, compondo uma unidade dotada de abertura axiológica e de mobilidade⁴⁸.

⁴⁴ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002 p 103-48.

⁴⁵ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002 p 103-26, 281-2.

⁴⁶ Cf. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 64: “Diz Canaris que há vantagem na formação do sistema desses princípios perante normas, porque a eles incumbe fazer claramente a adequação valorativa e a unidade interior do Direito, por isso que, diversamente das normas, não são para aplicação imediata, antes devendo primeiro ser normativamente consolidados ou ‘normatizados’; enfim, porque a eles incumbe manter o sistema com ‘abertura’ e ‘mobilidade’, isto é, permeável a outros sistemas relativos a objetos do mundo do conhecimento, em cujos âmbitos formam-se subsistemas de princípios gerais autônomos, no próprio sistema jurídico, por exemplo, o sistema dos atos ilícitos”.

⁴⁷ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002 p 283.

⁴⁸ Apoiado em Giorgio Del Vecchio e Perassi, Norberto Bobbio assevera que toda proposição jurídica em particular, mesmo podendo ser considerada em si mesma, tende a si constituir em sistema; ao entrar no ordenamento, não ficam isoladas mas se tornam parte do sistema. A Ciência do Direito tende a encarar o direito

Niklas Luhmann examina o pensamento de Talcott Parsons, desenvolvido nos livros *The structure of action* (1937) e *Social System* (1950), acerca da Teoria dos Sistemas, calcado no *funcionalismo estrutural*, a redundar no que qualificou como *action is system* (ação é sistema). Distingue Parsons dois eixos de análise: (A) eixo horizontal e (B) eixo vertical; cada qual com dois componentes. O eixo horizontal são compostos de componentes *instrumentais* e *consumatórios* da ação: **(i) instrumental**, tudo aquilo que tenha que ser concebido como meio que conduza à ação; **(ii) consumatório**, não apenas o fim ao qual a ação se propôs, mas a satisfação adquirida e o aperfeiçoamento do estado do sistema ao qual se chega, quando se age. O eixo horizontal representa o eixo da ação. A variável vertical distingue entre **(i) externo** e **(ii) interno**, conforme as relações do sistema para fora e em referência às suas próprias estruturas⁴⁹.

As possíveis combinações entre cada qual dos dois elementos de cada um dos dois eixos levam ao surgimento de quatro componentes da ação: (1) a adaptação (*Adaptation*), resultado da combinação entre o *instrumental* e o *exterior*; (2) a obtenção de fins (*Goal attainment*), que surge do contato entre a relação externa e a consumação do marco de valores sociais que

como sistema, tanto que consagra a interpretação sistemática, i.e., aquela que parte do pressuposto que as norma pertencem a um ordenamento, a uma totalidade ordenada, de modo que seja lícito esclarecer uma norma obscura ou diretamente integrar uma norma deficiente recorrendo ao chamado “espírito do sistema”, mesmo indo contra aquilo que resultaria de uma interpretação literal; seria a busca pela lógica do inteiro sistema.

Três diferentes significados para sistema: *i) “sistema dedutivo”* — todas as normas jurídicas daquele ordenamento são deriváveis de alguns princípios gerais (“do Direito”), considerados da mesma maneira que os postulados de um sistema científico. Essa acepção, historicamente, foi referida ao direito natural, pela escola racionalista composta pelos jusnaturalistas modernos; *ii) “jurisprudência sistemática”* — nascido no seio pandectista alemão, vindo de Savigny (Sistema do direito romano atual), utiliza a expressão sistema não no sentido das ciências dedutivas, mas no das ciências empíricas ou naturais, isto, é como ordenamento desde baixo, do mesmo com que se fala de uma zoologia sistemática; o conceito de negócio jurídico é manifestamente o resultado de um esforço construtivo e sistemático no sentido do sistema empírico que ordena generalizando e classificando; “o conceito mais geral elaborado pela jurisprudência sistemática é muito provavelmente o do relacionamento jurídico: é um conceito que permite a redução de todos os fenômenos jurídicos a um esquema único, e favorece portanto a construção de um sistema no sentido do sistema empírico ou indutivo”(p. 79); *iii) “sistema como impossibilidade de coexistência de normas incompatíveis”*. Sistema aqui equivale à validade do princípio que exclui a incompatibilidade das normas. “Se num ordenamento vêm a existir normas incompatíveis, uma das duas ou ambas devem ser eliminadas” (p. 80). Não quer dizer que elas devam se encaixar uma nas outras, exige-se a não contradição. “...não é exato falar [...] de coerência do ordenamento jurídico, no seu conjunto; pode-se falar de exigência de coerência somente entre suas partes simples. Num sistema dedutivo, se aparecer uma contradição, todo o sistema ruirá. Num sistema jurídica, a admissão do princípio que exclui a incompatibilidade tem por consequência, em caso de incompatibilidade de duas normas, não mais a queda de todo o sistema, mas somente de uma das duas normas ou no máximo das duas” (p. 80). Nem todas as normas produzidas pelas fontes autorizadas são válidas; somente aquelas compatíveis com as outras (Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília 10ª, ed., 1999, p. 75-80. BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 222-28).

⁴⁹ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.ª ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 44.

devem chegar a se colocar em operação; (3) a integração (*Integration*), estabelecida entre a consumação da ação e a parte interna do sistema; e, por fim, (4) a manutenção das estruturas latentes (*latente pattern maintenance*), resultado da combinação entre o instrumental e o interno da ação. Estes elementos formam o que Parsons denominou de *sistema da ação*⁵⁰.

O sistema social integra o sistema da ação em relação a si mesmo; vale dizer, tem o encargo de integrar as funções específicas de economia⁵¹, política e cultura, por intermédio da *comunidade social*, assim designada por Parsons (*social community*).

O sistema jurídico tem sua gênese empírica exatamente quando e onde determinado suporte fático (econômico, religioso, político, social etc.) seja conduzido a fato jurídico fundamental. Do ponto de vista sociológico, é o suporte fático que condiciona a proposição fundamental; ao passo em que, sob o aspecto formal, é a posição fundamental que juridifica o dado-de-fato. Eis a distinção kantiana entre os pontos de vista genético ou empírico e o lógico ou sistemático⁵².

2.1.2. Distinção entre sistema interno e sistema externo.

O sistema jurídico é tanto um *sistema normativo*, como um *sistema de procedimentos*. É um sistema de procedimentos por ser um sistema de ações baseadas em regras e direcionadas por regras, por intermédio das quais as normas são promulgadas, fundamentadas, interpretadas e aplicadas. É um sistema normativo por ser um sistema de resultados ou de produtos de procedimentos que, de algum modo, criam normas. O sistema normativo é o aspecto externo do sistema, ao passo em que o sistema de procedimentos consiste no aspecto interno⁵³.

⁵⁰ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 45-7.

⁵¹ “Ao afirmar que há uma relação de dependência *lógica* da Economia a respeito do Direito não queremos aludir para nada ao modo de *manifestar-se* estes dois fatores na *realidade* histórica. Se nos fixamos na relação que existe entre a Economia e o Direito, veremos que ambos os elementos se acham inseparavelmente contidos em todo fenômeno social. Toda norma do Direito positivo implica a possibilidade de uma aplicação econômica; e inversamente, toda manifestação da Economia social se acha logicamente condicionada pelo Direito cuja aplicação se nos apresenta.” (STAMMLER, Rudolph. *La génesis del derecho*. Traducción del alemán Wencesleao Roces. Granada: Comares, 2006, p. 80 – tradução do autor).

⁵² Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 153-4.

⁵³ Cf. ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.29-30.

O sistema externo é caracterizado por três elementos: **(a)** *caoticidade* do material dado, de modo que a ordem não está nas coisas mas na mente do sistematizador; **(b)** a referência à *ciência* que estuda determinado objeto, e não ao objeto que estudado por essa ciência; **(c)** caráter *lógico* do nexo que une cada elemento de um sistema externo⁵⁴.

Um sistema externo apresenta pontos de partida indiscutíveis, chamados *axiomas*, bem como de conclusões extraídas dos axiomas aplicando a lógica, denominados *teoremas*. São requisitos de axioma: **(a)** *coerência*: os axiomas devem ser compatíveis, i.e., não devem estar em contradição; o sistema jurídico externo não contém antinomias; **(b)** *completude*: do subconjunto dos axiomas podem ser deduzidos todos os teoremas do sistema e, simetricamente, não é admissível um teorema não deduzível de um axioma do sistema; esse requisito conduz ao *positivismo jurídico* e a inexistência de lacunas do ordenamento; **(c)** *independência*: cada axioma não deve ser deduzível de outro axioma; um axioma deduzível de um axioma é, de fato, um teorema; e, para alguns, **(d)** *necessidade*: os axiomas devem ser os únicos necessários para deduzir o subconjunto dos teoremas. Esses quatro requisitos do sistema externo correspondem aos quatro princípios lógicos, *respectivamente*: **(a)** princípio da não-contradição; **(b)** princípio do terceiro excluído; **(c)** princípio da identidade; **(d)** recai no requisito da completude⁵⁵.

São características de um sistema interno: a) uma certa ordem hierárquica interna; b) o jogo concertado, não totalmente pré-programado, dos diferentes princípios de igual peso nos diferentes graus de concretização⁵⁶⁻⁵⁷⁻⁵⁸. Unidade e adequação são características, pois, do

⁵⁴ Cf. LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito. Volume 1: das origens à Escola Histórica*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 215: “De fato, o sistema externo é um discurso lógico sobre determinado objeto: portanto, suas regras são iguais para qualquer objeto, porque são as regras formais da lógica clássica”.

⁵⁵ Cf. LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito. Volume 1: das origens à Escola Histórica*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 249-50.

⁵⁶ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.ª ed. Tradução e José Lamego. Lisboa: 1997, p. 680. “A formação do ‘sistema interno’ ocorre através de um processo de ‘esclarecimento recíproco’, que identificamos como estrutura hermenêutica fundamental do ‘processo do compreender’, em sentido estrito. É característico de um tal sistema, em primeiro lugar, a existência de uma certa ordem hierárquica interna; mas, em segundo lugar, o jogo concertado, não totalmente ‘pré-programado’, dos diferentes princípios de igual peso nos diferentes graus de concretização” (p. 676-7).

⁵⁷ “O estabelecimento de valores em princípios no âmbito constitucional e a sua concretização máxima nas decisões dos agentes jurídicos conferem-lhes a necessária objetividade para se tornarem aptos a um tratamento científico, destinado a realizar a elaboração de um ‘sistema interno’, no qual se procura compatibilizar os diversos princípios, entre si muitas vezes contraditórios, realizando um escalonamento (*Rangordnung*) por importância, tendo em vista o resultado a que levam concretamente quando se trata de subsumir fatos a normas, que são reflexo deles, os princípios”. [GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. Henrique Garbellini Carnio (colaborador). 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 139].

sistema interno, conforme destaca Philipp Heck⁵⁹⁻⁶⁰. É o sistema interno, também, um sistema aberto⁶¹, haja vista que está sujeito a sofrer a influência direta e indireta do inter-relacionamento dos princípios, bem assim da atividade criativa dos tribunais no desenvolvimento do direito.

De rigor, segundo registra Menezes Cordeiro, desde sempre, o direito teve o seu sistema interno; já o sistema externo, porém, somente se tornou possível quando a Ciência do Direito atingiu um determinado nível de desenvolvimento, qual seja o do modelo integrado, de modo a conceber o conjunto de normas postas como um ordenamento jurídico⁶²⁻⁶³⁻⁶⁴.

⁵⁸ “Os ‘princípios abertos’ e as bases de valoração neles expressas constituem os pontos de referência centrais para o ‘sistema interno’ do Direito, sistema que pretende trazer à luz uma Jurisprudência que se orienta a valores e ao mesmo tempo procede sistematicamente. De tais princípios só pode obter-se um ‘sistema’ quando se têm em conta as suas distintas concretizações e estas são postas em relação umas com as outras. Cabe perguntar, no entanto, se o sistema científico pode satisfazer-se com a exposição e desenvolvimento dos princípios — quer sejam ‘abertos’ ou ‘com forma de proposição jurídica’ — ou se um tal sistema não precisa também de conceitos que, de certo modo, possam estabelecer uma ponte entre este sistema e o «sistema externo» que, além do mais, é indispensável para a apreensão do tecido jurídico global”. (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução e José Lamego. Lisboa: 1997, p. 686).

⁵⁹ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002 p 55.

⁶⁰ Deve-se, exatamente, a Heck a proposta de divisão entre sistema interno e sistema externo: “A passagem a uma Jurisprudência de valoração, a crítica ao modelo de subsunção e, por último, a preponderância da justiça do caso, bem como do procedimento ‘argumentativo’, levaram a uma renovada discussão da possibilidade e utilidade da construção do sistema na ciência do Direito. Já HECK tinha feito a distinção entre ‘sistema externo’ e ‘sistema interno’. Trata-se de um lado da ordenação do material jurídico num sistema classificatório de conceitos, e de outro, da revelação de pensamentos jurídicos gerais, do evitar contradições valorativas, da concretização de princípios jurídicos nos conteúdos de regulação e na jurisprudência dos tribunais. Os defensores do pensamento tópico recusam a relevância do sistema para a decisão do caso singular. Os juízes, para quem se trata de cobrar a justiça do caso e, além disso, procurar a concordância das decisões, devem tê-lo em pouca conta. Na verdade, a ciência do Direito procede ainda hoje genericamente de um modo sistemático, mesmo quando aqui e acolá argumenta ‘topicamente’. O que tem fundamentos substanciais. As normas jurídicas apresentam-se em determinadas cadeias de regulação. Consequentemente, as normas têm de se harmonizar entre si, de tal modo que se possa evitar a ocorrência de decisões contraditórias. Uma ciência do Direito que aspira a mais do que registar e comentar normas e decisões singulares tem de ter isso bem presente, o que significa proceder também sistematicamente”. (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução e José Lamego. Lisboa: 1997, p. 171-2).

⁶¹ “O sistema interno não é, como se depreende do que foi dito, um sistema fechado em si, mas um sistema ‘aberto’, no sentido de que são possíveis tanto mutações na espécie de jogo concertado dos princípios, do seu alcance e limitação recíproca, como também a descoberta de novos princípios; seja em virtude de alterações da legislação, seja em virtude de novos conhecimentos da ciência do Direito ou modificações na jurisprudência dos tribunais.” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução e José Lamego. Lisboa: 1997, p. 693).

⁶² Cf. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002, p. LXX.

⁶³ Adverte Claus-Wilhelm Canaris: “A este propósito não revela, em primeiro lugar, o chamado *sistema externo* no sentido da conhecida terminologia de Heck que, no essencial, se reporta aos conceitos de ordem da lei; pois este não visa, ou não visa em primeira linha, descobrir a unidade de sentido interior do Direito, antes se destinando, na sua estrutura, a um agrupamento da matéria e à sua apresentação tão clara e abrangente quanto possível. Com certeza que semelhante sistema não fica, com isso, despido de valor; pelo contrário: ele é de grande significado para que o Direito possa ser visto no seu conjunto e, com isso, para a praticabilidade da sua aplicação, bem como, mediatamente, também para a segurança jurídica, no sentido da previsibilidade da decisão. Mas isto não é o ‘sistema do Direito’, no sentido de uma ordenação internamente conectada, embora possa

2.1.3. Sistema aberto e sistema fechado.

Do ponto de vista de sua operação e de sua aptidão de cognição de elementos, os sistemas podem ser divididos em dois grandes grupos: os sistemas abertos⁶⁵ e os sistemas fechados. É deveras importante compreender sob que perspectiva se examina e, portanto, se considera um sistema como aberto ou como fechado.

Com efeito, a abertura ou o fechamento do sistema depende, diretamente, do seguinte fator: possibilidade de um elemento que lhe é estranho interferir diretamente em seu funcionamento, de modo a lhe alterar a estrutura, função ou introduzir-lhe ou suprimir-lhe elementos. Caso haja essa possibilidade, diz-se que o sistema é aberto; não sendo possível fazê-lo, diz-se que o sistema é fechado.

Abertura⁶⁶ e fechamento de um sistema, entretanto, podem ser examinados por sob duas perspectivas: quanto à operação do sistema e quanto à cognição do sistema.

muitas vezes, pelo menos em parte, fazer esse papel” (*Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002, p. 26).

⁶⁴ O sistema externo é o sistema das proposições científicas que descrevem determinada realidade e apresenta a mesma estrutura em todas as ciências. O sistema interno é o sistema insito na matéria específica, objeto de determinada ciência; sua estrutura varia, portanto, ao variar da matéria. A estrutura é o nexos que une cada elemento constitutivo de um desses dois sistemas; é o conjunto das relações entre as coisas, não o conjunto das próprias coisas; com o nexos entre suas várias partes é puramente lógico, o sistema externo tem uma estrutura lógica; o sistema interno, ao contrário, tem uma estrutura específica, i.e., característica da matéria a que ele se refere. Assim, todas as ciências ou disciplinas têm a mesma estrutura, ao passo que todas as matérias, objeto de uma ciência, têm estruturas diferentes. (Cf. LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito. Volume 1: das origens à Escola Histórica*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 216-7).

⁶⁵ “Abertura” do sistema não deve ser confundida com “mobilidade” do sistema. A mobilidade significa a igualdade fundamental de categoria e a mútua substitutibilidade dos critérios adequados de justiça, com a renúncia simultânea à formação de previsões normativas fechadas; também nesses sistemas móveis se realizam características de da ordem e da unidade. O direito positivo é dominado, segundo Canaris, fundamentalmente, não por um sistema móvel, mas por um imóvel, que compreende partes móveis. O sistema móvel está, sob o ponto de vista legislativo, entre a formação de previsões normativas rígidas, por um lado, e a cláusula geral, por outro; permite ditosamente o sistema móvel a polaridade entre os “mais altos valores do Direito”, em especial a “tendência generalizadora” e constitui, assim, um enriquecimento valioso do instrumentário legislativo; não ha de ser, contudo, utilizado com exclusividade, mas como uma possibilidade entre outras, ligadas entre si. (Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002, p. 127-48, 281-2).

⁶⁶ Apoiado em Canaris, Mario Losano alude, ainda, a abertura do sistema em outros dois sentidos: (i) para contrapor-se o sistema aberto da casuística ao sistema fechado da codificação; ou, então, (ii) a abertura do sistema pode ser entendida no sentido de sua incompletude, modificabilidade, possibilidade de desenvolvimento, sendo este o sentido moderno, pós-pandectístico, do termo “sistema”. (Cf. LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito. Volume 2: o século XX*. Tradução Luca Lambertì. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010, p. 330-1).

Quanto à operação do sistema, abertura e fechamento são características oriundas da possibilidade de elementos que lhe são externos/estranhos venham a, diretamente e independentemente de qual elemento do sistema que a ele adira, passe a integrar o sistema, como elemento seu: (a) se o sistema somente puder ser modificado (com inserção, supressão ou alteração de seus elementos) pelo procedimento nele mesmo previsto, por meio de sua própria mecânica de funcionamento, tem-se um sistema *operativamente fechado*; (b) se o sistema estiver sujeito à modificação (com inserção, supressão ou alteração de seus elementos) por força de um elemento externo, sem a necessidade de movimentação de suas estruturas para a produção de um novo elementos, está-se diante de uma sistema *operativamente aberto*.

No tocante à cognoscibilidade, abertura e fechamento dizem respeito à aptidão de elementos externos/estranhos do sistema influenciarem na produção, modificação e supressão de elementos deste, como fator a ser levado em consideração na operação do sistema. Nesse passo, aberto cognitivamente é o sistema que se apresenta susceptível a influências advindas de outros sistemas como fator a motivar sua atuação no sentido de modificação de seus elementos (criação, supressão ou alteração de elementos). Cognitivamente fechado, por sua vez, caracteriza-se o sistema que não dialoga com outros, de sorte que não sofre essa influência quanto à sua própria (re)produção.

Segundo a teoria dos sistemas fechados, há sistemas que, a partir de seu interior, são capazes de desenvolver um processo por meio do qual diferenciam a observação, com a finalidade de aumentar a sua capacidade para o meio, de modo que é possível distinguir três tipos de sistemas, segundo a forma pela qual realizam essa observação: biológicos, psíquicos e sociais⁶⁷.

O axioma do encerramento operativo leva aos dois pontos mais discutidos na atual Teoria dos Sistemas: **(a)** *auto-organização*; **(b)** *autopoiesis*. Auto-organização significa *construção de estruturas próprias dentro do sistema*; como os sistemas estão enclausurados em sua operação, eles não podem conter estruturas, pois devem construí-las. *Autopoiesis*, por sua vez, significa, ao contrário, determinação do estado posterior do sistema, a partir da limitação

⁶⁷ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 75.

anterior à qual a operação chegou. Uma estrutura constitui a limitação das relações possíveis no sistema, mas não é o fato produtor, a origem da *autopoiesis*⁶⁸.

Entende-se por *autopoiesis* o sistema se produz a si mesmo, além de suas estruturas⁶⁹. Como pontua Luhmann, “*um sistema autopoietico produz as operações necessárias para produzir mais operações, servindo-se da rede de suas próprias operações*”⁷⁰. A *autopoiesis* se converte no critério da realidade *per se*, ao nível dos elementos que já não podem mais dissolver-se, a não ser que se perca coerência: tanto na comunicação (sistemas sociais), como na consciência (sistema psíquicos)⁷¹.

A teoria do encerramento operativo não é incompatível com o teorema dos sistemas abertos, ao passo em que entende a abertura sob outra perspectiva teórica⁷². Segundo Niklas Luhmann, da teoria geral dos sistemas abertos, surgem três teorias subsidiárias: (a) *input/output*; (b) *Feedback negativo*; (c) *Feedback positivo*⁷³⁻⁷⁴. Nesse contexto, adverte o mesmo Luhmann,

⁶⁸ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 112-3.

⁶⁹ Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 221.

⁷⁰ LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 120.

⁷¹ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 121.

⁷² “Por que o fechamento operacional é tão importante para a concepção luhmanniana de sistema? Porque a unidade do sistema é produzida por esse fechamento. E quem observa essa unidade? O próprio sistema. Segundo Luhmann, os problemas de abertura e fechamento do sistema não podem ser respondidos em termos causais ou a partir do esquema ‘input/output’. A clássica contraposição entre sistemas abertos e fechados perde sentido nesse contexto. Fechamento operacional não é sinônimo de irrelevância do ambiente ou de isolamento causal. Por isso, paradoxalmente, o fechamento operativo de um sistema é condição para sua própria abertura. A relação entre os sistemas político e jurídico ilustra de modo exemplar esse conceito.” (CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 67-8).

⁷³ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 62-3.

⁷⁴ Eis a síntese dessas três teorias subsidiárias: (a) teoria do *input/output*: pressupõe que o sistema desenvolva uma elevada indiferença em relação ao meio, e que, nesse sentido, este último careça de significação para o sistema, de tal modo que não é o meio que pode decidir quais fatores determinantes propiciam o intercâmbio, mas somente o sistema; este possui uma autonomia relativa, na medida em que a partir dele próprio pode-se decidir o que deve ser considerado como *output*, como serviço, como prestação, e possa ser transferidos a outros sistemas no meio. Aqui existem duas variantes: (a’) a primeira extrai seus estímulos a partir de um modelo matemático ideal, no qual o sistema transforma uma configuração de inputs segundo as diretrizes de um modelo; essa transformação é decidida estruturalmente; (a’’) a segunda variante é a que renuncia à simplificação matemática, para voltar o olhar novamente para a complexidade do sistema; (b) em resposta aos problemas da teoria do *input/output*, surgiu a teoria do esquema do feedback negativo, que consistia em como alcançar *outputs* relativamente estáveis diante de um meio instável ou de situações variáveis; propunhas a minorar as distâncias; (c) a teoria do esquema do feedback positivo atingiu a compreensão de que nos sistemas existe também uma tendência a mudar radicalmente seu estado inicial mediante o aumento da distância provocada fundamentalmente no meio; não tem uma qualidade de explicação causal do tipo “por que”, mas somente a de fazer ver como determinados mecanismos de fortalecimento do desvio tendem a reproduzir estados no sistema que não levam

que, nesse tipo de análise, tem-se ignorado que, cada vez mais, o *bom jurista* se orienta para o limite *output*, uma vez que deve ter em conta as consequências derivadas de uma certa interpretação da lei; ao ter diante de si o limite *output*, o jurista contribui para que o modelo do direito se torne incalculável⁷⁵⁻⁷⁶.

Partindo-se da premissa segundo a qual nenhum sistema pode evoluir a partir de si mesmo; há de se entender que o meio desempenha um papel muito importante. Significa que as transformações das estruturas, que só podem ser efetuadas dentro do sistema – de modo autopoietico – não se produzem ao bel-prazer do sistema, mas devem se afirmar em um meio que o próprio sistema não pode perscrutar totalmente, e não pode, afinal, incluir em si mesmo, por meio do planejamento⁷⁷.

Para Niklas Luhmann, o conceito de *acoplamento estrutural* especifica que não pode haver nenhuma contribuição do meio capaz de manter o patrimônio de autopoiesis de um sistema, de modo que o meio só pode influir causalmente em um sistema no plano da destruição e não no sentido da determinação de seus estados internos. Pontua que o conceito de acoplamento apresenta dois lados: (a) o acoplamento não está ajustado à totalidade do meio, mas somente a uma parte escolhida de maneira altamente seletiva; de modo que (b) apenas um recorte efetuado no meio está acoplado estruturalmente ao sistema, e muito fica de fora, influenciando de forma destrutiva no sistema⁷⁸.

Dizer que o acoplamento estrutural deva ser compatível com a autopoiesis significa, primeiramente, admitir que não há determinação das estruturas de fora do meio; os acoplamentos estruturais não determinam os estados do sistema, mas sua função consiste em abastecer de uma permanente perturbação o sistema; ou então, do ponto de vista do sistema,

me conta as consequências, nem se ajustam aos fins programados (Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 63-72).

⁷⁵ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 67.

⁷⁶ Acerca da consideração das consequências quanto à decisão tributária, destaca-se o trabalho de Tathiane dos Santos Piscitelli: *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

⁷⁷ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 128-9.

⁷⁸ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 130-1.

trata-se da constante capacidade de ressonância do sistema, que se ativa incessantemente, mediante os acoplamentos estruturais⁷⁹.

Como bem pontua Marcelo Neves, a combinação de fechamento e abertura pode ser tratada sob duas perspectivas: a) embora um sistema construtor e construído de sentido exerça o controle das próprias possibilidades por intermédio da negação quando da produção de alguns elementos (fechamento), esse controle depende das condições de escolha entre o sim e o não do respectivo código sistêmico (abertura); b) o controle das possibilidades de negação (fechamento) proporciona uma relação seletiva contínua e estável do sistema com o seu ambiente (abertura adequada)⁸⁰.

Nesse passo, o caráter positivo do direito é concebido como autodeterminação operativa do direito e determina seu caráter fechado quanto à operação. Não quanto ao caráter cognitivo, eis que o fechamento, neste aspecto, do sistema jurídico proporcionaria um paradoxo insuperável da autopoiese, pois, não permitiria a interrupção da interdependência dos componentes internos por meio da referência ao ambiente⁸¹⁻⁸². Assim, há um fechamento operativo e uma abertura cognitiva do sistema jurídico⁸³.

Misabel Abreu Machado Derzi aborda o pensamento de Claus-Wilhelm Canaris, para afirmar que este afasta a idéia de sistema como sistema *externo*, como metodologia lógico-formal de uma ciência “pura”, como simples jurisprudência de conceitos ou como conexão de problemas tópicos. Pensa Canaris o sistema como adequação valorativa, ordenação e unidade interior da ordem jurídica, ao passo em que rejeita qualquer outra ideia de sistema que não seja interpretativa para a constituição da decisão judicial concreta e o conceitua a partir das idéias de adequação valorativa e da unidade interior da ordem jurídica. O sistema é, pois,

⁷⁹ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 136-7.

⁸⁰ Cf. NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 130.

⁸¹ Cf. NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 135, 137-8.

⁸² Cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. Henrique Garbellini Carnio (colaborador). 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 230-1.

⁸³ “O sistema jurídico, enquanto autopoietico, é fechado, logo, demarca seu próprio limite, auto-referencialmente, na complexidade própria do meio ambiente, mostrando o que dele faz parte, seus elementos, que ele e só ele, enquanto autônomo, produz, ao conferir-lhes qualidade normativa (=validade) e significado jurídico às comunicações que nele, pela relação entre esses elementos, acontecem. No processo evolucionário de diferenciação e reprodução do Direito, a teorização sobre o sistema, i.e., sua estrutura cognitiva, é introduzida *no* sistema, conferindo-lhe a capacidade de auto-observar-se e, com isso, seu caráter autopoietico, pois é pela auto-observação que controla operações de autoprodução”. [GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. Henrique Garbellini Carnio (colaborador). 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 215].

ordem axiológica e teleológica, cuja unidade está dirigida pelos grandes e prioritários princípios como justiça e segurança jurídica, de modo que somente pode ser aberto às significações possíveis dentro dos enunciados linguísticos das normas; é, assim, incompleto e plenamente modificável⁸⁴⁻⁸⁵⁻⁸⁶.

Registra Norberto Bobbio⁸⁷ ser o direito um sistema aberto, em uma sociedade em transformação⁸⁸. E isso se integra com o pensamento, em conclusão, de Canaris, segundo qual

⁸⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 161-2.

⁸⁵ Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 225: “O Direito é sistema empírico posta para ser realizado, passando do abstrato para o concreto das relações inter-humanas: a individuação ou a concrecência dos ‘casos’ é um aspecto da *positivação* do Direito. positiva-se também dando norma, *através de ato* (legislativo, regulamentar), dá lugar a outra norma. É a realização, ainda que os conteúdos normativos dos dois processos se verifiquem em planos diversos. A concreção dá-se no *ato* intercalar das normas gerais, ou das normas individuais”.

⁸⁶ Cf. LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010, p. 327: “Os sistemas se constituem somente na medida em que podem conectar operações; sobrevivem apenas sob a condição de que possam atualizar novas operações. Para o sistema, só existe o presente, no momento da operação real. Exclusivamente mediante a conexão de operações, torna-se possível que os sistemas reproduzam a comunicação (sistemas sociais), e os sistemas psíquicos confirmam atenção”.

⁸⁷ Sistema é um conjunto de entes entre os quais há uma certa ordem, havendo coerência entre si. Perguntar se um ordenamento constitui um sistema é perguntar se as normas que o compõem estão numa relação de coerência entre si, e em que condições é possível essa relação. Partindo da análise feita por Kelsen, distingue-se entre os ordenamentos normativos dois tipos de sistemas: o *estático* e o *dinâmico*. Naquele as normas estão relacionadas umas às outras como proposições de um sistema dedutivo, ou seja, pelo fato de que derivam umas das outras partindo de uma ou mais normas originárias de caráter geral, que têm a mesma função de um postulado ou um axioma num sistema científico; todas as leis formam um sistema uma vez que são deduzidas da primeira. Possa ser que num sistema como esse as normas se relacionem pelo seu conteúdo. Sistema dinâmico é aquele no qual as normas que o compõem derivam umas das outras através de sucessivas delegações de poder, ou seja, não através de seu conteúdo mas através da autoridade que as colocou; uma autoridade inferior deriva de uma autoridade superior até encontra uma autoridade superior, que não tem nenhuma outra acima de si; a relação entre as normas é formal. “Um exemplo de sistema dinâmico seria aquele que colocasse no vértice do ordenamento a máxima: ‘É preciso obedecer à vontade de Deus’”. (p. 72). No sistema estático, passa-se de uma norma para outra fundado no conteúdo da prescrição, ao passo em que no sistema dinâmico isso se dá através da autoridade que a colocou. Kelsen defende que os ordenamentos jurídicos são sistemas dinâmicos; estáticos seriam os ordenamentos morais.

“Num ordenamento jurídico complexo, como aquele que temos sempre sob as vistas, caracterizado pela pluralidade das fontes, parece não haver dúvidas de que possam existir normas produzidas por uma fonte em contraste com normas produzidas por outra. Ora, atendo-se à definição de sistema dinâmico como sistema no qual o critério do enquadramento das normas é puramente formal, deve-se concluir que num sistema dinâmico duas normas em oposição são perfeitamente legítimas. E, de fato, para julgar a oposição de duas normas é necessário examinar o seu conteúdo; não basta referir-se à autoridade da qual emanaram” (p. 74) (Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília 10^a, ed., 1999, p. 71-4. BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 219-22). Ver, também, *Da Estrutura à função — novos estudos de teoria geral do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 41-46).

⁸⁸ “A terceira tendência é relativa à passagem da função tradicionalmente repressiva do direito para função promocional. É claro que o Estado assume uma configuração diversa, conforme estabelece para si objetivos que possam ser alcançados simplesmente pelo desencorajamento dos comportamentos não desejados (em que consiste precisamente a repressão), ou, ainda, pelo encorajamento dos comportamentos desejados (no qual consiste a promoção). Não há dúvida de que os objetivos do Estado assistencial são tais que, para a sua realização, é necessário um trabalho contínuo de estímulo a comportamentos considerados economicamente

o sistema é aberto tanto em relação ao sistema de proposições doutrinárias (ou “sistema científico”), como para o próprio sistema da ordem jurídica (o “sistema objetivo”); quanto ao primeiro, o “sistema científico”, a abertura significa a incompletude do conhecimento científico, ao passo em que para o segundo, o “sistema objetivo”, a mutabilidade dos valores jurídicos fundamentais⁸⁹.

Pode-se afirmar, contudo, que o direito é um *sistema operativamente fechado e autopoietico, na medida em que se (re)produz segundo estabelecem seus próprios elementos integrantes, porém cognitivamente aberto, eis que sofre a influência de elementos de outros sistemas por ocasião da adoção da decisão de modificar-se (criando, suprimindo ou alterando elementos)*.

Assim, em síntese, sistema jurídico⁹⁰, aqui, é tomado como um conjunto de normas que traz como características básicas a ordem e a unidade⁹¹⁻⁹². Ordem, na medida em que cada uma

vantajosos. A diferença entre repressão e promoção passa pelo uso de duas técnicas sancionatórias diferentes, ou seja, a técnica da sanção negativa, no primeiro caso (“se fizeres, ou não fizeres, x, acontecerá algo desagradável a ti”). O uso cada vez mais freqüente das denominadas leis de incentivo indica – melhor do que qualquer outra observação que se possa fazer – a atualidade dessa tendência. Já pude fazer notar, em outra oportunidade, que na constituição italiana há pelo menos uma dúzia de artigos em que se emprega o termo “promover” ou similar, à diferença das constituições mais antigas, em que o termo-chave era “garantir” (e para garantir é preciso reprimir).

Para dar uma resposta à terceira alternativa, o direito como sistema autônomo ou como subsistema do sistema global da sociedade, bastará observar o quanto está em crise, hoje, outra das teses fundamentais da teoria do positivismo, segundo a qual o direito positivo, isto é, o direito a que jurista unicamente deve prestar contas, é um direito unitário, coerente e complexo de normas das quais é possível (e também obrigatório) extrair a solução de qualquer controvérsia (tese da chamada auto-suficiência do sistema normativo); e, ao contrário, o quanto se difundem, inclusive nos países de direito codificado, teorias realistas que voltam sua atenção mais à efetividade que à validade formal das normas jurídicas e põem o acento, mais que na auto-suficiência do sistema jurídico, nas inter-relações entre sistema jurídico e sistema econômico, entre sistema jurídico e sistema político, entre sistema jurídico e sistema social como um todo. O que distingue a situação presente são exatamente aquelas condições que consideramos particularmente favoráveis à formação de uma ciência do direito antitradicionalista, que busca o próprio objeto, em última instância, não tanto nas regras do sistema dado, mas na análise das relações e dos valores sociais a partir dos quais se extraem as regras do sistema e que, longe de se considerar, como por muito tempo foi, uma ciência autônoma e pura, busca, cada vez mais, a aliança com as ciências sociais, a ponto de considerar a si própria como um ramo da ciência geral da sociedade”. (*Da Estrutura à função — novos estudos de teoria geral do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 45-46).

⁸⁹ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002, p. 281.

⁹⁰ “O critério de identidade dos sistemas vigentes em determinado momento pode ser formulado desta maneira: um conjunto de enunciados normativos é uma descrição completa de um sistema jurídico vigente em determinado momento se e somente se (1) cada um de seus enunciados descreve o (ou parte do) mesmo sistema (vigente em determinado momento) descrito por todos os outros e (2) todo enunciado normativo que descreve o (ou parte do) mesmo sistema vigente em determinado momento está implicado por aquele conjunto”. (RAZ, Joseph. *O Conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p. 252).

⁹¹ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.^a ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002 p 25 e 279.

⁹² Cf. MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de direito tributário. Vol. I: Sistema tributário na Constituição de 1969*. São Paulo: RT, 1973, p. 206-7: “Por sistema entendemos um conjunto de partes ou elementos integrados e

delas cumpre uma função, descreve institutos, prescreve mandamentos a todos aqueles que venham a exercer poder (competência) e a todos aqueles aos quais o exercício deste pode ser dirigido. A unidade, por sua vez, diz respeito *(i)* à não-fragmentação do sistema; *(ii)* à impossibilidade de isolamento funcional de cada um de seus elementos; e, por fim, dentro do sistema, *(iii)* à inexistência de lacunas. Há, portanto, entre os elementos, coordenação entre si, harmonia e interdependência⁹³.

Eis, pois, os elementos indissociáveis da idéia de um sistema jurídico: abertura (cognitiva), fechamento (operativo), mobilidade, ordem (estrutura), unidade, interdependência, completude e coerência.

2.2. A CONSTITUIÇÃO COMO SISTEMA.

A Constituição cumpre duas tarefas fundamentais: a formação e manutenção da unidade política (função de integração⁹⁴) e a criação e manutenção do ordenamento jurídico (função de organização e direção jurídica). É, pois, o “*o plano estrutural básico, orientado por determinados princípios que dão sentido à forma jurídica de uma comunidade*”⁹⁵⁻⁹⁶. A Constituição é, pois, sobretudo, um conjunto de normas fundamentais⁹⁷⁻⁹⁸ (Constituição em sentido material⁹⁹⁻¹⁰⁰).

coordenados entre si. Trata-se de um conjunto racional, ordenado e lógico. Num sistema, as partes se conjugam, articulam-se como o todo para um objetivo comum. Em todo sistema há, necessariamente, uma unidade, um conjunto orgânico e harmonioso, onde cada parte se acha com as demais e todas tendem à realização de um único escopo”.

⁹³ Reinhold Zippelius critica a descrição da ordem jurídica como sistema derivável de uns poucos axiomas, porquanto o pensamento jurídico não se esgote em deduções lógicas. Nada obstante, afirma que o pensamento lógico-sistemático mantém a sua função enquanto maneira de pensar entre várias, que servem para a solução de questões jurídicas. Há, portanto, a tendência fundamental da consciência do jurista a sistematização, de modo a impeli-lo a estabelecer relações claras dentro da multiplicidade das normas jurídicas, mesmo que se saiba que por esta via não se chega a uma sistematização completa (Cf. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 365).

⁹⁴ Cf. GRIMM, Dieter. *Constituição e política*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 204.

⁹⁵ HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 3-8.

⁹⁶ “Pode-se pensar na constituição como um projeto histórico que cada geração de cidadãos continua a adoptar. No estado democrático nacional, o exercício do poder político cifra-se numa maneira dupla: o tratamento institucionalizado dos problemas e a mediação de interesse regulada processualmente devem simultaneamente ser compreensíveis enquanto um sistema de direitos efectivados”. (HABERMAS, Jürgen. “Lutas pelo reconhecimento no estado democrático constitucional”. In.: *Multiculturalismo*. Org.: Charles Taylor. Lisboa: Instituto Piaget, 1998, p. 125-126).

⁹⁷ Cf. GUASTINI, Riccardo. “Sobre el concepto de Constitución”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 18 (tradução do autor): “Em geral, se pode convir que são normas fundamentais de qualquer ordenamento: a) as que determinam a chamada ‘forma de Estado’; b) as que determinam a ‘forma de governo’; e c) as que disciplinam a produção normativa”.

Conforme registra Marcelo Neves, é possível uma leitura no sentido de que a Constituição na acepção moderna é fato e produto da diferenciação funcional entre direito e política como subsistemas da sociedade; é, pois, na concepção de Luhmann, o “acoplamento estrutural” entre direito e política, como uma via de “prestações” recíprocas e, sobretudo, como mecanismo de interpenetração entre dois sistemas sociais autônomos, de modo a possibilitar uma solução jurídica do problema de auto-referência do sistema político e, ao mesmo tempo, uma solução política do problema de auto-referência do sistema jurídico. A Constituição serve à interpenetração e interferência de dois sistemas auto-referenciais, o que implica relações recíprocas de dependência e independência, que, por sua vez, só se tornam possíveis com base na formação auto-referencial de cada um dos sistemas¹⁰¹⁻¹⁰².

⁹⁸ “Com isso existiam dois pressupostos essenciais para a constituição no sentido moderno da palavra. Por um lado, existia um sistema diferenciado, especializado funcionalmente em poder político e provido de um instrumentário correspondente, que, diferentemente do poder na Idade Média, passou a interessar como objeto de uma lei especializada em regulamentação do poder. Por outro, tornaram-se regulamentáveis questões de ordem pública que, até então, haviam encontrado sua resposta de validade intemporal no plano divino do mundo e, assim, não necessitavam da decisão, mas do reconhecimento” (GRIMM, Dieter. *Constituição e política*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 204).

⁹⁹ Riccardo Guastini fornece cinco sentidos para designar a Constituição material: (a) normas que, em qualquer ordenamento, determinam a “forma de Estado” e a “forma de governo”; (b) conjunto de normas sobre a legislação, ou, mais em geral, ao conjunto de normas sobre as fontes; (c) “decisão política fundamental do titular do poder constituinte”, compreendida esta ou como a decisão relativa à forma de Estado, ou como a decisão relativa ao conjunto dos princípios supremos que caracterizam qualquer ordenamento; (d) regime político vigente em um Estado, concebido este ou como o conjunto dos fins políticos em vista dos quais as forças dominantes inspiram a ação estatal, ou como o real arranjo e funcionamento das instituições políticas nas várias fases históricas, à margem de quanto prescrevem as correspondentes Cartas Constituições; (e) como sinônimo de “Constituição viva” (*Constitución viva*), i.e., o modo pelo qual uma determinada constituição escrita é concretamente interpretada e atuada na realidade política. [Cf. GUASTINI, Riccardo. “Sobre el concepto de Constitución”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 26-7 (tradução do autor)].

¹⁰⁰ É essencial que a Constituição contenha: (i) regras referentes a emissão de “normas de direitos que afetam cidadãos”; são as condições para a produção do direito legislado; (ii) estabelecimento de direitos fundamentais; (iii) garantias para a atuação das normas jurídicas nela estabelecidas. (Cf. NAWIASKY, Hans. *Teoría general del derecho*. Traducción de la segunda edición en lengua alemana José Zafra Valverde. Granada: Comares, 2002, p. 43-4).

¹⁰¹ Cf. NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 65-7.

¹⁰² Paolo Comanducci identifica quatro modelos de constituição, dividi em dois grupos: o dos modelos de constituição como ordem e o dos modelos de constituição como norma. São esses modelos: (a) modelo *axiológico* de constituição concebida como *ordem*: desenvolvido por Carl Schmidt, designa um conjunto de fenômenos sociais que, em seu conjunto e dentro da esfera jurídico-política, aparecem dotadas de máximo valor intrínseco ou se apresentam como geradores de normas; (b) modelo *descritivo* de constituição concebida como *ordem*: designa simplesmente um conjunto de fenômenos sociais; vale dizer um objeto que não possui valor intrínseco nem gera normas e que, portanto, podem muito bem ser descritos com os instrumentos das ciências sociais; (c) modelo *descritivo* de constituição concebida como *norma*: designa um conjunto de regras jurídicas positivas, consuetudinárias ou expressas em um documento que, em relação às outras regras jurídicas, são fundamentais; (d) modelo *axiológico* de constituição concebida como *norma*: designa, *igualmente*, um conjunto de regras jurídicas positivas, consuetudinárias ou expressas em um documento que, em relação às outras regras jurídicas, são fundamentais, *com a condição de que possuam determinados conteúdos aos quais se atribui um valor específico* (cf. “Modelos e interpretación de la Constitución”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 42-52). Segundo este último modelo, a Constituição apresenta algumas características específicas: (a) a Constituição se situa no vértice da hierarquia das fontes e,

A hierarquização interna do sistema jurídico no modelo Constituição/lei atua como condição de reprodução autopoiética do direito moderno, servindo ao seu fechamento normativo operacional; no dizer de Luhmann¹⁰³, a Constituição fecha o sistema jurídico, mantendo este fechado por meio do reingresso no sistema; determina como e até que ponto o sistema jurídico pode reciclar-se sem perder a autonomia operacional¹⁰⁴. Por outro lado, o sistema constitucional também é capaz de reciclar-se em relação ao que ele mesmo prescreve, por intermédio do processo de reforma e de concretização das normas constitucionais (mutação constitucional), gerando uma abertura de caráter cognitivo do sistema constitucional¹⁰⁵⁻¹⁰⁶.

A Constituição, embora acoplamento estrutural entre política e direito, é concebida por cada um dos sistemas como mecanismo interno da sua auto-reprodução, e possibilita o reingresso da diferença entre o jurídico e o político nos respectivos sistemas¹⁰⁷. Isso permite a capacidade evolutiva das Constituições; às mudanças constitucionais recorrem-se para evitar as rupturas, sendo certo que uma qualidade importante do constitucionalismo reside na capacidade que possuem os textos para adaptar-se a circunstâncias cambiantes, por meio da interpretação, sem transformar a redação originária (mutação constitucional)¹⁰⁸⁻¹⁰⁹.

ademais, modifica qualitativamente esse hierarquia; (b) a Constituição é um conjunto de normas, que contém regras e princípios que a caracterizam; esses princípios não são formulados necessariamente de modo expresse, e podem ser reconstruídos tanto a partir do texto como se prescindindo dele; (c) a Constituição tem uma relação especial com a democracia, em um duplo sentido: c1) há uma conexão necessária entre a democracia como isonomia e Constituição: não pode haver Constituição sem democracia, nem democracia sem Constituição; c2) a Constituição funciona necessariamente como limite da Democracia entendida como regra da maioria; (d) a democracia funciona como ponte entre o direito e a moral (ou a política), já que abre o sistema jurídico a considerações do tipo moral, em duplo sentido: d1) os princípios constitucionais são princípios morais positivados; d2) a justificação no âmbito jurídico (sobretudo a justificação da interpretação) não pode deixar de recorrer a princípios morais; e) a aplicação da Constituição, à diferença da interpretação da lei, não pode fazer pelo método da subsunção senão que, em razão da presença dos princípios, deve realizar-se geralmente por meio do método da ponderação ou do sopesamento. (cf. “Modelos e interpretación de la Constitución”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 52-3).

¹⁰³ Para uma áspera crítica à aplicação do pensamento de Luhmann tocante à autopoiesis ao fenômeno jurídico, ver LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito. Volume 3: do século XX à pós-modernidade*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011, p. 409-16: “Em conclusão, a teoria de Luhmann deixa uma impressão de grande criatividade, frequentemente também de genialidade, mas não convence: parece-me um genial arsenal de metáforas que explicam tudo sem dizer nada” (p. 416).

¹⁰⁴ Cf. NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 70-1.

¹⁰⁵ Cf. NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 72.

¹⁰⁶ “O sentido da constituição é justamente retirar da discussão política certos princípios básicos de consenso geral, mas, dentro do quadro assim criado, deixando espaço para preferências alternantes ou reações a condições alteradas. Nesse espaço, chega a ser empregado o princípio majoritário com a consequência de que, no caso de alternâncias nas maiorias ou de melhores entendimentos, também são possíveis mudanças jurídicas sem que, por isso, toque-se no patamar dos princípios” (GRIMM, Dieter. *Constituição e política*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 282).

¹⁰⁷ Cf. NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p. 99.

¹⁰⁸ Cf. REYES, Manuel Aragón. “La Constitución como paradigma”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 37-8.

Nesse sentido, na interpretação do texto constitucional não se pode relegar ao oblióvio sua feição de sistema jurídico, dotado de unidade¹¹⁰ e a abertura quanto aos seus subsistemas, de sorte que sua interpretação não pode se dar por tiras¹¹¹, mas de modo sistemático e uniforme¹¹², integrativo entre as normas-princípio e as normas-regra que o compõem¹¹³.

¹⁰⁹ “A constituição não está comprometida com determinados conteúdos. Mas de sua função como juridicização de poder, resultam componentes típicos. As constituições costumam estabelecer o princípio de legitimação de poder político e as condições fundamentais de legitimidade de seu exercício. Isso ocorre nas chamadas determinações de estrutura ou determinações de objetivos do Estado. Além disso, todas as constituições contêm determinações sobre a instituição e exercício do poder público, as quais são, regras organizacionais e processuais encarregadas de garantir um desempenho do poder público conforme aos princípios e de prevenir abusos e, para este fim, empenham-se normalmente na condição do Estado de Direito e na divisão dos poderes. Ademais, são regularmente traçados na constituição, os limites entre o poder de coerção estatal por um lado e a liberdade individual e a autonomia social por outro. Isso é matéria dos direitos fundamentais” (GRIMM, Dieter. *Constituição e política*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 208-9).

¹¹⁰ Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 156: “O que interliga proposições normativas tão variadas em conteúdo é o fundamento-de-validade que cada uma tem no todo. Ainda que, *como proposições*, não faltam as relações lógicas, que a estrutura interna de cada proposição, como a estrutura total do sistema tenham de seguir as possibilidades lógicas de construção e de transformação sintáticas pertinentes a todo universo de linguagem, o formal-jurídico do sistema normativo está no fato de que as proposições não derivam uma das outras por um processo de inferência, em sentido estrito, quer dizer, com base no *conteúdo significativo* da proposição que funciona como postulado do sistema”.

¹¹¹ Cf. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem econômica na constituição de 1988*. 9.^a ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 150: “Aqui devo salientar, contudo, inicialmente, que, assim como jamais se interpreta *um texto normativo*, mas sim *o direito*, não se interpretam textos normativos constitucionais, isoladamente, mas sim a Constituição, no seu todo. Não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços”. Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34: “A interpretação de qualquer texto de direito impõe ao intérprete, sempre, em qualquer circunstância, o caminhar pelo percurso que se projeta a partir dele — do texto — até a Constituição. Um texto de direito isolado, destacado, desprendido do sistema jurídico, não expressa significado normativo algum”.

¹¹² “A ordem econômica e Financeira não é ilha normativa apartada da Constituição. É fragmento da Constituição, uma parte do todo constitucional e nele se integra. A interpretação, a aplicação e a execução dos preceitos que a compõem reclamam o ajustamento permanente das regras de Ordem Econômica e Financeira às disposições do texto constitucional que se espraiam nas outras partes da Constituição. *A Ordem Econômica e Financeira é indissociável dos princípios fundamentais da República Federativa e do Estado Democrático de Direito*. (...) A concretização dos princípios que informam a Ordem Econômica e Financeira é inseparável dos Direitos e Garantias Fundamentais, que asseguram aos Brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (HORTA, Raul Machado. “Constituição e ordem econômica e financeira”. In *Revista de Informação legislativa*. Brasília, ano 28, n. 111, jul/set. 1991, p. 20, destaques acrescidos).

¹¹³ Em derredor dos sistemas jurídicos compostos de princípios, observe-se o magistério de Karl Larenz, apoiado em Canaris: “Logo daí resulta a ‘abertura’ de um sistema formado a partir de princípios jurídicos. Acresce ainda a mutabilidade histórica da ordem jurídica, incluindo as valorações em que se escora. Os princípios jurídicos gerais não podem ter o seu fundamento de validade apenas na ordem esta- tuída, mas para além dela eles assentam também ‘na idéia de Direito, cujas concretizações históricas eles representam em larga escala, bem como na natureza das coisas’. E nessa medida também não se pode concebê-los como ‘a-históricos e por isso estáticos’; ao invés, os princípios recondutíveis à idéia de Direito ou à ‘natureza das coisas’ alcançam ‘a sua configuração concreta em todas as regras somente mediante a referência a uma determinada situação histórica e na indagação da consciência jurídica geral em cada momento’. Nas delimitações a que com isso se alude, a descoberta das conexões sistemáticas dos princípios e subprincípios amplia, porém, o conhecimento do Direito e serve ao mesmo tempo para a interpretação das normas e para o preenchimento de lacunas, garantindo simultaneamente a ‘unidade valorativa e a deducionabilidade no desenvolvimento do Direito’. Enquanto ‘súmula das valorações fundamentais em que se escora uma ordem jurídica’, o sistema conduz ‘à representação da justiça material, tal como esta se realizou em cada uma das ordens juspositivas” (LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução e José Lamego. Lisboa: 1997, p. 236).

Em termos de hermenêutica constitucional, convém distinguir os *procedimentos interpretativos de bloqueio* dos *procedimentos interpretativos de legitimação das aspirações sociais*. O primeiro se volta ao Estado de Direito concebido como Estado mínimo, reduzido em suas funções, de sorte que tem uma orientação de bloqueio, conforme princípios da legalidade e estrita legalidade, como peças fundamentais da constitucionalidade; a interpretação de legitimação das aspirações sociais, por sua vez, significa que certas aspirações se tornariam metas privilegiadas, que superariam a conformidade constitucional estritamente formal – fazem parte da pretensão de realização inerente à própria Constituição. Pressupondo-se que uma Constituição apresente, em seu texto, um sistema de valores, a aplicação das suas normas, por via interpretativa, se torna uma realização de valores; o procedimento hermenêutico de captação do sentido de conteúdo das normas torna-se compreensão valorativa conforme procedimentos próprios de análise e da ponderação de valores¹¹⁴.

As normas constitucionais (normas-princípio) que veiculam as *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, malgrado, a primeira vista, comportassem apenas *procedimentos interpretativos de bloqueio* (princípios da legalidade e da irretroatividade), reclamam, outrossim, procedimento interpretativo *de legitimação das aspirações sociais* (princípio da capacidade contributiva e princípio da validação finalística, e.g., – este último aplicável às contribuições especiais).

Nesse contexto, convém destacar, como o faz Tércio Sampaio Ferraz Júnior, que, para realizar o pressuposto difuso da legitimidade de uma constituição, a dogmática se serve de instrumento operacionais, que são constituídos de regras ou princípios legitimantes, a respeito dos quais o autor distingue três grupos: **(i)** *regras de fixação de valores*, pelas quais se estabelece um sistema constante de valores; **(ii)** *regras de programação*, por meio da qual o sistema é projetado temporalmente num fluxo de adaptações; **(iii)** *regras de consecução*, por meio do qual o sistema recebe atualização¹¹⁵.

¹¹⁴ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 10-11.

¹¹⁵ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 23.

O primeiro grupo (*regras de fixação de valores*) permite dar os traços constantes das constituições; não são regras meramente formais, mas de conteúdo, de modo que é impossível concebê-los fora do tempo e do espaço, nada obstante, para efeito de funcionamento, se apresentem, na dogmática, como universais abrangentes e permanentes. São regras dessa categoria: **(1) regra da principalidade das constituições** – a Constituição se afigura como princípio, eis que, do ângulo dogmático, é algo novo, que produz um inesperado, do qual pode decorrer o infinitamente improvável, pois a constituição é primordialmente *liberdade*; **(2) regra de transparência** – sem a revelação do agente no ato fundante, a Constituição perdeu seu caráter de princípio e, portanto, legitimidade, passando a ser um meio para atingir um fim. Uma Constituição deve ser encarada como uma ocorrência entre os membros da sociedade, na medida em que conservam sua capacidade de se revelarem como agentes, mesmo quando seu conteúdo está voltado para o mundo dos interesses que se interpõem entre eles, mas que, ao mesmo tempo, os relacionam e interligam; **(3) regra de participatividade** – malgrado todos os membros da sociedade vivam no espaço público, não vivem nele permanentemente, de modo que cabe à Constituição organizá-los, por meio da regra da participatividade; daí as organizações das várias ordens (ordem política, ordem econômica, ordem social etc)¹¹⁶.

As *regras de programação* asseguram a legitimidade constitucional no sentido da sua permanência e adaptabilidade às mudanças; distinguem-se três regras; **(1) regra da intangibilidade** – certos valores são considerados inalteráveis (cláusulas pétreas); **(2) regra da alterabilidade** – determina a possibilidade de alteração de parte da Constituição ao longo do tempo; legitima o poder derivado; **(3) regra de projeção** – a dogmática toma os valores básicos na sua imediatidade e os lança como critério de realizabilidade, no futuro, de modo a neutralizar as expectativas adversas que ocorre do futuro para o passado, fazendo do presente uma aspiração sempre a realizar-se¹¹⁷.

As *regras de consecução* implicam atualização do sistema. São também três: **(1) regra da onipotencialidade** – o respeito à legitimidade constitucional deve estar conjugado com a imperatividade incontestável de seus valores máximos, de modo que nenhum valor básico deixa de incidir; **(2) regra da onicompreensividade** – incidência plena e imperativa dos valores máximo deve também sê-lo quanto à sua extensão, de modo a incidir sobre todo e

¹¹⁶ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 24-5.

¹¹⁷ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 25-6.

qualquer comportamento; (3) *regra da eficácia equitativa* – nenhuma constituição se legitima se na sua incidência se manifesta uma injustiça; busca-se, pois, a justiça no caso concreto, ainda que a injustiça decorresse da consequencialidade formal de suas normas¹¹⁸.

2.2.1. Constituição como sistema fechado.

Nesse quadro, a constituição é também um sistema jurídico normativo fechado *do ponto de vista operativo*, de sorte que a ela somente se incorporam novas normas mediante o procedimento por ela mesma permitido: reforma/revisão ou mutação constitucional.

Segundo Konrad Hesse, a Constituição não se apresenta como um sistema fechado (cognitivamente) e onicompreensivo; não contém codificação, apenas um conjunto de princípios concretos e elementos básicos do ordenamento jurídico da comunidade, para o que oferece uma norma-marco, apresentando-se, nesse sentido, um ordenamento aberto; limitado, porém, porque concede margem de atuação necessária a um processo político livre, tratando de garanti-lo. Permite levar em consideração mudanças técnicas, econômicas e sociais, adaptar-se à evolução histórica, de modo a assegurar um requisito fundamental da sua própria existência e eficácia. Esta abertura proporciona a função estabilizadora¹¹⁹. Essa qualidade permite que a ordem constitucional comporte a mutação constitucional e a reforma constitucional, sendo que os limites da mutação constitucional estão contidos no próprio texto constitucional, ao passo em que a reforma constitucional encontra óbice nas decisões fundamentais que configuram a identidade da Constituição¹²⁰⁻¹²¹⁻¹²².

¹¹⁸ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 26-7.

¹¹⁹ Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 9-10.

¹²⁰ Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 15.

¹²¹ Lourival Vilanova, a esse respeito, faz uma importante observação: “Mas Kelsen sublinha que apenas existe *unidade cognoscitiva*: podemos conceber todas as normas jurídicas positivas como um *sistema unitário de normas* e, ainda, como um *sistema único*, como um todo fechado-em-si (Kelsen, *Théorie Pure du Droit*, págs. 430-432). Ainda aqui reinsistimos: o *fechamento* do sistema é tão-só do ponto de vista do conhecimento específico (dogmático) levado a termo pela Ciência-do-Direito. Acrescentamos: o sistema jurídico é *sistema aberto*, em intercâmbio com os *subsistemas sociais* (econômicos, políticos, éticos), sacando seu conteúdo-de-referência desses subsistemas que entram no sistema-Direito através dos esquemas hipotéticos, os *descritores* de fatos típicos, e dos esquemas hipotéticos, e dos esquemas consequenciais, onde se dá a *função prescritora* da norma de Direito”. (*As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 168).

¹²² “O argumento decisivo que não se cansam de aduzir uma e outra vez contra seus adversários científico é este: o fundamento de validade de uma norma não pode ser mais que outra; considerado juridicamente, o Estado é idêntico a sua Constituição, ou seja, a norma fundamental unitária.

O eixo desta dedução é o vocábulo ‘unidade’. ‘A unidade do ponto da vista do conhecimento exige imperiosamente uma intuição monista’. O dualismo de métodos da sociologia e da jurisprudência desemboca em

2.2.2. Subsistemas constitucionais abertos.

O sistema constitucional afigura-se como um sistema complexo. Vale dizer, compõe-se de uma série de outros subsistemas (subsistema dos direitos fundamentais, subsistema da organização dos poderes do Estado etc), dentre os quais se encontra o subsistema tributário.

Esses subsistemas, ao seu turno, apresentam-se como subsistemas normativos abertos¹²³ de normas-regras e de normas-princípios¹²⁴, dentre eles o *sistema (constitucional) normativo tributário*.

O (sub)sistema constitucional normativo tributário é um sistema jurídico porque conjunto dinâmico de normas; aberto por ter estrutura dialógica receptiva. Aberto tanto do ponto de vista operativo como do ponto de vista cognitivo. Sob a perspectiva cognitiva, a abertura decorre da influência que recebe de outros subsistemas diretamente na decisão de construir seus elementos. Sob o ponto de vista operativo, a abertura advém de determinadas normas que, expressamente, permitem o ingresso de outras normas, *integrantes também subsistemas*

uma metafísica monista. Mas a unidade da ordem jurídica, ou seja, o Estado, permanece ‘puro’ de todo elemento sociológico dentro do marco do direito. É esta unidade jurídica da mesma espécie que a unidade do sistema inteiro cujo âmbito abarca o mundo? Como se podem reduzir à unidade uma série de disposições positivas, partindo do mesmo ponto de imputação, se o que por essa unidade se entende não é a unidade de um sistema jusnaturalista ou a de uma teoria geral do direito, senão a unidade de uma ordem positiva vigente? Os termos ordem, sistema, unidade, são simples rodeios para expressar sempre o mesmo postulado, e o que importa é mostrar como se cumpre o postulado em sua pureza e como de uma Constituição (que é, ou um novo circunlóquio tautológico do termo ‘unidade’ ou um *factum* brutal político-sociológico) pode nascer um sistema. A unidade sistemática é, segundo Kelsen, um ‘ato livre do conhecimento jurídico’. Prescindamos por um momento da interessante mitologia matemática que converte a um ponto em uma ordem e em um sistema e o identifica com uma norma, para perguntar-nos em que se funda a necessidade lógica e a objetividade das diferentes imputações aos diversos centros de imputação senão se funda sobre uma disposição positiva, é dizer, sobre um mandato”. (SCHMITT, Carl. *Teología política*. Madrid: Editorial Trotta, 2009, p. 23-4 – tradução do autor).

¹²³ Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 3.^a ed. Tradução e José Lamego. Lisboa: 1997, p. 693-7.

¹²⁴ Os princípios, conformadores das valorações políticas captadas pelo legislador constituinte na sociedade; são garantias quando veiculam direitos subjetivos; são impositivos quando configuram deveres do Estado em abstrato; são fundamentais quando se revelam como princípios historicamente objetivados. José Joaquim Gomes Canotilho sugere classificação hierárquica entre os princípios: **a)** princípios estruturantes; **b)** constitucionais gerais; **c)** constitucionais especiais; **d)** regras constitucionais. Este sistema interno condiciona a interpretação da Constituição. Canotilho, ao final, sintetiza a hierarquização na ordem decrescente exposta acima dos princípios. “...não tendo os princípios, forçosamente, a forma disjuntiva das normas-regra, o preâmbulo contém-nos e, por isso, reafirma-se que ele tem força vinculante quando o discurso que o formula é do tipo que se encontra na Constituição brasileira de 1988: *...a Assembléa Constituinte institui...*; lembrando que os *princípios* são importantes quando a forma de Estado é federal tendo em vista a obrigatoriedade de sua reprodução nas Constituição dos entes federados e a competência jurisdicional para a solução dos conflitos gerados na sua aplicação” (Cf. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 66/67).

constitucionais, tendentes a ampliar o espectro de proteção do subsistema tributário. Trata-se, portanto, de uma abertura operativa relativa.

Novamente, a percuciente observação de Edvaldo Brito¹²⁵ leva à conclusão de que a parte dogmática de uma constituição é um sistema normativo hierarquizado em dois verdadeiros estamentos: normas-princípio (grau de abstração elevado) e as normas regra (grau de abstração relativamente reduzido), sendo veículos de incidência jurídica. As normas constitucionais que limitam o poder de tributar inserem-se nesse contexto¹²⁶.

2.3. DIREITOS FUNDAMENTAIS.

Segundo a posição de Karl Loewenstein, os direitos fundamentais são o núcleo essencial da democracia, de modo que não há como se falar nesta sem aqueles. Decorrem de um procedimento dotado de historicidade de afirmação paulatina de cada um dos bens jurídicos por eles protegidos. Impõem deveres de abstenção (não dispor contra eles) e deveres de atuação (dispor para efetivá-los)¹²⁷. Compõem, outrossim, o núcleo do conceito de Constituição, como limite material ao poder¹²⁸.

Convém, pois, gizar o conceito de direitos fundamentais, teoria que sobre eles se desenvolve e características dos direitos fundamentais, exatamente para, em um segundo momento, fazer o enquadramento das limitações constitucionais ao poder de tributar exatamente como direitos fundamentais, máxime em função da interconexão entre o art. 5.º, § 2.º e art. 150, *caput*, ambos do texto constitucional. Para afirmar que as limitações constitucionais ao poder de

¹²⁵ Cf. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 65.

¹²⁶ Examinando o Direito Constitucional Argentino, Rolando Pina destaca que, no exercício da jurisdição constitucional, a Corte Suprema da Nação Argentina instituiu a vigência dos seguintes princípios constitucionais: **(a)** o princípio da legalidade; **(b)** o princípio da divisão funcional dos poderes, a respeito do qual fixa algumas premissas: b.1) a interpretação das cláusulas constitucionais não deve depender de uma toa de poder legislativo, político ou de conduta social; b.2) o controle de constitucionalidade não deve conduzir a substituir o critério econômico ou social com que os poderes elegem meios legislativos ou coletivos para aplicar a Constituição; **(c)** o princípio da supremacia da Constituição; quanto a este o autor ainda fixa algumas premissas: c.1) concordância prática; c.2) os direitos enunciados pela cláusula têm vigência relativa, não absoluta; **(d)** controle de constitucionalidade, cujas funções propositivas são: d.1) verdade jurídica objetiva; d.2) “iura novit curia”; 2.3) cognição de ofício; d.4) interpretação de cláusulas seguindo doutrina dos precedentes da Corte (Cf. PINA, Rolando E. *Cláusulas constitucionales operativas y programáticas: Ley Fundamental de la República Federal de Alemania*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos, 1973, p. 32-5).

¹²⁷ Cf. LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la constitución*. 2.ª ed., trad. Alfredo Gallega Anabitarte. Barcelona: Ediciones Ariel, 1970, p. 390.

¹²⁸ Cf. REYES, Manuel Aragón. “La Constitución como paradigma”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 30-1.

tributar são direitos fundamentais faz-se mister, pois, de início, identificar *o que é, qual o conteúdo e o que caracteriza* os direitos fundamentais.

Adverte-se, entretanto, de logo, que não se objetiva um exame aprofundado desses temas – até mesmo porque os limites da presente tese não o comporta. Trata, apenas e tão somente, da fixação, de modo objetivo, das premissas necessárias ao estabelecimento da linha de raciocínio conducente ao entendimento segundo o qual o dever imposto ao Estado de especial proteção da entidade familiar é, também, uma limitação constitucional ao poder de tributar e, assim, integra a categoria dos direitos fundamentais.

2.3.1. Conceito.

Em opção as designações de “direitos humanos”¹²⁹, “direitos do homem”, “direitos naturais”, “liberdades fundamentais”, “liberdades públicas”, “direitos públicos subjetivos”, a Constituição Federal 1988 optou pela expressão “direitos fundamentais”, haja vista que apresenta um campo semântico maior¹³⁰.

Consideram-se “fundamentais” os direitos reunidos nessa categoria em razão de se referirem a situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive, não sobrevive¹³¹. O conceito material de direitos fundamentais há de partir do princípio da dignidade da pessoa humana. Esse critério, contudo, não é absoluto nem exclusivo, até mesmo porque há direitos fundamentais reconhecidos às pessoas jurídicas¹³².

¹²⁹ “Os conceitos de ‘direitos fundamentais’ e ‘direitos humanos’ são, em geral, entendidos como de igual importância. Mas de acordo com o ponto principal tanto de sua origem com, também, da linguagem, pode-se distinguir da seguinte forma: *Direitos fundamentais* são *Direito positivo*, *Direitos humanos* são *Direito natural*. Na discussão teórica essa diferença tem uma grande importância: visto temporalmente, os Direitos humanos têm validade eterna, quanto ao espaço valem em toda parte; eles estão enraizados na natureza ou na criação divina, têm o caráter de inviolabilidade e inalterabilidade. Os Direitos fundamentais parecem ser, em face disso, uma questão de ordem menor. São os Direitos humanos garantidos institucional e juridicamente. Mas, para isso, eles são direito objetivamente vigente. Eles também são Direitos subjetivamente vigentes: podem ser requeridos em juízo. Eles limitam o poder dos órgãos estatais, não somente incompatíveis com a soberania ilimitada do aparato estatal sobre as pessoas, bem como expressão da negação da soberania e da segurança da liberdade por um sistema constitucional de divisão de poderes”. (KRIELE, Martin. *Introdução à teoria do estado: os fundamentos históricos da legitimidade do Estado Constitucional Democrático*. Urbano Carvelli (tradução). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 182-3).

¹³⁰ Para uma excelente síntese do nomenclatura utilizada para designar os direitos fundamentais, vide José Joaquim Gomes Canotilho (Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 393-398).

¹³¹ Cf. SILVA, José Afonso. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 450.

¹³² Cf. ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 129.

É possível conceituar os direitos fundamentais como aquelas posições jurídicas que investem o indivíduo de um conjunto de prerrogativas, faculdades e instituições imprescindíveis a assegurar uma existência digna, livre, igual e fraterna de todas as pessoas. São fundamentais em duplo sentido: **(a)** porque são essenciais aos homens em sua convivência; **(b)** porque eles representam os pilares ético-político-jurídicos do Estado, fornecendo as bases sobre as quais as ações dos órgãos estatais se desenvolvem, em cujos limites se legitimam (determinantes de limites negativos) e para a concretização dos quais se determinam comportamentos positivos (determinantes positivos)¹³³⁻¹³⁴.

Em resposta à pergunta quais/o que são os direitos fundamentais, erigem-se três possíveis respostas: **(i)** os direitos que estão adscritos universalmente a todos enquanto pessoas, ou enquanto cidadãos ou sujeitos de direito, e que são, portanto, indisponíveis e inalienáveis; **(ii)** a segunda resposta é a que oferece o direito positivo, a dogmática constitucional ou internacional, de sorte que são direitos fundamentais os direitos universais e indisponíveis reconhecidos por cada sistema de direito positivo e/ou pela ordem jurídica internacional; **(iii)** a terceira é oferecida pela filosofia política, que se vale de três critérios axiológicos oferecidos pela experiência histórica do constitucionalismo: (iii.1) nexos entre direitos humanos e *paz* instituído no preâmbulo da Declaração Universal de 1948: devem ser garantidos como direitos fundamentais todos os direitos vitais cuja garantia é condição necessária para a paz (direito à vida e à integridade física, os direitos civis e políticos, os direitos de liberdade etc); (iii.2) nexos entre direitos e *igualdade*; a igualdade é, em primeiro lugar, igualdade nos direitos de liberdade, que garantem o igual valor de todas as diferenças pessoais que fazem de cada pessoa um indivíduo diferente a todos os demais e de cada indivíduo um pessoa igual a todas as outras; em segundo lugar, a igualdade nos direitos sociais, que garantem a redução das desigualdades econômicas e sociais; (iii.3) o papel dos direitos fundamentais como lei do mais fraco: todos os direitos fundamentais são leis do mais fraco em alternativa à lei do mais forte que regeria em sua ausência: em primeiro lugar, o direito à vida, contra a lei de quem é mais forte fisicamente; em segundo lugar, os direitos de imunidade e de liberdade, contra o arbítrio

¹³³ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 542-8.

¹³⁴ “Os direitos fundamentais supõem uma moralidade externa ao poder e para alguns prévia ao poder, que pretende limitá-lo em sua versão liberal. Pode-se aceitar a ideia do caráter prévio, que por exemplo expressa Dworkin dizendo que são triunfos frente ao poder, sempre que nos referimos a eles como valores morais, assumidos pelo poder democrático, mas seria sem sentido afirmar que são prévios também desde o ponto de vista jurídico, se é precisamente o direito positivo, através de suas máximas, normalmente, as Constituições, as quais fazem possível sua juridicização, dinamizada e prolongada com a interpretação judicial”. (PECES-BARBA, Gregorio. *Ética, poder y derecho*. México: Fontamara, 2004, p. 69-70 – tradução do autor).

de quem é mais forte politicamente; em terceiro lugar, os direitos sociais, que são direitos à sobrevivência contra a lei de quem é mais forte social e economicamente¹³⁵. Estes critérios para identificar no plano axiológico quais devem ser os direitos fundamentais merecedores de tutela não estão entre eles em conflito, mas são convergentes e complementares¹³⁶.

Bodo Pieroth e Bernhard Schlink destacam duas linhas na evolução histórica dos direitos fundamentais e influenciar na delimitação de seu conceito: **(a)** por um lado, os direitos fundamentais são entendidos como direitos (humanos) do indivíduo *anteriores ao Estado*; a liberdade e a igualdade dos indivíduos são condições legitimadoras da origem do Estado, e os direitos à liberdade e à igualdade vinculam e limitam o exercício do poder do Estado; **(b)** por outro, na evolução alemã, também se entendem como fundamentais os direitos que cabem ao indivíduo não já como ser humano, mas apenas enquanto membro do Estado, direitos que não são anteriores ao Estado, e que somente são outorgado pelo Estado. Anterior ao Estado é, nos direitos fundamentais (“direito natural positivado”, na expressão de Dreier), o fato de seu exercício não necessitar de justificação em face do Estado e de, pelo contrário, ser o Estado a ter de justificar a sua limitação dos direitos fundamentais¹³⁷.

Variando segundo a concepção formal e a concepção material das Constituições, há direitos fundamentais em sentido formal e direitos fundamentais em sentido material, segundo estejam presentes na constituição (sentido formal) ou não (sentido material). Noutros termos, serão apenas formalmente fundamentais aqueles direitos simplesmente pelo fato de estarem encartados em um texto constitucional no catálogo respectivo. Serão direitos materialmente constitucionais, ao seu turno, aqueles que, efetivamente, são dotados das características de

¹³⁵ Cf. FERRAJOLI, Luigi. “Sobre los derechos fundamentales”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 73-5.

¹³⁶ Cf. FERRAJOLI, Luigi. “Sobre los derechos fundamentales”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 87.

¹³⁷ Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 48.

direitos fundamentais, inafastáveis de um regime de Estado Constitucional Democrático¹³⁸⁻¹³⁹⁻¹⁴⁰.

A noção de direitos fundamentais envolve, pois, necessariamente, a ideia de positivação, de constitucionalização e de fundamentalização. Como pontua J.J. Gomes Canotilho, são direitos fundamentais na medida em que encontram reconhecimento nas constituições e deste reconhecimento se derivem consequências jurídicas; de outra parte, a positivação jurídico-constitucional não prejudica o momento de “jusnaturalização” nem as “raízes fundamentantes” dos direitos fundamentais (dignidade humana, fraternidade, igualdade, liberdade etc)¹⁴¹; eis a noção de positivação.

Constitucionalização significa a incorporação de direitos subjetivos (positivos e negativos) em normas formalmente básicas, de modo a colocá-las a salvo do talante do legislador ordinário, fortalecendo sobremaneira sua proteção, sobretudo mediante o controle de constitucionalidade dos atos (públicos e privados) relacionados com esses direitos¹⁴². Há textos constitucionais que –como o brasileiro – põem as normas relacionadas com esses direitos a salvo do próprio exercício do poder de reforma.

A fundamentalização (ou fundamentalidade) comporta exame sob o aspecto formal e sob o aspecto material. Quanto ao aspecto formal, apresenta quatro dimensões: (a) as normas consagradoras dos de direitos fundamentais, enquanto normas fundamentais, são colocadas em patamar superior na ordem jurídica; (b) como normas constitucionais, encontrar-se-iam

¹³⁸ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 548-50.

¹³⁹ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 551: “...os direitos fundamentais, enquanto categoria jurídico-constitucional formal e material justificadora e legitimadora dos poderes estatais, como concretização da dignidade humana, impõem aos órgãos do poder político o dever à efetivação das normas constitucionais. É nesse contexto que se defende o *direito fundamental à efetivação da constituição*, com a emanação de atos legislativos, administrativos e judiciais de concretização constitucional”.

¹⁴⁰ “Então o sistema jurídico, enquanto círculo recursivamente fechado de comunicação, delimita-se auto-referencialmente em relação a seus mundos circundantes, de tal modo que passa a desenvolver as suas relações com o exterior apenas através de observações. Em compensação, ele descreve seus próprios componentes em categorias jurídicas e aplica esta autotematização para constituir e reproduzir com meios próprios os atos jurídicos. O sistema jurídico torna-se autônomo na medida em que seus componentes estão de tal maneira entrelaçados entre si ‘que notas e ações jurídicas se produzem umas às outras e que os procedimentos e a dogmática relacionam por seu turno essas relações’(Gunther Teubner)”. (HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Vol I. Flávio Beno Siebeneichler (tradução). 2.^a ed. Rio de Janeiro: 2003, p. 73).

¹⁴¹ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 377-8.

¹⁴² Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 378.

submetidas aos procedimentos agravados de revisão; (c) como normas incorporadoras de direitos fundamentais passa, a constituir limites matérias à própria revisão (*cláusulas pétreas*); (d) mercê da vinculatividade imediata dos poderes públicos, constituem-se parâmetros materiais de escolhas, decisões, ações e controle, dos órgãos legislativos, administrativos e jurisdicionais¹⁴³.

A fundamentalidade material, por sua vez, exprime-se na circunstância de que o conteúdo dos direitos fundamentais é inexoravelmente constitutivo das estruturas básicas da sociedade e do Estado. Da idéia de fundamentalidade material derivam as seguintes consequências: (a) a abertura da constituição a outros direitos, também fundamentais, mas não constitucionalizados; vale dizer, aos direitos materialmente, mas não formalmente, fundamentais; (b) a aplicação a estes direitos só materialmente constitucionais de alguns aspectos do regime jurídico inerente à fundamentalidade formal; (c) a abertura a novos direitos fundamentais. As consequências (a) e (c) exprimem a *cláusula aberta* ou o *princípio da não tipicidade* dos direitos fundamentais; ou “norma com *fattispecie* aberta”¹⁴⁴. Esse caráter aberto é demonstrado em norma expressa no texto constitucional brasileiro de 1988 (art. 5.º, §2.º) e soma-se à fundamentação para se considerarem as limitações constitucionais ao poder de tributar como direitos fundamentais.

Direitos fundamentais, portanto, podem ser conceituados como situações jurídicas (dimensão subjetiva) titularizadas pelos indivíduos (pessoas naturais, pessoas jurídicas ou mesmo entes despersonalizados) em face do Estado (ou, em algumas circunstâncias, em face de entidades paraestatais e particulares), reconhecidos direta e ou indiretamente pela ordem constitucional (dimensão objetiva), a impor a este prestações positivas e negativas com o objetivo de concretizar valores acolhidos pela Constituição como essenciais à sociedade e ao Estado por ela almejados (liberdade, igualdade, existência digna etc).

2.3.2. Teoria.

O desenvolvimento da teoria dos direitos fundamentais se inicia com Teoria dos quatro status de Georg Jellinek e as funções dos direitos fundamentais. O jurista alemão desenvolveu sua

¹⁴³ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 379.

¹⁴⁴ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 379-80.

teoria calcado em critérios pertencentes à teoria geral do direito, desenvolvidos na ambiência do pandectismo germânico, utilizando-se de categorias que são próprias àquela, quais sejam a situação e o status jurídicos.

Ei-los os quatros *status*: **(a)** *status negativus* ou *status libertatis* – estado de liberdade; **(b)** *status subjectionis* ou *status passivo* – sujeição; **(c)** *status positivus* ou *status civitas* – direito subjetivo, pretensão uma prestação positiva; **(d)** *status activus* – participar ativamente da formação da vontade estatal, como membro da comunidade política¹⁴⁵⁻¹⁴⁶.

A função de defesa ou de liberdade é constituída por competências negativas de liberdade; posições subjetivas que outorgam ao indivíduo o poder de exercer positivamente os próprios direitos; direito de não-afetação dos bens juridicamente protegidos; é o direito de não-eliminação de posições jurídicas. É uma função de proteção que se aplica também a terceiros. Muitas das limitações constitucionais ao poder de tributar se encaixam nesse *status*, a exemplo do princípio da proibição ao confisco¹⁴⁷⁻¹⁴⁸⁻¹⁴⁹.

¹⁴⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 254-68. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002, p. 247-61.

¹⁴⁶ Jürgen Habermas fundamenta os direitos fundamentais segundo a teoria do discurso:

“O conceito ‘forma jurídica’, que estabiliza as expectativas sociais de comportamento do modo como foi dito, e do princípio do discurso, à luz do qual é possível examinar a legitimidades das normas de ação em geral, nos fornece os meios suficientes para introduzir *in abstracto* as categorias de direitos que geram o próprio código jurídico, uma vez que determinam o *status* das pessoas de direito;

(1) Direitos fundamentais que resultam da configuração politicamente autônoma do *direito à maior medida possível de iguais liberdades de ação*.

Esses direitos exigem como correlatos necessários:

(2) Direitos fundamentais que resultam da configuração politicamente autônoma do *status de um membro* numa associação voluntária de parceiros do direito.

(3) Direitos fundamentais que resultam imediatamente da *possibilidade de postulação judicial* de direitos e da configuração politicamente autônoma da proteção jurídica individual.

Essas três categorias de direitos nascem da aplicação do princípio do discurso ao *médium* do direito enquanto tal, isto é, às condições de formalização jurídica de uma socialização horizontal em geral. Eles ainda não podem ser interpretados no sentido de direitos liberais de defesa, uma vez que regulam apenas as relações entre os civis livremente associados, *antes de* qualquer organização objetiva ou jurídica e um poder do Estado, contra o qual os civis livremente associados, *antes de* qualquer organização objetiva ou jurídica de um poder do Estado, contra o qual os civis precisam proteger-se. [...]

(4) Direitos fundamentais à participação, em igualdade de chances, em processos de formação da opinião e da vontade, nos quais os civis exercitam sua *autonomia política* e através dos quais eles criam direito legítimo.

[...] Os direitos fundamentam os *status* de cidadãos livres e iguais; e esse *status* é auto-referencial na medida em que possibilita aos civis modificar sua posição material com relação ao direito, com o objetivo da interpretação e da configuração da autonomia pública e privada. Tendo na mira esse objetivo, os direitos até agora explicitados *implicam*, finalmente:

(5) Direitos fundamentais a condições de vida garantidas social, técnica e ecologicamente, na medida em que isso for necessário para um aproveitamento, em igualdade de chances, dos direitos elencados de (1) até (4)”. (*Direito e democracia: entre facticidade e validade. Vol I*. Flávio Beno Siebeneichler (tradução). 2.^a ed. Rio de Janeiro: 2003, p. 159-60).

¹⁴⁷ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 554-5.

A função de prestação impõe uma atuação positiva do Estado. Direito a uma prestação jurídica ou a uma prestação material. Segundo Canotilho, a função de prestação dos direitos fundamentais encontra-se ligada a três problemas associados aos direitos sociais: **(1)** quanto aos direitos sociais originários – o indivíduo pode extrair diretamente das normas constitucionais pretensões prestacionais; **(2)** quanto aos direitos sociais derivados – direito de exigir uma atuação legislativa concretizadora das normas constitucionais que definem direitos sociais (sob pena de inconstitucionalidade por omissão) e no direito de reclamar e obter o acesso e a participação igual nas prestações já criadas pelo legislador; **(3)** quanto ao problema de saber se os direitos fundamentais sociais vinculam todos os poderes estatais (dimensão objetiva juridicamente vinculativa dos poderes públicos), no sentido de obrigarem estes a executar políticas públicas sociais ativas dirigidas à criação de instituições e fornecimento de prestações¹⁵⁰.

A evolução dos direitos fundamentais acompanha o processo histórico, as lutas sociais e os contrastes de regimes políticos, assim como o progresso científico, técnico e econômico. Os homens se reúnem em sociedade para preservar a própria vida, a liberdade e a propriedade, de modo que esses bens jurídicos já eram entendidos como direitos oponíveis ao próprio soberano; já se entendia, portanto, que a afirmação e defesa desses direitos representava a razão de ser do Estado e o seu princípio legitimador¹⁵¹⁻¹⁵².

Como bem pontua Fábio Konder Comparato, os princípios axiológicos supremos correspondem à tríade famosa da tradição republicana francesa: liberdade, igualdade e

¹⁴⁸ “Os direitos fundamentais cumprem a função de **direitos de defesa** dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências deste na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa)”. (CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 408).

¹⁴⁹ “Por conseguinte, a proteção dos direitos fundamentais visa manter a diferença entre as várias áreas e assegurar a autonomia específica a cada uma, autonomia que, por sua vez, é também um requisito para uma alta capacidade de serviço dos diferentes âmbitos funcionais” (GRIMM, Dieter. *Constituição e política*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 89).

¹⁵⁰ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 408-9.

¹⁵¹ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 559-65.

¹⁵² Portanto, o problema filosófico dos direitos do homem não pode ser dissociado do estudo dos problemas históricos, sociais, econômicos, psicológicos, inerentes à sua realização: o problema dos fins não pode ser dissociado do problema dos meios. Essa crise dos fundamentos é também um aspecto da crise da filosofia. (Cf. BOBBIO, Norberto. *A Era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 24).

fraternidade (ou solidariedade) inspiraram o desenvolvimento da teoria dos direitos fundamentais. O núcleo do princípio axiológico da liberdade é a idéia de autonomia. A solidariedade, por sua vez, prende-se à idéia de responsabilidade de todos pelas carências ou necessidades de qualquer indivíduo ou grupo social – o que vai implicar no *status positivus*, definido por Georg Jellinek. É a transposição, no plano da sociedade política, da *obligatio in solidum* do direito privado romano. O fundamento ético desse princípio encontra-se na idéia de justiça distributiva, entendida como necessária compensação de bens e vantagens entre as classes sociais, com a socialização dos riscos normais da existência humana. O conjunto dos direitos sociais acha-se hoje, em todo o mundo, severamente abalado pela hegemonia da chamada política neoliberal, que nada mais é do que um retrocesso ao capitalismo vigorante em meados do século XIX. Quanto aos princípios estruturais dos direitos humanos, eles são de duas espécies: a *irrevocabilidade* e a *complementariedade solidária*. Em matéria de tratados internacionais de direitos humanos, não há nenhuma possibilidade jurídica de denúncia, ou de cessação convencional da vigência, porque se está diante de direitos indisponíveis¹⁵³ e, correlatamente, de deveres insuprimíveis¹⁵⁴.

Em função da historicidade que marca a evolução dos direitos fundamentais, é possível fixar marcos de nascimento dos direitos fundamentais que orientam a divisão desses direitos em gerações ou dimensões. Embora se fale em gerações ou dimensões, não há que se pensar em sucessão substitutiva, mas em convivência de direitos de diversas ordens, que foram se firmando em momento históricos diferentes, a fim de contemplar anseios diferentes¹⁵⁵⁻¹⁵⁶.

¹⁵³ Três foram as lições retiradas a partir das experiências ruins do Estado absolutista: (a) a necessidade de divisão dos poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário; (b) necessidade de controle judicial do executivo quanto aos seus atos em relação à lei e à Constituição (jurisdição administrativa e constitucional) e do legislativo em relação à Constituição (controle de constitucionalidade); (c) “a formulação necessitava de *Direitos humanos indisponíveis*: indisponível também para o próprio legislador”. (KRIELE, Martin. *Introdução à teoria do estado: os fundamentos históricos da legitimidade do Estado Constitucional Democrático*. Urbano Carvelli (tradução). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 169-70).

¹⁵⁴ Cf. COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação histórica dos direitos humanos*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 62-67.

¹⁵⁵ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 586-590.

¹⁵⁶ Essa proliferação ocorreu de três modos: (a) porque aumentou a quantidade de bens considerados merecedores de tutela; (b) porque foi estendida a titularidade de alguns direitos típicos a sujeitos diversos do homem; (c) porque o próprio homem não é mais considerado como ente genérico, ou homem em abstrato, mas é visto na especificidade ou concreticidade de suas diversas maneiras de ser em sociedade, como criança, velho, doente etc. (cf. Cf. BOBBIO, Norberto. *A Era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 68).

Os direitos fundamentais de primeira dimensão são os direitos civis e os direitos políticos. São as chamadas, pelos franceses, de liberdades públicas¹⁵⁷. São poderes de agir reconhecidos pela ordem jurídica a todos os seres humanos, independentemente da ingerência do Estado (*status negativus*, na concepção de Jellinek)¹⁵⁸⁻¹⁵⁹.

Os direitos fundamentais de segunda dimensão são os chamados direitos sociais, econômicos e culturais. Mercê da transição do Estado Liberal para o Estado Social, surgem os direitos de segunda geração, caracterizados por uma dimensão positiva, em razão de objetivarem não mais obstar as investidas do Estado no âmbito das liberdades individuais, mas sim exigir do Estado sua intervenção para atender as crescentes necessidades do indivíduo. Os primeiros exemplos são a Constituição mexicana de 1917 e a alemã de 1919. No Brasil, a de 1934, inspirada na de Weimar¹⁶⁰⁻¹⁶¹.

Por sua vez, os direitos fundamentais de terceira dimensão são qualificados como os direitos de solidariedade. Compreendem o direito ao meio-ambiente ecologicamente equilibrado, o direito à segurança, o direito à paz, o direito à solidariedade universal, ao reconhecimento mútuo de direitos entre vários países, à comunicação, à autodeterminação dos povos e ao desenvolvimento. São direitos de solidariedade ou de fraternidade¹⁶²⁻¹⁶³⁻¹⁶⁴.

¹⁵⁷ Cf. RIVERO, Jean. MOUTOUH, Hughes. *Liberdades públicas*. Tradução Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 6-19.

¹⁵⁸ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 590-591.

¹⁵⁹ “O constitucionalismo liberal do século XVII é o primeiro movimento constitucionalista e o Estado Liberal é a primeira forma de Estado de Direito do Ocidente. Seus pilares são o individualismo, a legalidade exegética iluminista e a separação de poderes. Seus direitos fundamentais são os de primeira geração ou dimensão. A ‘mão invisível’ do mercado e o otimismo ingênuo, aos olhos contemporâneos, marcaram essa perspectiva” (ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 126).

¹⁶⁰ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 591-598.

¹⁶¹ “Surge a retórica do Estado social, que protege os direitos sociais, de segunda geração. As constituições passam a ser mais amplas, detalhando em seus textos listas de direitos, tais como a Mexicana de 1917 e a Alemã de 1919, pois o *laissez faire* do liberalismo não colocava freios sobre as atividades exploratórias ou mesmo predatórias dos mais fortes. A Primeira Grande Guerra e as desgraças que trouxe também cooperam para diminuir os entusiasmos da antropologia otimista do individualismo capitalista”. (ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 126).

¹⁶² Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 599.

¹⁶³ “A terceira geração é a dos direitos chamados difusos. Não são mais apenas direitos de indivíduos ou de grupos, como nas dimensões anteriores, mas pertencem a toda a comunidade, são coletivos, meta ou transindividuais, pretendendo validade inclusive transnacional, pois seriam oponíveis entre os Estados”. (ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 126).

Os direitos fundamentais de quarta dimensão são o direito à democracia direta e os direitos relacionados à biotecnologia. Resultam da globalização dos direitos fundamentais. Compreendem os direitos à democracia direta, ao pluralismo e à informação, que constituem a base de legitimação de uma possível globalização política e deles depende a concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parece o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência. Aqui também estão os biodireitos (bioética)¹⁶⁵⁻¹⁶⁶. Walber de Moura Agra desloca os direitos pós-materiais e pós-democráticos relacionados com a biotecnologia para os direitos de quinta dimensão, mantendo na quarta dimensão o direito à democracia direta¹⁶⁷.

Segundo a opinião de Paulo Bonavides, o direito à paz deveria ser deslocado dos direitos fundamentais de terceira geração para a quinta dimensão, de modo a ter maior destaque por ser uma condição indispensável ao progresso de todas as nações, uma vez que é exigência de conservação da espécie humana¹⁶⁸⁻¹⁶⁹⁻¹⁷⁰.

¹⁶⁴ O primeiro processo é a passagem dos direitos de liberdade para os direitos políticos e sociais, que requerem uma intervenção direta do Estado. No segundo processo, ocorreu a passagem da consideração do indivíduo humano *uti singulus* para sujeitos diferentes do indivíduo, como a família, as minorias étnicas e religiosas, toda a humanidade em conjunto. Com relação ao terceiro processo, a passagem ocorreu do homem genérico para o homem específico, ou tomado na diversidade de seus diversos *status* sociais, com base em diferentes critérios de diferenciação, cada um dos quais revela diferenças específicas, que não permitem igual tratamento e igual proteção. (Cf. BOBBIO, Norberto. *A Era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 69).

¹⁶⁵ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 600.

¹⁶⁶ “Os direitos de quarta dimensão incluem o direito à própria democracia, o ‘direito a ter direitos’ (Hannah Arendt), direito de informação e de participação política; mas envolvem também os biodireitos, questões recentes levantadas a partir de novas técnicas científicas, tais como clonagem, transgênicos, eutanásia etc”. (ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 126).

¹⁶⁷ “Como direito de quarta dimensão podem ser designados: a participação política efetiva; a garantia de institutos da democracia participativa; a liberdade ampla de informação; a pluralidade de informação; a pluralidade de informação; o aprimoramento do regime democrático etc.

[...]

A quinta dimensão de direitos fundamentais representa uma reflexão sistemática a respeito das intervenções do homem sobre os seres vivos, analisando como eles podem ser manipulados por intervenções científicas, com o objetivo de procurar parâmetros éticos e normativos que possam disciplinar a conduta humana e mensurar suas consequências para o equilíbrio ambiental”. (AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8.^a ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: 2014. p. 160).

¹⁶⁸ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 600-601.

¹⁶⁹ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 12.^a ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 522.

¹⁷⁰ Walber de Moura Agra menciona uma sexta dimensão dos direitos dos direitos fundamentais: “A evolução dos direitos humanos na sociedade atual possibilita a ampliação dos bens jurídicos que são tuteláveis por meio judicial. O ser humano não se contenta apenas com bens materiais; o desenvolvimento de valores éticos e novas premissas fazem com que novas preocupações seja passíveis de análise. Dentro desse prisma coloca-se a questão dos direitos dos animais”. (AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8.^a ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: 2014. p. 160).

Vê-se, portanto, que os direitos humanos resultam de um processo histórico de afirmação, em que o centro de preocupação se desloca de um conjunto de valores para outro, sem, contudo, descuidar de manutenção das conquistas normativas de proteção alcançadas.

Várias são correntes que buscam fundamentar os direitos fundamentais. Cada uma parte de um parâmetro de fundamentação, em alguns casos, sutilmente diferentes; em outros, sensivelmente discrepantes.

Podem ser destacadas as seguintes correntes: **(a)** dos jusnaturalistas – que considera os direitos do Homem como imperativos do direito natural, inatos ao ser humano, anteriores e superiores ao Estado; **(b)** dos positivistas – que consideram a densidade normativa dos direitos humanos subordinada à estrita medida da positivação; **(c)** dos idealistas – os direitos do Homem são pautas ideais recolhidas ao longo do tempo; **(d)** dos realistas – em contradição aos idealistas, considera que os direitos fundamentais são resultado da experiência concreta hauridas das lutas políticas, econômicas e sociais; **(e)** dos objetivistas – encara os direitos fundamentais como realizadas em si mesmas, ou como valores objetivos ou decorrências de valores; **(f)** dos subjetivistas – concebendo-se como faculdades da vontade humana decorrentes de sua autonomia; **(g)** dos contratualistas – que emprestam aos direitos a categoria de cláusulas do contrato firmado pelo Homem quando ingressou na vida social; e **(h)** dos institucionalistas – considerando-os como instituições imanentes à vida comunitária¹⁷¹⁻¹⁷².

Gregório Robles, em trocadilho, afirma que o problema prático dos direitos fundamentais não é sua fundamentação, mas sua concretização, aos passos em que o problema teórico dos direitos fundamentais é justamente sua fundamentação¹⁷³. Além de serem princípios morais,

¹⁷¹ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 602.

¹⁷² Cf. SILVA, José Afonso. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 443-51.

¹⁷³ Os princípios de interpretação constitucional devem orientar, ao lado de outros elementos, esse processo de concretização dos direitos fundamentais. Ei-los: (a) unidade da Constituição; (b) concordância prática ou harmonização; (c) correção ou exatidão funcional; (d) eficácia integradora da Constituição; (e) força normativa da Constituição; (f) princípio da interpretação conforme a Constituição; (g) máxima efetividade. [Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocência Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113-6. Cf. HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (tradução). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998, p. 64-8] [cf. GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. Henrique Garbellini Carnio (colaborador). 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 177-9].

os direitos fundamentais são jurídicos, porque contemplados em normas jurídicas cogentes, e vinculam o Estado no plano interno e externo¹⁷⁴.

As Constituições estatais passaram a subjetivar, positivar e fundamentar os direitos fundamentais com o propósito de melhor garanti-los; dando ensejo à chamada constitucionalização dos direitos fundamentais, e fundação do Estado Constitucional Democrático de Direito. Com a positivação dos direitos constitucionais, são guindados a parâmetro de aferição de legitimidade, ao mesmo tempo formal e material, da ordem jurídica estatal. A constitucionalização dos direitos fundamentais produz as seguintes conseqüências: **(a)** as normas que os reconhecem situar-se-ão no escalão máximo do ordenamento positivado, não podendo ser contrariadas por nenhuma outra; **(b)** essas normas se submetem ao processo complexo e agravado de reforma constitucional, servindo de limites formais para o exercício do poder de reforma da constituição; **(c)** também são limites materiais do poder reformador, uma vez que não podem ser abolidas; **(d)** dotadas de imediata aplicabilidade e vinculatividade dos poderes públicos; **(e)** são protegidas através do controle de constitucionalidade. O Judiciário tem o dever de conferir aos direitos fundamentais a máxima eficácia possível¹⁷⁵⁻¹⁷⁶.

A doutrina costuma segregar duas dimensões dos direitos fundamentais: a dimensão subjetiva e a dimensão objetiva. Nesse passo, os direitos fundamentais são, a um só tempo, direitos subjetivos e elementos fundamentais da ordem jurídica constitucional objetiva.

Como direitos subjetivos, conferem aos seus titulares a prerrogativa de exigir os seus interesses em face dos órgãos estatais ou qualquer outro eventual obrigado, que se contraem do dever jurídico de satisfazê-los, sob pena de serem acionados judicialmente; enquanto elementos objetivos da ordem constitucional, os direitos fundamentais formam a base do ordenamento jurídico de um Estado Democrático de Direito¹⁷⁷. A *dimensão objetiva implica* observância desses direitos não apenas pelo Estado como por toda a comunidade; além disso,

¹⁷⁴ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 604.

¹⁷⁵ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 605-609.

¹⁷⁶ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 378.

¹⁷⁷ O conteúdo concreto e a significação dos direitos fundamentais para um Estado dependem de numerosos fatores extrajurídicos, especialmente da idiosincrasia, da cultura e da história dos povos. Isso é que torna possível uma compreensão objetiva das tarefas, da conformação e da eficácia dos direitos fundamentais num ordenamento jurídico estatal concreto (Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 26).

implica a *eficácia dirigente* que eles produzem em relação aos órgãos do Estado, implicando direito fundamental à efetivação da Constituição, que encarrega todos os órgãos do Estado do dever-poder de concretizar e realizar, não só os direitos fundamentais, como toda a Constituição. A *dimensão subjetiva implica* a eficácia irradiante dos direitos fundamentais e a eficácia horizontal. O reconhecimento dessas duas dimensões dos direitos fundamentais contribui para o desenvolvimento de novos conteúdos e procedimentos, que desempenham função de significativa importância na edificação de um sistema racional e eficaz¹⁷⁸. Segundo Robert Alexy, há de prevalecer sempre a dimensão subjetiva dos direitos fundamentais, uma vez que **(1)** os direitos fundamentais consistem na proteção do indivíduo e não da coletividade, desempenhando a dimensão objetiva uma função de reforço da tutela jurídica dos deveres fundamentais subjetivos; e **(2)** mercê do caráter principiológico dos direitos fundamentais, pois o reconhecimento dos direitos subjetivos implica um grau maior de realização dessas normas-princípios definidoras de direitos fundamentais, do que obrigações de natureza meramente objetiva (argumento de otimização)¹⁷⁹⁻¹⁸⁰.

Quanto à eficácia horizontal dos direitos fundamentais – ou eficácia dos direitos fundamentais nas relações privadas – três são as teorias: **(a)** teorias negativas – rejeitam a aplicação dos direitos fundamentais às relações privadas; **(b)** teoria da eficácia indireta e mediata – que permite a aplicação quando houver uma norma infraconstitucional que medeie essa aplicação, na medida em que regule a relação privada à luz do direito fundamental (Gunther Dürig); **(c)** teoria da eficácia direta e imediata – que defende a aplicação, independentemente da existência de norma infraconstitucional e conteúdo condensador do direito fundamental

¹⁷⁸ Para uma síntese acerca da dimensão objetiva e da dimensão subjetiva dos direitos fundamentais, consulte-se Konrad Hesse. (cf. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (tradução). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998, p. 232-44).

¹⁷⁹ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 614-9.

¹⁸⁰ Observem-se as lições de Konrad Hesse: “Essas circunstâncias [condição polifacética dos direitos fundamentais] forjam a singularidade, a estrutura e a função dos direitos fundamentais: garantem não só direitos subjetivos dos indivíduos mas também princípios objetivos básicos para o ordenamento constitucional democrático e do Estado de Direito, fundamentos do Estado constituído pelos ditos direitos e seu ordenamento jurídico. Em seu duplo caráter mostram diferentes níveis de significação que, respectivamente, se condicionam, criando e mantendo consenso; garantem a liberdade individual e limitam o poder estatal; são importantes para os processos democráticos e do Estado de Direito, influem em todo seu alcance sobre o ordenamento jurídico em seu conjunto e satisfazem uma parte decisiva da função da integração, organização e direção jurídica da Constituição”. (*Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 33-4).

(Nipperdey e Leisner)¹⁸¹. No Brasil, a doutrina e a jurisprudência do STF tendem a admitir a eficácia direta e imediata dos direitos fundamentais nas relações privadas¹⁸².

Ruy Barbosa distinguia no texto constitucional disposições meramente declaratórias (direitos) de disposições assecuratórias (garantias), que são as que, em defesa dos direitos, limitam o poder. Manoel Gonçalves Ferreira Filho identifica três espécies de garantia: **(a)** *garantias-limite*, eis que destinadas a limitar o poder; **(b)** *garantias-institucionais*, eis que relacionadas com o sistema organizado para a defesa e efetivação dos direitos; **(c)** *garantias-instrumentais*, que representa o liame entre a primeira e a segunda¹⁸³.

Robert Alexy, debruçando-se sobre o tema, identifica três categorias daquilo que qualificou como posições jurídicas fundamentais¹⁸⁴, irradiadas a partir das normas que tratam de direitos fundamentais. Divide-as em direito a algo, liberdades e competência. À sucinta análise de cada uma dessas três posições.

Direitos a “algo” são aqueles que impõem ao Estado um determinado comportamento. Dividem-se em direitos a ações negativas (direitos de defesa) e em direitos a ações positivas.

Os direitos a ações negativas, por sua vez, subdividem-se em: **i)** direito ao não-embaraço de ações — e.g., manifestação de crenças, a expressão de opinião etc; **ii)** direito à não-afetação de características e situações — v.g., inviolabilidade de domicílio; **iii)** direito à não eliminação de posições jurídicas — exemplo, livre iniciativa.

Os direitos a ações positivas têm por objeto uma ação fática ou normativa. O direito às ações estatais positivas em sentido amplo se subdividem em direitos a proteção, direitos a organização e procedimento e direitos a prestação em sentido estrito (direitos fundamentais sociais). Os direitos a uma proteção são “os direitos do titular de direitos fundamentais em

¹⁸¹ Esta última é a posição, por exemplo, de Claus-Wilhelm Canaris (cf. *Direitos fundamentais e direito privado*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 129).

¹⁸² Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 619-22.

¹⁸³ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 622.

¹⁸⁴ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 193-248. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002, p. 186-240.

face do Estado a que este o proteja contra intervenções de terceiros”¹⁸⁵. Os direitos a organização e procedimentos são tanto direitos à criação de determinadas procedimentais para tutela de direitos e imposição de deveres e sanções como direitos a uma determinada interpretação e aplicação concreta de normas procedimentais (as normas que contemplam esses direitos têm como destinatários o legislador e os tribunais).

Direitos a prestação em sentido estrito, na expressão de Robert Alexy¹⁸⁶, são direitos do indivíduo em face do Estado a algo que o indivíduo, se dispusesse de meios financeiros suficientes e se houvesse oferta suficiente no mercado, poderia obter dos particulares. Os direitos sociais estão nessa categoria.

As posições jurídicas fundamentais que integram a categoria de liberdades dividem-se em liberdades jurídicas não-protegidas e liberdades jurídicas protegidas.

As liberdades jurídicas não-protegidas podem ser definidas como a conjugação de uma permissão jurídica de se fazer algo e uma permissão jurídica de não o fazer o que implica uma “faculdade”¹⁸⁷, sem que haja mecanismos jurídico-constitucionais que assegurem ao indivíduo a realização da ação permitida.

As liberdades jurídicas protegidas são aquelas em que não apenas consideram-se inconstitucionais as normas infraconstitucionais que ordenam ou proíbem algo que uma norma de direito fundamental permite fazer ou deixar de fazer, como garantem ao seu titular a possibilidade de realizar a ação permitida. A proteção pode ser positiva e ou negativa; negativa quando se veda prática de atos que impeçam ou embarcem a ação permitida e positiva quando atrelado à liberdade, há um direito a uma ação positiva.

Por fim, a última categoria de posições jurídicas fundamentais é composta das competências. A esse grupo pertencem os poderes jurídicos, as capacidades jurídicas específicas reconhecidas pelo texto constitucional tanto aos cidadãos (contrair matrimônio, associar-se, adquirir propriedade, candidatar-se a cargo público eletivo etc.) como ao próprio Estado —

¹⁸⁵ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 450.

¹⁸⁶ Cf. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 499.

¹⁸⁷ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 227.

nesse caso, normas negativas de competência, que o colocam numa situação de não-competência, e o indivíduo numa posição de não-sujeição¹⁸⁸.

Em um Estado de Direito – formado e regido pelas normas que o Estado edita – os direitos fundamentais exercem a função de limite da ação estatal, como garantia dos fundamentos do ordenamento jurídico, em particular dos institutos essenciais do ordenamento jurídico privado; impõem proteção aos conteúdos que garantem mediante procedimentos adequados. Condensam os direitos fundamentais um sistema de valores, cujo núcleo radica na personalidade humana, atuando livremente no seio da sociedade constituída, bem como na dignidade da pessoa, deve vigorar como decisão constitucional básica em todas as esferas do Direito (legislação, administração e atividade jurisdicional). Rejeita-se, portanto, uma interpretação formal e se exige uma noção material que compreende a dimensão jurídico-objetiva ínsita neles e que os concebe como princípios supremos do ordenamento jurídico, ao abrigo de qualquer relativização¹⁸⁹⁻¹⁹⁰.

Segundo Luigi Ferrajoli, o paradigma da democracia constitucional é um paradigma embrionário, que conta com um pouco mais do que dois séculos. Esse paradigma pode ser estendido em uma tríplice direção: (a) garante todos os direitos, não somente os direitos de liberdade, como também os direitos sociais; (b) frente a todos os poderes, não só em face dos poderes públicos, senão também em face aos poderes privados; (c) em todos os níveis, não só em direito estatal, mas também em direito internacional. O futuro do constitucionalismo jurídico (e da democracia), por conseguinte, segundo o professor da Universidade de Roma, está confiado a esta tríplice articulação e evolução: fazer um constitucionalismo social, junto

¹⁸⁸ Cf. ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 235-48.

¹⁸⁹ Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 37-8.

¹⁹⁰ O direito fundamental, por um lado, carrega a visão formalista, da qual decorre a ideia de que se a Constituição é uma lei fundamental, todos os direitos protegidos por ela deve ser tido como fundamental. Carrega também a perspectiva material, que traz uma hierarquia ética para determinados direitos, chegando ao ponto de, até mesmo, estar acima do que está positivado.

O STF defende que há uma hierarquia dentro da Constituição, robustecendo a ideia de que haveria dentro da Lei Maior, direitos não fundamentais.

A construção jurisprudencial dos direitos fundamentais, na realidade, trata da questão conceitual material ou formal, e a questão ética sobre a possibilidade de universalização dos direitos humanos. Em outras palavras, trata do fato dos direitos humanos serem tão evidentes que dispensariam a positivação, ou do fato de a ética está ao acaso da casuística (Cf. ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 136-8).

ao liberal; fazer um constitucionalismo de direito privado¹⁹¹, junto ao de direito público; fazer um constitucionalismo internacional, junto ao estatal¹⁹².

2.3.3. Características.

De forma sistemática, podem ser segregadas as seguintes características: **(a)** historicidade; **(b)** universalidade; **(c)** inalienabilidade; **(d)** imprescritibilidade; **(e)** irrenunciabilidade; **(f)** limitabilidade; **(g)** concorrência; **(h)** proibição de retrocesso; **(i)** constitucionalização¹⁹³.

A historicidade significa que os direitos fundamentais são históricos, na medida em que emergem progressivamente das lutas travadas no seio das sociedades ao longo do tempo, afirmando-se e preservando-se na medida em que os valores protegidos permanecem caros à sociedade¹⁹⁴.

Enquanto históricos, eles são mutáveis, e portanto, sujeitos a transformações e ampliações. Essas mudanças ocorrem como fatos sociais que pressionam o poder constituinte reformador a incorporar no texto jurídico-normativo os valores que a sociedade considera merecedores da máxima proteção jurídica, amiúde em razão de opressão ou carência (conforme se trate de uma prestação negativa ou de uma prestação positiva) sentida por aquela. Por outro lado,

¹⁹¹ Sobre a aplicação dos direitos fundamentais ao direito privado, ver CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e direito privado*. Coimbra: Almedina, 2006. Nesse trabalho, após pontuar-se que a vinculação do legislador de direito privado aos direitos fundamentais é imediata, são abordadas três questões fundamentais sobre o tema: (1) quem é *destinatário* dos direitos fundamentais – apenas o Estado e os seus órgãos, ou também os sujeitos de direito privado?; (2) o *objeto de controle* segundo os direitos fundamentais é comportamento de quem – o comportamento de um órgão do Estado, ou de um sujeito de direito privado?; (3) em que função são aplicados os direitos fundamentais – como proibições de intervenção ou imperativos de tutela? (cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e direito privado*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 52). Como bem pontua Canaris, o objetivo principal da função da imperativo de tutela no âmbito das relações entre particulares é, por conseguinte, o de proteger os bens jurídico-fundamentais perante intervenções fáticas por parte de outros sujeitos de direito privado, e de assegurar a sua efetiva capacidade funcional (cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e direito privado*. Coimbra: Almedina, 2006, p. 107).

¹⁹² Cf. “Sobre los derechos fundamentales”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 72-3.

¹⁹³ Robert Alexy destaca apenas cinco, algumas não coincidentes com as indicada acima: **(a)** universalidade; **(b)** caráter fundamental; **(c)** preferencialidade; **(d)** abstração; **(e)** caráter moral (cf. *Constitucionalismo discursivo*. 2.^a ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 45-49). José Afonso da Silva, por sua vez, em recentíssima obra, somente enumera quatro características: **(a)** historicidade; **(b)** inalienabilidade; **(c)** imprescritibilidade; **(d)** irrenunciabilidade. (Cf. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 451).

¹⁹⁴ Cf. FERRAJOLI, Luigi. “Sobre los derechos fundamentales”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 82 (tradução do autor): “Se pode de fato afirmar que, historicamente, todos os direitos fundamentais tem sido estabelecidos, nas distintas cartas constitucionais, como resultado de lutas ou revoluções que em cada ocasião tem rompido o vel de normalidade e naturalidade que ocultava uma precedente opressão ou discriminação: dos direitos de liberdade aos direitos dos trabalhadores, dos direitos das mulheres aos direitos sociais”.

esses direitos fundamentais podem ser reconhecidos pela ordem jurídica internacional e, em razão disso, serem incorporados aos textos constitucionais dos países de regime democrático.

A universalidade, ao seu turno, os direitos fundamentais, por serem imprescindíveis à convivência e a existência digna, livre e igual da pessoa humana, destinavam-se a todos os seres humanos.

A inalienabilidade implica a impossibilidade transferência, de negociação, donde decorre sua indisponibilidade. Impassíveis, outrossim, de renúncia; podem não ser exercidos, mas jamais renunciados; e a circunstância de não serem exercidos, seja por que lapso de tempo for, não desaparecem, porque imprescritíveis, sendo sempre exigíveis.

Quanto à limitabilidade, cumpre destacar que não há direitos fundamentais absolutos, de modo que é necessário haver uma relação de concordância prática ou de ponderação entre os direitos que eventualmente entrem em colisão, tendo por parâmetros, sempre, a máxima observância e a mínima restrição¹⁹⁵.

Nesse contexto, para se aferir a violação do direito fundamental, é necessário que: **(1)** o âmbito de proteção tenha sido afetado por **(2)** uma ingerência do Estado que **(3)** não pode ser justificada jurídico-constitucionalmente. Esta fórmula sofre duas variações; **(A)** a primeira delas diz respeito aos direitos fundamentais de igualdade, hipótese em que o controle ocorre em duas fases: (1) verifica-se um tratamento discriminatório? Em caso negativo não há violação; em caso positivo, há se fazer mais uma indagação: (2) está este tratamento discriminatório justificado jurídico-constitucionalmente? Em caso afirmativo, violação à Constituição não há; em caso negativo, há a violação à igualdade; **(B)** a segunda variação diz respeito aos direitos de proteção, hipótese em que o controle se faz em três fases: (1) se uma conduta para a qual se pretende proteção cai no âmbito de proteção; (2) se existe uma obrigação do Estado de proteção da conduta; (3) se esta obrigação de proteção não é satisfeita pelo Estado¹⁹⁶. A esse último âmbito, agregam-se os direitos a uma prestação positiva.

¹⁹⁵ “Exercem-se os direitos constitucionais só com as limitações que expressamente se estabelecem por vigência concertada de outros direitos constitucionais”. (PINA, Rolando E. *Cláusulas constitucionales operativas y programáticas: Ley Fundamental de la República Federal de Alemania*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos, 1973, p. 34-5 – tradução do autor).

¹⁹⁶ Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 30-1.

A característica da concorrência permite que os direitos fundamentais sejam exercidos cumulativamente, por um mesmo titular. Os direitos fundamentais não são, de regra excludentes entre si, de sorte que podem ser exercidos em conjunto, de modo simultâneo e sucessivo; ademais, amiúde, são complementares, sem que se perca a independência de cada um (e.g., direitos fundamentais de natureza processual, direito de associação, liberdade religiosa, liberdade de expressão etc).

A proibição de retrocesso decorre da circunstância de um direito fundamental ser resultado de um processo evolutivo marcado por lutas e conquistas dirigidas à afirmação de posições jurídicas concretizadoras da dignidades da pessoa humana, de sorte que, uma vez reconhecido, não podem ser suprimidos, ou abolidos, ou enfraquecido¹⁹⁷⁻¹⁹⁸. O estabelecimento dos direitos fundamentais como cláusulas pétreas, que não podem ser reduzidas ou suprimidas por intermédio de emendas constitucionais (art. 60, § 4.º, inciso IV, da CF/88), é expressão exatamente desse princípio de proibição do retrocesso.

De rigor, os direitos fundamentais são anteriores e superiores ao Estado e, conseqüentemente, anteriores e superiores a qualquer positivação que a ele se intente, pelo simples fato de que são inerentes à condição humana – máxime os direitos de primeira dimensão – e de que fazem parte da pré-compreensão que a comunidade tem acerca dos próprios valores. Esta é característica da constitucionalização¹⁹⁹⁻²⁰⁰.

¹⁹⁷ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 612-3.

¹⁹⁸ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 339-40.

¹⁹⁹ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 613.

²⁰⁰ “Todavia, direitos fundamentais e Estado forte não se excluem reciprocamente; antes, pelo contrário, são mutuamente dependentes. [...] Se os direitos fundamentais, como é o caso sob a Lei Fundamental, são pedras angulares que legitimam essa ordem, se aspiram a aplinar o caminho para o assentimento livre, são, então, um fator decisivo para a existência do Estado e da ordem estatal, e o robustecimento dos direitos fundamentais não pode senão redundar em favor do Estado.

[...]

Historicamente e em seu significado atual são os direitos fundamentais sobretudo direitos humanos: o que com eles se põe em jogo são as condições essenciais da vida individual e comunitária em liberdade e da dignidade humana, um encargo que nada perdeu, nas circunstâncias presentes, de sua importância para nosso tempo. Se os direitos fundamentais não de assegurar eficazmente essas condições essenciais, não devem obstaculizar as mudanças sociais; ao mesmo tempo, deverão ser mantidos e protegidos em sua essência sem reserva nem restrição alguma. Isso pressupõe que não se dilatem de modo inflacionário nem sejam reduzidos a tostões. Daí a essencialidade e riqueza em conseqüências de elaboração de sua vertente objetiva: a incumbência dessa interpretação reforçar a validade dos direitos fundamentais como direitos humanos; seu significado como princípios objetivos nunca deverá ser dissociado dessa idéia nuclear. De outro modo, correr-se-ia o risco de abrir vias a uma interpretação que perca de vista o sentido original e permanente dos direitos fundamentais e se equivoque na sua principal missão”. (HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução

As limitações constitucionais ao poder de tributar ostentam todas as características dos direitos fundamentais, na medida em que: **(a)** decorrem de um processo de afirmação histórica (historicidade); **(b)** destinam-se a todos os indivíduos que estão submetidos ao poder tributário do Estado (universalidade); **(c)** são impassíveis de transferência (inalienabilidade); **(d)** impassíveis de extinção pelo desuso (imprescritibilidade); **(e)** impassíveis de renúncia (irrenunciabilidade)²⁰¹; **(f)** não são absolutos de modo que se deve operar com as parênticas da máxima observância e da mínima restrição (limitabilidade)²⁰²⁻²⁰³⁻²⁰⁴; **(g)** são exercidos em

de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 71-2).

²⁰¹ “No entanto, na grande maioria dos casos, o texto da Lei Fundamental não fornece nenhum ponto de apoio para a admissibilidade ou inadmissibilidade da renúncia aos direitos fundamentais. Por isso, temos de recorrer à *função dos direitos fundamentais*. O entendimento clássico acentua a função dos direitos fundamentais como direitos subjetivos à liberdade do cidadão contra o Estado e vê a renúncia a posições jurídico-fundamentais como um ato do exercício da liberdade: renúncia aos direitos fundamentais como forma de exercício deles. O mais recente entendimento dos direitos fundamentais parte de uma função objetiva desses direitos, da qual o cidadão não pode dispor e à qual não pode renunciar.

A *jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal* argumenta com ambas as funções e conhece tanto a indisponibilidade e a irrenunciabilidade dos direitos fundamentais como a possibilidade de o particular influenciar a ação do Estado mediante declarações de concordância ou de consentimento. A função do direito fundamental em concreto é determinante. No entanto, *pressuposto* da admissibilidade de uma renúncia aos direitos fundamentais é sempre que ela seja claramente reconhecível e voluntariamente efetuada, isto é, que não tenha lugar sob coação ou engano” (PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 90-1).

²⁰² Como se trata de direito fundamental, apresenta um conteúdo essencial que não pode ser restringido. Quanto à idéia desse conteúdo essencial do direito fundamental e as premissas que norteiam a eventual restrição deste, observe-se o pensamento de Virgílio Afonso da Silva: “Se se parte da premissa segundo a qual (1) os direitos fundamentais têm um suporte fático amplo e que, por consequência, (2) há uma distinção entre o direito em si e o direito eventualmente restringido – que se reflete na distinção entre direito *prima facie* e direito definitivos –, que, por sua vez, (3) é expressa na distinção entre princípios e regras, e que, por fim, (4) a regra da proporcionalidade é a forma de controle e aplicação dos princípios como mandamentos de otimização, *então, não há espaço algum para teorias absolutas*. Em outras palavras: se a constitucionalidade de uma restrição a um direito fundamental garantido por um princípio depende sobretudo de sua fundamentação constitucional, e se essa fundamentação constitucional é controlada a partir da regra da proporcionalidade, pode-se dizer que toda restrição proporcional é constitucional. Se é inimaginável considerar como constitucional uma restrição que invada o conteúdo essencial de algum direito, *então, o proporcional respeita sempre o conteúdo essencial*. O raciocínio pode ser resumido no seguinte silogismo:

- restrições que atingem o conteúdo essencial são inconstitucionais;
- restrições que passem pelo teste da proporcionalidade são constitucionais;
- ❖ restrições que passem pelo teste da proporcionalidade não atingem o conteúdo essencial”. (*Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 206-7).

²⁰³ A limitação dos direitos fundamentais encontra, como sói ser, limites. O conceito de *limite dos limites* designa limitações a que o legislador está sujeito quando estabelece fronteiras ao exercício dos direitos fundamentais. Nesse particular, há de se fixarem as seguintes premissas: **(a)** o limite dos limites está contido nos próprios direitos fundamentais; **(b)** reserva de parlamento, no sentido de que a limitação somente pode vir por lei em sentido formal e sentido material; **(c)** princípio da proporcionalidade (proibição do excesso), com o exame de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito; **(d)** garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, que se bifurca em duas perspectivas de análise: o conteúdo essencial relativo (o conteúdo essencial tem de ser determinado em cada caso concreto) e o conteúdo essencial absoluto (conteúdo essencial como grandeza fixa, independente do caso concreto e da questão concreta) que, naturalmente, podem coexistir (Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 137-47).

conjunto, fazendo parte do “Estatuto do Contribuinte”²⁰⁵ (concorrência); **(h)** não podem ser objeto de redução ou supressão (proibição de retrocesso) – apenas de ampliação do espectro de proteção; e, por fim, de rigor, em certa medida, **(i)** os principais direitos (*rectius* limites) são originados do início das organizações sociais em que se exigiram contribuições *in natura* ou *in pecunia* dos seus membros para cobrir as despesas da comunidade, passando para textos escritos na medida em que a organização do Estado e direitos básicos dos indivíduos passaram a constar de documentos escritos (constitucionalização). Tal conclusão será reforçada mais adiante.

Nesse passo, para se enquadrarem as limitações constitucionais ao poder de tributar como direitos fundamentais, é preciso identificar quais os elementos conformam juridicamente essa categoria, seu conceito, suas características, os princípios que se lhe aplicam. Enfim, é necessário precisar a teoria que se lhe aplica.

2.4. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.

*“An unlimited power to tax involves necessarily a power to destroy: because there is a limit beyond which no citizen, no institutions and no property can bear taxation”*²⁰⁶.

As limitações constitucionais ao poder de tributar são uma espécie das várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais. Instituem restrições ao poder tributário estatal, servem de oposição ao poder estatal mas, também, paradoxalmente, servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação. Por fim, as limitações constitucionais ao poder de tributar também são

²⁰⁴ “O direito à segurança jurídica, enquanto é um direito que deriva de um princípio constitucional, recai sobre o direito mesmo; é o direito a um Direito seguro – o que podemos chamar uma *regra de estrutura* –, cujo objeto é a própria normatividade, uma realidade cujo perfil jurídico é mais patente que o que pode ter qualquer outro direito. Esta diferença do direito à segurança jurídica respeito aos direitos fundamentais atendendo ao seu conteúdo essencial um limite à potestade normativa, esse limite operará de forma diferente na segurança jurídica a respeito dos demais direitos. O conteúdo essencial de um direito fundamental será o exercício da ação positiva ou negativa em que esse direito consista, ação intrinsecamente limitada, de modo que o limite recai sobre o próprio objeto do direito. A segurança jurídica, pelo contrário, será um ‘limite de limites’ – *Schrankenschraken* –, um limite sobre a lei que tenha de regular qualquer instituição jurídica, que é uma forma de ordenar através do Direito um determinado setor da realidade, mas ao mesmo tempo será também o conteúdo de um direito do cidadão” (NOVOA, César García. “Seguridad jurídica y derecho tributario”. In *Direito tributário*. Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 52 – tradução do autor)

²⁰⁵ Expressão cuja utilização pioneira é atribuída a Louis Trotabas. *Finances publiques*. Paris, Dalloz, 1964.

²⁰⁶ “Um ilimitado poder de tributar envolve necessariamente um poder de destruir: porque há um limite além do qual nenhum cidadão, nenhuma instituição e nenhuma propriedade pode suportar tributação”. (Juiz Marshall, sentença *McCulloch v. Maryland*, US 16 - 1819).

limitadas, o que decorre da característica imposta acima. Impõem *deveres de abstenção* e *deveres de composição*²⁰⁷.

O estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar não pode relegar ao oblívio as regras dogmáticas de legitimação aludidas anteriormente. Essas regras dogmáticas de legitimação laboram na compreensão do porquê a constituição encarta tais regras (regras de fixação de valores²⁰⁸), na forma pela qual devem ser interpretadas e aplicadas (regras de consecução) e em que medida podem sofrer reforma (regras de programação).

Outra perspectiva de estudo que não pode ser desprezada toma em linha de conta a natureza das prescrições, os destinatários e os efeitos mediatos e imediatos. Tal exame indica que as normas jurídicas podem ser classificadas em dois grandes grupos: as normas de conduta e as normas de estrutura.

Normas de conduta consistem naquelas proposições impostas coativamente, que descrevem uma determinada situação hipotética (antecedente), à qual se liga deonticamente uma determinada conduta (consequente). Essas normas podem apresentar vetores deonticos de três categorias: permissão, proibição e imposição.

De outra parte, as normas de estrutura são normas voltadas à produção jurídica; disciplinam a edição de novas normas jurídicas. São normas que dotam de competência determinados sujeitos, prescrevem procedimento para a elaboração de normas jurídicas e delimitam a matéria sobre a qual estas versarão. Noutros termos, são normas jurídicas cuja finalidade é regular toda a produção de outras normas jurídicas.

O texto constitucional alberga normas destas duas classes. Contém normas que prescrevem condutas, destinadas a todos os indivíduos e aos entes políticos, assim como normas de estrutura, dirigidas somente a estes últimos, que conformam a produção jurídica, a exemplo daquelas inseridas na Seção respeitante ao Processo Legislativo.

²⁰⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 71-3.

²⁰⁸ Eis o comentário de Eduardo García de Enterría: “Desde o momento em que tem ficado claro que tem que operar diretamente com valores, a operação aplicativa é tudo menos mecânica, o qual tem restituído aos juízes seu papel essencial de assegurar a efetividade da ordem jurídica como instrumentos qualificados e imprescindíveis deste” (ENTERRÍA, Eduardo García de. MENÉNDEZ, Aurelio Menéndez. *El Derecho, la ley y el juez: dos estudios*. Madrid: Civitas Ediciones, 2000, p. 49 – tradução do autor).

Algumas normas de conduta previstas na constituição, entretanto, impõem aos entes políticos o dever de editar normas jurídicas (gerais e abstratas) e a fim de concretizar direitos subjetivos previstos no texto constitucional.

O próprio texto constitucional, entretanto, prevê meios para se atingir a satisfação destes direitos, acaso os entes políticos descumpram as diretivas traçadas pelo constituinte. As normas que prevêem estes meios também fazem parte do sistema constitucional.

Dividem-se as limitações constitucionais ao poder de tributar em duas grandes categorias: as limitações positivas e as limitações negativas. As limitações positivas são as expressas pelos princípios constitucionais e pelas regras de competência; limitações negativas, por sua vez, são as imunidades²⁰⁹.

Existem outros critérios de classificação das limitações constitucionais ao poder de tributar – explícitos/implícitos, formais/materiais, limitações de primeiro grau/limitações de segundo grau – que, como qualquer classificação, se prestam a auxiliar no estudo de determinado objeto.

Assente-se, por oportuno, a lição segundo a qual as classificações operam como método de estudo das ciências acerca de seus respectivos objetos, de modo que, antes de reputá-las *certas* ou *erradas*, melhor qualificação seria em *úteis* ou *inúteis* à proposta de estudo do objeto²¹⁰.

Conforme advertiu Genaro Carrió, os juristas depositam fé em que as classificações constituem uma verdadeira forma de agrupar as regras e os fenômenos jurídicos, em vez de considerar aquelas (as classificações) um simples meio para melhor compreender estes. Assim, condena a conclusão de que os fenômenos jurídicos devam se acomodar às classificações e não estas àqueles²¹¹.

²⁰⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 74-81.

²¹⁰ Cf. CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4.^a ed. *Corregida e aumentada*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 99.

²¹¹ Cf. CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4.^a ed. *Corregida e aumentada*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1998, p. 99-100: “Las clasificaciones no son ni verdaderas ni falsas, son serviciales o inútiles; sus ventajas o desventajas están supeditadas al interés que guía a quien las formula, e a su fecundidad para presentar un campo de conocimiento de una manera más fácilmente comprensible o más rica en consecuencias prácticas deseables(...) Decidirse por una clasificación no es como pregerir un mapa fiel a uno que no lo es. Porque la fidelidad o infidelidad del mapa tiene como *teste* una cierta realidad geográfica, que sirve de tribunal inapelable, con sus ríos, cabos e cordilleras reales, que el buen mapa recoge y el mal mapa olvida. Decidir-se por

A tarefa de classificar, na fenomenologia jurídica, compreende uma atividade que exige, previamente, a conceituação de cada figura, com a identificação dos pressupostos, requisitos e condições, para, em um segundo momento, reunir na mesma categoria aquelas figuras que guardam identidade ou semelhança profunda quanto àqueles e em categorias distintas os que apresentam dessemelhanças. A vinculação, portanto, de uma figura a uma categoria fará com que ela se submeta, em regra, às disposições jurídicas dessa categoria; na compreensão do direito as classificações têm suma importância, pois o direito opera por classificações²¹²; e as classificações, a rigor, se definem com *base* nas disposições do direito positivo.

Depois de bem conceituar o que significam as limitações constitucionais ao poder de tributar, passar-se-á, em revista, pelas diversas formas de classificação dessas categorias de normas jurídicas constitucionais.

2.4.1. Nomenclatura e conteúdo semântico.

Para bem compreender o sentido da expressão limitações constitucionais ao poder de tributar é preciso fixar o entendimento em derredor do poder de tributar.

Como corolário da soberania, existe o poder tributário. Esta é a potestade tomada a expressão em significado específico de potência; integrante do poder soberano como elemento seu, próprio como expressão deste, de sorte que a soberania implica a capacidade de exigir de quem a ela está submetido contribuições compulsórias necessárias para o custeio das despesas públicas.

una clasificación es más bien como optar por el sistema métrico decimal frente al sistema de medición de los ingleses. Si el primero es preferible al segundo no es porque aquél sea verdadero y éste falso, sino porque el primero es más cómodo, más fácil de manejar y más apto para satisfacer con menor esfuerzo ciertas necesidades o conveniencias humanas.

Las disputas clasificatorias de los juristas pueden ser interminables si en lugar de allegar argumentos valorativos en de un modo de clasificar, los contendores se empeñan en mostrar que la clasificación propia — y no la ajena — refleja la verdadera ‘naturaleza de las cosas’, o es la única clasificación compatible con la ‘esencia’ de los objetos clasificados. Mucho tiempo y mucha tinta de habrían ahorrado con sólo recordar cosas tan simples”.

²¹² Cf. BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 265-6. “O direito, ‘embasado por uma rede de conceitos que lhe confere sua organização intelectual’, opera mediante *classificações* dos fatos, das circunstâncias, das noções etc. consoante as semelhanças e a vinculação deles com modelos, de modo que basta qualificar uma situação jurídica relativamente a estas ou àqueles categorias para lhe aplicar o regime delas” (p. 252).

Não coincide, pois, necessariamente, com o poder de tributar; este é a medida do poder tributário a ser distribuído às entidades políticas (dotadas de poder legislativo). O poder de tributar já seria resultado da distribuição de parcelas do poder tributário por intermédio da divisão de competência (também chamada de discriminação de rendas).

É um poder do Estado, fundado – como sói ser todo o poder – na Constituição. Esta não apenas o deve fundar, como, também, estabelecer limites ao seu exercício. Estas normas que conformam o exercício do poder de tributar têm espaço natural no ordenamento jurídico justamente no texto da Constituição. Esse conjunto de normas jurídicas constitucionais é composto, pois, de regras, de princípios e postulados hermenêuticos e de postulados normativos de aplicação, que atuam desde a definição da competência, passando pelo estabelecimento de princípios que deverão ser observados por todos os entes políticos dotados de competência tributária, até as regras específicas aplicáveis a alguns tributos.

A denominação “*Das Limitações ao Poder de Tributar*” representa homenagem do constituinte a Aliomar Baleeiro, que cunhou a expressão em dois importantíssimo trabalhos²¹³. Suprimiu-se, pois, do texto da constituição o adjetivo “constitucionais” por razões óbvias, haja vista que essas normas já estão inexoravelmente encartadas no corpo da constituição jurídica.

A expressão “limitações” justifica-se sobretudo por tratarem-se de normas jurídicas que têm por escopo realizar a contenção do poder de tributar, protegendo determinados valores e bens jurídicos eleitos pelo constituinte como fundamentais, que não podem ser suprimidos ou mesmo atingidos pelo exercícios daquele – a não ser para a ampliação do espectro de proteção. São, pois, normas jurídicas de *bloqueio*, razão por que se compreendem como *limites*. São normas-garantias do contribuinte – ou de quem, potencialmente, possa figurar o campo de atuação do poder estatal – que o protegem quanto ao exercício do poder do Estado; *in casu*, um poder específico: o poder de tributar.

A descrição de limitação ao poder de tributar como idéia de restrição ligada a aspectos formais e negativos vem, segundo Humberto Ávila, de três causas distintas, embora relacionadas: **(a)** uma *causa jurídico-positiva* – as limitações constitucionais ao poder de

²¹³ *Alguns Andaimas da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1951.

tributar são dirigidas ao Poder Legislativo, e sua atividade é regulada por meio de restrições negativas. Além disso, as leis tributárias são leis restritivas porque restringem, de forma direta, a liberdade e o patrimônio do indivíduo, independentemente de sua vontade; aqui é particularmente importante a *função defensiva dos direitos fundamentais*, que funcionam como limites à intervenção tributária; **(b)** uma *causa jurídico-metodológica* – oriunda da dificuldade de uma descrição objetiva dos princípios jurídicos que carecem de um nível posterior de concretização por meio de decisões, haja vista que os princípios não podem ser obtidos por intermédio de meras operações dedutivas. Assim, a considerar que as limitações decorrentes desses princípios somente pode ser descrita com suporte na generalização feita a partir de problemas concretos, apenas o método dedutivo-indutivo é capaz de realizar essa descrição a partir de uma indução externa, i.e., as normas surgidas a partir de determinadas situações de fato deve ser agrupadas segundo as propriedades fáticas relevantes e que deverão ser reconduzidas aos princípios aglutinadores; e **(c)** uma causa jurídico-histórica – diz respeito à necessidade de garantia da democracia no sistema político brasileiro que, do ponto de vista doutrinário, foi pretensamente satisfeita por meio da descrição dos princípios jurídicos formais (e.g., legalidade e tipicidade)²¹⁴.

Diversos são os critérios por intermédio dos quais essas limitações ao poder de tributar albergadas pela constituição podem ser classificadas, com vistas a auxiliar no seu melhor estudo.

2.4.2. Limitações constitucionais positivas e limitações constitucionais negativas.

Como já dito anteriormente, As limitações positivas são as expressas pelos princípios constitucionais e pelas regras de competência; limitações negativas, por sua vez, são as chamadas imunidades.

A idéia de positividade ou negatividade dessas categorias reside na circunstância que podem ser segregadas, quanto às limitações constitucionais o poder tributar, duas categorias: *(i)* normas jurídicas (regras e princípios) que impõem ao legislador tributário o dever de sua observância, no exercício da competência tributária outorgada diretamente pela mesma constituição – daí a idéia de limitação positiva; *(ii)* normas jurídicas que atuam em conjunto com a norma tributária constitucional de outorga da competência tributária, de modo a definir

²¹⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22-4.

negativamente a competência, de modo a proteger bens e valores, recortando e retirando do âmbito de incidência daquela (competência tributária) determinadas pessoas, bens e fatos, haja vista relacionarem-se, exatamente, com aqueles valores caros à sociedade – daí o sentido de limitação negativa, de exclusão do âmbito de incidência da competência tributária, de sorte a *imunizar* aquelas pessoas, bens e fatos.

Este será o critério de classificação adotado na presente tese para o exame das limitações constitucionais ao poder de tributar²¹⁵.

2.4.3. Limitações constitucionais explícitas e limitações constitucionais implícitas.

Examinando o sistema jurídico constitucional tributário, dessemem-se diversas normas postas no desiderato de promover a limitação ao poder de tributar. É possível, pois, a segregação de duas categorias com base no critério da forma de exteriorização.

É cediço que norma e texto (dispositivo) não se confundem. Não se pode olvidar da distinção feita entre disposição e norma. Aquela pode ser entendida como qualquer enunciado que faça parte de um documento normativo; é o texto normativo constante da fonte formal do direito. Norma, por sua vez, é o enunciado que constitui o sentido ou significado atribuído pelo

²¹⁵ Humberto Ávila alude, ainda, a um outro sentido segundo o qual a divisão entre limitações constitucionais positivas e limitações constitucionais negativas pode ser analisado, mencionando, inclusive, a proteção da família como uma diretriz positiva: “A própria expressão ‘limitação’ conduz a uma descrição prioritariamente circunscrita à dimensão negativa, sem que outras normas, que instituem diretrizes positivas e possuem apenas uma eficácia mediata relativamente ao poder de tributar, sejam dignas de devida atenção (dignidade humana, proteção da família, desenvolvimento regional, etc.). Além disso, as limitações expressas são, sobretudo, limitações formais (legalidade, irretroatividade, anterioridade). Mais ainda: a estrutura rígida do Sistema Tributário Nacional, que fixa pormenorizadamente regras de competência, termina por contribuir para a confusão entre sistema externo (conjunto de dispositivos que regulam a matéria tributária) e sistema interno (conjunto de normas que dizem respeito, direto ou indireto à relação obrigacional tributária). O agrupamento externo das normas tributárias na Constituição Brasileira conduz à presunção de que o sistema tributário ou está somente regulado no capítulo do ‘Sistema Tributário Nacional’ ou não possui uma profunda relação horizontal com a Constituição toda. O sistema tributário, porém, não abrange apenas o *sistema externo (das äussere System)*, que diz respeito à ordenação formal. O sistema tributário, em vez disso, engloba o sistema interno (*das innere System*), no sentido de uma conexão interna e contudística entre as normas jurídicas que direta ou indiretamente regulem – não apenas e diretamente a matéria, mas – a relação obrigacional tributária. A influência dos princípios fundamentais ou dos direitos fundamentais sobre o Sistema Tributário, ou a expressa abertura do Sistema Tributário por meio do art. 150 (*‘Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte’*) são exemplos indicativos de que o Sistema Tributário não se confunde, quantitativa e qualitativamente, com o capítulo do Sistema Tributário Nacional: *quantitativamente* porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional: *qualitativamente* porque as normas previstas nos Sistema Tributário Nacional só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais” (*Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 22-3).

sujeito a uma disposição [ou fragmento(s) desta]²¹⁶. Como resume Riccardo Guastini, “a disposição é (parte) de um texto ainda por ser interpretado; a norma é (parte de) um texto interpretado”²¹⁷⁻²¹⁸. A norma é construída por intermédio do processo de interpretação, do qual o texto é um dos elementos. Esse critério de classificação não se dissocia desta premissa.

Há normas (regras e princípios) que se revelam diretamente a partir de dispositivos do texto constitucional dirigidos diretamente à tributação (e.g., legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco etc.); as limitações constitucionais *explicitas*.

Por outro lado, há limitações que precisam ser extraídas a partir da interpretação sistemática e teleológica de diversos dispositivos do texto constitucional, integrantes dos subsistema tributário e/ou de outros subsistemas constitucionais que interagem com aquele, não sendo possível extrair seu sentido e seu significado diretamente a partir de um dispositivo. São as limitações constitucionais *implícitas*, decorrentes da necessidade de interpretação do ordenamento jurídico, sobretudo do sistema constitucional, de modo a construir essas normas que terão interação com as demais limitações constitucionais (explícitas e implícitas). Exemplos dessas limitações são: (a) o devido processo legal²¹⁹⁻²²⁰, em sentido formal e em

²¹⁶ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 25.

²¹⁷ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 26.

²¹⁸ Riccardo Guastini distingue as normas jurídicas explícitas das normas jurídicas implícitas. Aquelas seriam “as normas que, segundo uma dada interpretação, são o significado de um certo texto normativo: as normas, portanto, que são extraídas de uma dada disposição mediante interpretação”; ao seu turno, as normas jurídicas implícitas, no entendimento do citado autor, são as “que não foram formuladas por alguma autoridade normativa: as normas, conseqüentemente, que não podem ser atribuídas a algum texto normativo como seu significado, as normas — em suma — destituídas da disposição”. E, tomando como premissa a distinção entre esses dois tipos de normas, Riccardo Guastini segrega os critérios de validade das normas jurídicas; para a norma explícita, é necessário: (i) que constitua o significado de uma disposição produzida por um ato normativo válido; (ii) compatibilidade com norma superior na hierarquia das fontes. A validade da norma jurídica implícita, segundo o autor, está subordinada a: (i) possibilidade de ser extraída a partir de uma norma explícita, ou de um conjunto delas — e que esta(s) seja(m) válida(s); (ii) compatibilidade com alguma norma superior na hierarquia das fontes. Para ambas as normas, vê-se que a não incompatibilidade com normas superiores é critério comum (cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 278-280).

²¹⁹ Acerca da interpretação desse princípio no contexto constitucional norte-americano, confira-se Pablo Lucas Verdú: “Segundo Swisher, a história de sua interpretação se divide em três períodos: a) nos primeiros cem anos de vigência da Constituição [Americana de 1776], o *due process of law* foi considerado como restrição processual à ação dos poderes governamentais; b) durante o segundo período, que, *grosso modo*, chega a 1936, o *due process of law* se estende, servido não apenas como freio processual, mas como postulado que abarca a substância das atividades desenvolvidas pelo governo; c) no terceiro período, de 1936 aos nossos dias, abandona-se o uso do devido processo legal como limite substancial, regressando ao seu primitivo sentido de contenção processual” (VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 37).

²²⁰ Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law” – ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. NOGUEIRA, Alberto. *O Devido processo legal tributário*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

sentido substancial²²¹; (b) princípio da proteção da confiança²²², (c) princípio da boa-fé objetiva²²³⁻²²⁴; (d) razoabilidade; (e) proporcionalidade²²⁵; (f) segurança jurídica²²⁶⁻²²⁷⁻²²⁸; (g) princípio da praticidade e da exequibilidade²²⁹; e, de importância para a presente tese, (h) dever de especial proteção do Estado à entidade familiar.

A existência de limitações constitucionais implícitas ao poder de tributar reforça a afirmação segundo a qual o sistema (constitucional) tributário ultrapassa qualitativa e quantitativamente o conteúdo do Capítulo do Sistema Tributário Nacional contido no texto da Constituição de 1988.

Cumprir registrar que essa distinção é meramente formal, não repercutindo no grau de eficácia dessas normas constitucionais²³⁰.

²²¹ Com base na jurisprudência da Suprema Corte Americana, Antonio Roberto Sampaio Dória elenca os postulados cardeais da tributação segundo o devido processo legal em sentido substancial: (a) inexistência do direito do contribuinte à contraprestação direta pela cobrança de impostos e, contrariamente, o reconhecimento desse direito no caso das taxas e contribuições de melhoria; (b) necessidade de destinação pública da receita tributária; (c) limitação da competência tributária do Estado aos atos, fatos, negócios ou pessoas vinculados a seu território; (d) igualdade perante os tributos; (e) vedação de tributos impeditivos de atividades lícitas; (f) proibição de tributos confiscatórios; (g) respeito à capacidade contributiva objetiva do sujeito passivo tributário. (cf. *Direito constitucional tributário e “due process of law” – ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 35-6).

²²² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

²²³ Cf. RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

²²⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

²²⁵ Cf. PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

²²⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização*. São Paulo: Malheiros, 2011. Cf. TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011

²²⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

²²⁸ César García Novoa reúne o pressuposto mínimo para a segurança jurídica: (a) existência da norma jurídica; (b) que as normas positivas existem com caráter prévio à produção dos fatos que elas mesmas regulam – pré-ordenamento normativo – pois este requisito de existência prévia é o elemento mais básico da previsibilidade das normas; (c) que essa existência prévia aos fatos regulados seja conhecida pelos destinatários das normas e eventuais realizadores dos pressupostos de fato previstos na norma; (d) por fim, que a existência, prévia e pública da norma, seja também uma existência regular, o que significa que a norma tenha pretensões de definitividade; a regra geral é excluir as normas provisórias admitindo-se, em todo caso, normas de vigência temporal limitada. (Cf. NOVOA, César García. “Seguridad jurídica y derecho tributario”. In *Direito tributário*. Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 58-9) (Cf. NOVOA, César García. “La Concepción actual de los principios tributarios”. In *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 185-6).

²²⁹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

²³⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 74.

2.4.4. Limitações constitucionais formais e limitações constitucionais materiais.

Outro critério de classificação das limitações constitucionais ao poder de tributar parte da doutrina de Riccardo Guastini, acerca da validade formal e da validade material as normas jurídicas, e toma em consideração o campo de atuação da norma que contém o limite à tributação: (i) se relacionado com os aspectos do procedimento de produção e introdução em vigência da norma tributária, descritos em metanorma da produção do direitos²³¹; ou (ii) se ligado ao conteúdo da norma jurídica tributária²³².

Noutro giro verbal, pode-se afirmar que as limitações formais ao poder de tributar estão relacionadas com a competência, o procedimento, o tempo e a forma da instituição normativa que versará sobre a tributação, ao passo em que as limitações materiais concernem ao conteúdo das restrições, ao que pode ser objeto de tributação e os respectivos limites²³³.

Por meio desse critério, é possível distinguir como limites formais, a título meramente ilustrativo: (a) a própria competência tributária, no seu aspecto subjetivo; (b) a reserva de lei complementar para algumas figuras tributárias (empréstimos compulsórios, fato gerador, base de cálculo e contribuintes dos impostos descritos na CF/88) e para o exercício da competência tributária residual, por exemplo; (c) princípio da legalidade; (d) princípio da anterioridade (simples, nonagesimal e mista); e o (e) princípio da irretroatividade.

Do mesmo modo, como limites materiais, exemplificativamente: (a) princípio da igualdade; (b) princípio da capacidade contributiva; (c) princípio da vedação ao confisco; (d) as imunidades tributárias; (e) princípio da não-cumulatividade.

Há de se reconhecer, contudo, que determinadas limitações constitucionais ao poder de tributar comportam inserção nessas duas categorias. Com efeito, a própria competência tributária tanto pode ser inserida no campo das limitações formais, quando examinada sob o

²³¹ Cf. VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 154: “As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, as normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele. Não são metassistemáticas. Apesar de constituírem um nível de metalinguagem (uma linguagem que diz como fazer para criar novas estruturas de linguagem) inserem-se dentro do sistema. Em rigor, uma norma N é a metaproposição face à norma N’; esta norma N’, face à N’’ é, por sua vez, metaproposição”.

²³² Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 280-1.

²³³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 75-6.

ênfoque do sujeito que recebe a competência e da forma de seu exercício; como pode ser tratada na seara das limitações materiais, se examinada no tocante ao seu conteúdo, à matéria que, por intermédio dela, é entregue ao ente político para sobre ela versar.

2.4.5. Limitações constitucionais de primeiro grau e limitações constitucionais de segundo grau.

Uma outra importante proposta de classificação das limitações constitucionais ao poder de tributar é feita por Humberto Ávila, partindo da classificação das normas jurídicas em normas de primeiro grau e normas de segundo grau.

Com efeito, as normas de 1.º grau das compostas de princípios e regras. A referência a princípio se biparte em princípios em sentido estrito e sobreprincípios. Os princípios em sentido estrito são compreendidos como normas imediatamente finalísticas, que estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido por intermédio de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim; e, por conta deste estado ideal de coisas, os princípios em sentido estrito devem integrar-se entre si com o maior intensidade, em relação de complementaridade, exatamente por conta da variedade de fins buscados pela Constituição Brasileira²³⁴⁻²³⁵.

Dentre os princípios destacam-se aqueles que impõem a realização de um ideal mais amplo, abrangendo uma extensão maior de bens jurídicos, que englobam outros ideais mas restritos; são, por isso, chamados de sobreprincípios; o princípio do Estado de Direito, pois, seria um exemplo dessa categoria²³⁶⁻²³⁷.

A outra categoria que completa as normas de primeiro grau é a das regras: normas imediatamente descritivas de comportamento, sob os modais obrigatório, permitido ou proibido; possuem uma rigidez maior, na medida em que sua superação somente é possível se

²³⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38-9.

²³⁵ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78-84.

²³⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 39-40. Arremata Humberto Ávila afirmando que: “Exatamente por isso, o princípio mais amplo exerce influência na interpretação e aplicação do princípio mais restrito. Daí denominar-se o princípio, cujo ideal é mais amplo, de sobreprincípio e o princípio, cujo ideal unidirecional é mais restrito, de subprincípio” (p. 40).

²³⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 98-99.

houver razões suficientemente fortes para tanto, quer na regra mesma quer nos princípios que lhes são superiores²³⁸⁻²³⁹.

As normas de 2.º grau são compostas dos postulados, e se compreendem como condições essenciais, sem as quais o objeto não pode sequer ser apreendido. São de duas ordens: os postulados hermenêuticos, destinados à compreensão em geral do Direito, e os postulados aplicativos, que têm por função estruturar a aplicação concreta. São normas sobre a aplicação de outras normas e, assim, qualificadas como *metanormas* (normas de segundo grau). Não se confundem com os sobreprincípios, porque estes se situam no mesmo nível das normas objeto de aplicação, pois sobre estas atuam no campo semântico e axiológico (como sobrenormas) e não no âmbito metódico (como metanormas). Os postulados também operam diferentemente das regras e dos princípios, porque (1) não estão no mesmo nível – regras e princípio são normas-objeto de aplicação, ao passo em que postulados são normas que orientam a aplicação de outras; (2) não possuem os mesmos destinatários – regras e princípio são primariamente dirigidas ao Poder Público e aos contribuintes, já os postulados são diretamente dirigidos ao intérprete e aplicado do Direito; (3) não se relacionam de forma direta com outras normas – regras e princípio implicam-se reciprocamente, quer de modo complementar (princípios), quer de modo preliminarmente decisivo (regras), ao tempo em que os postulados orientam a aplicação dos princípios e das regras sem conflituosidade necessária com outras normas²⁴⁰. Dentre os postulados hermenêuticos destaca-se o postulado da unidade do ordenamento jurídico, ao qual são correlatos os postulados da coerência e da hierarquia. Os postulados normativos aplicativos visam proporcionar condições para a compreensão concreta do Direito, com a solução e questões que surgem no ato de aplicação, especialmente para solucionar antinomias contingentes, concretas e externa. São normas de interpretação não apenas da Constituição, mas de todo ordenamento jurídico²⁴¹⁻²⁴².

Com base nesse critério, Humberto Ávila²⁴³ divide as limitações constitucionais ao poder de tributar em limitações de primeiro grau, integrado por regras e princípios, e limitações de

²³⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 40.

²³⁹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 78-84.

²⁴⁰ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 123-5.

²⁴¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 41-4.

²⁴² Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 125-39.

²⁴³ Cf. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111-459.

segundo grau, compostas de postulados normativos. As limitações de 1.º grau são divididas da seguinte forma: (a) limitações formais: (a') procedimentais²⁴⁴ e (a'') temporais²⁴⁵; (b) limitações materiais: (b') decorrentes das normas de competência²⁴⁶ e (b'') substanciais (indiretas²⁴⁷ e diretas²⁴⁸). As limitações de 2.º grau, compostas de postulados, são divididas em: (a) postulado da proibição do excesso; (b) postulado da concordância prática; (c) postulado da proporcionalidade; (d) postulado da razoabilidade; (e) postulado da eficiência; (f) postulado da juridicidade e proibição da analogia.

Oportunamente, este critério voltará a ser abordado para efeito de enquadramento da norma jurídica constitucional implícita de limite à tributação advinda do dever de especial proteção do Estado à entidade familiar.

2.4.6. Limitações constitucionais positivas: os princípios constitucionais tributários.

O exame do texto constitucional de 1988 induz à detecção de inúmeras normas condensadoras de valores, com o objetivo de proteção de bens jurídicos, e que se dirigem a todos aqueles entes políticos que titularizam parcela do poder de tributar, bem assim a todos os órgãos que detêm poder para interpretar e aplicar as normas tributárias.

Essas são, a rigor, as normas tributárias previstas explícita ou implicitamente na CF/88, como garantias, que integram o chamado “Estatuto do Contribuinte”, e em grande parte expressamente constante do rol de Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Isso porque formam um conjunto mínimo de normas que protegem o destinatário da exação tributária, constituindo-se verdadeiramente em direitos públicos subjetivos, protegendo bens jurídicos que compõem núcleo fundamental da norma jurídica, a exemplo da proibição da surpresa, segurança jurídica, certeza do direito, preservação do mínimo vital. Formam limitações ao poder de tributar. O sistema constitucional tributário agasalha normas-

²⁴⁴ Devido processo legal, universalidade de jurisdição, regra de legalidade sob o influxo do princípio democrático, exigência de lei complementar.

²⁴⁵ Irretroatividade, anterioridade simples, anterioridade mista e anterioridade nonagesimal.

²⁴⁶ Delimitação negativa das competências (imunidades); Delimitação positiva das competências (regras distributivas de competência).

²⁴⁷ Princípios jurídicos (princípios fundamentais, princípios gerais e finalidades estatais) e o sobreprincípio do Estado de Direito.

²⁴⁸ Sobreprincípio da dignidade humana e vida, princípios da propriedade e da liberdade de exercício de atividade econômica, direitos da personalidade, princípio da igualdade (em cujo contexto Humberto Ávila trata da proteção ao casamento e à família. Cf. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 402-3).

princípio²⁴⁹⁻²⁵⁰, normas-regras, postulados normativos hermenêuticos e postulados normativos de aplicação.

Não se ignora, nesse ponto, a distinção realizada tanto pela doutrina estrangeira como pela doutrina pátria entre normas-regra, normas-princípio e postulados normativos. Apenas não se adota como premissa, haja vista que a maior da doutrina tradicional trata as normas a seguir enfrentadas indistintamente como princípios²⁵¹.

Em que pese se concordar, aqui, com a opinião de Humberto Ávila²⁵², opta-se por denominar a todas as normas seguintes de princípio, como faz a maioria da doutrina pátria, ciente de que,

²⁴⁹ Cf. BRITO, Edvaldo. “Aspectos constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 639.

²⁵⁰ “Portanto, os princípios tributários serão realização de valores superiores de base constitucional; se a justiça é um desses valores, finalidade essencial do Estado de Direito, os princípios tributários materiais encarnaram os critérios de justiça que devem reger as relações sociais que são objeto do Direito Tributário. Assim, os princípios tributários tradicionais chamados ‘substantivos’ – especialmente a capacidade econômica, mas também a igualdade, progressividade, generalidade e não confiscatoriedade – são basicamente, princípios de ordenação do que se entende como ‘imposto justo’”. (NOVOA, César García. “Seguridad jurídica y derecho tributario”. In *Direito tributário*. Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 69 – tradução do autor).

²⁵¹ Nesse particular, verifique-se o registro feito por Marcelo Neves: “Pode-se afirmar, em outra perspectiva, que os princípios e regras constitucionais são categorias jurídico-dogmáticas. Mas isso não significa dizer que eles estejam apenas no plano da proposição descritiva da ‘ciência do direito’ ou da ‘doutrina jurídica’. A rigor, a distinção radical entre metalinguagem descritiva (da ciência do direito) e linguagem objeto (do direito) e insustentável. A dogmática jurídica é uma forma de reflexão do sistema jurídico dentro do próprio sistema, pretendendo refletir-lhe a identidade. Princípios e regras funcionam na prática argumentativa como normas jurídicas, mas são definidos conceitualmente de forma precisa pela dogmática jurídico-constitucional, entendida como instância do próprio sistema jurídico. Dilui-se, assim, a distinção rigidamente hierárquica entre metalinguagem e linguagem-objeto, pois há uma referência recíproca entre a linguagem do órgão de interpretação-aplicação recíproca entre a linguagem dogmática-jurídica a respeito dos princípios e regras constitucionais: a dogmática refere-se à prática jurídica (especialmente dos tribunais e juízes com funções constitucionais) de aplicação de princípios e regras constitucionais para conceituar essas categorias normativas; os órgãos encarregados da concretização constitucional recorrem aos conceitos jurídico-dogmáticos dos princípios e regra constitucionais para aplicar as respectivas normas” (*Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico*. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p.119-20).

²⁵² A respeito do tema, Humberto Ávila pontua a diferença entre normas-regras, normas-princípios e postulados normativos. Explica o autor:

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

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

“Essas considerações levam ao entendimento de que os postulados normativos situam-se num plano distinto daquele das normas cuja aplicação estruturam. A violação deles consiste na não-interpretação de acordo com sua estruturação. São, por isso, metanormas, ou normas de segundo grau. O qualificativo *normas de segundo grau*, porém, não deve levar à conclusão de que os postulados normativos funcionam como qualquer norma que fundamenta a aplicação de outras normas, a exemplo do que ocorre no caso de sobreprincípios como o princípio do Estado de Direito ou do devido processo legal. Isso porque esses sobreprincípios situam-se no próprio nível

a rigor, algumas delas possam ser encaradas como normas-regras e outras como postulados normativos.

Noutros termos, quer-se deixar claro que, muito embora se denominem, doravante, de princípio, algumas das normas a seguir enfrentadas ou são meras regras ou são postulados normativos.

Convém registrar, de logo, que essas normas, componentes do “Estatuto do Contribuinte”, são intangíveis pelo exercício da competência constitucional reformadora. Equivale dizer, são cláusulas pétreas (art. 60, § 4.º, da CF/88), de modo que a reforma constitucional não pode se desenvolver no sentido de restringir a proteção do bem jurídico tutelado por cada uma delas; *a ampliação, por outro lado, da proteção conferida pelo sistema constitucional normativo tributário é possível*²⁵³, tal como aconteceu em um passado recente, com a instituição da regra da anterioridade mista (EC n.º 42/2003).

A análise do tema parte da própria definição da regra de competência tributária, significativa da parcela do poder de tributar que é entregue a cada ente político que, em si, já encerra uma limitação ínsita.

Nesse passo, proceder-se-á ao exame, em item único, do princípio da legalidade e do princípio da tipicidade. De igual modo, da função e eficácia da lei complementar em matéria tributária.

Em seguida, decorrentes do sobreprincípio da não surpresa, tratar-se-á em item apartado dos princípios da anterioridade e da irretroatividade da norma tributária, em cujo contexto cuidar-se-á da anualidade. Esses princípios, juntamente com a competência atribuída à entidade intra-estatal, compreendem os princípios-garantia, integrantes do “*Estatuto do Contribuinte*”²⁵⁴.

das normas que estruturam a aplicação de outras. Além disso, os sobreprincípios funcionam como fundamento, formal e material, para a instituição e atribuição de sentido às normas hierarquicamente inferiores, ao passo que os postulados normativos funcionam como estrutura para a aplicação de outras normas”. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 78-9 e 122-3.

²⁵³ Cf. BRITO, Edvaldo. *Princípios Constitucionais Tributários*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 563-6.

²⁵⁴ Cf. BRITO, Edvaldo. *O conceito tributo*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1997, p. 182. “I — Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta. II — CPMF: Questionamentos jurídicos”. In: *Revista dialética de direito tributário*. v. 43. abril/1999. São Paulo, p. 42. “A Legislação ordinária de cada ente tributante pode estabelecer prazos de decadência (e/ou de prescrição), inclusive das contribuições

Prosseguindo, tratar-se-á o princípio da vedação ao confisco. Empós, o princípio da isonomia, do qual decorre o princípio da capacidade contributiva. Em seguida, especificamente para as contribuições especiais, o princípio da validação finalística. Por derradeiro, a garantia da unidade econômica e social, que se manifesta nos princípios da integração nacional de pessoas e bens (art. 150, V, da CF/88) e da unidade político-econômica do território (art.151, I, da CF/88).

Conquanto não seja elemento específico do sistema constitucional normativo tributário, mas do sistema constitucional geral, tratar-se-á, outrossim, dos princípios (*rectius* postulados) da razoabilidade e da proporcionalidade.

2.4.6.1. Competência tributária.

Interessa ao exame das limitações constitucionais ao poder tributar a fixação precisa do conceito de competência tributária e suas características, a fim de compreendê-la não apenas como uma norma de estrutura do sistema constitucional tributário²⁵⁵, porém como uma garantia do sujeito passivo, como, também, em certa medida, do sujeito ativo.

de seguridade social, diversos dos previstos do Código Tributário Nacional?" in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 2.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 93.

²⁵⁵ As normas de estrutura podem também ser consideradas como normas para a produção jurídica; não regulam comportamento, mas o modo de regular um comportamento.

No ordenamento simples (um fonte de produção normativa; ex.: o pai como chefe do clã familiar) só existirá uma regra sobre produção jurídica. “*Em cada grau normativo encontraremos normas de conduta e normas de estrutura, isto é, norma dirigidas diretamente a regular a conduta das pessoas e normas destinadas a regular a produção jurídica de outras normas*”; a Constituição é um tipo de grau normativo onde se encontram normas de ambos os tipos; nas leis ordinárias, idem (leis materiais e leis processuais).

É a presença e a freqüência das normas para a produção de outras normas (normas de estrutura) que constituem a complexidade de um ordenamento jurídico. Seriam essas normas imperativas de segunda instância, entendidas como comandos de comandar. Enquanto as imperativas de primeira instância (comandos de fazer ou de não fazer) apenas se tripartem (imperativas, proibitivas e permissivas), as imperativas de segunda instância se dividem em (p. 47): i) normas que *mandam ordenar* (ordem para que a lei ordinária regulamente determinado dispositivo constitucional); ii) normas que *proíbem ordenar* (vedam a pena de morte, trabalhos forçados etc); iii) normas que *permitem ordenar* (permite o legislador ordinário estabelecer normas de direito sanitário); iv) normas que *mandam proibir* (proibição contra as associações secretas); v) normas que *proíbem proibir* (vedação à privação dos direitos civis por conta de convicção política); vi) normas que *permitem proibir* (a Constituição permite que o legislador ordinário venha a limitar um direito constitucional); vii) normas que *mandam permitir* (coincide com o item v); viii) normas que *proíbem permitir* (coincide com o item iv); ix) normas que *permitem permitir* (lei constitucional que negue a proibição de uma lei constitucional anterior). (Cf. BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Brasília: Editora Universidade de Brasília 10ª, ed., 1999, p. 45-8. BOBBIO, Norberto. *Teoria geral do direito*. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 196-9). Ver, também, *Da Estrutura à função — novos estudos de teoria geral do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007, p. 116-137.

O primeiro limite constitucional o poder de tributar integrante do “Estatuto do Contribuinte” — componente, portanto, das limitações constitucionais ao poder de tributar — é justamente a norma jurídica constitucional implícita que determina o estrito respeito à competência tributária da entidade estatal.

O poder tributário é a potestade tomada a expressão em significado específico de potência; integrante do poder soberano. Não coincide com o poder de tributar, que é a medida do poder tributário a ser distribuído às entidades intra-estatais. A parcela do poder de tributar entregue especificamente pela Constituição a cada ente político é denominada de competência tributária²⁵⁶⁻²⁵⁷.

De rigor, ao se efetuar uma análise do instituto da competência dentro da Teoria Geral do Direito, tem-se como uma espécie de capacidade de direito, atribuída a um sujeito, a uma entidade, por norma jurídica à qual o sistema confira força para tanto. Em se tratando de competência legislativa, a norma que tem força para tanto é a Constituição. Esta é a norma jurídica que constitui os diversos entes políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) e reparte a competência legislativa e a competência administrativa entre eles.

Dentre as competências legislativas se encontra competência tributária, entendida como a “aptidão para criar os tributos, legalmente e de forma abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o aspecto pessoal (sujeitos ativos e passivos), a materialidade, base de cálculo e alíquota”²⁵⁸. Noutros termos, competência tributária é a parcela de poder atribuída pela Constituição — e somente pela Constituição — a cada ente político, a fim de que institua o tributo, descrevendo cada um dos elementos da respectiva

²⁵⁶ Cf. BRITO, Edvaldo. “Capacidade Contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p.321-322.

²⁵⁷ Como ressalta Niklas Luhmann, são “normas que normatizam a normatização”: “E existem normas que normatizam a normatização – por exemplo fixando processos e certas condições paramétricas de ação legislativa. Essa normatização pode, mas não precisa, assumir a forma de uma hierarquia (o direito processual, por exemplo, não é necessariamente concebido como um direito superior). Em todos os casos ela amplia o âmbito das normatizações possíveis; ela possibilita a compatibilização da segurança e da expectabilidade com uma maior liberdade da normatização e da alteração de normas, mobilizando amplamente um complexo normativo e ao mesmo tempo mantendo-o sob controle. Uma ‘constituição’ não se fixa, em algumas de suas determinações, antecipadamente a um forma determinada do direito, mas apenas regulamenta a forma de seleção do direito variável”. (*Sociologia do Direito*. vol. II. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 14).

²⁵⁸ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 89.

hipótese de incidência, segundo as regras adrede traçadas pelo próprio texto constitucional. É a condição primeira de validade para a instituição de qualquer espécie tributária²⁵⁹.

Segundo a doutrina²⁶⁰⁻²⁶¹, a competência tributária ostenta características básicas que decorrem tanto da própria disciplina constitucional tributária como da natureza das competências legislativas. São as seguintes: **i)** privatividade; **ii)** indelegabilidade; **iii)** incaducabilidade; **iv)** inalterabilidade; **v)** irrenunciabilidade; **vi)** facultatividade de exercício.

A privatividade da competência tributária é atributo que implica exclusividade. Faz com que o poder de criar determinado tributo pertença àquele ente determinado pela norma constitucional — que poderá assim fazer se quiser —, com a correlata vedação dirigida aos demais entes no sentido de exercê-la, salvo nas situações e nos limites traçados pela própria norma constitucional (ex. art. 154, inciso II, da CF/88, que trata do imposto extraordinário de guerra).

A indelegabilidade, a seu turno, impede que o ente político que recebeu competência tributária por disposição constitucional venha a cedê-la a outro ente. Cada pessoa política recebe sua competência, não podendo transmiti-la a terceiro, muito menos sobre ela transacionar. Pode não exercê-la; porém, jamais transferi-la a terceiro. Tal característica torna defeso, inclusive, a transmissão de competência entre órgãos (Poderes) de um mesmo ente; assim, o Estado-membro não poderá autorizar que seu Poder Executivo exerça a competência tributária que lhe foi outorgada pela Constituição, e que somente por lei em sentido formal pode ser exercida.

Ainda que o ente político não exerça a competência, ele jamais a perderá por caducidade. Enquanto vigente a Constituição que lhe outorgou determinada competência tributária, poderá

²⁵⁹ A esse respeito, observe-se a conclusão de Tácio Lacerda Gama, que reconduz à violação da regra de competência demais hipóteses que conspurcam a exigência tributária: “3.12. Inconstitucionalidade, ilegalidade, nulidade, anulabilidade, erro de fato, erro de direito, improcedência da pretensão fazendária ou do contribuinte são espécies do gênero nulidade em sentido amplo. Todos esses vícios mantêm entre si a característica comum de serem constituídos por participantes do sistema em virtude da criação de uma norma em confronto com o que dispõe a respectiva norma de competência”. (*Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 347).

²⁶⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 442-570.

²⁶¹ Parte da doutrina brasileira não considera, de forma irrestrita, características da competência tributária a indelegabilidade, incaducabilidade e a privatividade. (Cf. MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 281-294).

exercer o poder de criar tributos a qualquer tempo – salvo quando houver limitações circunstâncias para a criação do tributo, tal como ocorre com os empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/88) e com os impostos extraordinários de guerra (art. 154, inciso II, da CF/88).

A pessoa política que recebe a competência da Constituição não tem poder para alterá-la. É vedado ao ente ampliar ou restringir os limites do poder de criar tributos, mediante lei, conferido pelo texto constitucional. Os entes políticos são absolutamente livres para, dentro da competência tributária e respeitando direitos e garantias fundamentais, criarem hipóteses de incidência. A alteração de competência é matéria reservada a norma constitucional e, por conseguinte, pode ser feita por meio de emenda. Aliás, nesse particular, cumpre registrar o art. 110 do CTN — norma jurídica com status de lei complementar (art. 146, inciso III, da CF/88), que disciplina normas gerais de direito tributário —, que impede a pessoa política que recebe a competência tributária de, no seu exercício, alterar o conceito dos institutos de outros ramos do direito (civil, empresarial, do trabalho etc.), pois, dessa forma, indiretamente, estaria o ente político violando a competência tributária estritamente delimitada pela Constituição que a outorgou²⁶².

A irrenunciabilidade está lado a lado com a indelegabilidade e a incaducabilidade. Enquanto estas duas impedem que o ente transmita a terceiros a competência tributária outorgada pela Constituição, ou a perca em função do seu não exercício, respectivamente, a irrenunciabilidade torna defeso abrir mão expressamente da competência, rejeitá-la de modo expresse, absoluto e definitivo. Pelo fato de a competência tributária não ser disponível, não pode a pessoa política renunciá-la. Qualquer ato por força do qual esta venha a abdicar da

²⁶² Eis o teor do dispositivo: “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Vide as manifestações doutrinárias acerca do dispositivo: “Vale a pena notar que o art. 109 do CTN, bem como os dispositivos dos seus anteprojetos atrás mencionados, são verdadeiras normas sobre interpretação, isto é, são dirigidas ao intérprete, enquanto o art. 110 é um dispositivo dirigido ao legislador, funcionando não como norma geral de Direito tributário mas como regulamentação constitucional de limitação ao Poder de Tributar, visando resguardar a discriminação constitucional das rendas tributárias”. (NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação econômica no direito tributário*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 54). “O imperativo não vem, diretamente, do preceito exarado no art. 110. É uma imposição lógica da hierarquia de nosso sistema jurídico. O empenho do constituinte cairia em solo estéril se a lei infraconstitucional pudesse ampliar, modificar ou restringir os conceitos utilizados naqueles diplomas para desenhar as faixas de competência oferecidas às pessoas políticas. A rígida discriminação de campos materiais para o exercício da atividade legislativa dos entes tributantes, tendo estatura constitucional, por si só já determina sua inalterabilidade. Em todo caso, não deixa de ser oportuna a lembrança que o art. 110 aviva”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 106).

competência tributária será juridicamente inválido, porque inconstitucional, e não surtirá nenhum efeito.

Por derradeiro, a competência tributária apresenta como característica a facultatividade de exercício. A competência não é de exercício obrigatório; nenhum ente político poderá ser compelido a legislar e criar tributo. A pessoa política cria o tributo autorizado pela Constituição Federal se for de sua necessidade ou conveniência; nenhuma norma infraconstitucional poderá impor a uma pessoa política a obrigação de criar tributo; se o fizer, estará a violar o princípio federativo²⁶³.

Ressalte-se, mais uma vez, que cabe à Constituição o delineamento da competência. Reserva-se à lei complementar o tratamento de conflitos de competência entre os entes federados (art. 146, inciso I, da CF/88).

Partindo do regramento constitucional, a competência tributária é classificada pela doutrina em privativa, residual, comum e extraordinária. A competência é privativa quando atribuída a cada ente, de modo exclusivo, para criar tributos diante de determinadas situações econômicas. Insere-se na categoria de competência privativa, de tal forma, a competência para criação de contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições corporativas e contribuições de intervenção no domínio econômico) e para a instituição de empréstimos compulsórios, conferidas exclusivamente à União. Sobre os Territórios Federais, que não são entes dotados de autonomia política, a União exerce a competência tributária própria dos impostos estaduais e, quando o Território não for dividido em municípios, exerce também a competência tributária atribuída aos municípios (art. 147 da CF/88).

Na esteira das Constituições anteriores, sobretudo a CF/67, a CF/88 ocupou-se de discriminar cada uma das situações econômicas que poderiam ensejar a criação de impostos, tratando de atribuir a cada um dos entes da federação tal poder em relação a cada evento econômico discriminado (arts. 153, 155 e 156 da CF/88)²⁶⁴.

²⁶³ Nesse particular, as críticas que sofre o art. 14 da lei complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), cujo objeto se refere à renúncia de receita.

²⁶⁴ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 97.

Por outro lado, comum será a competência atribuída a todos os entes políticos (União, Estados, Municípios, Distrito Federal), para a criação de determinados tributos, como, v.g., de taxas e de contribuições de melhoria.

Com efeito, cabe à União a instituição de taxas sobre os serviços públicos por ela prestados ou postos à disposição ou pelo poder polícia regularmente exercido por ela (ou, ao menos, contar com o aparato administrativo necessário para o exercício do poder de polícia), bem como a criação de contribuições de melhoria decorrentes de obras por ela realizadas; em relação aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, aplica-se a mesma regra. São tributos vinculados a uma atuação estatal e, portanto, o critério de partilha se atrela a essa atuação, de sorte que quem a cumprir tem competência para cobrar o tributo²⁶⁵.

É residual quando a competência conferida exclusivamente à União atinente aos impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas especificamente pela Constituição. Assim, no tocante às atividades econômicas não discriminadas pela CF/88, resta competência para a criação de tributos sobre elas a ente político determinado pelo texto constitucional: a União. Esta competência é exercitável exclusivamente através de lei complementar (art. 154, I, da CF/88).

Resta, ainda, a competência extraordinária, destacada da competência privativa, atribuída à União para que, em caso de guerra externa ou sua iminência, institua impostos compreendidos ou não dentro de sua competência (art. 154, II, da CF/88), e que serão suprimidos de forma gradativa, desde que cessadas as causas que justificaram sua criação.

Dessas considerações, já se extrai que a competência tributária é exercitável por lei ordinária ou por lei complementar, conforme assim exigir a CF/88 e será visto mais adiante.

2.4.6.2. Princípio da legalidade e princípio da tipicidade. Segurança jurídica.

Cânone básico do Estado Democrático de Direito²⁶⁶, o princípio da legalidade determina que a competência tributária só pode ser exercida através de lei em sentido formal e material. É

²⁶⁵ Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 96.

²⁶⁶ A rigor, a idéia de Estado de Direito deu origem a que, no direito tributário, houvesse uma unidade sistemática entre os princípios da generalidade, da capacidade contributiva e da legalidade, constituindo a própria emanção do Estado de direito no domínio dos tributos. (Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 9).

dizer, o tributo é, necessariamente, matéria de lei, e só poderá ser instituído ou majorado através de lei editada pelo órgão legislativo competente, mercê de proposta apresentada pelos legitimados constitucionalmente e obedecido procedimento constitucional²⁶⁷.

Como dito alhures, a Constituição é norma jurídica fundamental do sistema que constitui o grande repositório de poder jurídico. Este é repartido entre os entes dotados de autonomia política por meio do sistema de repartição de competências, de sorte que cada ente exerce o poder legislativo segundo a competência atribuída pela CF e segundo os limites por ela impostos. O exercício de competência legislativa se dá mediante lei.

Nessa linha, competência legislativa que é, a competência tributária só pode ser exercida por intermédio de lei, dentro dos limites traçados pela norma constitucional.

O princípio da legalidade — ou princípio da reserva de lei formal — pode ser compreendido em dois sentidos: i) necessidade de prévio consentimento daqueles que vão se inserir na qualidade de sujeito passivo do tributo e, portanto, que deverão pagá-lo²⁶⁸; ii) necessidade de ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes²⁶⁹.

Insculpido no art. 150, I, da CF/88²⁷⁰, este princípio sofre algumas exceções previstas no texto constitucional. De rigor, somente este pode indicar quais as situações em que não se exige a edição de lei em sentido formal. Com efeito, as exceções dizem respeito à majoração/minoração de tributos; não à sua criação. É dizer, não se pode criar tributo por meio de outro veículo normativo que não seja lei em sentido formal e material²⁷¹.

²⁶⁷ Victor Uckmar destaca, inclusive, que, nas Constituições de Estados Democráticos de Direito, a ausência de contemplação expressa desse princípio não traria grande repercussão, porquanto, como destaca, trata-se de um princípio implícito (Cf. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002, p. 17).

²⁶⁸ Como afirma Alberto Xavier: “Esse princípio surgiu ligado à idéia de que os impostos só podem ser criados através das assembléias representativas e, portanto, à idéia de sacrifício coletivamente consentido, ou seja, à de autotributação”. (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 7).

²⁶⁹ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.^a ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 21.

²⁷⁰ “I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

²⁷¹ “Por seu turno, o aspecto formal do Estado de Direito impõe a idéia de que à lei e apenas à lei cabe a escolha, de entre as várias manifestações de capacidade econômica possíveis, daquelas que se reputam adequadas à tributação, de tal modo que a eleição dos fatos da vida que devem dar origem a obrigações tributárias compete exclusivamente ao legislador, que não já ao administrador ou ao juiz. E assim se revela o *princípio da legalidade*.

[...]

Essas exceções estão elencadas no § 1.º do art. 153 e se referem ao imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações financeiras (IOF). É facultado ao Chefe do Poder Executivo, por meio de decreto ou medida provisória, majorar ou reduzir as alíquotas desses tributos; contudo, dentro dos limites pré-determinados por lei.

A ressalva para esses tributos se justifica pelo forte caráter extrafiscal assumido por eles. II, IE, IPI e IOF têm forte aptidão de interferir diretamente na atividade econômica. Com efeito, os dois primeiros impostos interferem diretamente no comércio exterior e, portanto, na balança comercial; assim, de forma mediata ou imediata, também haverá repercussão sobre o mercado produtor nacional. O IPI, por sua vez, serve de instrumento tributário de regulação do consumo de determinados produtos, estimulando-o ou coibindo-o. Por fim, o constituinte previu a mesma regra de exceção para o IOF, porquanto tal tributo tenha por fato gerador operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários — negócios intimamente ligados com o sistema financeiro nacional e, por conseguinte, que reclamam uma pronta intervenção do Estado para que se evitem abusos ou se estimulem certas posturas. Referem-se, pois, todas as exceções a tributos regulatórios.

Calha deixar claro que o princípio da legalidade não se limita a exigir lei em sentido formal apenas para a criação ou majoração dos tributos. Há reserva legal para o tratamento de todos os aspectos do tributo, dos elementos da relação jurídica tributária principal (fato gerador, constituição, suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário), bem assim para a instituição de obrigações acessórias (deveres instrumentais), de sanções administrativo-tributárias, de regras respeitantes à fiscalização e arrecadação tributárias.

Enfim, todo e qualquer direito, dever ou sanção relacionado com a tributação só pode ser criado por lei em sentido formal. Se qualquer destes institutos for disciplinado por instrumento normativo diverso de lei editada pelo órgão competente, segundo o procedimento constitucional, padecerá de invalidade.

...o princípio da legalidade tributária é o instrumento — único válido para o Estado de Direito”. (XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 11)

Aqui cumpre tecer um esclarecimento a respeito da medida provisória. A criação e a majoração de tributos mediante esse instrumento normativo, salvo os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirão efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (§ 2.º do art. 62, CF/88). Vê-se, por conseguinte, que unicamente a medida provisória não tem força para criar ou majorar o tributo; ela deverá ser convertida em lei ordinária segundo o devido processo constitucional para, a partir daí, valer e produzir efeitos no campo tributário. Já para a instituição de obrigações tributárias acessórias, bem assim as respectivas sanções para o caso de descumprimento, embora submetida à exigência de específica de lei ordinária (lei em sentido formal), não há exclusão da medida provisória, de sorte que podem ser criadas por intermédio dessa espécie normativa. Convém registrar, todavia, que a própria EC 32/2001 — que trouxe limitações à edição de medidas provisórias — vedou tal instrumento para a regulação de matéria constitucionalmente reservada a lei complementar (inclusive as questões tributárias).

Nada obstante a vedação constitucional expressa, não poderia a medida provisória instituir tributos porque não ostenta todas as características de lei em sentido formal. Com efeito, conforme bem registrou Edvaldo Brito²⁷², apoiado em Brethe de la Gressaye e Laborde-Lacoste, lei em sentido formal é um ato normativo (i) *genérico*, porque não descreve uma situação singular, mas com aptidão de se repetir; (ii) *abstrato*, porque desvinculado de um caso concreto existente; (iii) *permanente*, porque destina a produzir efeitos a até que outro de mesmo jaez venha a regular a mesma matéria; (iv) *compulsório*, porque emanado de fonte dotada de soberania, e (v) *plural*, porque emanado de órgão legislativo representativo da sociedade civil, composta por mandatários escolhidos por eleição direta. À medida provisória faltam tanto a permanência — porque somente vige pelo prazo estipulado na CF/88 — como a pluralidade, eis que não advém do órgão legislativo, mas de ato monocrático do Chefe do Executivo.

Corolário do princípio da legalidade, opera em direito tributário o *princípio da tipicidade*. A lei deve traçar de modo rigoroso todos os elementos que delinearão a relação jurídica tributária. A respeito do fato que ensejará o nascimento desta, incumbe à lei em sentido formal descrevê-lo, estabelecendo todas as circunstâncias que, para o legislador e por razões de política fiscal, importarão para o nascimento da obrigação tributária.

²⁷² Cf. “Aspectos constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 625-6.

O evento naturalístico tomado como suporte fático da norma tributária é tipificado por este²⁷³. Há a criação de um tipo tributário, de um modelo construído pela lei com uma determinação segura e rígida de condutas e conseqüências, de modo que, se esse estandarte específico não ocorrer no plano fenomênico, não haverá a incidência da norma tributária e, assim, não surgirá a obrigação tributária. Esse princípio, como observa Alberto Xavier, preceitua que: “o fato tributário é um fato típico o qual, para produzir os seus efeitos, necessário se torna corresponda, em todos os seus elementos, ao tipo abstrato descrito na lei: basta a não-verificação de um deles para que não haja, pela ausência da tipicidade, lugar à tributação”²⁷⁴.

Aliado ao princípio da legalidade há, por conseguinte, o princípio da tipicidade tributária. Nesse particular, a lógica da incidência da norma tributária se aproxima, e muito, da lógica da incidência da norma penal. Não há crime nem pena, assim como não há tributo nem sanção tributária, sem prévia e rigorosa descrição legal. É dizer, hão de ser descritos previamente na norma jurídica tributária os tipos tributários; verdadeiros *Tatbestände*.

Ambos os princípios (legalidade e tipicidade) são elementos indissociáveis para o regime tributário no Estado de Direito²⁷⁵.

²⁷³ “Corolário desse princípio [segurança jurídica] é o da tipicidade na tributação, pelo qual, no Estado de Direito, não se deve exigir somente lei para criar ou majorar tributo, mas também para definir, tipo cerrado e de forma clara, todos os elementos da obrigação tributária, vale dizer, hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo e sujeito passivo do tributo”. (ROSA JR., Luiz Emygdio F da. *Manual de direito financeiro e de direito tributário*. 19.^a ed. Rio de Janeiro, São Paulo e Recife: Renovar, 2006, p. 278).

²⁷⁴ *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 19.

²⁷⁵ Nesse sentido, a exposição de Sacha Calmon Navarro Coelho: “Tanto quanto o direito penal, o Direito Tributário registra, ao longo de sua evolução histórica, a luta indormida dos povos para submeter o poder dos governantes ao primado da legalidade. O *jus puniendi* e o *jus tributandi* foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: *nullum tributum, nulla poena sine lege*. Assim o quer a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.

(...)

A lei fiscal deve conter todos os elementos estruturais do tributo: o fato jurígeno sob o ponto de vista material, espacial, temporal e pessoal (hipótese de incidência) e a conseqüência jurídica imputada à realização do fato jurígeno (dever jurídico). Equivale dizer que a norma jurídico-tributária não pode ser tirada do *ordo juris* nem sacada por analogia, deve estar pronta na lei, de forma inequívoco, obrigando o legislador a tipificar os fatos geradores e deveres fiscais. De pouca serventia seria fixar no Legislativo a função de fazer as leis fiscais (legalidade) se ela não permitisse ao contribuinte conhecer claramente o seu dever (tipicidade) e previamente (não-surpresa). A obscuridade da lei fiscal abriria espaço para a interpretação aplicativa do Executivo. Isto posto, revela-se porque os princípios da legalidade, anterioridade, anualidade, tipicidade e irretroatividade são princípios conexos e entrecruzados, como averbo *ab initio*.” (*Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 217 e 224).

Tipicidade equivaleria, assim, à precisão conceitual, e ambos poderiam ser admitidos como outra denominação para a legalidade material. Enquanto que a legalidade formal diz respeito ao veículo, a legalidade material (tipicidade) atine ao conteúdo da lei. Nesse passo, cumpre registrar, também, que a tipicidade não é só do fato jurídico tributário, mas também do dever jurídico tributário que dele exsurge²⁷⁶; dito de outro modo, as conseqüências jurídico-tributárias hão de ser adrede traçadas pela norma jurídica ao debuxar o tipo tributário. Como afirma Alberto Xavier, “a técnica da tipicidade atua não só sobre a *hipótese* da norma tributária material, como também sobre o seu *mandamento*. Objeto da tipificação são, portanto, os *factos* e os *efeitos*, as *situações jurídicas iniciais* e as *situações jurídicas finais*”²⁷⁷.

As espécies tributárias de exoneração também são objeto de tipificação²⁷⁸. Com efeito, as imunidades, as isenções e alíquota zero, também são objeto de delimitação precisa por parte do legislador tributário. De igual modo, a hipótese de não incidência pura e simples é correlata à idéia do princípio da tipicidade aplicada ao direito tributário; a rigor, trata-se de um fenômeno de *atipicidade*. Isso representa, outrossim, uma segurança ao contribuinte.

De fato, o princípio da legalidade impedirá a prática de arbitrariedades por parte do fisco, na medida em que somente a lei tributária em sentido formal estabelecerá os destinatários do tributo, i.e., os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), os pressupostos do tributo, é dizer, a coisa, o ato, o fato, a situação ou qualidade da pessoa que constitui o pressuposto da tributação e a relação deste com aqueles. Diz-se que a tipicidade em direito tributário é

²⁷⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 225.

²⁷⁷ *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73. Nesse contexto, esse mesmo autor afirma que “...no âmbito do direito tributário, [...] a segurança jurídica exige que a lei contenha em si mesma não só o fundamento da decisão, como o próprio critério de decidir.

O órgão aplicador do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da sua tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos tributários decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo” (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73). Em outra obra, Alberto Xavier afirma: “não bastava ao legislador tipificar os factos tributários, era ainda necessário tipificar os efeitos estatuídos” (*Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974, p. 120).

²⁷⁸ Verifique-se o registro feito por Alberto Xavier: “não só os pressupostos de facto são objecto de uma tipologia por parte da lei fiscal; são-no também os facto impeditivos, em que as isenções se traduzem;” (*O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Petrony, 1971, p. 11).

cerrada para evitar que o administrador ou o órgão jurisdicional venham a alterar o modelo legado, quer seja pela via da interpretação quer seja pela via da integração²⁷⁹.

Há corolários ao princípio da tipicidade. São eles: (a) o *princípio da seleção*, pelo qual o legislador recorta do plano fenomênicos realidades econômicas que manifestem capacidade contributiva que repute deverem estar sujeitas ao tributo; esse princípio afasta a possibilidade de utilização de cláusula gerais no tipo tributário; (b) o *princípio do “numerus clausus” ou da tipologia taxativa*: os efeitos tributários somente surgiram se ocorrido o fato especificamente previsto em lei, do que decorre a proibição da utilização de analogia para a construção do fato tributário; (c) *princípio do exclusivismo*: os tipos legais bastam para a produção dos efeitos jurídicos tributários (art. 114 do CTN); os elementos do tipo são necessários e suficientes para a produção da eficácia; (d) *princípio da determinação*: a tipificação legal engloba o pressuposto de fato, bem assim o conseqüente normativo, a medida do tributo; o tipo tributário é composto dos dois elementos²⁸⁰.

Ambos os princípios (legalidade e tipicidade) advêm do sobreprincípio da segurança jurídica²⁸¹⁻²⁸², implícito no regime constitucional brasileiro e expressos em outras constituições, a exemplo da Constituição Espanhola de 1978 (art. 9. n. 3)²⁸³. Imanente à ordem constitucional, a segurança jurídica impõe que os destinatários do poder não poderão ser surpreendidos por quem titulariza o exercício dele, de sorte que a estabilidade das relações e situações jurídicas há de ser preservada sempre, em prol da pacificação social. O princípio

²⁷⁹ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 225.

²⁸⁰ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 83-99.

²⁸¹ “A idéia de segurança jurídica é, decerto, bem mais vasta do que a de legalidade; mas posta em conta com esta não pode deixar de a modelar, de lhe imprimir um conteúdo, que há de necessariamente revelar o grau de segurança ou certeza imposto, ou pelas concepções dominantes, ou pelas peculiaridades do setor a que respeita. Ora, o Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma *reserva absoluta de lei formal*” (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 43-4).

²⁸² Cf. ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributário. Parte general*. 16.^a ed. Navarra: Thomson Civitas, 2006, p. 87-8.

²⁸³ “Artículo 9.

[...]

3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

da segurança jurídica²⁸⁴⁻²⁸⁵⁻²⁸⁶, nessa linha, teria duas funções: (a) uma função limitativa dos demais princípios (uma função de bloqueio), no sentido de compor uma regra de estrutura que conformará a atuação de todas as demais normas (regras ou princípios); (b) uma impositiva, no sentido de atribuir ao Poder Público o dever de adotar condutas imprescindíveis à preservação dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa²⁸⁷⁻²⁸⁸.

A essência do conceito de segurança jurídica repousa justamente na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de situações jurídicas exsurgidas de sua conduta, tendo como objetivo assegurar aos indivíduos uma expectativa de seus direitos e deveres em face da lei²⁸⁹⁻²⁹⁰⁻²⁹¹.

²⁸⁴ Na conclusão de Verdú, “[a] segurança social se harmoniza com a segurança jurídica” (VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.79).

²⁸⁵ A segurança jurídica é um conceito relativo, não só porque não pode exigir a categoria de valoração absoluta, hierarquicamente superior, que corresponde à justiça, mas também porque, mesmo no Estado Social de Direito, há uma margem para a insegurança, como em qualquer tipo de sociedade política. Nesse passo, a falta de segurança jurídica nos momentos em que se fazem valer as reivindicações sociais, as exigências do bem comum, parece absoluta a quem observa a configuração da ordem socioeconômica com olhos liberais, individualistas. Por outro lado, gera segurança para aqueles que contemplam essa ordenação através de uma perspectiva mais generosa. Em segundo lugar, a propriedade privada não desaparece no Estado Social de Direito. Simplesmente, deixa de ter o significado de direito essencial (*Elementarrecht*, dizem os autores alemães), sobretudo quando comparada com as exigências do bem comum, que exigem sua limitação. (Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 103). E, mais adiante, afirma Pablo Lucas Verdú: “[o] Estado Social de Direito exige um tipo de segurança jurídica válido para uma sociedade na qual se pretende alcançar mais justiça social. Nos momentos de transição, pode ocorrer que certas medidas sociais pareçam arbitrárias, consideradas a partir da segurança jurídica, porque esta é concebida rigidamente e mesmo segundo postulados ideológicos que mantêm o imobilismo social. Por esta razão, o Estado Social de Direito é estruturado com certas dificuldades e atrasos. Assim, para não perder o ritmo das mudanças socioeconômicas, é necessário que a segurança jurídica seja considerada sob a ótica dinâmica. Isso não quer dizer que a segurança jurídica seja um elemento dependente por completo da segurança social, pois, então, não estaríamos diante de um verdadeiro Estado de Direito. A propósito, uma das notas de segurança jurídica, segundo a definição anteriormente apresentada, consiste na sua imparcialidade e justiça” (*A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 121).

²⁸⁶ “A segurança jurídica, como já temos assinalado, um objeto peculiar: as próprias normas jurídicas. A aplicação da segurança jurídica não se leva a cabo através de um processo de subsunção de um pressuposto de fato em uma norma jurídica senão através do contraste de uma norma jurídica, que é a Constituição, com uma realidade jurídica – uma norma ou um ato de aplicação da mesma –, da qual se pode predicar a condição de segurança ou insegurança”. (NOVOA, César García. “Seguridad jurídica y derecho tributario”. In *Direito tributário*. Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 53 – tradução do autor).

²⁸⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p.295.

²⁸⁸ A respeito de segurança jurídica e tipicidade tributária, vide CAYMMI, Pedro. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: JusPodivm, 2007.

²⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 219.

²⁹⁰ Da integração do princípio da legalidade e da tipicidade advém, para o contribuinte, mais um direito público subjetivo integrante do “*Estatuto do Contribuinte*” que, por ora, não se vai aprofundar em item específico. Trata-se do direito à elisão tributária ou ao planejamento tributário. Vale dizer, o contribuinte deve ter liberdade de escolher dentre as figuras jurídicas que se denotem adequadas a atingir o fim econômico que pretende aquela cujas consequências tributárias sejam menos onerosas.

Em arremate, segundo o princípio da legalidade e da tipicidade, o fato gerador da obrigação tributária há de ser exaustivamente descrito por lei, com todas as características essenciais a fazer surgir o dever tributário que, por sua vez, também tem todos os elementos descritos em lei.

Agrega-se à exigência de descrição em lei (tipificação) o necessário conteúdo econômico, a ser revelador de capacidade contributiva, a respeito do que tratar-se-á mais adiante.

Daí Amílcar de Araújo Falcão pontuar como características desse fato gerador: a) a previsão em lei; b) a circunstância de esse fato ser, para do Direito Tributário, apenas um fato jurídico ou, mais precisamente, um fato econômico de relevância jurídica; e, por fim, c) ser um pressuposto de fato (lícito) para o surgimento da obrigação *ex lege* de pagar determinado tributo²⁹².

Aqui, há espaço para a operação de uma categoria jurídica privada denominada de negócio indireto; i.e., aquele celebrado pelas partes para, por intermédio dele, atingir fins diversos dos que representam a estrutura típica daquele esquema negocial; assume relevância em direito fiscal quando a realização indireta dos fins das partes é determinada pela intenção de evitar a aplicação de regime tributário mais oneroso, correspondente à direta realização daqueles mesmos fins. Em direito tributário, o seu conteúdo teria dois elementos essenciais: i) *elemento objetivo*, constituído pela divergência entre a estrutura (fins típicos) do negócio e os fins que as partes pretendem atingir; ii) *elemento subjetivo*, dado pelo fato de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal (Cf. XAVIER, Alberto. *O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Petrony, 1971, p. 11).

Nessa linha de raciocínio, a obrigação tributária somente surgirá se o tipo descrito na norma jurídica se verificar no plano dos fatos rigorosamente com todos os seus elementos. Somente a partir daí, nascerá o dever de pagar o tributo, mensurado rigorosamente dentro dos critérios contidos na estatuição normativa, integrante do tipo tributário. Sem que tal aconteça — quer seja naturalmente quer seja por força do planejamento tributário — os princípios da legalidade e da tipicidade assegurarão ao contribuinte o legítimo direito de resistir ao pagamento do tributo (Cf. BRITO, Edvaldo. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos” in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 2008, p. 94-7).

²⁹¹ Não é possível desvincular a segurança da norma em seu aspecto estático, da segurança que se deve adotar na dinâmica aplicativa dessa norma. A principal manifestação do princípio da segurança na aplicação da norma é a interdição da arbitrariedade. Segundo Fernando Sainz de Bujanda, a interdição da arbitrariedade pode ser entendida sob dois pontos de vista: (a) do ponto de vista formal, a interdição da arbitrariedade significa subordinação à lei na aplicação do Direito, é dizer, evitar a “arbitrariedade por infração das conexões formais das normas dentro do ordenamento”, e será especialmente referível àqueles setores do ordenamento onde, por jogo do princípio constitucional de reserva de lei, a delimitação dos elementos da norma tem de fazer-se por meio de normas legais; (b) do ponto de vista material, a interdição da arbitrariedade significa que estão proibidas aquelas situações que, sem infringir a ordem hierárquica das normas, menoscabam o direito do cidadão a um conhecimento, o mais rápido possível e o mais de acordo com suas racionais previsões, da incidência que em sua esfera participar possa ter aplicação da norma jurídica. (Cf. NOVOA, César García. “Seguridad jurídica y derecho tributario”. In *Direito tributário*. Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 62-3).

²⁹² Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 2. E, na primeira edição: *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Finanças, 1964, p. 13. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª ed. e atual. rev. por Geraldo Ataliba e Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Noeses, 2013, p 2-3.

2.4.6.3. Lei complementar em matéria tributária.

Por questões relacionadas à segurança jurídica no tocante ao tratamento legislativo de determinadas matérias, o Poder Constituinte houve por bem reservar ao âmbito de competência material de espécie legislativa diferenciada a regulação de determinadas matérias por ele expressamente referidas. Preferiu não entregar a deliberação de certos temas às maiorias ocasionais da Casa Legislativa nacional e, portanto, optou por estipular *quorum* diferenciado para tanto (maioria absoluta).

Essa espécie normativa denomina-se, no direito brasileiro (pois, é um conceito jurídico-positivo), lei complementar.

Desde a CF/67, a lei complementar é considerada uma lei diferenciada em relação à chamada lei ordinária. Isso porque (i) sob o ponto de vista formal, exige um *quorum* qualificado de deliberação (maioria absoluta dos membros de cada Casa do Congresso Nacional — art. 53 da CF/67 e art. 69 da CF/88), e, (ii) sob a perspectiva material, é a que, como a própria expressão induz, visa complementar a Constituição, ajuntando-lhe normatividade ou operacionalizando-lhe os comandos, no que concerne, sempre, à matéria expressamente referida por ela (Constituição) como conteúdo de espécies normativas desse jaez²⁹³⁻²⁹⁴.

Em obra dedicada à lei complementar tributária, José Souto Maior Borges alude à existência de um conceito de lei materialmente complementar à Constituição, como sendo aquela que completa dispositivo constitucional não auto-executável, e de um conceito de lei formalmente complementar à Constituição, como sendo aquelas que devem ser ditadas pelas autoridades criadas pela Constituição dentro da esfera de competência a elas atribuídas, dentro do procedimento específico definido na CF²⁹⁵.

As leis complementares expedidas pela União com base em disposições constitucionais podem ser de âmbito federal ou de âmbito nacional. Malgrado emanada do mesmo órgão

²⁹³ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 217.

²⁹⁴ “[...]toda aquela que contempla a matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normações heterogêneas, aprovada mediante um *quorum* próprio de maioria absoluta”. (Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar — teoria e comentários*. 2.^a ed. rev. amp. São Paulo: Celso Bastos, 1999, 47-8).

²⁹⁵ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 31-3.

federativo central — a União —, a lei complementar pode está a vincular os sujeitos no âmbito do território nacional, em um dado espaço de tempo, sem que, contudo, seja vinculativa para as demais pessoas políticas da federação, quais sejam, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios; aqui, ter-se-ia uma lei complementar federal. De outra parte, a lei complementar poderia emanar da União com a pretensão de vincular, também, as pessoas políticas integrantes da federação, de modo a submeter seus poderes constituídos (Legislativo e Executivo) ao seu conteúdo. Dito de outro modo, a lei complementar de caráter nacional vinculará os legisladores estaduais, distritais e municipais quando do exercício de sua competência legislativa (e registre-se que a tributária é uma competência legislativa), além de vincular, também, o Executivo.

Isso porque a estrutura do Estado federal é marcada pela coexistência de três ordenamentos jurídicos distintos: *a)* a constituição total, que abrange a constituição da União e os princípios fundamentais das constituições dos Estados-membros; *b)* a ordem jurídica da União, composta pelas normas que resultam do exercício de sua competência, delimitada pela Constituição; *c)* a ordem jurídica dos Estados-membros, integrada pelas suas constituições, segundo os limites de sua competência. Daí resultam, respectivamente: *(i)* ordem nacional (do Estado federal); *(ii)* simplesmente federal (da União); *(iii)* estadual (dos Estados). Nessa ordem de idéias, as leis complementares nacionais integram a primeira categoria, visto que, “[a] matéria regulada em lei nacional é aplicável pela União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, ao contrário do que sucede com as leis simplesmente federais que se limitam, consoante exposto, a vincular os jurisdicionados e administrados da União”²⁹⁶.

Tal como ocorre com outros temas tratados pelo texto constitucional, a matéria tributária também tem um segmento entregue à regulação exclusivamente mediante lei complementar. A CF/67 foi a primeira a prever a lei complementar e, quanto à matéria tributária, já impunha no seu art. 19, §1.º, a reserva para a disciplina de normas gerais de direito tributário para a disposição sobre os conflitos de competência tributária entre os entes políticos e para a regulação das limitações constitucionais do poder tributário. Além disso, confiou à lei complementar o poder de criar empréstimos compulsórios (art. 19, §4.º) — à vista, obviamente, dos respectivos pressupostos constitucionais — e a concessão de isenções heterônomas²⁹⁷ (art. 20, §2.º), dentre outras²⁹⁸.

²⁹⁶ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 68.

²⁹⁷ Diz-se heterônoma aquela concedida por ente diverso daquele que detém a competência para concedê-la.

A CF/88 manteve a competência de lei complementar para tais temas — reduzindo apenas as hipóteses de isenções heterônomas (art. 156, §2.º, XII, e, § 3.º, II) — conforme se observa, principalmente, nos arts. 146, 146-A e 148²⁹⁹.

Há quem aponte as funções da lei complementar em matéria tributária como apenas duas: (a) completar as regras da Constituição; e (b) estabelecer normas gerais de direito tributário³⁰⁰. Ao lado dessa corrente, há a que defende serem três as funções da lei complementar em matéria tributária: (a) emitir normas gerais de direito tributário; (b) dispor sobre conflitos de competência; (c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar³⁰¹.

Ademais disso, examinando o texto constitucional tal como se apresenta hoje, é possível identificar mais funções para a lei complementar em temática tributária. As funções da lei

²⁹⁸ Vide arts. 24, § 4.º, art. 25, inciso II, da CF/67.

²⁹⁹ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

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.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, ‘b’.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

³⁰⁰ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 159. Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 169.

³⁰¹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 206.

complementar em matéria tributária, a rigor, podem assim ser definidas: (a) estabelecer normas gerais, que serão observadas por todos os entes políticos no exercício da respectiva competência tributária; (b) dirimir os conflitos de competência entre os entes, delimitando as respectivas regras; (c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (d) instituir tributos específicos; (e) estabelecer tratamento tributário diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas; (f) estabelecer critérios especiais de tributação (art. 146-A)³⁰².

A lei complementar em matéria tributária, de regra, tem âmbito nacional. Com efeito, quando o art. 146 da CF/88 reserva-lhe os misteres de cuidar das limitações constitucionais ao poder de tributar, de dirimir os conflitos de competência e de expedir normas gerais de direito tributário, atribui à União a competência de expedir norma jurídica à qual deverão se vincular os órgãos legislativos federal, estaduais, distrital e municipais, ao exercerem a respectiva competência tributária.

O CTN, pois, cumpre, basicamente, os três primeiros papéis. Editado como lei ordinária (lei federal n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), foi recepcionado desde a CF/67 com o status de lei complementar em relação às matérias assim constitucionalmente reservadas. Nesse particular, pois, é uma lei complementar de âmbito nacional.

Outros assuntos relativos a questões tributárias foram reservadas à lei complementar. Tratando especificamente das contribuições especiais, por exemplo, é necessária a edição de lei complementar para a criação de novas contribuições para a Seguridade Social, conforme arts. 195, § 4.º e art. 154, I, ambos da CF/88. Essas leis complementares, entretanto, ao nosso ver, não têm caráter nacional, mas federal, porque dirigidas exclusivamente à União, para o exercício de sua respectiva competência tributária.

No sistema jurídico, essas normas (leis complementares) não estão ao lado da Constituição. Obviamente, não têm a mesma força normativa da Constituição pois, além de não serem fruto do labor do Poder Constituinte, não se submetem ao processo de formação das normas constitucionais. Colocam-se em um escalão inferior às normas constitucionais, tratando de temas subtraídos da lida de leis ordinárias e lhes entregues para regulação³⁰³.

³⁰² Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 133-41.

³⁰³ Grassa discute se as leis complementares colocam-se ou não em patamar hierarquicamente superior às leis ordinárias. Em condições normais, a rigor, entende-se que ambas estão no mesmo plano, disciplinando, entretanto, matérias distintas; não seria uma questão de hierarquia, mas de divisão de competências. Quando,

Há de se tratar, nesse passo, de como devem operar as normas constitucionais que tratam da lei complementar tributária em relação às contribuições.

Uma das fontes da discussão é o fato de o *caput* do art. 149 da CF/88 fazer referência expressa ao art. 146, III, do mesmo texto constitucional, que reserva à lei complementar a competência para tratar das normas gerais de direito tributário, dentre as quais a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Para aqueles que reputam necessária lei complementar para a criação das contribuições especiais, o argumento principal seria o fato de o texto constitucional, para a maioria dos tributos dessa espécie, à exceção do que fez para as contribuições sociais (e.g., art. 195 da CF/88), não ter indicado elemento nenhum concernente à materialidade ou à base de cálculo ou aos possíveis sujeitos passivos; afora isso, o CTN não cuida dessa espécie tributária, de sorte que o sistema infraconstitucional careceria de contornos traçados por lei complementar, conforme exigido pelo art. 146 do texto constitucional. Nesse sentido, a crítica de Sacha Calmon Navarro Coelho³⁰⁴.

todavia, ambas entram em choque (antinomia), tal se dá mercê da invasão de competência: uma espécie cuidou de tema constitucionalmente reservado à outra. Se a lei ordinária invadir a esfera de competência de lei complementar, será reputada inconstitucional, uma vez que trata sobre matéria para qual não tem competência. Questão delicada é a situação inversa: quando a lei complementar trata de matéria residualmente relegada à lei ordinária. Em que pese o STF já ter decidido pela “ordinarização” de leis complementares desse tipo (ver julgamento RE 390.840-5/MG, Rel. Min. Marco Aurélio), entendemos que, mercê da força normativa conferida a esses atos pelo processo de produção diferenciado (exigência de maioria absoluta para a aprovação), não se pode considerar que estão no mesmo plano das leis ordinárias, para cuja aprovação foi suficiente a maioria simples. O esforço legislativo não pode ser desprezado na análise de sua força normativa. Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho: “No plano semântico nós vamos então ver os valores. É claro que dando essa condição formal à lei complementar o legislador está colocando uma hierarquia, ele está colocando um valor maior. Quando estabelece o quorum de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso nós vamos dizer: são pressupostos formais; mas está evidente que esses pressupostos formais interferem no conteúdo axiológico da lei complementar. E quem não ousaria reconhecer que a lei complementar, tirante a disputa – que fica em clara, segundo a posição de Souto Maior Borges, quem ousaria dizer que a lei complementar não é tido pelo meio jurídico nacional como uma lei de maior importância? Todos diriam que sim, ainda que em determinados campos prefiram a lei ordinária por tratar de matéria especificamente previstas no texto constitucional” (grifos acrescidos)” (“Lei complementar e a experiência brasileira”. *Revista Trimestral de Direito Tributário*, vol. 81., 1998. São Paulo, Malheiros, p. 169-70. Com a mesma idéia, cf. *Curso de direito tributário*. 17.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 208-13).

³⁰⁴ O Supremo Tribunal assentou tese segundo a qual as contribuições do art. 195 desnecessitam de lei complementar prévia às leis ordinárias institutivas e modificativas, por isso que a própria Constituição já delineava os fatos geradores, os contribuintes e implicitamente as bases de cálculo. A contrário senso, tal não é o caso das contribuições de intervenção no domínio econômico. Quanto a estas, a Constituição é lacônica, diz apenas que a União é competente para instituí-las e que são instrumentos de intervenção. No entanto, a Corte parece estar tolerando que dezenas de contribuições de intervenção, verdadeira derrama fiscal dos tempos lusitanos, sejam instituídas até por medida provisória. É intolerável. (*Comentários à Constituição de 1988* —

Não concordamos com o posicionamento. Ficamos com Marco Aurélio Greco³⁰⁵, Paulo Pimenta³⁰⁶ e Heleno Taveira Torres³⁰⁷, e, no tocante à necessidade de lei complementar para a definição de fatos geradores das contribuições especiais, com o entendimento do STF³⁰⁸. Destaca-se, entretanto, nesse contexto, a regra do art. 195, §4.º, da CF/88, que exige lei complementar para a criação de novas fontes tributárias de custeio (contribuições sociais).

As exigências do art. 146, incisos I e II, já vêm sendo cumpridas pelo próprio CTN. Afora isso, como as contribuições especiais (à exceção das hipóteses do art. 149, § 1.º e do art. 149-A, da CF/88) são tributo de competência exclusiva da União, ficaria prejudicado o tratamento por meio de lei complementar ao conflito de competência tributária instaurado entre os entes componentes da federação (inciso I), porque, a rigor, impossível de se configurar.

De fato, não se pode ignorar a exigência feita pelo texto constitucional quanto ao tratamento infraconstitucional às normas gerais de direito tributário a ser dado por meio de lei

sistema tributário. 9.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 107). Cumpre destacar que a criação de tributo através de medida provisória veio a sofrer limitações através da EC n.º 32/2001.

³⁰⁵ “Contribuições de intervenção no domínio econômico — parâmetros para a sua criação”. In *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001, p. 28.

³⁰⁶ Cf. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 53-4.

³⁰⁷ TÓRRES, Heleno Taveira. Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia. *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 7º volume. Valdir de Oliveira Rocha (coordenador). São Paulo: Dialética, 2003, p. 131: “Como reconhecemos que o art. 149 faz referência à materialidade pressuposta, com fatos determináveis a partir da intervenção do Estado na ordem econômica ou de associação em entidades corporativas, não nos parece que seja exigível o procedimento de lei complementar para a respectiva instituição dessas contribuições. Basta-se com lei ordinária”.

³⁰⁸ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO OPOSTOS À DECISÃO DO RELATOR: CONVERSÃO EM AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. CF, art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. - Embargos de declaração opostos à decisão singular do Relator. Conversão dos embargos em agravo regimental. II. - As contribuições do art. 149, CF contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, CF, isso não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, CF, decorrente de "outras fontes", é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: CF, art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: CF, art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Ministro Moreira Alves, RTJ 143/684. III. - A contribuição do SEBRAE Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do DL 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE no rol do art. 240, CF. IV. - Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º do art. 8º da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. V. - Embargos de declaração convertidos em agravo regimental. Não provimento desse.

(AI 518082 ED, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 17/05/2005, DJ 17-06-2005 PP-00073 EMENT VOL-02196-14 PP-02825)..

complementar (art. 146, III, da CF/88). Sucede que, para o caso das contribuições especiais, essa exigência já é cumprida pelo próprio CTN, ao determinar regras concernentes à obrigação tributária, lançamento, crédito tributário etc. (alínea *b* do citado inciso). Se o STF já assentou posição no sentido de que as contribuições especiais têm natureza tributária (RE 138.284-CE), a outra conclusão não se pode chegar. É um raciocínio silogístico: *(i)* premissa maior: o CTN dispõe sobre normas gerais de direito tributário, aplicáveis à disciplina dos tributos; *(ii)* premissa menor: as contribuições especiais são tributos; logo, *(iii)* conclusão: as contribuições especiais se sujeitam ao CTN, mercê da reserve de lei complementar.

Prova desse entendimento é a súmula vinculante n.º 8 do STF, que considerou inconstitucional a fixação de prazo de decadência e de prescrição para a contribuição social em lei de natureza ordinária³⁰⁹.

Quanto à discriminação de fatos geradores, sujeição passiva e base de cálculo, a CF/88 somente fez a exigência de lei complementar apenas para os impostos discriminados em seu texto (art. 146, inciso III, alínea *a*), deixando de fora as contribuições especiais, à exceção, como dito, da hipótese do art. 195, § 4.º, respeitante às contribuições sociais para o custeio da seguridade social.

É imperioso, nada obstante, que sejam observadas todas as regras concernentes às normas gerais de direito tributário e à regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar contidas em lei complementar para as cinco espécies tributárias.

2.4.6.4. Princípios da irretroatividade e da anterioridade.

A tributação interfere diretamente na vida econômica do indivíduo. É fator necessário no planejamento de qualquer atividade econômica. Sendo assim, não pode representar um fator de surpresas, i.e., não pode comportar espaço para alterações imediatistas de modo a comprometer os planos traçados pelo contribuinte para sua vida e atividade econômica.

Assim, em consonância com a regra da não surpresa e da segurança jurídica³¹⁰, a CF/88 prevê em seu art. 150, inciso III, os princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária.

³⁰⁹ “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Embora ambos tenham o mesmo fundamento axiológico, não se confundem. Têm significados distintos.

O princípio da irretroatividade impede que a lei tributária seja aplicada a fatos ocorridos anteriormente à entrada em vigência da norma. A norma só pode alcançar os fatos ocorridos no futuro (art. 5.º, XXXVI³¹¹, e art. 150, inciso III, *a*³¹²). Não se pode pretender aplicar a norma tributária a fim de criar de tributos em função de fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor.

É certo que vedação peremptória da CF/88 limita-se ao surgimento da obrigação tributária por conta de fatos geradores anteriores à vigência da norma que a fundamenta. Por outro lado, há a vedação do art. 5.º, inciso XXXVI, ao tratar do respeito ao direito adquirido, à coisa julgada e ao ato jurídico perfeito.

O CTN, ao tratar do lançamento tributário, contém regras que impedem a aplicação retroativa de normas tributárias (arts. 143 e 144).

Há outras situações em direito tributário, contudo, que permitem à norma tributária retroagir. Assim ocorre com a norma de caráter interpretativo (art. 106, inciso I, do CTN) e as normas tributárias sancionadoras que prevejam disposição mais benéfica (art. 106, inciso II, do CTN).

Nessa mesma linha, o princípio da anterioridade vai mais além, determinando que nenhum tributo poderá ser exigido para fatos geradores ocorridos antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a lei que o institui ou o majora é promulgada. Esta é a regra do art. 150, III, *b*, da CF/88³¹³.

³¹⁰ “A ideia de ‘previsibilidade’ é um elemento fundamental do sistema tributário, principal consequência da constitucionalização do tributo, pois só a segurança de um ordenamento de consequências previsíveis garantia o contraste constitucional das normas tributárias e a interdição da arbitrariedade dos aplicadores do Direito”. (NOVOA, César García. “Seguridad jurídica y derecho tributario”. In *Direito tributário*. Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 71 – tradução do autor).

³¹¹ “XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”.

³¹² “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”.

³¹³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Assim, pelo texto originário da CF/88, a lei que criasse ou majorasse tributo só poderia ser aplicada a fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de janeiro do ano subsequente. Essa é a regra chamada de anterioridade simples. As exceções estão previstas no art. 150, § 1.º, da CF/88 (empréstimos compulsórios fundado no inciso I do art. 148 da CF/88, impostos extraordinários de guerra, II, IE, IPI e IOF).

Para as contribuições sociais, há a regra específica do art. 195, § 6.º, da CF/88³¹⁴. Aqui não vale a regra da cobrança do tributo apenas para os fatos geradores ocorridos a partir do primeiro dia do exercício financeiro subsequente; há de se respeitar apenas o interstício de noventa dias, de sorte que a contribuição social pode ser exigida por força de fato ocorrido no mesmo exercício financeiro que a instituiu. O fundamento para a CF/88 ter tratado de forma diferenciada esse tipo de tributo reside na finalidade à qual ele se destina. Denomina-se esta regra de anterioridade nonagesimal.

A coexistência dessas duas regras na CF/88 passou a gerar situações de distorção. Um imposto criado em dezembro poderia ser cobrado em 1.º de janeiro do exercício financeiro subsequente, ao passo que uma contribuição social criada no mesmo mês de dezembro só poderá ser cobrada em relação a fatos geradores ocorridos em março do ano subsequente.

Por conta disso foi promulgada a EC n.º 42/2003 por meio da qual se acrescentou a alínea *c* no inciso III, do art. 150, CF/88. Essa nova regra exige que se observe, na hipótese da alínea *b*, a reserva mínima de noventa dias; quer dizer, aplica-se a regra que determina a vigência a partir de primeiro de janeiro do exercício seguinte, assegurando-se, entretanto, um intervalo mínimo de noventa dias, de sorte que, se entre a publicação da norma e o primeiro dia do exercício financeiro seguinte não decorrer o mínimo de noventa dias, este, a rigor, há de ser respeitado. Houve, pois, uma combinação das duas regras já explicadas, razão pela qual se passou a denominar esta nova fórmula de anterioridade mista.

(...)

III - cobrar tributos:

(...)

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

³¹⁴ “§ 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””.

A mesma EC, entretanto, criou, no § 1.º do art. 150, exceções à nova regra (empréstimos compulsórios fundado no inciso I do art. 148 da CF/88, impostos extraordinários de guerra, II, IE, IR, IOF e, por fim, na fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU).

Dessa forma, hoje há três regras respeitantes à anterioridade: a anterioridade simples, a anterioridade nonagesimal e a anterioridade mista. Com a EC n.º 42/2003, como visto, a principal é a anterioridade mista. A anterioridade nonagesimal está reservada apenas às contribuições sociais. A anterioridade simples tornou-se, por conseguinte, a exceção, de aplicação residual, nos casos expressos pela CF/88.

Nesse diapasão, calha tratar do princípio da anualidade, segundo o qual, além de se respeitar o princípio da anterioridade, o legislador e o administrador teriam de respeitar a circunstância de o tributo constar da lei orçamentária vigente para o exercício em que se pretende cobrar o tributo. Expresso na CF/46 e na CF/67, a CF/88, segundo parte significativa da doutrina, dele não tratou, razão por que não estaria mais vigente. Nada obstante, Edvaldo Brito compreende sua subsistência na regra do art. 165, § 2.º do CF/88³¹⁵, *porém com outra concepção*; atribui o erro da doutrina à má-compreensão do sentido do princípio, com base na regra da CF/46. Para Edvaldo Brito, “atualmente, pois, esse princípio consiste em que os dispositivos sobre alterações da legislação tributária terão de ser objeto da lei de diretrizes orçamentária, que também é *anual*”³¹⁶.

Irretroatividade, anterioridade e anualidade compõem os princípios-garantias vinculados ao valor da proibição à surpresa da tributação.

2.4.6.5. Princípio da isonomia tributária.

Objetivo da República e garantia constitucionalmente assegurada, o princípio da isonomia tem necessária observância no direito tributário. O princípio da capacidade contributiva dele deriva; não o esgota.

³¹⁵ § 2º - A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

³¹⁶ “Princípios Constitucionais Tributários”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 568.

Na perspectiva da tributação, a igualdade pode ser compreendida em dois sentidos: (i) em sentido eminentemente jurídico, com paridade de posições, excluindo os privilégios de classe, de etnia e de religião, de maneira que os contribuintes se encontrem em iguais circunstâncias e postos ante um mesmo regime fiscal; (ii) em sentido econômico, é a obrigação de contribuir com as despesas públicas em igual medida, entendido em termo de sacrifício; nesse último sentido, aplica-se à ideia de capacidade contributiva³¹⁷.

Segundo Misabel Abreu Machado Derzi³¹⁸, o princípio da isonomia implica cinco conseqüências: (a) proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica; (b) proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrios; como conseqüência disso, os princípios da generalidade e da universalidade; (c) dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade³¹⁹; em direito tributário, o critério é a capacidade econômica do contribuinte; (d) dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social; a progressividade cumpriria esse papel³²⁰⁻³²¹; (e) possibilidade

³¹⁷ Cf. UCKMAR, Victor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002, p. 59.

³¹⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.^a ed. (notas de atualização) Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 530.

³¹⁹ Cf. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.^a ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 21-2: “...tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação ou fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional.

Em suma: importa que exista mais que uma correlação lógica abstrata entre o fator diferencial e a diferenciação conseqüente. Exige-se, ainda, haja uma correlação lógica concreta, ou seja, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional. E isto se traduz em consonância ou dissonância dela com as finalidades reconhecidas como valiosas na Constituição”.

³²⁰ “A discussão, que inicialmente se suscitou sobre a legitimidade constitucional dos impostos com alíquotas progressivas naqueles Estados cujas Constituições proclamavam a igualdade e a uniformidade na imposição, aparece hoje fora de contexto. Em definitivo, corresponde à ciência econômica estabelecer um sistema que possa assegurar uma melhor e justa distribuição da carga pública, e se esta ciência entende que dito resultado se obtém com um imposto progressivo e com o um imposto proporcional, o sistema fiscal, por estar concebido sobre a base de um princípio de igualdade, deverá conter, também, impostos com alíquotas progressivas” (UCKMAR, Victor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002, p. 69 – tradução do autor).

³²¹ Para uma sucinta, porém sistematizada, análise da progressividade no pensamento tributário norte-americano, ver Michael A. Livingston. Neste trabalho, afirma, em arremate: “Enquanto a tributação progressiva tem sido atacada por oponentes conservadores e mesmo por alguns liberais, ela tem recebido às vezes uma defesa desanimada mesmo em ambientes ‘progressistas’, dos quais se poderia esperar uma defesa mais forte. Parte disto resulta das preocupações opostas da esquerda, inclusive identidade política, movimento antiguerra, problemas ambientais e sociais. Parte pode decorrer do sentimento de que uma tributação progressiva, embora ajuste modestamente os resultados do capitalismo, não desafia sua legitimamente subjacente. Tributação progressiva enfrenta, portanto, um ‘aperto’ entre conservadores, que sempre tiveram dúvidas sobre ela, e liberais ou radicais que a defendem em princípio, mas podem ter preocupações mais fortes. A conclusão de Blum e Kalven de que a discussão sobre a progressividade é ‘teimosa, mas inquietante’ permanece verdadeira hoje tal como real há duas

de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação a fim de efetivar planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

Nessa linha, Antonio Roberto Sampaio Dória aponta três fatores que devem ser considerados no exame da lei tributária quanto à obediência ao princípio da igualdade: (i) razoabilidade da discriminação, baseada em *diferenças reais* entre as pessoas ou objetos tributados; (ii) existência de *objetivo* que justifique a discriminação; (iii) *nexo* lógico entre o objetivo perseguido e a discriminação que permitirá alcançá-lo³²².

O princípio da isonomia em matéria tributária impõe o respeito a estas regras. No exercício da competência tributária, não pode o legislador tratar desigualmente sujeitos que se encontrem em idêntica situação. E, em contrapartida, no tratamento diferenciado dispensado àqueles que estejam em situações díspares, deve haver uma exata correlação entre a diferença de tratamento e os fatores de discriminação encontrados.

A igualdade não repercute apenas na mensuração da carga tributária criada para determinado indivíduo. Limita a elaboração de todas as normas tributárias, como, por exemplo, as que instituem obrigações tributárias acessórias, regulam os procedimentos de fiscalização; as que prevêm as sanções tributárias, as que concedem isenções, anistias e outros tipos de benefícios fiscais.

No tocante às contribuições especiais, o princípio ora em trato aplica-se da mesma forma que para as demais espécies do sistema tributário, valendo integralmente as cinco diretrizes acima elencadas.

Humberto Ávila, no entanto, faz um contraponto. Embora afirme que o princípio da isonomia se aplique às contribuições, ressalva que o critério da capacidade contributiva aplicada ao princípio da isonomia não tem espaço em tributos desse jaez. Aponta dois motivos para essa conclusão: (i) segundo o autor, a CF/88 seria clara ao restringir esse critério para os impostos; e mais, não todos os impostos, mas apenas para os impostos pessoais que não estejam

gerações”. (“Progressividade e *Solidarietà*: uma perspectiva norte-americana”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 193).

³²² Cf. *Direito constitucional tributário e “due process of law” – ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 139.

orientados por finalidades extrafiscais; **(ii)** as contribuições se notabilizam pela finalidade que visam a realizar, razão por que devem ser pagas pelo grupo a ser atingido, havendo uma idéia de retribuição. Ao final, pondera nada impedir que, “depois de definido o grupo a ser atingido e sobre o qual a realização daquela finalidade irá reverter, não possa o legislador estabelecer tratamento isonômico entre os sujeitos passivos com base na sua capacidade contributiva”³²³. Discorda-se dessa posição, na medida em que se compreende que o princípio da isonomia se aplica indistintamente a toda a atividade tributária (ora como regras, ora como princípio, ora como postulado normativo, tal como registra o próprio Humberto Ávila em tese de Livre Docência³²⁴), não havendo fundamento constitucional para a distinção.

Calham, nesse ponto, considerações em derredor do princípio da capacidade contributiva.

2.4.6.6. Princípio da capacidade contributiva.

De início, cumpre notar que o respeito à capacidade contributiva é ínsito ao conceito constitucional de tributo, muito bem elaborado por Ricardo Lobo Torres. Tem por matriz político-ideológica, como bem pontua Cláudio Sacchetto, o princípio da solidariedade social³²⁵. Afora isso, as materialidades possíveis de qualquer tributo devem referir-se a fato com dimensão econômica. Não se pode eleger fato gerador de tributo situação que não tenha conteúdo econômico.

Em respeito à capacidade contributiva, cumpre enfrentar **(i)** as teorias em derredor de seu conceito e de sua justificação; **(ii)** a forma pela qual a Constituição Federal de 1988 dela trata; **(iii)** a utilização da técnica da progressividade como meio de concretização desse princípio; **(iv)** a inter-relação entre esse princípio e o tributo com finalidade extrafiscal; **(v)** o princípio da capacidade contributiva global; e, por fim, **(vi)** a integração interpretativa da capacidade contributiva com os demais princípios constitucionais.

Segundo Albert Hensel, o direito tributário prefere aqueles valores que são inerentes ao objeto de tributação durante um período de tempo, especialmente naqueles impostos que

³²³ ÁVILA, Humberto. “O Princípio da isonomia em matéria tributária”. In *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 757.

³²⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 134-8.

³²⁵ SACCHETTO, Cláudio. “O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 10.

fundamentam uma imposição duradoura e, em particular, naqueles impostos de valor unitário que recaem sobre bases patrimoniais; da seleção de um valor, adaptado ao pressuposto de fato particular, depende, em grande medida, a capacidade de suportar o imposto por parte daquele sobre o qual este recai finalmente³²⁶. Vale dizer, há de ter pertinência com o signo presuntivo de riqueza (na expressão de Alfredo Augusto Becker) revelador da capacidade contributiva e que justifica a imposição tributária.

A respeito da idéia de capacidade contributiva, Ricardo Lobo Torres, em sua tese de doutoramento em filosofia, discorrendo sobre a gênese do Estado Fiscal, coloca-a imbricada com a imunidade do mínimo existencial, sem, contudo, confundir ambas³²⁷.

O princípio da capacidade contributiva deflui do princípio da igualdade em matéria tributária — muito embora este a ele não se resuma. É um critério de aplicação da igualdade³²⁸. Direcionado aos entes políticos, impõe que, ao se criar o tributo, o legislador tenha de respeitar limites econômicos revelados pelo contribuinte objetivamente considerado, sob pena de se violarem direitos fundamentais deste, além de, em última análise, vilipendiar o princípio da dignidade da pessoa humana.

Por essa regra, o legislador tributário há sempre de preservar o *mínimo vital*: o conjunto de bens mínimos necessários à existência digna. O tributo tem por fundamento a solidariedade social: todos têm o dever fundamental³²⁹ de contribuir para o custeio das despesas públicas, porém na medida de suas possibilidades econômicas. O tributo não pode importar em sacrifício patrimonial desmesurado, de sorte a comprometer o direito de propriedade privada (art. 5.º e art. 170, II, da CF/88), a existência digna (art. 1.º, da CF/88), a livre iniciativa (art. 170, *caput*, da CF/88) e o livre exercício de atividade econômica (art. 170, II, da CF/88).

³²⁶ Cf. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, p. 205.

³²⁷ *A Idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 134: “No Estado Fiscal de Direito a tributação repousa no princípio da capacidade contributiva, e não mais na só necessidade do governo. Esse princípio, emanado da idéia de justiça distributiva, vai se concretizar no subprincípio da progressividade, ingressando nas Constituições da França e do Brasil, entre outras. Passa a prevalecer, portanto, a regra de justiça segundo a qual cada cidadão deve pagar o imposto de acordo com a sua capacidade de contribuir. Mas esse pagamento não atinge a parcela mínima necessária à existência humana digna, que, constituindo reserva da liberdade, limita o poder fiscal do Estado.

A imunidade do mínimo existencial sempre possui dicção constitucional própria, devendo ser lida nas entrelinhas do princípio da tributação progressiva. Mas não se confunde com a justiça, nem com a capacidade contributiva, nem com a progressividade, posto que é predicado dos direitos da liberdade e é pré-constitucional”.

³²⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 358.

³²⁹ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 677.

O princípio da capacidade contributiva atuará, sobretudo, na calibração do aspecto econômico da tributação, impedindo que a norma tributária ofenda valores consagrados pelo texto constitucional. Klaus Tipke³³⁰ parte do pressuposto segundo o qual o tributo só pode ser pago a partir da renda auferida pelo indivíduo ou da renda acumulada como patrimônio — ou seja, não se pode aceitar como natural que o indivíduo se desfaça de bens outros que não dinheiro apenas para pagar tributos. Como diz o jurista tedesco, “há apenas uma fonte imponível, a saber, a renda (acumulada)”, de modo que “[o] legislador sempre abastece o fisco dessa fonte, por mais que invente novos impostos”³³¹⁻³³²⁻³³³.

Liam Murphy e Thomas Nagel pontuam, ao tratarem da capacidade contributiva como uma ideia igualitária, que: **(1)** se a ideia de tributação segundo a capacidade contributiva se concretiza pelo princípio da igualdade de sacrifícios, ele depende da noção radical de que a distribuição de bem-estar produzida pelo mercado é justa por natureza; **(2)** se, ao contrário, a ideia de tributação de acordo com a capacidade contributiva é entendida em função da noção de que a justiça exige uma redistribuição outra que não a efetuada pelos retornos de mercado, mas que exige a atuação positiva do Estado, o objetivo da equidade vertical da tributação perde sentido fora do contexto mais geral da justiça dos gastos do governo³³⁴.

Trabalhando o conceito, a fixação e os efeitos do princípio da capacidade contributiva, Francesco Moschetti³³⁵ vem firmar três conceitos introdutórios: **(i)** a imposição de limites à

³³⁰ Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

³³¹ Cf. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 18.

³³² Cf. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelt e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 63: “Impostos pessoais, seja qual o seu nome, ou seja qual o seu objeto declarado em lei, só podem ser extraídos da renda ou do patrimônio, enquanto renda poupada. Este é um reconhecimento fundamental empírico, uma verdade fundamental que decorre da experiência. Não só o imposto de renda, mas também o imposto sobre venda e traslado para o que suporta o ônus, bem como, ainda, o imposto sobre heranças e doações, o imposto sobre negócios jurídicos e os impostos especiais sobre o consumo somente podem ser extraídos da renda. O mesmo vale para o imposto sobre a propriedade territorial, a não ser que se espere do proprietário que ele venda seu imóvel para pagar o imposto com o montante recebido pela venda, atingindo, portanto, a substância”.

³³³ Destaca Ramón Valdés Costa, com base no direito tributário uruguaio, que o princípio da capacidade contributiva se aplica em material de impostos; o do benefício, nas contribuições especiais e nos impostos especiais; e o da contraprestação na taxas e nos preços (cf. *Instituciones de derecho tributario*. 2.^a ed. Buenos Aires: Depalma, 2004, p. 442).

³³⁴ Cf. *O mito da propriedade*. Marcelo Brandão Cipolla (tradução). São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 43.

³³⁵ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 73-74. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 80-1.

potestade legislativa tributária encontra expressão não só na Constituição Italiana, mas em muitas constituições contemporâneas; **(ii)** o parágrafo primeiro do art. 53³³⁶ da Constituição italiana tem eficácia imediata e vinculante; **(iii)** o conceito de capacidade contributiva pressupõe necessariamente uma referência à potência econômica. Destaca, de logo, que a capacidade contributiva não se reduz à capacidade econômica, embora aquela seja a expressão de uma potência econômica genérica. Registra que, se é função do princípio da capacidade contributiva conferir racionalidade ao sistema tributário, *é ilógico atribuir-lhe um conteúdo dedutível precisamente do exame daqueles impostos que se quereria racionalizar e não de normas supraordenadas a eles*. O equilíbrio entre as exigências individuais e coletivas que está garantido nos arts. 41 e 42³³⁷ da Constituição Italiana deve realizar-se, também, nas relações entre o ente impositor e o contribuinte, de forma que a exação fiscal respeite à coexistência de ambos e seja compatível com a manutenção da organização privada de meios de produção. A partir daí se obtém um critério formal de individualização das forças econômicas que constituem a capacidade contributiva.

Só é capacidade contributiva aquela riqueza que possa ser detraída sem prejudicar a sobrevivência da organização econômica gravada. Salienta Moschetti que o legislador tributário não poderá assumir como pressuposto do tributo uma riqueza atual que constitua *fonte produtiva*; ao contrário, o incremento futuro dessa riqueza será susceptível de exação. Essa teoria destaca que a potência econômica deve considerar-se como *condição necessária mas não suficiente* da capacidade contributiva e deve estar, portanto, *qualificada à luz dos princípios constitucionais fundamentais*. Segundo o autor, na medida em que se entenda que a tributação não pode prejudicar a permanência da propriedade privada, acaba por acentuar mais a tutela do direito de propriedade do que a sua função social. Surge, então, segundo o autor, uma *clara antítese entre a capacidade contributiva e o fim redistributivo do imposto*³³⁸:

³³⁶ “Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade”.

³³⁷ “**Art. 41.** L’iniziativa economica privata è libera. Non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.

Art. 42. La proprietà è pubblica o privata. I beni economici appartengono allo Stato, ad enti o a privati. La proprietà privata è riconosciuta e garantita dalla legge, che ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti. La proprietà privata può essere, nei casi preveduti dalla legge, e salvo indennizzo, espropriata per motivi d'interesse generale.

La legge stabilisce le norme ed i limiti della successione legittima e testamentaria e i diritti dello Stato sulle eredità”.

³³⁸ Sobre o caráter redistributivo do tributo, ver MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Marcelo Brandão Cipolla (tradução). São Paulo: Martins Fontes, 2005, bem assim AVI-YONAH, Reuven S. “Os

admite a conformidade ao espírito da Constituição de uma mudança na atual distribuição de riqueza, mas exclui que o fim fiscal e o redistributivo podem coexistir na mesma lei. E não se pode objetar que a redistribuição mediante o imposto é necessariamente inconciliável com o conceito de capacidade contributiva: é inconciliável só enquanto se lhe dê um significado restritivo, limitando-o à única função de tutelar as fontes produtivas. Se se diz que o conceito de capacidade contributiva deve inspirar-se no espírito da Constituição e se admite que é conforme a este espírito a mudança da riqueza atual, não pode excluir-se depois que o imposto concorra para esta mudança. Não só a redistribuição não comporta necessariamente a eliminação das fontes produtivas senão que mais bem pressupõe sua permanência; a uniformização das riquezas excluiria para sempre toda a redistribuição futura³³⁹.

Nesse passo, ainda que o texto constitucional de determinado Estado Democrático de Direito omite a menção a esse princípio, impõe-se reconhecer que a tributação a ele, mesmo assim, está submetida³⁴⁰.

Três objetivos da tributação”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 22. São Paulo: Dialética, 2008, p. 7-29.

³³⁹ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 74-76. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 81-3.

³⁴⁰ Cf. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 64-5: “Com isso é possível determinar mais precisamente o conteúdo do princípio da igualdade. Como os impostos pessoais só podem surgir da renda (disponível) e os das empresas somente do lucro, o princípio da capacidade contributiva determina, em seu conteúdo: Todo cidadão deve pagar impostos em conformidade com o montante de sua renda disponível para o pagamento de impostos; toda empresa deve pagar impostos de acordo com o montante do seu lucro. Em Estados cujos textos constitucionais não consta expressamente o princípio da capacidade contributiva, os críticos gostam de alegar que esse princípio não teria conteúdo ou, pelo menos, que ele não poderia ser aplicado por ser indeterminado. Isto está errado. O princípio da capacidade contributiva determina o que segue:

(1) O princípio da capacidade contributiva não investiga o que o Estado e comunidades podem fazer pelo cidadão isolado, senão o que o cidadão isolado, com base em sua capacidade contributiva, pode fazer por seu Estado e sua comunidade. Não se aplica o princípio do imposto per capita, nem o princípio da equivalência; o que vale é o princípio segundo o qual a carga de impostos, aliás a carga total de impostos, com todos os impostos, deve crescer conforme aumenta a renda ou lucro. Não decorre o princípio da capacidade contributiva se o crescimento deve ser proporcional ou progressivo. A alíquota progressiva é uma criação do estado social, que é compatível com o princípio da capacidade contributiva mas não é uma exigência deste.

(2) O princípio da capacidade contributiva é um princípio do plano do ser (Ist-Prinzip), não do dever ser (Soll-Prinzip). Um princípio do dever ser cabe em uma economia planificada, não numa economia de mercado. Não serve à unidade da ordem jurídica tributária que um imposto se relacione à renda existente (plano do ser) e outro à renda do dever ser.

(3) O princípio da capacidade contributiva é um princípio econômico. Ele alcança somente a renda efetiva, não renda aparente. Por isso, as rendas aparentes originadas pela inflação devem ser eliminadas. O fato de isso não ocorrer na Alemanha só é suportável porque as taxas de inflação – diferentemente do Brasil – são muito baixas.

(4) O princípio da capacidade contributiva não considera apenas a renda de consumo, entendendo-se, no entanto, que deve ser considerada a renda total que flui (disponível).

(5) O princípio da capacidade contributiva atinge apenas a renda disponível para o pagamento de impostos. A base de cálculo deve ser reduzida também por aquilo que o cidadão forçosamente tiver que gastar para fins privados. Nenhum imposto pode entrar no mínimo existencial.

Carlos Palao Taboada³⁴¹, examinando o tema da capacidade contributiva, traz duas posições fundamentais sobre esse princípio. Firmado o princípio da capacidade contributiva como princípio jurídico constitucional, surgem dois pólos doutrinários: **(a)** quem entende que o princípio tem um conteúdo que é possível concretizar (*konkretisieren*) e, assim, se inclinam por potencializar sua eficácia como critério de controle de constitucionalidade da legislação fiscal; teve sua manifestação extrema na doutrina italiana, que chegou a considerá-lo como único critério de justiça e constitucionalidade da legislação fiscal, o que trouxe insuperáveis dificuldades; **(b)** aqueles que, sem negar a totalmente a possibilidade de que o princípio de capacidade tenha tal eficácia, tendem a considerar que a virtualidade real do princípio é limitada, especialmente se tem em conta a influência de outros princípios e fins, também com respaldo constitucional, na elaboração da legislação fiscal.

Aborda Enrico de Mita³⁴² a capacidade contributiva como justificação do imposto, *a ratio* do imposto considerado singularmente. A lei tributária não pode definir os fatos tributáveis mediante categorias específicas. A norma jurídica não pode nunca, em geral, alcançar um completo e rigoroso sistema de definições. E isso porque a exigência da aplicação prática da lei (princípio da praticidade) requer sempre uma referência a comportamentos práticos dos seres humanos. Exige-se, pois, a *simplificação dos conceitos*, i.e., a redução de um conceito abstrato de fato tributável a hipóteses específicas que façam referência a comportamentos práticos dos contribuintes. A *simplificação* não deve caminhar em detrimento da *racionalidade*, na deve fazer perder de vista o objetivo da lei tributária; precisa procurar ajustar as exigências da racionalidade às de aplicabilidade. Um imposto que se limitasse a ser rigoroso nas suas definições seria inaplicável na medida em que dificilmente referido aos fatos concretos da vida. Entretanto, um imposto somente aplicável, ou seja, constituído — como freqüentemente acontece — mais pela casuística do que por definições faria perder de vista a justificação econômica do tributo. A hipótese de incidência tributária é, conseqüentemente, sempre muito articulada tecnicamente, numa série mais ou menos ampla

(6) A capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva”.

³⁴¹ Cf. TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Madrid: Colex, 2007, p. 287-8. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos”. In *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 292-3.

³⁴² Cf. “O princípio de capacidade contributiva”. In *Princípios e Limites da Tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 231-3.

de hipóteses que fazem toda referência a um conceito geral que deveria constituir a *ratio*, a *causa* do tributo singular.

Como bem salienta Alberto Xavier, o conceito de fato tributário é integrado por um requisito formal, que se constitui na tipicidade, e por um requisito material, que se caracteriza pela capacidade contributiva, de sorte que se poderia definir o fato tributário como o fato típico revelador de capacidade contributiva; “objeto da tipificação é pois e sempre a capacidade contributiva, cujas expressões a lei delimita pela formulação de modelos ou tipos, aos quais se devem ajustar as situações da vida para que se desencadeiem os efeitos tributários”³⁴³.

A doutrina costuma dividir em capacidade contributiva absoluta-objetiva e capacidade contributiva relativa-subjetiva. A primeira obrigaria o legislador apenas a eleger como critério material de incidência fatos que revelem indício de capacidade econômica, exprimindo aptidão abstrata do sujeito para concorrer com os gastos públicos; já a capacidade contributiva relativa-subjetiva atine à concreta e real capacidade de determinado indivíduo para o pagamento de certo imposto³⁴⁴.

Em síntese, como o bem faz Regina Helena Costa, a capacidade contributiva comporta exame sob duplo aspecto: **a)** capacidade contributiva absoluta ou objetiva — como pressuposto jurídico do imposto e como diretriz para eleição das hipóteses de incidência dos impostos; **b)** capacidade contributiva relativa ou subjetiva — como critério de graduação do imposto, sob o enfoque pessoal, aferindo-se a capacidade contributiva *in concreto* e, assim, um limite à tributação tanto no aspecto global como no aspecto individual³⁴⁵⁻³⁴⁶.

³⁴³ *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 77. Nesse contexto, esse mesmo autor afirma que “...no âmbito do direito tributário, [...] a segurança jurídica exige que a lei contenha em si mesma não só o fundamento da decisão, como o próprio critério de decidir.

O órgão aplicador do direito deve ter na lei predeterminado o conteúdo da sua decisão, donde resulta que se procura subtrair ao seu arbítrio ou critério subjetivo a eleição dos fatos tributários (como no Direito Penal se retira ao juiz a livre incriminação dos fatos) mas, mais ainda, que se lhe pretende retirar o critério da sua tributação, isto é, a fixação da medida do tributo. O órgão de aplicação do direito encontra-se, deste modo, submetido, quer aos tipos legais de fatos tributários, quer aos tipos de efeitos tributários decorrentes da verificação dos fatos, abrangendo a medida do tributo” (*Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 73). Em outra obra, Alberto Xavier afirma: “não bastava ao legislador tipificar os factos tributários, era ainda necessário tipificar os efeitos estatuidos” (*Manual de direito fiscal*. Lisboa: Almedina, 1974, p. 120).

³⁴⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.^a ed. (notas de atualização) Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 690-1. Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27-31.

³⁴⁵ Cf. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27-31. Cf. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 73-5.

Segundo Klaus Tipke e Joachim Lang³⁴⁷, no que são seguidos pela doutrina pátria³⁴⁸, a capacidade contributiva pode ser aferida por diversas formas, a partir dos mais variados indicadores econômicos. Dentre estes há a renda monetária, o patrimônio e o consumo.

Cumpra investigar, doravante, de que modo o texto constitucional vigente cuidou de incorporar o princípio da capacidade contributiva ao sistema tributário brasileiro. Previsto no § 1.º do art. 145 da Constituição brasileiro de 1988, o princípio da capacidade contributiva³⁴⁹ é dirigido ao legislador ordinário e o obriga a respeitar, no exercício da competência tributária, as condições econômicas reais de cada indivíduo, segundo o que Alfredo Augusto Becker denominou de *signos presuntivos de riqueza*³⁵⁰⁻³⁵¹⁻³⁵².

Uma das grandes questões em torno da capacidade contributiva reside em saber o real significado e aplicação da expressão “sempre que possível” contida na redação do § 1.º do art. 145 da CF/88.

³⁴⁶ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 37.

³⁴⁷ TIPKE, Klaus. LANG, Joachin. [Colaboradores] Roman Seer. [et al]. *Direito tributário (Steuerrcht)*. Tradução da 18.ª edição alemã. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 207.

³⁴⁸ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 87.

³⁴⁹ “§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

³⁵⁰ Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 494-505.

³⁵¹ Regina Helena Costa exprime, em nível técnico-econômico, os elementos que revelam a capacidade contributiva: “...têm capacidade contributiva, segundo essa concepção, aqueles sujeitos que (a) constituam unidades econômicas de posse ou de emprego de recursos produtivos ou de riquezas, (b) sejam facilmente identificáveis e avaliáveis pela Fazenda Pública como susceptíveis de imposição e (c) estejam em situação de solvência presumidamente suficiente para suportar o tributo” (*Princípio da capacidade contributiva*. 3.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 26).

³⁵² Pierre Beltrame aponta como elemento característico dos sistemas fiscais dos países em vias de desenvolvimento a tributação a partir de signos presuntivos de riqueza. “O imposto de tipo indiciário, que consiste em apreender a capacidade tributária dos contribuintes por intermédio de sinais exteriores, é utilizado com frequência crescente nos países em vias de desenvolvimento” (BELTRAME, Pierre. *Os Sistemas fiscais*. Coimbra: Almedina, 1976. p. 103). Karl Marx e Friedrich Engels, ainda no século XIX, defendiam que, para os países “mais avançados” (*rectius*, país capitalistas desenvolvidos), seria necessária a aplicação de “pesado imposto progressivo” (Cf. “Manifesto do Partido Comunista”. 2.ª ed. Bauru: Edipro, 2010, p. 88). Cesár García Novoa salienta que em um sistema devem gravar-se todas as manifestações relevantes de riqueza (obtenção de renda e consumo), evitando sobre-imposições e dupla imposições; os sistemas tributários modernos priorizam o gravame sobre a renda, por ser uma manifestação direta de capacidade contributiva, frente à tributação sobre o consumo, que, por ser uma manifestação indireta, considera-se regressiva (Cf. *El concepto de tributo*. Buenos Aires/Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2012, p. 225-8).

Segundo Edvaldo Brito³⁵³, no caso do § 1º do art. 145, a Constituição preserva a tributação de um impasse. Assim afirma que **(i)** a justiça social³⁵⁴ opera no campo da imposição tributária quando sustentada pelos critérios da personalização dos tributos e da capacidade econômica do contribuinte; **(ii)** todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal; **(iii)** esses critérios devem instrumentalizar a medida dos gravames em função da capacidade de pagar. Logo, tanto o legislador quanto o aplicador da norma terão de adotar fórmulas como a do “justo e razoável” para viabilizar o princípio, mediante a adaptação dos seus elementos à técnica de imposição de cada tributo da espécie aquinhoadada pela norma constitucional.

A expressão “sempre que possível” e a estrita referência apenas à espécie tributária do imposto, contidas no texto constitucional, aquecem o debate em torno de sujeição dos impostos reais, dos impostos indiretos e das demais espécies tributárias ao princípio da capacidade contributiva.

Afora isso, cumpre destacar que o dispositivo se refere a capacidade econômica, quando em verdade, pretende referir a capacidade contributiva. Isto porque capacidade econômica traz a ideia de potência econômica, na aptidão de deter ou produzir riqueza. A capacidade contributiva, por sua vez, parte da noção de capacidade econômica, ao que agrega a noção de dedução das despesas necessárias à preservação do mínimo existencial, bem como a idéia de possibilidade de contribuição para os gastos públicos na medida daquilo que sobeja após contabilizadas as despesas com a manutenção e o bem-estar do indivíduo.

Tem-se defendido que a progressividade seria o meio mais adequado para garantir o respeito à capacidade contributiva³⁵⁵. Progressividade é a técnica de escalonamento de alíquotas, por meio da qual estas se elevam na medida em que aumenta a base de cálculo do tributo.

³⁵³ Cf. “Capacidade Contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 326.

³⁵⁴ Acerca da operacionalização da justiça social, Ricardo Lobo Torres, três idéias básicas evidenciam-se: (a) a redistribuição de rendas seria obtida pelo processo social espontâneo, baseado no *desenvolvimento econômico* e na *economia social de mercado*; (b) *transferência de recursos da classe rica para a classe pobre*, de modo que a totalidade dos indivíduos que compõem a camada mais baixa da sociedade venha a enriquecer; (c) certas instituições sociais, a exemplo da Igreja, sindicatos, empresas, entidades não-governamentais, participam do processo de redistribuição de rendas (cf. *Tratado de direito constitucional e tributário*. Vol. II. – valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 116).

³⁵⁵ Várias teorias foram desenvolvidas para demonstrar o fundamento científico do imposto progressivo, como único imposto que garantiria a distribuição segundo o princípio da capacidade contributiva. É possível resumi-las em três princípios: (a) o sacrifício igual – remonta ao pensamento de Stuart Mill, é impõe que os tributos deve ser distribuídos de modo que cada contribuinte sacrifique uma quantidade igual de “utilidade”; (b) o sacrifício proporcional – a igualdade de imposição se obtém se o imposto não determina igual sacrifício em termos de

O texto constitucional italiano encarta à capacidade contributiva a idéia de progressividade. Segundo Gaspare Falsitta, o critério da progressividade confere, por isso, ao sistema fiscal uma função não só contributiva, mas, ainda, redistributiva da riqueza entre os cidadãos, em atuação tanto do princípio da solidariedade, sancionado no art. 2.º da Constituição, quando do princípio de igualdade substancial afirmado no §2.º do art. 3.º, todos da Constituição Italiana de 1947³⁵⁶.

O texto constitucional brasileiro, expressamente, não associou a técnica da progressividade à concretização do princípio da capacidade contributiva. Fez-lhe menção expressa para aplicação a alguns impostos, a exemplo do imposto de renda (desde a redação originária) e ao IPTU (após a EC n.º 29/2000), ou como forma de utilização de alguns tributos com o caráter extrafiscal, a exemplo do ITR e do IPTU previsto no art. 182, § 4.º, inciso II, da CF/88.

Edvaldo Brito identifica três tipos de progressividade na CF/88: **a)** progressividade geral e comum a todo e qualquer imposto, que a CF/88 traz de modo implícito ao prever o respeito à capacidade contributiva; **b)** a progressividade específica de alguns impostos, tal como apontado na primeira parte do parágrafo anterior; **c)** e a progressividade-sanção, com caráter extrafiscal³⁵⁷.

A progressividade é, pois, uma importante ferramenta de concretização do princípio da capacidade contributiva. Sucede que o STF somente vem admitindo a progressividade quando o texto constitucional assim explicitamente se manifesta. Assim se posicionou quando lhe fora levada a questão da progressividade de alíquotas para o IPTU com função fiscal; tanto assim que editou o enunciado n.º 668 da sua súmula de jurisprudência³⁵⁸.

utilidade global, senão sacrifícios proporcionais relativos à utilidade total de cada contribuinte; e (c) o sacrifício mínimo – ao contrário das duas primeiras teorias, que são de caráter individualista, o princípio do sacrifício mínimo se refere à conveniência da distribuição dos impostos desde o ponto de vista da coletividade, objetivo é o “mínimo sacrifício para o grupo”. (Cf. UCKMAR, Victor. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002, p. 69-71).

³⁵⁶ Cf. *Corso instuzionale di diritto tributario*. Turim: CEDAM, 2003, p. 157.

³⁵⁷ Cf. BRITO, Edvaldo. *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 645.

³⁵⁸ “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

Remansosas são as manifestação do STF sobre a inadmissibilidade da progressividade do ITIV, no RE 234.105-3SP³⁵⁹, uma vez que considera que justiça fiscal para essa espécie de tributo é feita por intermédio da proporcionalidade. Editou, inclusive, a propósito, o enunciado n.º 656 da sua súmula de jurisprudência³⁶⁰.

Discorda-se, pois, do posicionamento, eis que a aplicação da técnica da proporcionalidade implica distribuição da carga tributária em igual grau a contribuintes que podem revelar capacidade contributiva diferentes.

Na hipótese de tributação extrafiscal, o objetivo da exação é menos arrecadar e mais estimular ou coibir condutas por parte dos contribuintes. A fim de examinar a aplicação do princípio da capacidade contributiva aos casos de extrafiscalidade, é necessário distinguir, nesta, duas situações.

O tributo pode ser utilizado como norma indutora de conduta, no sentido de estimular ou se coibir condutas que, em si, são lícitas, como o aumento ou a diminuição de determinado produto cuja comercialização seja permitida. Aqui, estar-se-á diante da extrafiscalidade relacionada com uma conduta em si lícita, sendo a tributação o meio utilizado pelo Estado para intervir na ordem econômica, pela modalidade de incentivo.

De outro lado, há situações em que a norma tributária é utilizada como um meio para desestimular condutas que, em si, são ilícitas, porque contrárias a uma norma não-tributária cogente. Exemplo disso, é **(i)** a utilização de IPTU com alíquotas progressivas no tempo, como sanção para evitar que o titular de imóvel em zona urbana não lhe dê a adequada destinação social, segundo os ditames do Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano (PDDU); e **(ii)** a estipulação de alíquotas progressivas para o ITR como forma de desestímulo/sanção à manutenção de propriedade improdutivas.

³⁵⁹ “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE IMÓVEIS, INTER VIVOS - ITBI. ALÍQUOTAS PROGRESSIVAS. C.F., art. 156, II, § 2º. Lei nº 11.154, de 30.12.91, do Município de São Paulo, SP.

I- Imposto de transmissão de imóveis, *inter vivos* - ITBI: alíquotas progressivas: a Constituição Federal não autoriza a progressividade das alíquotas, realizando-se o princípio da capacidade contributiva proporcionalmente ao preço da venda.

II. - R.E. conhecido e provido”.

(RE 234105, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/04/1999, DJ 31-03-2000 PP-00061 EMENT VOL-01985-04 PP-00823)”.

³⁶⁰ “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão "inter vivos" de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Quanto à primeira situação – tributo utilizado como forma de intervenção do Estado na ordem econômica, a fim de estimular ou coibir condutas lícitas em si – entendemos que o princípio da capacidade contributiva há de ser respeitado. Isso porque, a nosso, ver, sendo o tributo um dever fundamental pautado pela capacidade contributiva, não pode o Estado dele se utilizar como norma indutora com o objetivo de estimular ou inibir condutas sem que observe a aptidão de contribuir revelada pelo contribuinte.

Por outro lado, em se tratando da extrafiscalidade utilizada com o objetivo de sancionar condutas que, em si, são consideradas ilícitas, entendemos que a capacidade contributiva é norma que não teria sentido, sob pena de se frustrarem os razões principais da cobrança do tributo. A expressão econômica dos tributos deve ser mensurada de acordo com a intenção do Estado em influir na conduta (ilícita) dos contribuintes por intermédio da tributação e não segundo a capacidade contributiva.

Há mais de cinquenta anos, Alfredo Augusto Becker chama a atenção para três aspectos deformadores da noção de capacidade contributiva que atuaram a partir do momento em que essa noção integrou a norma jurídica e, portanto, sentiu-se a necessidade de se construir o conceito jurídico-constitucional da capacidade contributiva. Segundo o autor, são as seguintes as restrições jurídicas ao conceito de capacidade contributiva: (a) exclusão do conceito de capacidade contributiva global; i.e., a proporção entre a riqueza do indivíduo e a carga de todos os tributos que ele deverá pagar dentro do ciclo do orçamento público³⁶¹; (b) consideração não da totalidade da riqueza do contribuinte, mas de apenas um fato-signo presuntivo de renda ou capital; por fim, (c) a renda ou o capital presumido deve ser aquele acima do *mínimo indispensável*. Becker critica a primeira e a segunda deformação que, em conjunto com a terceira, levaram à formulação de uma regra constitucional muito simples, e cuja eficácia jurídica acaba por se tornar muito restrita³⁶²⁻³⁶³.

³⁶¹ A idéia de capacidade contributiva global associa-se com a idéia de exame global da violação ou não ao princípio da vedação ao confisco, como já examinado.

³⁶² Cf. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.^a ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 496-498.

³⁶³ Cf. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 65: “A unidade da ordem jurídica tributária não exige apenas um imposto seja exigido. Ela exige, entretanto, que cada imposto seja baseado no princípio da capacidade contributiva e que os impostos sejam harmônicos entre si. Até no desdobramento do princípio da capacidade contributiva em subprincípios e normas gerais, devem-se evitar contradições axiológicas, que impeçam a harmonia dos impostos”.

Isso porque a carga tributária não merece ser examinada em relação a cada imposto que recai sobre atividade, mas quanto ao conjunto de tributos que incidem sobre determinada atividade. A atividade de tributação somente pode ser ideologicamente seccionada; economicamente, é um fenômeno único.

Sendo assim, para se respeitar a capacidade contributiva e evitar a tributação com caráter confiscatório, há de se fazer esse exame global da tributação.

Considerando tratar-se de um sistema – e, portanto, com elementos coordenados entre si, interdependentes e harmônicos – os princípios-garantias integrantes das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar se inter-relacionam. Desse modo, urge promover uma interpretação integrativa entre o princípio da capacidade contributiva e os demais princípios constitucionais. De rigor, integra-se com o princípio da legalidade e da tipicidade, na medida em o legislador, ao descrever o tipo tributário por intermédio de lei em sentido formal e material, deve observar os signos presuntivos de riqueza reveladores de capacidade de contribuir com as despesas públicas. A tipificação tributária, como já aludido neste trabalho, é uma tipificação de capacidade contributiva.

Relaciona-se com os princípios da anterioridade e da irretroatividade, justamente porque a capacidade contributiva gravada há de ser atual, não pretérita e nem futura.

Integra-se com o princípio da vedação ao confisco, na medida em que este ocorre toda vez que, por meio da tributação, expropria-se a fonte de riqueza reveladora de capacidade contributiva. Assim, ambos os princípios operariam em conjunto, de modo que o desrespeito da capacidade contributiva tenderá ao confisco; o princípio da capacidade funciona como meio de justificação do tributo e calibração da tributação e o princípio da vedação ao confisco como norma de bloqueio.

Com o princípio da isonomia, como visto nos itens precedentes, também sofre interpretação integrativa, na medida em que deriva do axioma da igualdade, sendo uma das manifestações dele no campo da tributação³⁶⁴.

³⁶⁴ Com base no contexto constitucional italiano e reconhecendo que sua conclusão pode não valer em outros sistemas, Francesco Moschetti discorda dessa assertiva e registra que o princípio da capacidade contributiva tem um valor autônomo, sem ser absorvido pelo princípio da igualdade. (cf. “O Princípio da capacidade

2.4.6.7. Princípio da vedação ao confisco.

Corolário do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, o princípio da proibição ao confisco por intermédio da tributação impede que, a este título, haja a expropriação desmesurada de bens do particular.

É inequívoco que toda tributação implica transferência de bens do setor privado para o setor público, justificado pelo princípio da solidariedade social e pela revelação de um signo presuntivo de riqueza que exprime a capacidade contributiva. A vedação ao confisco impõe que a tributação não signifique a perda deste signo presuntivo a curto e médio prazo. Como adverte Klaus Tipke, o “Estado Social Tributário está obrigado a manter jorrando as fontes tributárias, ao invés de torná-las esgotadas”³⁶⁵.

O contraponto da carga tributária há de ser sempre o princípio da capacidade contributiva revelada pelo signo presuntivo de riqueza; a partir do momento em que esta deixa de ser respeitada, configura-se o confisco tributário, que é expressamente proibida pela CF/88, em seu art. 150, IV³⁶⁶. Tal garantia surge, de rigor, com a concepção do Estado Liberal³⁶⁷.

Cumpra ao Estado equacionar a imposição de abastecer os cofres públicos para o atendimento das necessidades públicas com a proteção à propriedade, o respeito à capacidade contributiva³⁶⁸.

contributiva”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 285).

³⁶⁵ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 47.

³⁶⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”.

³⁶⁷ “Com o advento do liberalismo, o confisco deixa de ser forma de opressão da liberdade.

(...)

Criação do liberalismo, a permitir, nos casos de necessidade pública, a transferência da propriedade particular para a fazenda pública é a *desapropriação*. Mas aí já não há mais ofensa ao patrimônio privado, pois se exige a indenização justa. (...)

Se desaparece o confisco e se a desapropriação se faz com justa indenização, segue-se que não se admitirá sequer o *imposto com efeito confiscatório*. A doutrina liberal começa a se preocupar com o assunto, para legitimar a incidência fiscal sobre a propriedade privada desde que observados certos limites quantitativos. Admite-se a progressividade do imposto, contanto que se não mate a galinha dos ovos de ouro” (TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 136-8).

³⁶⁸ “A limitação à tributação que ocorre por meio do princípio que veda o confisco nada tem a ver, em nosso sentir, com deixar num segundo plano as chamadas necessidades públicas. O postulado constitucional decorre da própria concepção do Estado como sendo um Estado de Direito.

E a partir de que momento, rigorosamente, se considera o tributo de caráter confiscatório? A jurisprudência e a doutrina ainda não criaram uma fórmula exata para se identificar, por meio da alíquota de determinado tributo, aquele que tem efeito confiscatório e o que não assume essa função.

Ambas, entretanto, põem a capacidade contributiva e a preservação do mínimo vital como limite ao tributo. Se este transgredi-lo, configura-se o confisco. Isso é feito, outrossim, dentro de um juízo de proporcionalidade e de razoabilidade, conforme enfatiza Douglas Yamashita³⁶⁹. Daí porque dizer-se que o princípio da vedação ao confisco e da capacidade contributiva são absolutamente indissociáveis dessas ponderações³⁷⁰.

Uma questão que se levanta diz respeito à aplicação do princípio para o caso de tributos que exerçam a função extrafiscal; i.e., tributos que, em verdade, não têm como função principal a arrecadação de recursos, mas o estímulo ou a coibição da prática de determinadas condutas por parte dos contribuintes.

Argumenta-se, então, que, em virtude dessa finalidade, tais tributos não estariam submetidos ao princípio da vedação ao confisco; noutros termos, não haveria uma limitação constitucional ao legislador tributário para, na estipulação do *quantum*, respeitar os limites de preservação da

Não cremos poder-se afirmar que a proteção à propriedade privada seja uma característica presente somente no liberalismo ou no denominado neo-liberalismo. Ela se encontra em todos os Estados modernos, de corte não socialista, ao menos, sempre condicionada, porém, ao cumprimento da sua função social (art. 5.º, XXIII, da C.F. e 33 da Constituição Espanhola).

Não é pelo fato de se proteger a propriedade privada — chegando até a proibição de se utilizar tributo com efeito de confisco — que se deve relegar a um segundo plano a utilização da tributação como forma de abastecimento dos cofres estatais para fazer frente às necessidades públicas.” HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 51-2.

³⁶⁹ Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 69: “Já no âmbito do Direito Econômico, visando a garantir o direito o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (arts. 1.º, IV, e 5.º, XII, da CF/1988 = direito de *auferir* propriedade), um critério para identificação de um tributo com efeito de confisco consiste na preservação ou destruição da fonte produtora de riqueza — critério, este, que fica inteiramente sujeito ao exame casuístico de proporcionalidade ou razoabilidade dos tribunais”.

³⁷⁰ “Pensamos que o respeito ao ‘mínimo vital’ é obrigatório não somente em face do princípio da capacidade contributiva, mas também decorre do princípio que veda a utilização de tributo com efeitos confiscatórios. Parece-nos claro que tributar-se o mínimo de que uma pessoa necessita para sobreviver dignamente é privá-la de sua renda (que nem renda é, no sentido jurídico) e confiscar, literalmente, seu meio de sobrevivência.

(...)

De tudo o que foi relatado até aqui, talvez o que resta de mais relevante é a circunstância de que os dois princípios ora examinados — capacidade contributiva e não-confiscatoriedade — andam melhor quando caminham juntos, um vindo ao auxílio do outro, visando à conformação do *quantum* de tributo que será devido pelo sujeito passivo em ocorrendo o fato jurídico tributário”. Cf. HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 75-6.

propriedade e mínimo vital, sobretudo quando a própria Constituição impõe uma política tributária com o desiderato principal de atingir fins diversos da mera arrecadação de recursos³⁷¹. Com essa opinião, Sacha Calmon, muito embora admita em aplicação do princípio em “caso-limite” (absorção do bem ou da renda)³⁷²⁻³⁷³.

Em sentido contrário, considerando que o respeito ao princípio da vedação de tributo com feição confiscatória se aplica à extrafiscalidade, só devendo ser afastado em casos excepcionais, Fabio Brun Goldschmidt³⁷⁴.

Entendemos que, a rigor, a extrafiscalidade, por si só, não retira o limite da vedação ao confisco para o exercício da competência tributária. Há de se perquirir se, no caso particular de determinado tributo, o texto constitucional autoriza que, por meio da tributação extrafiscal,

³⁷¹ Klaus Tipke defende, inclusive, que impostos com caráter extrafiscal não deveriam ser objeto do direito tributário (i.e., estarem submetidos ao regime jurídico tributário), mas do direito econômico, do direito administrativo ou de outro ramo do direito em cujo espectro esteja o objetivo que se visa alcançar com a referida exação. Assim, com mais esse argumento, defende que o princípio da capacidade contributiva não se aplica aos impostos extrafiscais. Eis seu pensamento: “Um parâmetro justo para tais impostos extrafiscais não é o princípio da capacidade contributiva. Os impostos extrafiscais devem ser apropriados para o objetivo a que visam e devem orientar-se para o que aquele objetivo exigir. Embora se fale em impostos extrafiscais, poder-se-ia dizer que os impostos extrafiscais não deveriam ser compreendidos no direito tributário, mas, conforme seu objetivo, no direito econômico, no direito social ou em outro ramo do direito” (TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelt e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 68).

³⁷² “...a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para produzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a arguição do princípio do não-confisco tributário, a não ser o caso-limite (absorção do bem ou renda).

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade e se a extrafiscalidade adora a progressividade exacerbada para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no campo da fiscalidade tão-somente e daí não sai, sob pena de antagonismo normativo, um absurdo lógico-jurídico” (Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 301).

³⁷³ “O Tribunal Constitucional Federal rejeita, em jurisprudência permanente, colocar o patrimônio como tal sob a proteção do art. 14º. Mas exige que as leis tributárias não tenham um ‘efeito estrangulador’ da propriedade existente (a chama tributação confiscatória). Também a opinião dominante na doutrina não subordina o patrimônio como tal ao conceito de propriedade. No entanto, a opinião dominante vê no art. 14 um critério para o direito tributário, na medida em que, embora se paguem impostos sobre o patrimônio, as previsões tributárias ligam-se à existência ou à utilização da propriedade. A 2.^a Seção do Tribunal Constitucional Federal foi mais além e também afere o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares pelo art. 14º”. (PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 220-1).

³⁷⁴ *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 195: “A tributação extrafiscal é admitida em certas circunstâncias pela Carta, mas, como ensinou Casanova, tal fato não excepciona o princípio do não-confisco, que incide quando se fizerem presentes seus pressupostos. Admite-se uma elevação da tributação por conta da extrafiscalidade (quando a mesma esteja permitida, evidentemente), mas essa elevação não pode chegar à medida da destruição, da penalização, ou da aniquilação de outros direitos do contribuinte, mesmo porque o constituinte não excepcionou a observância do art. 150, IV, nas hipóteses em que permitiu o uso extrafiscal da tributação. Ou seja, o princípio do não confisco não só é plenamente aplicável, à extrafiscalidade, como igualmente não sofre qualquer restrição no que concerne aos seus contornos qualitativos (salvos casos expressos)”.

o direito de propriedade ou o livre exercício de atividade econômica seja atingido, tal como ocorre, por exemplo, no caso do IPTU progressivo no tempo, previsto no § 4.º, II, do art. 182 da CF/88.

Outro ponto relevante acerca do princípio ora estudado é sua aplicação às contribuições especiais.

Para Paulo Ayres Barreto, o princípio da vedação ao confisco não se aplica às contribuições especiais, pois o art. 149 da CF/88 não as remete ao art. 150, IV, do mesmo texto. Além disso, as contribuições poderiam ser vistas de duas perspectivas distintas: a) da regra-matriz de incidência que apresenta materialidade típica de imposto; b) da participação do contribuinte no rateio dos fundos necessários para o custeio de determinada atuação estatal; poder-se-ia cogitar de confisco na primeira perspectiva; na segunda não, eis que, segundo o citado autor, como a base de cálculo seria o custo da atuação do Estado, o confisco configurar-se-ia antes como um problema de desnaturação de base de cálculo³⁷⁵.

Assim não entendemos. Foi registrado adrede que essa espécie tributária tem como traço marcante tratar-se de exação com finalidade específica (vide art. 149 da CF/88); é sempre um tributo instituído e cobrado com uma finalidade específica. Nesse quadro, a CIDE, por exemplo, pode funcionar tanto como meio para angariar recursos a fim de custear a intervenção do Estado na economia, como pode exercer o mister de ser a própria forma de intervenção. Neste último caso, a CIDE, amiúde, tem natureza extrafiscal. Nesse contexto, é forçoso admitir que a CIDE também há de respeitar o princípio da capacidade contributiva. Quando tem natureza fiscal, não há razão para se discutir isso.

Na hipótese de ostentar natureza extrafiscal, a vedação ao confisco também se impõe porque o texto constitucional não autoriza, em nenhuma situação, uma CIDE que desrespeite o direito de propriedade, a capacidade contributiva e a preservação do mínimo vital³⁷⁶⁻³⁷⁷. Convém

³⁷⁵ Cf. *Contribuições — regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 145-7.

³⁷⁶ Sobre o assunto, Fabio Brun Goldschmidt: “Da mesma forma, terá efeito de confisco a contribuição cuja finalidade não diga respeito (não se refira) ao contribuinte. Não havendo ligação entre a atuação estatal e o contribuinte, qualquer valor que lhe seja cobrado apresentar-se-á exagerado, irrazoado, descabido, confiscatório, porque a atuação da União — pela qual o contribuinte está pagando — não reverterá (direta ou indiretamente) em favor de seu interesse, condição *sine qua non* para a validade dessa tributação.” (*O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 265).

³⁷⁷ Estevão Horvath parece não admitir que as contribuições especiais venham a assumir a função extrafiscal, razão pela qual não aborda a questão da extrafiscalidade dessa espécie tributária e sua relação com a

ressaltar, nesse passo, a admoestação de Ricardo Conceição de Souza, para quem, “em termos de intervenção sobre o domínio econômico, o Estado poderá impedir o exercício da atividade empresarial, por ser contrária aos interesses nacionais e, por conseguinte, da coletividade, mas não fazê-lo por via tributação, que é instrumento ilegítimo para tanto”³⁷⁸.

E, no tocante às sanções pecuniárias tributárias, há a incidência desse princípio-garantia? Nesse diapasão, de fato, pouco importa se o efeito confiscatório vem a se operar por meio da exigência do tributo em si ou se é resultado da aplicação de sanções tributárias decorrentes do não cumprimento dos deveres tributários — não atendimento das obrigações acessórias ou imposição de penalidade pecuniárias pela mora no pagamento do tributo —; i.e., da imposição de multas tributárias³⁷⁹. Importante é ter em mente que é vedada a invasão desarrazoada do patrimônio do particular, seja lá a que título for³⁸⁰.

confiscatoriedade. (Cf. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*). São Paulo: Dialética, 2002, p. 96: “As demais contribuições — que não a de melhoria — somente podem cumprir as finalidades expressadas pela Constituição da República (financiar a seguridade social, intervir no domínio econômico, atuar no interesse de categorias profissionais ou econômicas — arts. 149, *caput*; 195 da C.F.). Destarte, os recursos arrecadados pela tributação mediante essas contribuições irão para os cofres do Estado (neste caso, muito amiúde, para os cofres de entes outros, que fazem as vezes do Estado) exatamente para fazerem frente às despesas com essas atuações específicas. Não há que se falar aqui, tampouco, de uso extrafiscal de tributo”.

³⁷⁸ *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 115.

³⁷⁹ Nesse sentido, diversas manifestações da doutrina:

“São expressivas as manifestações do STF no sentido de declarar a invalidade de normas penais tributárias por atentarem contra a capacidade contributiva e a vedação ao confisco.

Dirigidos literalmente aos impostos (capacidade contributiva) e aos tributos (utilizá-los com efeito de confisco) tais postulados, entretanto, têm alcance bem mais amplo, de modo a alcançar o *crédito tributário* em sentido lato, tal como explicitado no art. 113, §1.º, do Código Tributário Nacional” (BOTALLO, Eduardo D. “Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária”. *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 8. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2004, p. 64).

“Três pontos devem estar salientes no entendimento da questão em tela:

Em princípio, a de que no Brasil, a infração tributária não pode gerar o perdimento de bens e o confisco, que isto é vedado pela Constituição.

(...)

Por derradeiro, a de que uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um *processus*. A aplicação de uma medida de confisco é algo totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio de um cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Infração tributária e sanção”. *Sanções administrativas tributárias*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 433).

“Sem dúvida, não é possível que as sanções tenham efeito de confisco.

Evidentemente, se não existe uma vedação expressa, é possível visualizar que contraria o disposto no art. 5º, LIV, da CF/88, pois o direito de propriedade é um direito fundamental previsto no *caput*, e o dispositivo constitucional expressamente veda ‘...que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal’” (ICHIHARA, Yoshiaki. “Sanções tributárias — questões sugeridas”. *Sanções administrativas tributárias*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 496).

³⁸⁰ Em paradigmático julgamento, o Pretório Excelso, apreciando a ADIn 2.010/DF, pontificou o seguinte: “A proibição constitucional do confisco em matéria tributária 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-

O princípio do não-confisco nada mais é que a concretização, dentro do âmbito do Direito Tributário, da proteção à propriedade particular. Ou, na imagem de Roque Antônio Carrazza, “o princípio da não-confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados”³⁸¹.

Assim, a legitimidade da expropriação particular em favor dos cofres públicos exige a sempre necessária observância da justiça da tributação, com olhos na capacidade contributiva do sujeito.

E, conforme restou gizado no próprio julgamento da ADIn 2.010/DF³⁸², há a necessidade de se analisar a confiscatoriedade sob perspectiva de todo o sistema tributário. A avaliação a respeito da presença ou não do confisco através da tributação, há de ser feita não *somente* com o exame de cada espécie de tributo, mas da análise do conjunto destes que incide sobre determinada atividade³⁸³.

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 (educação, saúde, habitação, por exemplo).”

³⁸¹ *Curso de direito constitucional tributário*. 17.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 86.

³⁸² Vide excerto do voto do Min. Carlos Veloso na medida liminar da ADIn 2.010/DF: “Em primeiro lugar, a questão, ao que me parece, deve ser examinada no conjunto de tributos que o servidor pagará, no seu contracheque, dado que se trata de tributo incidente sobre o vencimento, salário ou provento”. De Igual modo, o Min. Celso de Mello, no julgamento da ADC/MC n.º 8/DF: “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”.

³⁸³ Nessa linha Estevão Horvath: “A nós parece-nos que o controle da constitucionalidade do sistema tributário deve ser efetuado de ambas as formas: individualmente, com relação a cada tributo, de acordo com as respectivas peculiaridades, e do sistema em conjunto, embora reconheçamos a especial dificuldade que este último encerra. Deveras, se já se diz que a decisão pela presença do efeito confiscatório tem cunho fortemente político ao se considerar cada tributo isoladamente, o que dizer quando o juiz tem que declarar a inconstitucionalidade do sistema tributário como um todo. Para mais disso, como conferir operacionalidade a uma declaração desse segundo tipo? Talvez aí se pudesse aplicar a orientação frequentemente seguida pelas Cortes Constitucionais Européias que se utilizam da técnica de sentenças *admonitórias* (*Appellentscheidungen*). Nelas, o Tribunal determina que a lei é *ainda* conforme à Constituição. “Mas, como considera que com o passar do tempo se tornará inevitavelmente inconstitucional, apela ao legislador para que evite tal ameaça mediante medidas legislativas. O prognóstico da futura inconstitucionalidade revela, na realidade, que o Tribunal está convencido de que a norma sob apreciação já é inconstitucional, mas tem medo das conseqüências que produzirá a nulidade ou a declaração de inconstitucionalidade”.

(...)

Em casos tais, conforme informa Fabio Brun Goldschmidt³⁸⁴, a tendência da doutrina majoritária é reputar inconstitucional o último tributo criado que, somado aos já existentes, implica confiscatoriedade da carga tributária.

Diante da realidade tributária de países em desenvolvimento como o Brasil, em que a plethora de espécies tributárias incidentes sobre determinada atividade econômica torna tarefa hercúlea mensurar a respectiva carga tributária, a consideração da confiscatoriedade do tributo à luz de uma análise global há de ser muito bem aceita. Isso, também, porque a exigência de cada espécie tributária é, de rigor, invariavelmente, expressão de um mesmo poder do Estado: o poder de tributar.

O princípio de vedação ao confisco operará em conjunto com o dever do Estado de especial proteção à família como norma de interdição da tributação.

2.4.6.8. Princípio da validação finalística.

Ao rol de princípio garantias a que se aludiu anteriormente, inclui-se, especificamente para as contribuições especiais, a regra da validação finalística. As contribuições especiais constituem espécie tributária que ostenta um traço imposto pela CF que a diferencia de todas as demais espécies tributárias: toda contribuição deve ser criada com uma finalidade específica adrede definida pela norma jurídica que a institui³⁸⁵⁻³⁸⁶.

Outra possível solução para a contemplação da confiscatoriedade como sendo de todo o sistema estaria na apreciação de um tributo novo, ou da majoração de um já existente, em face do sistema em vigor. Se com essa nova exação o Judiciário entendesse que o sistema tributário passaria a ser confiscatório, deveria, então, decidir pela sua inconstitucionalidade.” (*O Princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 86-7).

Assim também Fabio Brun Goldschmidt: “Esse entendimento nos parece absolutamente coerente com a teleologia do art. 150, IV, da Carta, pois o direito individual que se objetiva preservar (de liberdade, de trabalho, de propriedade, de produção, de locomoção etc.) não está de forma alguma jungido a esse ou aquele tributo em particular, mas à carga tributária suportada pelo contribuinte. Isso porque é o conjunto dos tributos que pode importar na mitigação ou na aniquilação desses direitos fundamentais, e não uma incidência isolada (embora, evidentemente, também seja possível vislumbrar o efeito de confisco relativamente a um único tributo)”. (*O Princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 280-1).

³⁸⁴ Cf. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003, p. 282.

³⁸⁵ Cf. MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 212: “Assim, destacamos das contribuições o seguinte: são tributos em relação aos quais (i) não há exigência constitucional de vinculação da materialidade do antecedente normativo (hipótese de incidência) ao exercício de uma atividade por parte do Estado referida ao contribuinte; (ii) há exigência constitucional de previsão legal de destinação específica para o produto de sua arrecadação; e (iii) não há exigência constitucional de previsão legal de restituição do produto arrecadado ao contribuinte, ao cabo de determinado período”.

³⁸⁶ “Este segundo modelo, que é um modelo finalístico de disciplina da conduta humana e de validação das normas infra-ordenadas, no qual encontramos a qualificação de objetivos (‘proteção’, ‘defesa’), é um modelo

A leitura do art. 149 da CF/88 leva à inarredável conclusão de que a União poderá criar contribuições que tenham por objetivo a manutenção da seguridade social e a implementação de direitos sociais (contribuições sociais³⁸⁷), o atendimento de interesses de categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas) bem como a intervenção do Estado no domínio econômico (CIDE).

Assim, não poderá haver a criação de uma contribuição especial que, inexoravelmente, não venha a atender a uma finalidade específica determinada pela CF/88. A formulação de uma contribuição especial destituída dessa finalidade é maculada de irremediável inconstitucionalidade.

Isso porque o próprio texto constitucional só permite a criação de contribuições especiais sob essas condições e, além disso, já existe uma espécie de tributo cuja receita é absolutamente desvinculada de qualquer finalidade específica: o imposto. Aliás, a CF/88 cuidou de vedar a prévia destinação de receitas desta espécie de tributo (art. 167, IV).

A norma constitucional de competência só permite que a União crie a contribuição para uma finalidade determinada, previamente autorizada por ela e que, na norma tributária editada, deve vir expressamente contemplada, sob pena de invalidade, e, portanto, necessária expurgação do sistema com a conseqüente devolução aos contribuintes do montante arrecadado sob sua rubrica, quando a finalidade é desrespeitada. A contribuição especial é um tributo cobrado “*para que*” determinado objetivo se implemente; tem sempre uma finalidade³⁸⁸. A ausência desta contamina a validade da instituição do tributo.

Em uma palavra, a validade da contribuição se vincula à existência de uma finalidade para sua criação, finalidade essa previamente contemplada, autorizada pela CF/88. A validação se estabelece de modo intrasistêmico, desde que a norma jurídica tributária contemple a

fundamentalmente *para que* se atinja algo, implicando visão muito mais *modificadora* da realidade”. (cf. GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 119).

³⁸⁷ Ressalvada a possibilidade de criação, por parte dos Estados-membros, dos Municípios e do Distrito Federal de contribuição previdenciária para o custeio do respectivo órgão de previdência que atenda aos seus servidores (art. 149, § 1.º, da CF).

³⁸⁸ Cf. GRECO, Marco Aurélio. “Contribuições de intervenção no domínio econômico — parâmetros para a sua criação”. In *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. Coordenador Marco Aurélio Greco. São Paulo: Dialética, 2001, p. 18.

finalidade prevista no texto constitucional. Conforme leciona Marco Aurélio Greco³⁸⁹, considerando que a respectiva norma atributiva de competência há a tipificação de uma validação finalística de modo que as leis instituidoras estarão em sintonia com a Constituição, e dentro do respectivo âmbito de competência, se atenderem às respectivas finalidades identificadas a partir das “áreas de atuação” qualificadas pelo artigo 149. Assim, identificam-se: (a) uma finalidade mediata, que é atender a um interesse da área ou grupo (social, econômico, profissional) que corresponde ao elemento “solidariedade”; e (b) uma finalidade imediata, que é ser instrumento da atuação da União.

O desrespeito a essa finalidade, quer seja no plano normativo (constitucional e infraconstitucional) quer seja no plano fático (de aplicação da norma) — i.e., tanto pelo legislador como pelo administrador — macula a cobrança. Os recursos angariados com essa exação tributária são necessariamente vinculados a uma finalidade. As contribuições, portanto, constituem tributos cuja receita é previamente vinculada a uma determinada finalidade, de sorte que o art. 4.º, inciso II³⁹⁰, do CTN, no particular, há de ser interpretado conforme a Constituição e *cum granus salis*³⁹¹.

Entende-se, pois, como cláusula pétrea da CF/88 o fato de as contribuições especiais terem necessariamente vinculação das receitas obtidas a uma finalidade consagrada constitucionalmente. Assim, nem mesmo o poder constituinte reformador poderia, por intermédio de uma Emenda Constitucional, promover uma desvinculação de receita para as contribuições, sob pena de se violarem: (a) a garantia de que o montante cobrado sob a rubrica de contribuição seja exclusivamente aplicado nos fins que deram causa à sua instituição; e (b) a garantia de que novos impostos sejam não cumulativos e que não tenham materialidade ou base impositiva próprias dos demais tributos discriminados na Constituição. Destarte, previsão normativa que promova essa desvinculação, mesmo que parcial, temporária e posta no plano constitucional, por suprimir direitos e garantia individuais dos contribuintes, em clara afronta ao artigo 60 da Constituição Federal, deverá ser considerada norma

³⁸⁹ Cf. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 135-6.

³⁹⁰ “Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

(...)

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.”.

³⁹¹ “Seja como for, certo é que a regra do art. 4º, do Código Tributário Nacional, não diz respeito às contribuições sociais, nem poderia ser de outro modo, porque a destinação dos recursos constitui elemento integrante do tipo tributário específico que estas compõem”. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I. São Paulo: Atlas. 2003, p. 128.

constitucional inconstitucional, e assim declarada pelos órgãos competentes³⁹². Por tais motivos, questiona-se a constitucionalidade da EC n.º 27/2000, e conseqüentemente as que a sucederam (EC n.º 42/2003 e EC n.º 56/2007), que regulam a desvinculação das receitas da União, advenham elas de impostos ou de contribuições (art. 76 do ADCT)³⁹³.

Problema de maior interesse é o desrespeito no plano infraconstitucional. Nesse passo, sobleva a importância de analisar quais as conseqüências da não observância da regra constitucional de vinculação de receita da contribuição interventiva. Quatro são os planos de análise desse desvio: *i*) destinação no plano da norma instituidora da contribuição a uma finalidade diversa da prevista pela CF; *ii*) destinação no plano da norma orçamentária para finalidade distinta da contemplada pelo texto constitucional e pela norma instituidora da contribuição³⁹⁴; *iii*) destinação no tocante à efetiva aplicação dos recursos pelo administrador; *iv*) Quando a União aplica apenas parte dos recursos arrecadados com a contribuição para concretizar a finalidade que fundamentou a instituição da contribuição, destinando o restante para outras finalidades.

³⁹² Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições — regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 175-6.

³⁹³ “Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 56, de 2007)

§ 1.º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, a e b; e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das destinações a que se refere o art. 159, I, c, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

§ 2.º Exceção-se da desvinculação de que trata o caput deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 27, de 2000)

§ 3.º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição, o percentual referido no caput deste artigo será de 12,5 % (doze inteiros e cinco décimos por cento) no exercício de 2009, 5% (cinco por cento) no exercício de 2010, e nulo no exercício de 2011. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 59, de 2009)”.

³⁹⁴ Cumpre salientar, nesse passo, que o Supremo Tribunal Federal vem-se inclinando para considerar esse desvio na destinação dos recursos arrecadados como causa para um eventual pedido de repetição de indébito por parte do contribuinte. Tal entendimento foi manifestado no julgamento da ADIN 2925-8/DF:

“PROCESSO OBJETIVO - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - LEI ORÇAMENTÁRIA. Mostra-se adequado o controle concentrado de constitucionalidade quando a lei orçamentária revela contornos abstratos e autônomos, em abandono ao campo da eficácia concreta. LEI ORÇAMENTÁRIA - CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - IMPORTAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE PETRÓLEO E DERIVADOS, GÁS NATURAL E DERIVADOS E ÁLCOOL COMBUSTÍVEL - CIDE - DESTINAÇÃO - ARTIGO 177, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. É inconstitucional interpretação da Lei Orçamentária n.º 10.640, de 14 de janeiro de 2003, que implique abertura de crédito suplementar em rubrica estranha à destinação do que arrecadado a partir do disposto no § 4º do artigo 177 da Constituição Federal, ante a natureza exaustiva das alíneas "a", "b" e "c" do inciso II do citado parágrafo”. (ADI 2925/DF, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DOU 04-03-2005, P-00010).

Em arremate, cumpre pontuar que todas essas formas de desrespeito à regra constitucional de vinculação do produto arrecadado a uma destinação constitucionalmente qualificada são passíveis de impugnação judicial por parte do contribuinte. Com efeito, há interesse jurídico para este argüir a inconstitucionalidade da norma que cria a contribuição e não aponta a qual finalidade interventiva a exação serve; do mesmo modo, para argüir a inconstitucionalidade da exação quando lei orçamentária posterior determina que o produto arrecadado terá outra destinação.

Do mesmo modo, pode o contribuinte insurgir-se contra norma constitucional introduzida pelo poder constituinte reformador que venha a promover a desvinculação de receitas oriundas das contribuições especiais, a exemplo — como já mencionado anteriormente — do que fez a EC n.º 27/2000, bem assim a EC n.º 42/2003 e a EC n.º 56/2007, que introduziu e alteraram, respectivamente, o art. 76 do ADCT.

Também não se pode deixar de fora do âmbito de impugnação a ilegalidade cometida pelo administrador que não emprega os recursos angariados com a contribuição nas finalidades previstas na respectiva norma tributária, bem como na lei orçamentária³⁹⁵.

Em todos esses casos, é possível ao contribuinte pleitear a restituição daquilo que pagou a título da contribuição maculada.

2.4.6.9. Princípio da integração nacional de pessoas e bens (art. 150, V, da CF/88).

Edvaldo Brito³⁹⁶ sintetiza o princípio de que ora se trata e previsto no item seguinte sob a mesma rubrica: garantia da unidade econômica e social. Analisando o art. 150, inciso V, da

³⁹⁵ Paulo Pimenta, em artigo, conclui: “I – O descumprimento da vinculação de receita, traçada pela Constituição, pode ocorrer de diversos modos, independentemente do tipo de vinculação gizado pela Carta Magna.

II – Em qualquer hipótese de desvio, seja este oriundo de lei ou de ato administrativo, sempre será admissível o controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições.

III – Quanto ao órgão e ao tipo de controle a ser empregado, sofrerão variações de acordo com o modo como o desvio vier a ser implementado. Se verificado que se trata de desvio praticado por norma geral veiculada por lei (tributária, orçamentária etc.), cabível será deflagração do controle abstrato de constitucionalidade.

IV – Nada obsta, também, a impugnação da norma geral por meio do controle difuso de constitucionalidade das leis e o controle de legalidade dos atos de aplicação da lei”. (“Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais”. *Revista dialética de direito tributário*. v. 142. julho/2007. São Paulo, p. 61).

³⁹⁶ Cf. BRITO, Edvaldo. *O conceito tributo*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1997, p.175. “Capacidade Contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p.323. “O Conceito Atual de Tributo”. In: *Revista de Mestrados em Direito Econômico da UFBA*. Salvador, centro editorial e didático da UFBA, 1991, n. 1, p 30. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 32-33. “Aspectos

CF/88, percebe-se a existência de expressa regra impedindo que os entes políticos dotados de competência tributária se valham de exações dessa natureza para “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens”; excepciona-se a regra para a “cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”. Assevera Sacha Calmon Navarro Coelho³⁹⁷ que o dispositivo seria despiciendo em função da previsão do art. 152 da CF/88³⁹⁸, que determina a não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.

Conquanto a redação do dispositivo aluda a “tributos interestaduais ou intermunicipais”, deve-se entender que a vedação atine a todo e qualquer tributo, com exceção do pedágio³⁹⁹ — quando este atingir o caráter de tributo, i.e. taxa. Por ser umas das diretrizes da República a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3.º, II, da CF/88), com a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3.º III e art. 170, VII, ambos da CF/88), não poderia o constituinte deixar de proteger da tributação discriminatória a circulação de mercadorias, serviços ou o exercício de qualquer atividade econômica apenas e tão somente em função do critério territorial.

Em suma, “a Constituição proíbe que se erijam barreiras alfandegárias internas”, de sorte que, em contrapartida, “quer que os bens e os serviços circulem livremente por todo o território nacional e — mais do que isso — que, saindo do Estado ou do Município de origem, possam concorrer, em clima de igualdade, com os bens e serviços locais”⁴⁰⁰.

constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 642. “A Legislação ordinária de cada ente tributante pode estabelecer prazos de decadência (e/ou de prescrição), inclusive das contribuições de seguridade social, diversos dos previstos do Código Tributário Nacional?” in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 2.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 78. “I — Cofins e PIS/Pasep: conceito de faturamento e de receita bruta. II — CPMF: Questionamentos jurídicos”. In. *Revista dialética de direito tributário*. v. 43. abril/1999. São Paulo, p. 41. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos” in. *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Valdir de Oliveira Rocha (Coordenação). São Paulo: Dialética, 2008, p. 99.

³⁹⁷ Cf. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 308.

³⁹⁸ “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

³⁹⁹ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.ª ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 288: “Outro aspecto diz respeito às limitações impostas a tributos interestaduais e intermunicipais. De rigor, cuida de *todos os tributos*, ou seja, de todas as espécies tributárias”.

⁴⁰⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 747.

A incidência dessa regra no tocante às contribuições especiais merece uma análise delicada. Segundo Marco Aurélio Greco⁴⁰¹, a limitação contemplada nesse dispositivo não seria compatível com a figura das contribuições, pois estas têm como referencial um certo grupo e tem objetivo atender a necessidades ou interesses que lhes são próprios, de sorte que “não é, em princípio, incompatível que, no bojo da respectiva disciplina, exista a previsão de incidências integradas ao tráfego”.

Prossegue afirmando que uma eventual inconstitucionalidade em função de contraste com esse dispositivo, no caso das contribuições, não deve ser analisada apenas sob a perspectiva da simples incidência pecuniária, mas na análise da própria atuação da União. Exemplifica que, no caso de uma CIDE, a restrição ao tráfego não deve ser investigada sob o ângulo da norma jurídica tributária, mas sob o ângulo da norma jurídica interventiva, pois “o debate deve desenvolver-se no sentido de saber se a intervenção enquanto tal (da qual a contribuição é instrumento) é que pode ser inconstitucional por cercear uma liberdade individual”⁴⁰². E arremata: “Tratando-se de contribuições, não há esta violação direta, mas poderá haver uma violação de outro tipo, se a atuação da União, da qual a contribuição é instrumento, for inconstitucional. Será uma inconstitucionalidade por decorrência”⁴⁰³.

Discordamos, em parte, do posicionamento de Marco Aurélio Greco. Efetivamente, nada impede que a violação ao texto constitucional se opere pela forma descrita por esse autor; de outra banda, vislumbramos, outrossim, que a própria materialidade das contribuições especiais pode vir a desrespeitar essa regra constitucional. Com efeito, a União, a pretexto de criar uma contribuição, não pode eleger como materialidade uma situação econômica que embarace o tráfego de pessoas ou bens.

O texto constitucional não segregou a regra, de modo a determinar sua aplicação apenas para os impostos. A interpretação do dispositivo tomando-se em consideração a finalidade da contribuição não é incogitável. O fato desses tributos terem uma validação finalística não obsta que sua materialidade venha a violar a norma constitucional em comento e, portanto, implicar invalidade do tributo.

⁴⁰¹ Cf. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 224.

⁴⁰² Cf. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 224.

⁴⁰³ Cf. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 224-5.

2.4.6.10. Princípio da unidade político-econômica do território (art. 151, I, da CF/88).

O art. 151 da CF/88 impõe especificamente para a União uma limitação ao exercício de sua competência tributária; com efeito, veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitindo, entretanto, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País. Por força dessa regra, impede-se que a União conceda tratamento tributário discriminatório entre as diversas regiões do país. É o princípio da uniformidade geográfica da tributação, cujo embrião está na Constituição de 1891⁴⁰⁴.

Sobre esse dispositivo, Ives Gandra da Silva Martins⁴⁰⁵ pondera que, a partir de uma interpretação sistemática, será possível entender que os incentivos fiscais somente serão concedidos desde que não impliquem tratamento desigual de modo a privilegiar atividades mais oneradas em outras regiões, tornando-se, decerto, inaplicável ao menor sintoma de que o tratamento marcadamente desigual não venha a cumprir o restabelecimento do equilíbrio, mas desequilíbrio, que atinja contribuintes em situações diversas.

Prossegue Ives Gandra da Silva Martins afirmando que o dispositivo em exame é dividido em duas partes; a primeira dedicada à uniformidade de tributação e outra dedicada à concessão de incentivos fiscais, não significando, contudo, que, necessariamente, a segunda parte seja exceção da primeira⁴⁰⁶. Encontra-se animado pelo princípio da não-discriminação entre as regiões, impondo-se à União o dever de tratá-las de modo isonômico⁴⁰⁷.

⁴⁰⁴ “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

1 °) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem”.

⁴⁰⁵ Cf. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.ª ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 357.

⁴⁰⁶ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.ª ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 359.

⁴⁰⁷ A esse respeito, as lições de Roque Antônio Carrazza: “Em tese, portanto, os tributos federais deverão ser uniformes em todo o território nacional (o que, diga-se de passo, reafirma a pujança dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital). Só serão constitucionais as isenções que colimem ‘promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País’. Caberá, evidentemente, ao Judiciário, quando provocado pelas partes interessadas, dizer a última palavra a respeito.

Ressaltamos que os incentivos a que alude este inciso deve beneficiar a *região* como um todo (v.g., a Região Norte); nunca apenas pessoas ou categorias de pessoas que a habitam. Não podem, pois, ser *setoriais*, favorecendo, por exemplo, apenas aos criadores de gado ou aos usineiros, sem repercutir, de modo positivo, na região carente.

Questiona-se se esse princípio seria aplicável às contribuições especiais. A interpretação literal do dispositivo se inclina pela aplicação, haja vista que alude a tributos, o que compreende essas exações.

Marco Aurélio Greco, entretanto, posiciona-se modo contrário. Defende, na esteira do que já foi dito no item precedente, que as contribuições especiais caracterizam-se, dentre outros fatores, por levarem em consideração a definição de um grupo ou área, de sorte que “[s]eu referencial não é a unidade enquanto tal”, mas “a qualificação da finalidade e a existência de um determinado grupo, sendo que a identificação deste grupo pode ocorrer em razão da sua localização geográfica”⁴⁰⁸. Assim, essa regra não pode ser aplicada às contribuições especiais, pois tais tributos, por seu próprio perfil constitucional, podem ter um espectro de atuação restrito a uma região, Estado ou até Município⁴⁰⁹.

Mercê do “*Estatuto do Contribuinte*”, espécie tributária somente poder instituída ou aumentada por lei da entidade competente, aplicada a fatos contemporâneos ou posteriores, que tenha sido publicada no ano anterior à ocorrência desses fatos por ela tipificados, em todos os seus elementos, respeitado o critério da igualdade e da capacidade contributiva, sem efeito confiscatório e sem prejudicar a unidade econômica e social de um país⁴¹⁰.

2.4.7. Limitações constitucionais negativas: as imunidades tributárias.

No item precedente foram abordadas as limitações constitucionais ao poder de tributar positivas, i.e., as limitações que dizem respeito aos princípios e às regras que impõem ao legislador tributário a observância de balizas no exercício da competência tributária. Neste momento, cumpre ocupar-se das limitações constitucionais ao poder de tributar negativas.

Também estes incentivos devem favorecer as regiões mais pobres do País e, não, às mais desenvolvidas. Não podem, por igual modo, prejudicar pessoas ou categorias de pessoas que atuam nas regiões mais prósperas. Finalmente, não lhes é dado incidir sobre regiões novas, artificialmente criadas, que não se identificam com as já existentes e reconhecidas pela própria Constituição Federal (v.g., no art. 159, I, ‘c’). (*Curso de direito constitucional tributário*. 17.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 745-6).

⁴⁰⁸ Cf. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 226.

⁴⁰⁹ Uma CIDE, por exemplo, pode ser criada tendo por finalidade servir de fonte de custeio ou ser o próprio de intervenção do Estado no domínio econômico visando a “redução das desigualdades regionais e sociais” (art. 170, inciso VII, da CF/88). Desse modo, para promover essa finalidade, não poderá criar uma CIDE uniforme em todo o território nacional. Terá de promover uma discriminação quanto à tributação, a fim de promover um equilíbrio de desenvolvimento.

⁴¹⁰ BRITO, Edvaldo. *O conceito tributo*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1997, p. 176.

2.4.7.1. Conceito de imunidade.

São as normas constitucionais que delimitam negativamente a competência tributária dos entes políticos impedindo-os que, por meio da tributação, colham patrimônio, rendas ou serviços de determinadas entidades, ou venham alcançar pela tributação determinados bens ou situações específicas. Constitui a imunidade, outrossim, um princípio-garantia do contribuinte, integrante do “*Estatuto do Contribuinte*”.

Como observa Humberto Ávila, a rigor, não se pode dizer que tais normas suprimem a competência tributária, pois, nos casos de imunidade, as competências para instituir o tributo sequer foi atribuída ao ente política: assim, esse não chegou a titularizá-la⁴¹¹. No mesmo ato de distribuir a competência, o constituinte delimita negativamente esta colocando expressamente fora de seu âmbito de atuação determinados fatos, entidades ou bens. É possível cogitar de *retirada* de competência, quiçá, quando a imunidade decorre do exercício do poder de reforma da constituição.

A respeito da imunidade, Misabel Abreu Machado Derzi aponta suas conclusões: **a)** a imunidade é sempre uma norma constitucional, denegatória do poder tributário; **b)** a norma de competência é resultado de uma operação que parte da norma de atribuição de poder e da regra de imunidade; **c)** as imunidades são normas endógenas em relação às normas atributivas de poder tributário, porque lhes delimitam negativamente a extensão; **d)** são negações parciais; **e)** não se confundem com a mera incompetência (incompetência deduzida ou inferida); **f)** distingue-se da isenção, que se dá apenas no plano infraconstitucional; **g)** não se confunde com os princípios jurídicos⁴¹².

Enquanto que os princípios estudados alhures limitam o exercício legítimo das competências tributárias, a normas de imunidade limitam a repartição de competência tributária⁴¹³. Convém frisar, nesse diapasão, que as imunidades possuem significação se cotejadas com as normas constitucionais de estrutura, i.e. as normas constitucionais que repartem competência tributária.

⁴¹¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 80.

⁴¹² Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.^a ed. (notas de atualização) Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 16.

⁴¹³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 81.

Noutro giro verbal, pode-se dizer que as imunidades também são normas de estrutura que constroem o perfil da competência tributária de cada ente político, delimitando negativamente o campo de seu exercício.

E, por serem normas de estrutura, seu lugar é no texto constitucional, de sorte que se pode afirmar, sem medo de cometer equívocos, que não há imunidade que não tenha sede direta na CF, do mesmo modo que, muito embora o constituinte utilize no texto linguagem equívoca⁴¹⁴ —“*são isentas...*” (§ 5.º do art. 184; § 7.º do art. 195), “*não incide...*” (§2.º do art. 156; § 2.º do art. 149; § 3.º do art. 153 etc.) — as situações previstas na CF que se põem fora do espectro da competência tributária se enquadram como *imunidades*.

Por ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, incorpora-se ao conjunto de normas que protege o sujeito passivo da obrigação tributária quanto ao exercício do poder estatal de impor tributos, apresentando-se, outrossim, sob a feição de um direito público subjetivo titularizado por todos os que titularizam os direitos fundamentais.

Em razão disso, a construção do conceito de imunidade há de observar essa natureza dúplici: (a) norma constitucional demarcatória da competência tributária, mercê de conter hipótese de intributabilidade; (b) direito público subjetivo titularizados direta ou indiretamente por ela favorecidas⁴¹⁵.

A redação do inciso VI alude expressamente apenas aos impostos. Deixa de fora, ao menos expressamente, os demais tributos, como as taxas, as contribuições de melhoria e as contribuições especiais. Nessa linha, a doutrina considera que as imunidades não são extensíveis a essas espécies tributárias, de sorte que, *a priori*, as contribuições especiais, por exemplo, não seriam atingidas pela imunidade. Nesse sentido, têm-se, exemplificativamente, os posicionamentos de Ives Gandra da Silva Martins⁴¹⁶, Sacha Calmon Navarro Coelho⁴¹⁷, Marco Aurélio Greco⁴¹⁸ e Humberto Ávila⁴¹⁹.

⁴¹⁴ Ponderação em sentido semelhante é feita por Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto. Cf. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 53

⁴¹⁵ Cf. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2.ª ed. rev. e atual., 2006, p. 51.

⁴¹⁶ Cf. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.ª ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 292: “A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou um faceta contraprestacional de serviços públicos divisíveis ou outra de exercício de poder de polícia.

Roque Antonio Carrazza adverte, contudo, que este entendimento tocante à aplicação restrita das imunidades aos impostos, excluindo-se as demais espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios), faz-se partindo de uma análise específica do art. 150, inciso VI, da CF/88. Noutros termos, o entendimento somente se mostra consentâneo com a consideração a respeito do que se contém nesse dispositivo, com sua redação atual. Ao se fazer uma análise mais ampla da CF/88 inferir-se-á que há muitas hipóteses de imunidade relacionadas com outras espécies tributárias que não os impostos, conforme será visto de modo ilustrativo mais adiante. Ademais, nada impede que, por meio de reforma constitucional, criem-se novas figuras de imunidade, próprias ou extensivas às demais figuras tributárias, a exemplo das taxas, contribuições de melhoria ou empréstimos compulsórios⁴²⁰. A imunidade, pois, é uma categoria de direito positivo, necessariamente tratada no altiplano constitucional, objeto de decisão política empreendida por quem titulariza o poder constituinte originário e o poder de reforma constitucional (limitado este último quanto à tendência de supressão ou redução da imunidade).

Exemplo pujante da existência de imunidades relacionadas com outras espécies tributárias se colhe no âmbito das contribuições previdenciárias, em função do disposto no art. 195, § 7.º da CF/88, cuja redação, conquanto aluda à isenção, trata, em verdade, de uma imunidade dirigida às “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em

A contribuição de melhoria é apenas cabível em havendo melhoria de imóvel para seu pagador.

As demais contribuições especiais vinculam-se à sua finalidade e referenciabilidade aos contribuintes. As sociais destinadas à seguridade social, as de intervenção no domínio econômico para regulá-lo e as de interesses das categorias sociais para mantê-las. Por outro lado, o empréstimo compulsório apenas se justifica nos casos de calamidade pública, guerra externa ou investimento público relevante”.

⁴¹⁷ Cf. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 313: “Por primeiro, anote-se que esta imunidade não tem atuação sobre tributos, mas apenas sobre imposto, uma espécie do gênero”.

⁴¹⁸ Cf. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 225: “As imunidades previstas no inciso VI do artigo 150 estão nitidamente voltadas aos tributos identificados em função da qualificação da materialidade do seu fato gerador; mais do que isto, restritas exclusivamente aos impostos que, por definição, têm fundamento em manifestações da capacidade contributiva. Nem mesmo as taxas ou a contribuição de melhoria estão abrangidas pelas imunidades do inciso VI”.

⁴¹⁹ Cf. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 210-1: “Importa registrar que a imunidade prevista no art. 150 da Constituição limita-se aos impostos. As taxas, as contribuições de melhoria e — aqui reside uma grande dificuldade — as contribuições (sociais e de intervenção no domínio econômico) não estão abrangidas pela imunidade. O Supremo Tribunal Federal interpretou o dispositivo que utiliza o termo “impostos” privilegiando o elemento literal”.

⁴²⁰ Cf. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 715-6.

lei”. Como dito alhures, a Constituição não isenta nem cria uma situação de pura e simples não incidência; apenas realiza a atividade de *imunizar*.

Confira-se a lição de Roque Antonio Carrazza: “[a]ssim, onde o lei lê ‘isentas’, deve o jurista interpretar ‘imunes’. Melhor explicitando, a Constituição, nesta passagem, usa a expressão ‘são isentas’, quando, em boa técnica, deveria usar a expressão ‘são imunes’”⁴²¹.

Observe-se que ambos os dispositivos que tratam da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência e educação aludem a “*atendidos os requisitos da lei*” e “*que atendam às exigências estabelecidas em lei*”.

Muito embora ambos os dispositivos não mencionem que a lei de que tratam é lei complementar, por interpretação sistemática do texto constitucional, chega-se a essa inequívoca e inafastável conclusão. De fato, o art. 146, inciso II, da CF/88 impõe que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A doutrina posiciona-se pela exigência de lei complementar para cumprir a incumbência do art. 195, § 7.º da CF/88⁴²². E, como dito, é o art. 14 do CTN que cumpre essa função⁴²³ — e

⁴²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24.ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 825.

⁴²² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24.ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 826: “A referida lei só pode ser complementar (nunca ordinária), justamente porque vai regular uma imunidade tributária, que é uma ‘limitação constitucional ao poder de tributar’. Ora, como já vimos, as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do art. 146, II, da CF, só podem ser reguladas por meio de lei complementar”. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema tributário da constituição*. 6.ª ed. atual. aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 308: “Acrescente-se, finalmente, que a lei a que fez menção o constituinte é a lei complementar, como já a doutrina e a jurisprudência tinham perfilado no passado, representado o Código Tributário Nacional tal impositor de requisitos”. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 234: “Os requisitos indispensáveis ao gozo da imunidade esgotam-se no disposto na Constituição e, por sua própria referência, ao estabelecido Código Tributário Nacional. Requisitos outros não pode haver. E assim é, porque à Constituição a se dispôs. A instituição de outros requisitos por norma infraconstitucional ofende o postulado da supremacia da Constituição”. MACHADO, Hugo de Brito. “Disciplina legal tributária do terceiro setor”. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2009, p. 76: “Feitas estas considerações, oferecemos nossa resposta para a segunda das questões colocadas, afirmando que ‘as normas gerais sobre quaisquer imunidades tributárias devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF’. A matéria evidentemente não pode ser objeto de enquadramento no art. 24 da CF, sendo tal impossibilidade mais uma demonstração de que se trata de matéria reservada a lei complementar. Pela mesma razão, os requisitos não podem ser veiculados por lei ordinária, prevalecendo o art. 14 do CTN”. MELO, José Eduardo Soares. “Disciplina legal tributária do terceiro setor”. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2009, p. 92: “Considerando que a imunidade significa a exclusão de competência tributária (matéria constitucional), segue-se o entendimento lógico-jurídico de que cabe exclusivamente à lei complementar (norma geral de direito tributário) explicitar o preceito constitucional. À lei ordinária compete tratar de regras instrumentais de natureza formal, e atinentes a meros deveres administrativos com relação às

não o art. 55 da lei federal n.º 8.212/91, conforme já concluiu o STF, em posicionamento capitaneado pelo Min. José Carlos Moreira Alves no julgamento da Medida Cautelar na ADIN n.º 2028-5/DF⁴²⁴.

referidas entidades, sem, contudo, dispor sobre as normas gerais (condições) para a aplicação da imunidade. Esta é a única justificativa para a edição de normas ordinárias, em absoluto respeito à Constituição Federal. Na hipótese de ser possível a veiculação, dos requisitos por lei ordinária, as normas da lei complementar (art. 14 do CTN) ficariam desprovidas de sentido jurídico, uma vez que as pessoas de direito público poderiam instituir requisitos totalmente distintos, instalando-se o caos tributário”.

⁴²³ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24.ª ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 828 e 833: “O que estamos querendo significar é que o art. 14 do Código Tributário Nacional dá plena eficácia e total aplicabilidade ao art. 195, § 7.º, da CF. A entidade beneficente de assistência social que atender aos requisitos deste art. 14 tem o inafastável direito de não ser tributada por meio de contribuições sociais para a Seguridade Social.

Julgamos imperioso asseverar, ainda, que a lei ordinária não pode — sob pena de irremissível inconstitucionalidade — criar outros requisitos que não os apontados na lei complementar, para o pleno desfrute desta imunidade. De fato, ela não é o instrumento próprio para veicular regras que condicionem a fruição da imunidade em tela.

[...]

Acerca desta matéria, qualquer lei ordinária que venha a disciplinar o assunto terá, na melhor das hipóteses, caráter eminentemente declaratório. Se repetir a Constituição e a lei complementar, será inócua; se as restringir, inconstitucional”.

⁴²⁴ “EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: ... II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das

Vê-se, pois, que o STF, partindo da premissa segundo a qual as contribuições sociais têm natureza tributária, aplica-lhes, quanto às limitações constitucionais ao poder de tributar, especificamente a imunidade, a regra de reserva de lei complementar.

Em arremate, Marco Aurélio Greco explica a incidência das imunidades apenas sobre os impostos e a exclusão das contribuições especiais⁴²⁵ partindo as seguintes premissas: os impostos constituem espécie tributária necessariamente informadas pela capacidade contributiva e típica materialização do poder de império, de sorte que a CF imuniza algumas pessoas ou coisas como maneira de pô-las a salvo desse *jus imperi*; já as contribuições são informadas pelo princípio da solidariedade proveniente da participação do indivíduo de determinado grupo e na busca de finalidade definida constitucionalmente, razão por que não motivo para imunizar a um poder de “império”; justifica-se a imunidade prevista no art. 195, § 7.º, da CF/88, haja vista a função da natureza da atividade desempenhada: atuação em finalidades qualificadas constitucionalmente justifica liberá-las dessa exação tributária.

Em arremate, cumpre fixar cinco premissas fundamentais: (a) toda e qualquer imunidade somente tem sede na Constituição, ao tempo em que esta, quanto às formas exonerativas, somente concede diretamente a imunidade, ainda que, por imprecisão técnica-gramatical, alude a isenção e a não-incidência; (b) por ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, somente pode ser regulada no plano infraconstitucional por lei complementar (art. 146, inciso II, da CF/88) – função essa cumprida hoje, precipuamente, pelo CTN; (c) por serem garantias do contribuinte, estão protegidos quanto à tentativa de redução ou supressão promovida pelo poder de reforma constitucional (art. 60, §4.º, inciso IV, da CF/88); (d) mercê da integração entre o *caput* do art. 150 e do § 2.º do art. 5.º, todos da CF/88, é possível admitir a existência de imunidades contidas implicitamente no texto constitucional, a partir da interpretação de dispositivos nele contidos; (e) as imunidades tributárias não constituem

duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta”.

(ADI 2028 MC, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJ 16-06-2000 PP-00030 EMENT VOL-01995-01 PP-00113).

⁴²⁵ Observe-se a súmula 553 do STF, editada sob a égide da CF/67: “O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra ‘d’, III, do art. 19 da Constituição Federal”.

categoria constitucional própria e exclusiva dos impostos; aplicam-se às demais espécies tributárias, conforme dispuser o texto constitucional.

2.4.7.2. Espécies de imunidade.

O texto constitucional contém um rol de imunidades enumeradas nas alíneas do inciso VI do art. 150 da CF/88. Esse dispositivo não esgota as hipóteses de imunidades previstas expressamente naquele para os impostos (*v.g.*, §2.º, inciso III, e §4.º, inciso II, do art. 153), como também não alude às hipóteses de imunidade para as contribuições especiais (*e.g.*, § 7.º do art. 195, e art. 149, §2.º, inciso I, todos da CF/88). De igual maneira, não impede que outras situações de imunidades sejam depreendidas implicitamente a partir de interpretação sistemática e teleológica da Constituição, conforme o próprio *caput* do art. 150 da CF/88 permite e o conteúdo da tese defende.

O dispositivo constitucional que reúne a maior parte das regras de imunidade é o inciso VI do art. 150, que sofreu a alteração promovida pela EC n.º 75/2013 para ampliar o seu rol de proteção⁴²⁶. Esta, por enquanto, foi a única emenda constitucional a alterar o inciso VI do art. 150 da CF/88, fazendo-o para ampliar o rol de imunidades, sendo certo que qualquer intuito em sentido contrário – *i.e.*, no intento de reduzir/suprimir – encontraria óbice no art. 60, §4.º,

⁴²⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

inciso IV, da CF/88, por constituir a imunidade – assim como todas as demais limitações constitucionais ao poder de tributar – direitos fundamentais.

A exposição que se segue obedecerá a ordem do inciso VI do art. 150, reservando-se o item final para a exposição, em modo sucinto, as demais hipóteses de imunidades, relacionadas com impostos, taxas e contribuições especiais, que se encontram difusas no texto constitucional.

2.4.7.2.1. Imunidade recíproca.

Na ordem trazida pelo dispositivo constitucional, tem-se inicialmente a imunidade recíproca. Fundada no princípio federativo — e, portanto, no postulado da isonomia, equilíbrio e respeito mútuo entre os entes que a compõem —, a regra impede que um ente político, ao exercer a competência tributária definida e atribuída constitucionalmente, venha a impor exação tributária cujo fato gerador se relacione com patrimônio, renda ou serviços uns dos outros (enunciados 73⁴²⁷, 74⁴²⁸ e 75⁴²⁹ da Súmula de jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, editadas, ainda, sob a égide de CF/67).

O § 2.º desse dispositivo estende a imunidade às pessoas jurídicas de direito público (autarquias e fundações), no tocante “ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”, ao passo em que o §3.º veda expressamente que se repute abrangidos por essa imunidade o patrimônio, a renda e os serviços, “relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário” (súmula 76⁴³⁰ do STF).

⁴²⁷ “A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, ‘a’, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais.”

⁴²⁸ “O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais”.

⁴²⁹ “Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão ‘inter vivos’, que é encargo do comprador”.

⁴³⁰ “As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, v, ‘a’, Constituição Federal”.

O mesmo STF, contudo, vem construindo jurisprudência no sentido de que a imunidade tributária recíproca é extensível às empresas públicas prestadoras de serviços públicos monopolizados⁴³¹⁻⁴³².

Esta imunidade, pois, é restrita aos impostos, não se estendendo às taxas e as demais espécies tributárias. Examinando a aplicação da regra da imunidade à contribuições especiais, o STF tem se pronunciado no sentido da restrição. Isso porque o texto constitucional apenas alude a impostos, de sorte que a figura tributária que não de constitua impostos não está albergada por essa forma exonerativa de tributos⁴³³.

⁴³¹ Cf. ARE 816120 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 12/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-162 DIVULG 21-08-2014 PUBLIC 22-08-2014. (RE 605908 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 24/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-152 DIVULG 06-08-2014 PUBLIC 07-08-2014. (AI 797034 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 21/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-111 DIVULG 12-06-2013 PUBLIC 13-06-2013. RE 601392, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 28/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-105 DIVULG 04-06-2013 PUBLIC 05-06-2013.

⁴³² Convém destacar, a esse respeito, a opinião de Marco Aurélio Mello, que manifestou-se contrariamente a essa extensão da imunidade recíproca: “Assim, a atividade interpretativa de cada imunidade em particular, sob pena de transgressão à própria Carta, não pode ser estrita a ponto de inviabilizar que o objetivo protecionista seja satisfeito, nem tão ampla de modo a promover privilégios odiosos e desmedidos em detrimento de outros bens e valores, olvidando-se a Carta como um todo. A interpretação deve ser teleológica e sistematicamente adequada, de maneira que a norma de imunidade alcance o máximo de efetividade em harmonia com os demais valores de nosso sistema constitucional” (Cf. “Interpretação constitucional e controvérsias tributárias”. In *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Taren Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 1159).

⁴³³ “RECURSO EXTRAORDINÁRIO - OUTORGA DE EFEITO SUSPENSIVO - EXCEPCIONALIDADE - PRESSUPOSTOS LEGITIMADORES DA MEDIDA CAUTELAR - INOCORRÊNCIA DO REQUISITO CONCERNENTE À PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - IMPOSSIBILIDADE DE OS ESTADOS-MEMBROS/MUNICÍPIOS DESLIGAREM-SE, UNILATERALMENTE, DO DEVER DE RECOLHIMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PERTINENTE AO PASEP - PEDIDO INDEFERIDO - AGRAVO IMPROVIDO. A AUSÊNCIA DE PLAUSIBILIDADE JURÍDICA NÃO AUTORIZA A OUTORGA DE MEDIDA CAUTELAR DESTINADA A CONFERIR EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO EXTRAORDINÁRIO. - A concessão de medida cautelar, pelo Supremo Tribunal Federal, quando requerida com o objetivo de atribuir eficácia suspensiva a recurso extraordinário, exige, para viabilizar-se, a cumulativa observância de determinados pressupostos (Pet 2.466-PR (Questão de Ordem), Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), dentre os quais avulta, por sua importância, a plausibilidade jurídica da pretensão de direito material deduzida pela parte interessada. - O Plenário do Supremo Tribunal Federal assentou o entendimento de que, em tema de contribuição ao PASEP, os Estados-membros e os Municípios não podem invocar a prerrogativa constitucional da autonomia, que lhes é inerente, em ordem a legitimar, com apoio em unilateral manifestação de sua própria vontade, o desligamento da obrigação de recolher essa especial exação de caráter tributário. A contribuição pertinente ao PASEP - por qualificar-se como contribuição social - não se expõe, por efeito de sua própria natureza jurídica, às limitações fundadas na garantia constitucional da imunidade tributária recíproca, que se aplica, unicamente, enquanto espécie de imunidade tributária genérica, aos impostos (RTJ 136/846 - RTJ 174/303-304), consoante prescreve, em cláusula expressa, a própria Constituição da República (art. 150, VI, "a"). Precedente: ACO 471-PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Pleno. - D escaracterização, na espécie, do fumus boni juris, em face desse julgamento plenário do Supremo Tribunal Federal, que, ao examinar questão idêntica, rejeitou a tese jurídica na qual se funda a postulação ora deduzida pela entidade estatal requerente. MEDIDA CAUTELAR INOMINADA E DESCABIMENTO DA CITAÇÃO. - A decisão que, no contexto de medida cautelar inominada, defere, ou não, efeito suspensivo a recurso extraordinário já admitido pela Presidência do Tribunal de jurisdição inferior constitui provimento jurisdicional que se exaure em si mesmo, não dependendo, em consequência, da posterior realização do ato citatório, eis que incabível, em tal hipótese, o oferecimento de contestação. É que a providência

2.4.7.2.2. Imunidade de templo de qualquer culto.

Como uma forma de proteção à liberdade religiosa (art. 5.º, VI, *b*, da CF/88⁴³⁴⁻⁴³⁵), o constituinte pôs a salvo da incidência de impostos os tempos de qualquer culto.

O Estado brasileiro é laico, não tendo nenhuma religião oficial. Desse modo, a fim de evitar qualquer tipo de discriminação em função da opção de religião e culto, não é permitida a instituição de impostos em relação ao patrimônio renda ou serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes, de qualquer entidade religiosa.

Nesse contexto, Ives Gandra da Silva Martins faz três observações: (*a*) quanto ao conceito de templo, há de se compreender não apenas o prédio físico, em que o culto de se dá, mas todas as atividades correlatas, desde que dirigidas às suas finalidades superiores; (*b*) quanto aos chamados “cultos demoníacos”, estaria estes desprotegidos pela imunidade, em razão do mandamento contido no preâmbulo da CF/88 (“sob a proteção de Deus”); (*c*) quanto aos cultos que, embora invoquem o nome de Deus, representam severa exploração econômica dos fiéis, deveria haver um estudo de cada caso⁴³⁶. Discorda-se dessa última observação, na medida em que esta análise casuística propicie ambiente de risco para a liberdade religiosa.

cautelar em referência - que se qualifica como simples incidente peculiar ao julgamento do apelo extremo - não mantém qualquer vinculação com o litígio material subjacente à causa principal. Precedentes. - O procedimento cautelar, instaurado com o objetivo de conferir efeito suspensivo ao apelo extremo, rege-se, no Supremo Tribunal Federal, por norma especial, de índole processual (RISTF, art. 21, V), que, por haver sido recebida, pela nova Constituição da República, com força e eficácia de lei (RTJ 167/51), afasta a incidência - considerado o princípio da especialidade - das regras gerais constantes do Código de Processo Civil (art. 796 e seguintes). Precedentes”. (Pet 2662 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/04/2002, DJ 16-08-2002 PP-00090 EMENT VOL-02078-02 PP-00206).

⁴³⁴ “VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;”.

⁴³⁵ “*Liberdade coletiva e de ideologia* é a que cabe a uma associação religiosa ou ideológica enquanto tal. Esta liberdade deve distinguir-se da liberdade individual de as pessoas se constituírem em associações religiosas e ideológicas. Na doutrina, o direito à liberdade coletiva é frequentemente deduzido diretamente do art. 5.º, n. 1 e 2. O direito à liberdade coletiva visa proteger todas as atividades que também estão abrangidas pela liberdade individual de religião e de ideologia. No entanto, a construção dogmática de um ‘direito fundamental duplo’ de liberdade individual e coletiva de religião e de ideologia não se enquadra com o art. 19º, n.3, que regula especialmente a questão de saber em que medida também as associações religiosas e ideológicas são titulares de direitos fundamentais. Além disso, um aspecto especial da liberdade coletiva está positivado no art. 137º, n. 2, frase 2, da Constituição Imperial de Weimar, em ligação com o art. 140º.” (PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 249).

⁴³⁶ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.ª ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 300-1.

Cumpra destacar que esta imunidade não atinge o templo em si, o local destinado ao culto, mas a entidade mantenedora do templo⁴³⁷. São acobertados pela imunidades todos os bens pertencentes a essa entidade mantenedora do ministério religioso voltados à profissão da fé⁴³⁸. Afora isso, as rendas advindas da atividade também estão protegidas da tributação, desde que voltadas à manutenção da entidade e vinculadas às suas finalidades essenciais. Nada obstante, o STF venha decidindo mais recentemente que, mesmo os imóveis que estão desvinculados a estas finalidades essenciais, desde que integrantes do patrimônio da entidade religiosa, permanecem imunes⁴³⁹.

2.4.7.2.3. Imunidade de partidos políticos, instituições sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos.

Patrimônio, renda e serviços dos partidos políticos, inclusive de suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos também gozam de imunidade tributária (alínea *c*). Como a CF/88 garante a liberdade partidária e o pluripartidarismo (art. 17), a previsão dessa imunidade é uma das formas escolhidas para preservá-los de quaisquer tipos de perseguição. Na mesma linha, como medida de garantia à liberdade sindical, as entidades sindicais são preservadas pela imunidade tributária.

Visando a beneficiar entidades que, sem objetivar o lucro, prestam serviços de educação e assistência social — que, a rigor, são funções próprias do modelo de Estado do bem-estar social adotado pela Constituição brasileira — previu-se, para essas entidades, a imunidade tributária⁴⁴⁰.

⁴³⁷ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24.^a ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 739.

⁴³⁸ ARE 658080 AgR, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 13/12/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-033 DIVULG 14-02-2012 PUBLIC 15-02-2012 RSJADV mar., 2012, p. 44-46.

⁴³⁹ ARE 800395 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014.

⁴⁴⁰ O STF admite que se estenda esta imunidade às entidades fechadas de previdência privada, desde que não haja contribuição exigida dos beneficiários, bastando que o custeio provenha de contribuições das empresas ou outras fontes. Editou, inclusive, a súmula 730: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, ‘c’, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

O CTN, especificamente em seu art. 14, no exercício da competência reservada à lei complementar pelo art. 146, inciso II, da CF/88⁴⁴¹, estabeleceu que, para o gozo de tal imunidade, essas entidades (partidos políticos e suas fundações, sindicatos e entidades de assistência e prestação de serviços educacionais) deverão: **(i)** não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; **(ii)** aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e **(iii)** manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Perceba-se, outrossim, que não há a vedação para que o exercício da atividade gere lucro; o impedimento é, justamente, que esse lucro seja distribuído entre aqueles que compõem a entidade. Os resultados eventualmente gerados, necessariamente, devem ser reinvestidos nas finalidades essenciais da entidade; esse é, inclusive, o sentido da súmula n.º 724 editada pelo STF⁴⁴². Cumprido esse requisito, a imunidade permanece para essas rendas oriundas de atividades outras – econômico-empresariais – que não as essenciais, desde que voltadas ao custeio desta.

2.4.7.2.4. Imunidade de livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão.

A imunidade tributária prevista na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da CF/88 abrange “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. A justificativa dessa imunidade reside justamente na preocupação em se proporcionar o acesso à educação e à informação a uma maior gama de pessoas, sobretudo as mais carentes.

Diferentemente das imunidades anteriormente mencionadas, trata-se de imunidade objetiva, que atinge a produção e a circulação do bem, de sorte protegê-lo da incidência dos impostos que tenham por fato gerador a circulação de mercadoria ou de produto (II, IPI e ICMS); enfim, protege o objeto e não os sujeitos envolvidos. Não se refere diretamente ao autor ou ao

⁴⁴¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário. Vol. I*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 179: “Logo, cabendo à lei complementar a regulação das chamadas ‘limitações ao poder de tributar’, somente essa espécie legislativa está autorizada a introduzir nomeras regulamentadoras das imunidades condicionadas, estabelecendo os requisitos necessários ao gozo do benefício previsto no art. 150, VI, ‘c’, do Texto Maior”.

⁴⁴² “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

editor, de sorte que estes estão sujeito aos impostos sobre a renda, e.g., bem assim não protege a distribuição de livros, jornais e periódicos⁴⁴³.

Ademais, a parte final, respeitante à alusão a “papel destinado a sua impressão”, é meramente exemplificativa, de sorte a reclamar uma interpretação teleológica e histórica, a fim de englobar, de igual modo, outros meio pelos quais se veiculem informações (livros eletrônicos, em CD-ROM, livros de plástico etc)⁴⁴⁴.

De igual modo, alguns insumos outros que não apenas o papel, mas de igual modo necessários à produção do livro, jornais e periódicos também estão abrangidos pela imunidade; nesse particular, foi editada a súmula 657 do STF⁴⁴⁵. Há decisão do STF estendendo a proteção, inclusive, ao maquinário destinado a impressão⁴⁴⁶.

⁴⁴³ Recurso extraordinário. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. 2. Direito Constitucional e Tributário. 3. FINSOCIAL. Natureza jurídica de imposto. Incidência sobre o faturamento. 4. Alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Imunidade objetiva. Incidência sobre o objeto tributado. Na hipótese, cuida-se de tributo de incidente sobre o faturamento. Natureza pessoal. Não alcançado pela imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 628122, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-191 DIVULG 27-09-2013 PUBLIC 30-09-2013).

Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 150, VI, d, DA CF. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. REVOGAÇÃO DE LEI MUNICIPAL POR DECRETO. ANÁLISE. ÓBICE DA SÚMULA 280/STF. 1. O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência firmada de que os serviços de distribuição de livros, jornais e periódicos não são abrangidos pela imunidade tributária estabelecida pelo art. 150, VI, d, da Constituição Federal (RE 630462 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe de 07-03-2012; RE 530121 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 29-03-2011). 2. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 568454 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-148 DIVULG 31-07-2013 PUBLIC 01-08-2013)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, D, DA CF. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO, TRANSPORTE OU ENTREGA DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes. II - O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. III - Agravo regimental improvido.

(RE 530121 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 09/11/2010, DJe-058 DIVULG 28-03-2011 PUBLIC 29-03-2011 EMENT VOL-02491-02 PP-00279 RDDT n. 189, 2011, p. 165-168).

⁴⁴⁴ Nesse sentido: Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24.^a ed. rev. amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 782-7. Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.^a ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 313.

⁴⁴⁵ “A imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

⁴⁴⁶ CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA –

2.4.7.2.5. Imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais.

A imunidade mais recentemente prevista no texto da CF/88, incluída por intermédio da EC n.º 75/2013, que acresceu a alínea “e” ao inciso VI do art. 150, de modo a proteger “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil” que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, ou obras interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Trata-se, outrossim, de imunidade objetiva, construída sob a mesma lógica da imunidade instituída sobre livros, jornais e periódicos: refere-se aos referidos objetos na atividade de produção e de circulação (IPI e ICMS).

O bem jurídico protegido por essa imunidade refere-se a liberdade de produção cultural musical *brasileira* materializada em fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil; liberdade de expressão artística brasileira e aqui produzida. Exclui, pois, de logo, produtos importados dessa natureza, ainda que de autores brasileiros, interpretando obras brasileiras ou não.

Tem por objetivo, pois, **(a)** facilitar o exercício da liberdade de expressão artística; **(b)** fomentar a cultura artística-musical nacional, torando-a mais acessível a uma porção maior da população nacional; **(c)** combater a contrafação de mídias como CDs e DVDs⁴⁴⁷.

A CF/88 determina a proteção da cultura brasileira em diversos dispositivos, destacando-se o art. 23, incisos III, IV e V, e arts. 215 a 216-A (sendo que este último foi introduzido pela EC 71/2012); por essa razão, a norma de imunidade fecha em obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros.

INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva.

(RE 202149, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RTJ VOL-00220- PP-00510 RDDT n. 198, 2012, p. 194-199)

⁴⁴⁷ Cf. WASSERMAN, Raphael. “Notas sobre a imunidade musical: liberdade de expressão artística e cultural nacional”. In. *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 853.

Visa tanto evitar perseguições de gêneros musicais, como desonerar tributariamente tais produtos a fim de que o preço final reste reduzido, viabilizando o acesso a eles pelas classes menos favorecidas e, também, fazendo parte de uma política nacional de combate aos produtos contrafeitos, que violam às escâncaras os direitos do autor (art. 5.º, incisos XXVII e XXVIII⁴⁴⁸).

Excluiu da imunidade, contudo, a etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (CD, DVD e Blu-Rays⁴⁴⁹). Considerando o valor jurídico que visa a ser protegido por intermédio da imunidade, não se encontra uma justificativa razoável para a exceção da imunidade nesta etapa de produção que, de rigor, pode significar etapa de maior custo, inclusive o tributário⁴⁵⁰.

A fim de evitar discussões similares às estabelecidas em torno da imunidade de livros, periódicos e jornais, ao se introduzir essa nova figura de imunidade, teve-se a preocupação de deixar claro que esta se estende a os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham. Com o fim de melhor proporcionar uma interpretação teleológica, não se especificou o tipo de suporte que contenha o fonograma e videofonograma musical produzido no Brasil⁴⁵¹.

A introdução dessa imunidade veio a consagrar no texto constitucional um proteção quanto à tributação desse tipo de produção cultural (musical), resultado de um movimento de pressão

⁴⁴⁸ “XXVII - aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar;

XXVIII - são assegurados, nos termos da lei:

a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;

b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas;”.

⁴⁴⁹ Rafael Wasserman defende que, com a redação conferida ao dispositivo constitucional, a replicação de arquivos gravados em outros suportes – a exemplo de *pen-drives* – estariam no âmbito da “exceção da exceção” da norma de imunidade; vale dizer, estaria protegido pela imunidade a reprodução feita em outros suportes (cf. “Notas sobre a imunidade musical: liberdade de expressão artística e cultural nacional”. In. *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tatarén Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 859).

⁴⁵⁰ A eventual circunstância de grande parte das indústrias que desempenham este mister já estar situada na Zona Franca de Manaus (que já dispõe de benefícios fiscais) não se constitui justificativa para estabelecer-se a exceção.

⁴⁵¹ Para uma noção inicial sobre a novel espécie de imunidade, WASSERMAN, Rafael. “Notas sobre a imunidade musical: liberdade de expressão artística e cultural nacional”. In. *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tatarén Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 845-862. SABBAG, Eduardo de Moraes. “Imunidade tributária musical e liberdade de expressão artística”. In. *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tatarén Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 863-894.

exercido pela classe artística e autoral. É expressão, pois, (a) da possibilidade de ampliação, por emenda constitucional, das limitações constitucionais ao poder de tributar, haja vista tratarem estas de direitos fundamentais; (b) da interface entre o sistema jurídico constitucional e o sistema social, de modo que este influencia no conteúdo daquele; (c) de que toda limitação constitucional visa a proteger um bem jurídico ou um valor já contemplado pelo próprio texto constitucional.

2.4.7.2.6. *Imunidades específicas.*

Segundo restou esclarecido anteriormente (2.4.7.1), o rol do inciso VI, do art. 150 da CF/88 somente se aplica aos impostos em razão do que consta expressamente na redação do referido inciso. Isso não interfere, contudo, na circunstância de esse mesmo texto constitucional albergar, de modo difuso, diversas outras situações de imunidade aplicadas não somente aos impostos, como, também, nomeadamente, às taxas e às contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições de intervenção sobre domínio econômica e contribuição no interesse de categorias profissionais e econômicas).

Calha neste item apenas e tão somente enunciá-las, a fim de demonstrar que, de rigor, o art. 150, inciso VI, embora aluda às imunidades genéricas referidas indistintamente a todos os impostos, não exaure o conjunto de valores e bem jurídicos protegidos constitucionalmente quanto à tributação por intermédio da técnica da imunidade. Reafirme-se, pois, que o constituinte, amiúde, em vez de utilizar a expressão “*é imune*”, usou “*é isento(a)*” ou “*não incide(irá)*”, em equívoco técnico.

Com efeito, para os impostos: (a) imunidade das exportações de IPI (art. 153, §3.º, inciso III, da CF/88) – o que já estava consagrado na súmula 536 do STF⁴⁵², antes mesmo da CF/88; (b) imunidade das pequenas glebas rurais quanto ao ITR (art. 153, §4.º, da CF/88); (c) imunidade do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, de sorte que único imposto que incide é o IOF (art. 153, §5.º, da CF/88); (d) imunidade das operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como dos serviços prestados a destinatários no exterior do ICMS (art. 155, §2.º, inciso X, alínea “a”, da CF/88); (e) imunidade das operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e

⁴⁵² “são objetivamente imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias os ‘produtos industrializados’, em geral, destinados à exportação, além de outros, com a mesma destinação, cuja isenção a lei determinar”.

gasosos dele derivados, e energia elétrica quanto ao ICMS (art. 155, §2.º, inciso X, alínea “b”, da CF/88); (f) imunidade do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial quanto ao ICMS (art. 155, §2.º, inciso X, alínea “c”, da CF/88); (g) imunidade das prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora de sons e imagens de recepção livre e gratuita quanto ao ICMS (art. 155, §2.º, inciso X, alínea “d”, da CF/88); (h) imunidade das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais no país à exigência de outros impostos, à exceção do ICMS, II, IE (art. 155, §3.º, da CF/88); (i) imunidade dos direitos reais de garantia quanto a ITIV (art. 156, inciso II, da CF/88); (j) imunidade da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e da transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica ao ITIV (art. 156, §2.º, inciso I, da CF/88); (k) imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária quanto aos impostos federais, estaduais e municipais (art. 184, §5.º, da CF/88).

Ao seu turno, para as taxas: (a) imunidade quanto ao exercício do direito de petição aos poderes públicos (art. 5.º inciso XXXVI, alínea “a”, da CF/88); (b) imunidade quanto à obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (art. 5.º inciso XXXVI, alínea “b”, da CF/88); (c) imunidade quanto a custas processuais para a ação popular (art. 5.º inciso LXXIII, da CF/88); (d) imunidade do registro civil de nascimento de óbito aos reconhecidamente pobres (art. 5.º inciso LXXVI, alíneas “a” e “b”, da CF/88); (e) imunidade quanto a custas processuais para o *habeas corpus* e para o *habeas data* (art. 5.º inciso LXXVII, da CF/88); (f) imunidade quanto ao acesso ao ensino fundamental (art. 208, inciso I, da CF/88); (g) imunidade quanto ao casamento civil (art. 226, 1.º, da CF/88); (h) imunidade quanto aos transportes públicos urbanos para os maiores de 65 anos, em relação às taxas (art. 230, §2.º, da CF/88⁴⁵³).

Quanto às contribuições especiais: (a) imunidades dos proventos de aposentadoria e pensão à contribuição para o custeio da previdência social (art. 195, inciso II, da CF/88); (b) imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social (art. 195, §7.º, da CF/88); (c) imunidade dos necessitados da assistência social oficial (art. 203 da

⁴⁵³ Quando o transporte está concedido à iniciativa privada (por concessão ou permissão), não se cogita de imunidade, haja vista que a contraprestação devida é tarifa (preço público) e não taxa, a respeito da qual haveria a imunidade. No primeiro caso, trata-se de regra de gratuidade não-tributária.

CF/88); (d) imunidades concernentes às contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico quanto às receitas decorrentes de exportação (art. 149, §2.º, inciso I, da CF/88).

Em síntese, no texto constitucional vigente, são estas as hipóteses de imunidade aplicadas aos impostos, às taxas e às contribuições especiais, conforme indicação especificamente feita naquele. Não se encontram, contudo, na configuração constitucional atual, hipóteses de imunidade para a contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios, nada impedindo que o poder constituinte de reforma venha a introduzi-las.

2.5. AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR COMO DIREITOS FUNDAMENTAIS.

Viu-se que a cada uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, positiva ou negativa, subjaz um valor ou um bem jurídico a ser protegido (ou a ser alcançado) quanto à atividade tributária do Estado. Esses valores protegidos, de regra, se conectam com alguns direitos fundamentais expressamente elencados no art. 5.º do texto constitucional. Outros, decorrem de sobreprincípios implícitos contidos na Constituição.

Todas as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, contudo, ostentam a natureza de normas jurídicas constitucionais que veiculam direitos fundamentais, que tem por destinatários tanto as pessoas naturais como pessoas jurídicas⁴⁵⁴ – ou mesmo entes despersonalizados que se encontrem na situação de contribuinte do tributo.

Cumprе fundamentar essa conclusão do ponto de vista histórico-filosófico, bem assim, quanto ao aspecto dogmático, aludindo a dois dispositivos contidos no texto que funcionam como cláusulas de abertura e conexão dos subsistemas, sem, contudo, olvidar-se de apontar as consequências desta conclusão.

2.5.1. Fundamentação histórico-filosófica.

⁴⁵⁴ “Ao declarar a aplicação dos direitos fundamentais também às pessoas coletivas nacionais, também lhes concede a legitimidade jurídico-fundamental. Como pressuposto, o preceito referido exige que os direitos fundamentais seja, pela sua natureza, aplicáveis às pessoas coletivas nacionais”. (PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 93).

A idéia do Estado de Direito é indissociável da consagração (positivação) e do respeito aos direitos fundamentais⁴⁵⁵⁻⁴⁵⁶. Não é possível falar de Estado de Direito sem que se pressuponha a limitação do Poder do Estado por intermédio da Constituição, que consagre os direitos fundamentais.

No primeiro modelo de Estado de Direito – o Estado Liberal de Direito – consagram-se os direitos de primeira dimensão: as liberdades públicas. Apoiado em Bluntschli, Fritz Fleiner, Anschutz, Richard Thoma, Orlando, Santi Romano e Caristia, Pablo Lucas Verdú pontua as premissas estabelecidas pelo Estado Liberal de Direito, ao ser abrangido pelo Estado Constitucional: (i) primazia da lei em sentido formal (elaborada pelos Parlamentos, nos regimes das democracias liberais), que regula toda a atividade estatal, tanto na esfera executiva quanto no âmbito jurisdicional, e igualdade formal dos cidadãos perante a lei; (ii) um sistema hierárquico de normas que preserva a segurança e que se concretiza na diferente natureza das distintas normas que o compõem e em seu respectivo âmbito de validade; (iii) legalidade da Administração Pública, estabelecendo-se o sistema de recursos e impugnações contra suas suas decisões (controle administrativo, de ofício ou por provocação); (iv) separação dos poderes como garantia da liberdade ou controle de possíveis absurdos; (v) reconhecimento da personalidade jurídica do Estado, que mantém relações jurídicas com os

⁴⁵⁵ Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.7-8: “Para que se possa falar em um Estado de Direito não é preciso que este mantenha uma ideologia política determinada. Basta que o Estado atue de forma limitada, podendo esta limitação assumir várias facetas. Ela pode verificar-se por meio do simples direito positivo, através dos direitos individuais ou mesmo da limitação transcendente do direito natural. [...] Portanto, é inexato considerar exclusivamente como Estado de Direito aquele que se fundamenta nos princípios individualistas. Essa tendência corresponderia a petrificar a evolução do Estado de Direito num momento determinado (a oposição ao absolutismo), desconhecendo o seu posterior desenvolvimento”.

⁴⁵⁶ “Por isso, o Estado de Direito atua como limite e como garantia. No primeiro caso, isso se dá quando determina uma fronteira mínima que não se pode ultrapassar em assumir os riscos antes assinalados. Atua como garantia no instante em que o respeito pelas normas jurídicas figura como um postulado cultural que afasta a arbitrariedade e distingue o Estado moderno do Estado absoluto. Trata-se de um postulado que oferece base à confiança dos cidadãos, convencendo-os de que vivem em liberdade.

O Estado de Direito foi se enriquecendo de conteúdo. Nascido de frente ao *Fürstenstaat* [Estado do Príncipe] e o *Polizeistaat* [Estado Policial], resgatou os indivíduos da ameaça das *lettres de cachet* (ordens de prisão ou de exílio emitidas pelo monarca ou pelos secretário de Estado) e do capricho dos governantes. O Estado de Direito serviu de apoio para os direitos subjetivos públicos, convertendo os súditos em cidadãos livres. Os movimentos sociais do século XIX revelaram a insuficiência das liberdades burgueses, permitindo que se formasse uma consciência da necessidade da justiça social. Mas o Estado de Direito, que já não podia se justificar como liberal, precisou abandonar a sua neutralidade para afrontar a maré social, além de integrar a sociedade sem renunciar ao primado do Direito. O Estado de Direito deixa de ser formal, neutro e individualista para transformar-se em Estado Material de Direito, na medida em que adota uma dogmática e uma finalidade voltadas para o fomento da justiça social. Desse modo, pode-se dizer que, nas condições do capitalismo avançado, a classe dominante optou pelo Estado Social de Direito. No entanto, dados os resíduos exploradores que ele alberga, é necessário superá-lo mediante uma nova modalidade de Estado de Direito, um Estado que venha a harmonizar-se plenamente com a justiça social”. (VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 90-1).

cidadãos; (vi) reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais incorporados à ordem constitucional; e (vii) como garantia ao despotismo do Legislativo, controle de constitucionalidade das leis, cujo modelo varia segundo a ordem constitucional de cada país⁴⁵⁷⁻⁴⁵⁸.

O Estado Liberal de Direito, contudo, tem suas estruturas esgarçadas justamente pela insuficiência de seu modelo para atender os anseios das grandes camadas que compõem o tecido social. Um Estado abstencionista no campo econômico e social – que, em um primeiro momento, apresentou-se como o modelo necessário a barrar o poder desmedido dos Estados absolutistas – mostra-se extremamente débil a, nesse segundo momento, satisfazer às necessidades surgidas sob o amálgama de uma economia de mercado e pautada pelo viés do capitalismo.

A imposição ao Estado de prestações negativas, tendentes a garantir o direito de *liberdade* no mais amplo sentido, constituiu-se os direitos fundamentais de primeira dimensão e mostrou-se urgente para conter o Estado absolutista. Ao final do século XIX, início do século XX, os movimentos sociais eclodidos na Europa forçaram uma mudança de postura do Estado; de liberal e abstencionista, para intervencionista e de promotor do bem-estar social⁴⁵⁹.

Imperiosa a mudança de feição do Estado, imperiosa, outrossim, a existência de uma constituição a conformá-lo. Surgem, portanto, as constituições sociais e econômicas, consagradoras – além das liberdades públicas (máxime em função da proibição do retrocesso

⁴⁵⁷ Cf. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 13-4.

⁴⁵⁸ “Fruto maduro da burguesia, o Estado Liberal de Direito foi concebido para uma situação econômica próspera, para um momento de paz social. Entretanto, o Estado de Direito não é patrimônio de uma classe social. A contrário, serve ou deve servir para todas as classes que compõem a sociedade. O Estado de Direito deve conservar em seu seio os postulados mais nobres descobertos pelo movimento liberal, a exemplo dos direitos fundamentais. Contudo, se não pretende assumir uma forma anacrônica, indubitavelmente há de mudar a etiqueta ‘liberal’ por outra mais justa e atual”. (VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 9).

⁴⁵⁹ Edvaldo Brito, citando Hugh Dalton, afirma que a teoria do moderno Estado do bem estar social parte da premissa que a justificativa da tributação está na sua realização de forma ética, ou seja, realizando a despesa pública para a promoção da máxima vantagem social. Ressalta que a aplicação dos recursos públicos deve buscar primordialmente a: **a)** proteção da coletividade; **b)** melhoria da produção; e **c)** melhoria da repartição das riquezas. Conclui, finalmente, asseverando que o Estado do bem estar social: **1)** tem objetivo redistributivo; **2)** desempenha suas atividades mediante operações de finanças públicas; **3)** utiliza, dentre outros meios, o instrumental tributário para intervir na ordem econômica e viabilizar o alcance da justiça social; **4)** intervir na ordem econômica com a finalidade de organizar a sociedade na perspectiva da justiça social pela melhoria da produção e da distribuição do que for produzido (cf. BRITO, Edvaldo. *Reflexos da atuação do Estado no domínio econômico — desenvolvimento econômico. Bem-estar social*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 40-3).

e da concorrência) – dos direitos sociais⁴⁶⁰. Com isso, introduz-se, outrossim, o modelo de Estado Social de Direito.

O Estado Social de Direito, por sua vez, designa uma realidade consistente na incorporação dos direitos sociais às constituições européias; trata-se, pois, na expressão de Pablo Lucas Verdú, do intento de converter em direito positivo várias aspirações sociais, elevadas à categoria de princípios constitucionais protegidos pelas garantias do Estado de Direito. Constituem, pois, postulados inseridos em Constituições rígidas, que condicionam, enquanto direito imediatamente vigente, a legislação, a Administração e a prestação jurisdicional, na forma do art. 3.º da Lei Fundamental de Bonn; os direitos sociais vêm reforçado o seu valor mediante garantias jurídicas claras e seguras⁴⁶¹.

Aplicando-se uma distinção traçada por Ernst Forsthoff, pode-se dizer que o Estado Liberal de Direito baseia suas instituições na idéia de limitação (*Ausgrenzung*), conotação negativa, ao passo em que o Estado Social de Direito se caracteriza pela dimensão positiva da participação; o primeiro aponta para a liberdade como limite; o segundo, para a participação (*Teilhabe*); tal discriminação não é uma discriminação superficial, que contraponha vocábulos distintos, uma vez que cada um deles tem profundo significado: o da liberdade que qualifica o Estado Liberal de Direito, como garantia e limite, e o da participação, que confere sentido ao Estado Social de Direito⁴⁶².

Eis a síntese bem articulada de Pablo Lucas Verdú: (i) o Estado Social de Direito surge após o enfrentamentos sociais, com a finalidade de normatizar as reivindicações sociais, sem necessidade de recorrer à revolução, ou seja, o *Estado Social de Direito é fruto do acordo entre a direito liberal ‘civilizada’ e o socialismo democrático ‘responsável’*; (ii) o Estado Social de Direito implica uma pausa na luta social e na luta pelo Estado do Direito; em consequência, a pergunta reside em saber se, dada a natureza e as pretensões das massas atuais, ainda são válidas as estruturas e, principalmente, a política econômica e social do Estado de Direito para satisfazer aquelas exigências com justiça; (iii) se a resposta for negativa, então fica aberto o caminho para o Estado Democrático de Direito; entretanto, assim

⁴⁶⁰ Destacadamente, a primeira constituição com esse perfil não foi européia; foi a Constituição do México de 1917. Esta foi sucedida, na Europa, precisamente na Alemanha, pela Constituição de Weimar (1919).

⁴⁶¹ Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.79.

⁴⁶² Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 100.

como o Estado Social de Direito, ele continha resquícios do Estado Liberal de Direito; no Estado Democrático de Direito, sobrevivem elementos do Estado Social de Direito, quais sejam a regulação e garantia de direitos econômicas, justiça constitucional, reconhecimento dos partidos políticos e dos sindicatos livres⁴⁶³. Verdú arremata o raciocínio ao afirmar, de modo simplista porém preciso, que “o Estado Democrático de Direito parece ser a combinação de uma esquerda liberal socializada e de um socialismo não comunista consciente de deficiências do neocapitalismo que precisam ser superadas”.

Na luta pela formulação do Estado de Direito, segundo Pablo Lucas Verdú, cooperaram: (a) a tradição anglo-francesa das declarações de direitos e o enorme prestígio que nesses países tiveram e têm os juízes, na tarefa de interpretar, aplicar a criar o Direito; (b) a dogmática alemã do Direito Público (Gerber, Laband, Jellinek), a quem se deve a expressão *Rechtsstaat* (Robert von Mohl) e as consistentes construções de Kelsen, sobretudo na sua aplicação à jurisdição constitucional; (c) a jurisprudência francesa do Conselho do Estado, da III República; (d) as construções da dogmática italiana do Direito Público (Orlando, Santi Romano, Ranelletti, Zanobini)⁴⁶⁴.

Esse painel fez-se necessário a fim de demonstrar que as limitações constitucionais ao poder de tributar enquadram-se como direitos fundamentais. Isso porque: (a) o poder de tributar é expressão da soberania; (b) o poder de tributar é um dos poderes reconhecidos constitucionalmente ao Estado; (c) o poder de tributar tem fundamento na Constituição, baseado no princípio da solidariedade social e da capacidade contributiva (este último, além de fundamento, limite ao próprio poder de tributar); (d) como poder do Estado, há de encontrar limite no texto constitucional; (e) esses limites visam a preservar valores já consagrados pela própria constituição como dignos de proteção contra qualquer forma de intervenção restritiva do Estado; (f) os limites ao poder de tributar ostentam todas as características dos direitos fundamentais, constituindo-se, inclusive, cláusulas pétreas.

Ao tratar das funções jurídico-objetivas dos direitos fundamentais, Bodo Pieroth e Bernhard Schlink ressaltam que tal categoria de direitos opera, também, como normas de competência negativa, na medida em que o Estado não pode fazer uso arbitrário das suas competências,

⁴⁶³ Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 150-1.

⁴⁶⁴ Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 141-2.

mas apenas pode fazer o uso que os direitos fundamentais permitirem; são limite ou negação das competências do Estado e, nessa medida, normas de competência negativa⁴⁶⁵.

Nesse contexto, Jorge Miranda destaca a função integradora da Constituição, chamando a atenção para alguns elementos de hermenêutica constitucional que – aplicado o raciocínio ao tema em comento – reforçam a conclusão de que as limitações constitucionais ao poder de tributar são, de rigor, de direitos fundamentais. Ei-los: *(a)* apreensão da Constituição como um todo, buscando-se uma unidade e harmonia de sentido; uma síntese globalizante, credível e dotada de energia normativa; *(b)* superação de eventuais contradições de normas mediante, em alguns casos, a redução adequada do respectivo alcance e âmbito e da cedência de parte a parte, ou mediante, em outros casos, a preferência ou a prioridade, na efetivação de certos princípios frente aos restantes; exige-se, pois, a concordância prática, assente num critério de proporcionalidade; *(c)* compreensão dos conceitos indeterminados eventualmente utilizados pelas normas constitucionais sempre na perspectiva dos princípios, valores e interesses constitucionalmente relevantes; *(d)* de igual forma, a compreensão de conceitos pré-constitucionais (ou exógenos) tem de ser feita em conexão com os demais e analisados tendo em conta quer o seu sentido originário quer com o que lhe advém da sua colocação sistemática; *(e)* a máxima eficácia a cada norma constitucional; *(f)* caráter aberto das normas programáticas; *(g)* necessidade de se interpretar os preceitos constitucionais não só pelo que explicitamente ostentam, mas, também, no que implicitamente resultam; *(h)* todas as normas constitucionais têm de ser tomadas como normas da Constituição atual, da Constituição que se tem, vinculativa; e não de uma constituição futura; *(i)* consideração a respeito das leis e decisões dos tribunais sobre as normas constitucionais, não se perdendo, contudo, a premissa segundo a qual não é a Constituição que se interpreta conforme a lei, mas esta que deve ser interpretada conforme a Constituição⁴⁶⁶.

Nesse quadro, as limitações constitucionais ao poder de tributar, diante desse quadro, são, de rigor, direitos fundamentais. Por se tratarem de potestades do sujeito – do contribuinte – contra o Estado, enquadram-se como direitos de primeira dimensão. Impõem ao Estados posturas abstencionistas no exercício do poder tributário, a começar pela própria delimitação deste por intermédio da competência tributária. Além disso, as limitações constitucionais ao

⁴⁶⁵ Cf. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 67.

⁴⁶⁶ Cf. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p.451-3.

poder de tributar, de rigor, se enquadram como *garantias-limite*, uma vez que operam como normas de bloqueio no exercício do poder tributário, conformando a atuação do ente político titular de sua parcela (competência tributário).

2.5.2. Fundamentação dogmática. Cláusula de abertura e conexão.

A fundamentação jurídico-positiva da assertiva segundo a qual as limitações constitucionais ao poder de tributar são direitos fundamentais há de ser extraída – e, sem certa medida, sem grandes dificuldades – de duas normas expressas na CF/88; são elas as insertas no art. 5.º, §§ 2.º e 3.º, da CF/88⁴⁶⁷ e no art. 150, *caput*⁴⁶⁸, da CF/88.

Os §§ 2.º e 3.º do art. 5.º da CF/88 exprimem uma cláusula de abertura do subsistema constitucional relativo aos direitos fundamentais. A primeira parte do *caput* do art. 150 da CF/88 cumpre essa mesma função de cláusula de abertura – e de conexão com outros subsistemas – em relação ao subsistema constitucional tributário relativo às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Nesse contexto, cumpre expor o que significam e como funcionam essas cláusulas de abertura e conexão contidas em normas integrantes desses subsistemas constitucionais.

Foi dito alhures que a constituição é um sistema jurídico (porque continente e normas jurídicas), fechado do ponto de vista operativo – haja vista que somente pelo procedimento por ela mesmo regulado se incorporam novas normas jurídicas ao corpo constitucional –, porém aberto do ponto de vista cognitivo, eis que se apresenta susceptível à amalgamação de novos valores que a sociedade considere dignos de proteção jurídico-constitucional.

Esse mesmo texto constitucional é formado por diversos outros (sub)sistemas constitucionais que operam de forma coordenada, harmônica e interdependente. Coordenada na medida em que a ação de cada um deles se dá sob uma determinada ordem, de sorte a cada um deles cumprir a função protetiva e/ou realizadora dos valores e bens juridicamente regulados. Essa

⁴⁶⁷ “§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.
§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais”.

⁴⁶⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, [...]”.

atuação dos subsistemas constitucionais deve ocorrer sem choques entre as disposições dos sistemas, de modo a não haver antinomias insuperáveis, preservando-se a harmonia entre estes subsistemas. Além disso, esses subsistemas têm de ser interdependentes, pois, para que a proteção/realização dos valores e bens jurídicos constitucionais se dê em um grau de máxima efetividade/otimização, as normas jurídicas que integram os mais diversos subsistemas constitucionais têm de atuar em conjunto, conectadas umas às outras.

Destacando-se o subsistema dos direitos fundamentais e o subsistema constitucionais, duas normas jurídicas produzem a abertura deles e conexão multimoda entre cada um das normas jurídicas que os integram.

Os §§ 2.º e 3.º do art. 5.º da CF/88 determinam, em seu texto, que a enumeração feita no art. 5.º (e, também, nos arts. 7.º e 8.º) não é exaustiva, na medida em que não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição Brasileira, ou de tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (§2.º). Trata, neste último caso, dos direitos materialmente fundamentais. O §3.º do art. 5.º - introduzido pela EC nº 45/2004 – confere status de norma constitucional (formal e materialmente) aos tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados segundo o quórum exigido para as emendas constitucionais.

Tal norma consagra o caráter aberto dos direitos fundamentais no sentido de reconhecer que, por todo o texto constitucional, integrando outros subsistemas constitucionais (como, v.g., o tributário, o social e o econômico), existem normas constitucionais que consagram direitos fundamentais e que, como tal, submetem-se ao regime constitucional próprio desta categoria de normas.

O regime adotado pela CF/88 é o Estado Democrático de Direito (art. 1.º), ao qual é ínsita a proteção jurídica do contribuinte. Os princípios adotados pela Constituição Brasileira – aludidos pelo §2.º do art. 5.º – estão expostos ao longo de toda a constituição, inclusive no Título da Tributação e do Orçamento. Estão, por exemplo, no art. 1.º, quando descreve os fundamentos da República, no art. 2.º, ao se constituírem e estipular a harmonia e independência dos poderes da União, no art. 3.º, quando estipula os objetivos desta, no art. 4.º, ao se fixarem os princípios jurídicos vetores da atuação da República Federativa do Brasil nas relações internacionais; assim como também estão disciplinados, por exemplo, no art.

149, 150, 151 da CF/88, ao tratarem dos princípios da tributação. Nesse passo, na medida em que tais normas-princípio implicarem contenção/conformação do poder do Estado (poder tributário, no caso de que ora se trata), integrar-se-ão, outrossim, ao subsistema constitucional dos direitos fundamentais.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, a seu turno, contam com a norma contida na primeira parte do *caput* do art. 150 da CF/88, que também estabelece ser não-exaustiva a enumeração de princípios e regras constitucionais protetivas dos contribuintes contida naquele artigo. Ao iniciar o rol de princípios constitucionais da tributação, o constituinte expressou “[s]em prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”; deixou claro, pois, que existem outras garantias do contribuinte que não apenas as ali elencadas.

Com isso, trouxe para o âmbito de proteção daquele que se insere na situação jurídica unissubjetiva de contribuinte outros direitos que não apenas os referidos no art. 150. Incorporou, pois, por exemplo, o rol de direitos fundamentais descritos no art. 5.º da CF/88 ao conjunto de regras protetivas do contribuinte (“Estatuto do Contribuinte”).

Essa cláusula de abertura também implica, portanto, em conexão com outros subsistemas constitucionais, como o relativo aos direitos fundamentais. Nesse particular, tanto significa que os direitos fundamentais previstos no art. 5.º integram, no que couber, o conjunto de normas-regras e normas-princípios a defender o contribuinte, como confere a natureza de direitos fundamentais às limitações constitucionais ao poder de tributar.

A fim de demonstrar, por intermédio de um exemplo, a coordenação, a harmonia e a interdependência, é possível utilizar – talvez como o melhor deles – o instituto de propriedade.

O art. 5.º, nos incisos XXII e XXIII, garante o direito de propriedade, na medida em que esta atender à sua função social. Não se pode negar, contudo, que a atividade de tributação – fundada no princípio da solidariedade social e da capacidade contributiva – implica perda de parcela da propriedade privada em favor do Poder Público (*in casu*, a propriedade sobre certa soma em dinheiro); sucede que essa intervenção estatal não pode acarretar perda da propriedade, mercê do princípio da vedação ao confisco por intermédio da tributação (art. 150, inciso IV, da CF/88). No entanto, se o proprietário (de um imóvel urbano) não der a esse

bem sua adequada destinação social segundo o plano diretor de desenvolvimento urbano, fica sujeito a uma série de três sanções sucessivas, sendo a última a perda da propriedade por intermédio de desapropriação com o pagamento da indenização em títulos da dívida pública; a sanção intermediária é, justamente, o estabelecimento do IPTU progressivo no tempo (art. 182, §4.º, inciso II, da CF/88).

Vê-se, portanto, a operação integrada do subsistema de direitos fundamentais, do subsistema tributário e do subsistema econômico-financeiro. De fato, o primeiro deles assegura o direito de propriedade na medida em que a respectiva função social for atendida; o subsistema tributário impõe como limite à tributação o direito de propriedade, proibindo que o tributo funcione com o efeito de confisco (quer isoladamente, quer na atuação da carga tributária global, conforme visto anteriormente); por outro lado, o subsistema econômico-financeiro confere as diretrizes para que se afira o cumprimento da função social da propriedade (urbana e rural).

Este mesmo subsistema econômico e financeiro disciplina que um determinado tributo – o IPTU – pode assumir feição confiscatória como uma segunda sanção, de função também coercitiva, com o estabelecimento de alíquotas progressivas no tempo, com o objetivo de compelir o proprietário a dar a adequada função social à sua propriedade (valor integrante dos dois subsistemas: direitos fundamentais e ordem econômica e financeira), hipótese que excepciona ao princípio da vedação ao confisco.

Existem outros exemplos desse concerto entre as normas integrantes do subsistema de direitos fundamentais e do subsistema tributário, a exemplo da regra que protege a liberdade religiosa (que se integra à imunidade dos templos de qualquer culto), a independência e a harmonia entre os entes da federação (que, por sua vez, se relaciona com a imunidade recíproca), dentre outras.

Aos fundamentos aludidos no item precedente, pois, soma-se este, de natureza jurídico-positiva, expresso nos §§ 2.º e 3.º do art. 5.º e primeira parte do *caput* do art. 150, todos da CF/88. Ambos reforçam-se mutuamente para conduzir à conclusão segundo a qual as limitações constitucionais ao poder de tributar se encartam ao catálogo dos direitos fundamentais.

2.5.3. Conseqüências da consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar como direitos fundamentais.

Tanto as limitações constitucionais positivas ao poder de tributar como as limitações constitucionais negativas ao poder de tributar constituem-se invariavelmente direitos fundamentais – especificamente e de regra, direitos de primeira dimensão. Como visto no item precedente, o texto constitucional traz como fundamento dogmático para essa conclusão tantos os §§ 2.º e 3.º do art. 5.º, como o art. 150, *caput*, ao veicularem regras de abertura dos subsistemas de direitos fundamentais individuais e das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Essa assertiva concernente à natureza de direito fundamental das limitações constitucionais ao poder de tributar traz algumas implicações, todas elas relacionadas com as características dos direitos fundamentais e de seu regime jurídico-constitucional⁴⁶⁹.

A primeira delas é o caráter de historicidade. As limitações constitucionais ao poder de tributar se afirmam por intermédio de um processo histórico de positivação que coincide com conquistas sociais. Exemplo emblemático dessa afirmativa é, justamente, o princípio da legalidade na atividade de tributação, cujo “embrião” se encontra, exatamente, na Magna Carta de 1215, quando este texto afirma que a exigência de contribuições compulsórias deve ser previamente aprovada pelo Conselho dos Comuns do Reino.

Além disso, cumpre destacar que as normas que as veiculam são normas constitucionais de eficácia imediata (art. 5.º, §1.º, da CF/88)⁴⁷⁰. Nesse particular, calham algumas considerações.

⁴⁶⁹ Conforme já mencionado anteriormente, as limitações constitucionais ao poder de tributar: **(a)** decorrem de um processo de afirmação histórica, medida em que cada limitação foi introduzida na ordem constitucional de acordo com as necessidades do respectivo tempo (historicidade); **(b)** destinam-se a todos os indivíduos que estão submetidos ao poder tributário do Estado (universalidade); **(c)** são impassíveis de transferência (inalienabilidade); **(d)** impassíveis de extinção pelo desuso (imprescritibilidade); **(e)** impassíveis de renúncia (irrenunciabilidade); **(f)** não são absolutos, eis que se deve operar com as parênticas da máxima observância e da mínima restrição (limitabilidade); **(g)** são exercidos em conjunto, fazendo parte do “Estatuto do Contribuinte” (concorrência); **(h)** não podem ser objeto de redução ou supressão (proibição de retrocesso); bem assim, por fim mas não menos importante, em certa medida, **(i)** as principais são originadas do início da organizações sociais em que se exigiram contribuições *in natura* ou *in pecunia* dos seus membros para cobrir as despesas da comunidade, passando para textos escritos na medida em que a organização do Estado e direitos básicos dos indivíduos passaram a constar de documentos escritos (constitucionalização).

⁴⁷⁰ “Como direitos diretamente aplicáveis que são, os direitos fundamentais vinculam o legislador, o executivo e os tribunais [...] Na vigência da Lei Fundamental, nenhum direito fundamental pode ser relativizado ao ponto de se constituir em princípio programático e toda a violação jurídico-fundamental pode ser sancionada” (PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 101).

Na estrutura lógica da norma jurídica, não há diferença entre as normas constitucionais e as demais normas que compõem o sistema. A estrutura também é composta por um relato e um cometimento; um antecedente, uma hipótese, e um conseqüente, um mandamento⁴⁷¹.

Quanto ao conteúdo, as normas constitucionais têm um campo variado e ilimitado, sendo determinado pelo tipo de Estado conformado e informado pelas forças reais de poder. Após a primeira guerra, a edição da Constituição alemã — conhecida como Constituição de Weimar — veio a inaugurar, no direito constitucional europeu moderno, textos que não se limitam a consagrar estritamente direitos civis e direitos políticos. Dois anos antes, a Constituição Mexicana de 1917 inaugurou essa concepção na América Latina.

A adoção de um Estado Social, intervencionista, promotor do bem-estar social⁴⁷² e do desenvolvimento econômico refletiu sobremaneira no texto da constituição jurídica, de sorte

⁴⁷¹ “A conclusão é a de que, na parte dogmática, que tem forma de norma jurídica, serão identificadas, sob o aspecto estrutural, normas jurídicas como proposições hipotéticas disjuntivas constituídas, conseqüentemente, de duas proposições, uma enunciativa, a do relato (endonorma) e a outra que prescreve a sanção, a do cometimento (perinorma). Este cometimento não se configura, apenas, na linguagem verbalizada do emissor da mensagem normativa, quando esta imputa a sanção mas, em todo o repertório convencionado que é objeto de análise na reta da pragmática da comunicação humana” (Cf. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 48-9)

⁴⁷² “Neste ponto, algumas circunstâncias precisam ser aclaradas:

A – o processo de crescimento do Estado não beneficiou unicamente as classes trabalhadoras com o assegureamento de determinados direitos. A atuação estatal em muito setores significou também a possibilidade de investimentos em estruturas básicas alavancadoras do processo produtivo industrial – pense-se, aqui, por exemplo, na construção de usinas hidrelétricas, estradas, financiamentos, etc.;

B – a democratização das relações sociais significou, por outro lado, a abertura de canais que permitiram o crescimento das demandas por parte da sociedade civil. Este fato será, posteriormente, um dos obstáculos críticos ao próprio desenvolvimento do Estado do Bem-Estar Social se pensarmos que, com o aumento da atividade estatal, crescia, também, a sua burocracia, como instrumento de concretização dos serviços e, como sabido, democracia e burocracia andam em caminhos com sentidos opostos.

[...]

[...] Seria o Estado que garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade mas como direito político.

Há uma garantia cidadã ao bem-estar pela ação positiva do Estado como afiançador da qualidade de vida do indivíduo. Todavia, algumas situações históricas produziram um novo conceito. O *Estado Democrático de Direito* emerge como um aprofundamento da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e, de outro, do *Welfare State*. Resumidamente, pode-se dizer que, ao mesmo tempo em que se tem a permanência em voga da já tradicional questão social, há como que a sua qualificação pela questão da igualdade. Assim, o conteúdo deste se aprimora e se complexifica, posto que impõe à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação do *status quo*. Produz-se, aqui, um pressuposto teleológico cujo sentido deve ser incorporado aos mecanismos próprios ao Estado do Bem-Estar, construídos desde há muito.

E é este o conceito que, vindo estampado no texto constitucional (art. 1º), define os contornos do Estado brasileiro, a partir de 1988, tendo-se presente que o constituinte nacional foi buscá-lo em Constituições produzidas em situações similares à nossa, como é o caso da Constituição Portuguesa pós-Revolução dos Cravos e da Constituição Espanhola seguinte à derrubada do regime franquista, ou seja, documentos legislativos produzidos no interior de processos de redemocratização”. (STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 55-7).

que, desde então, as constituições que se editam em país de idêntica feição contemplam direitos econômicos e sociais.

De igual sorte, a atribuição de poderes e a definição de modelos de intervenção estatal na ordem econômica e a instituição de limitações à livre iniciativa dos particulares passaram a ter espaço nos textos constitucionais. Nesse quadro, convém cuidar da classificação das normas jurídicas.

Tomando como critério a natureza, função ou a finalidade, a doutrina costuma identificar cinco tipos de normas constitucionais⁴⁷³. O primeiro deles são as **(i)** normas constitucionais orgânicas, tendentes à estruturação do Estado e do Poder. Ao lado dessas, **(ii)** as normas constitucionais limitativas e, portanto, correspondente ao elenco de direitos e garantias fundamentais outorgadas ao indivíduo, oponíveis tanto em suas relações com o Estado como nas relações privadas. Há, também, **(iii)** as normas de estabilização constitucional, que contêm elementos para solver os conflitos constitucionais e assegurar a defesa da Constituição, bem como **(iv)** as normas constitucionais de aplicabilidade, as quais regulam elementos formais conducentes à aplicabilidade das normas constitucionais e fornecem subsídios fundamentais para o estudo da eficácia das disposições constitucionais. Por fim, há a **(v)** categoria de normas sócio-ideológicas, que exprimem compromissos das constituições contemporâneas na busca de uma sociedade menos desigual, com objetivo de assegurar o bem-estar social, fixadoras de um modelo econômico a ser trilhado pelo Estado, com o desiderato de atingir o desenvolvimento econômico; esta última categoria envolve as normas de direito econômico. Afora esse critério, avulta a importância da segmentação das normas constitucionais de acordo com sua eficácia.

À luz desse critério, a doutrina esboça as mais variadas classificações⁴⁷⁴. Os constitucionalistas norte-americanos, seguindo o pensamento de Thomas Cooley (aprimorada e adaptada à realidade brasileira por Ruy Barbosa), dividem as normas constitucionais em: a) auto-executáveis (*self-executing*, *self-enforcing*, *self-acting*) (Pontes de Miranda: “bastantes em si”) — preceitos constitucionais completos; b) não auto-executáveis (*not self-executing*,

⁴⁷³ Cf. SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 183. Cf. SILVA NETO, Manoel Jorge. *Curso direito constitucional*. Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris, 2006, p. 35.

⁴⁷⁴ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p 105-11.

not self-enforcing, not self-acting) (Pontes de Miranda: “não bastantes em si”) — indicam apenas princípios, sem normas que lhe dêem eficácia. Ainda a doutrina norte-americana classifica: a) prescrições mandatórias (*mandatory provisions*) — normas constitucionais materiais e essenciais, de cumprimento irrecusável; b) prescrições diretórias (*directory provisions*) — com conteúdo regulamentar, permitindo ao legislador dispor diferentemente.

Na doutrina italiana, surge a classificação desenvolvida por Vezio Crisafulli, que propõe a identificação das seguintes classes: **a)** normas constitucionais de eficácia plena, de imediata aplicação; **b)** normas constitucionais de eficácia limitada, que podem ser de legislação e programáticas (estas são eficazes por terem eficácia negativa — impedem a produção de qualquer norma jurídica contrária a seus princípios). O citado autor italiano já se refere às normas constitucionais programáticas, tratando de registrar que têm eficácia normativa, são preceptivas quanto qualquer outra; fazem surgir vínculo obrigatório para o Poder Legislativo a partir da sua edição; invalidam lei sucessiva que contrarie a norma e a invalidam a lei preexistente que com ela contraste⁴⁷⁵.

Na doutrina brasileira, a classificação que gozou de maior aceitação foi a desenvolvida por Jose Afonso da Silva⁴⁷⁶. Divide as normas constitucionais em: **a)** normas de eficácia plena — de aplicabilidade direta; **b)** normas de eficácia contida — de aplicação direta, imediata, mas possivelmente não integral, por normas de contenção; **c)** normas de eficácia limitada declaratória de princípios institutivos ou organizativos e declaratória de princípios programáticos — dependem de lei orgânica ou complementar para a sua aplicação.

Partindo da perspectiva da semiologia, Maria Helena Diniz⁴⁷⁷ apresenta a seguinte proposta, com quatro classes das normas constitucionais: **i)** normas supereficazes ou com eficácia absoluta — intangíveis, não passíveis de emenda e, portanto, corresponderiam às cláusulas pétreas; seria o “núcleo duro” da constituição; têm eficácia positiva e eficácia negativa (ex.: norma que resguardam a federação, isonomia das pessoas políticas); **ii)** normas com eficácia plena — idôneas, desde sua entrada em vigor, para disciplinarem relações jurídicas ou o processo de sua efetivação, por conterem todos os elementos imprescindíveis; têm, também,

⁴⁷⁵ Cf. BRITO, Edvaldo. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 51-3.

⁴⁷⁶ Cf. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 81-166 (*et passim*).

⁴⁷⁷ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p 111-18.

eficácia positiva e eficácia negativa; são passíveis de emenda; **iii)** normas com eficácia relativa restringível — têm aplicabilidade imediata e plena, embora sua eficácia possa ser reduzida, restringida nos casos e na forma que a lei estabelecer; noutros termos, têm seu alcance reduzido pela atividade legislativa; todavia, até que isso ocorra, a sua eficácia é plena, pois não dependem de nenhuma outra norma infraconstitucional para serem aplicadas (ex.: art. 5.º, VIII, XI, XII, XIV, XVI, XXIV, LX, LXI, LXVII, 15, 84, XXVI, 139, 170, parágrafo único, e 184 da CF/88); e, por fim, **iv)** normas com eficácia relativa complementável ou dependente de complementação legislativa.

Esta última categoria é formada de normas constitucionais que têm aplicação mediata, pois dependem de norma posterior, complementar ou ordinária, que lhes desenvolva a eficácia, permitindo o exercício do direito ou do benefício consagrado. Até que estas normas sejam editadas, no entender de Maria Helena Diniz, a eficácia é apenas negativa, e não positiva. São denominadas por alguns autores de normas de normas constitucionais de eficácia limitada⁴⁷⁸. Podem ser: **a)** de princípios institutivos — dependentes de lei (ordinária ou complementar) para dar corpo a instituições, pessoas e órgãos nela previstos; impõem, pois, ao Legislativo uma obrigação política; **b)** normas programáticas — comandam o próprio procedimento legislativo, por serem estabelecedoras de programas constitucionais a serem desenvolvidos mediante legislação integrativa da vontade do constituinte.

Na mesma linha metodológica de Maria Helena Diniz, Paulo Roberto Lyrio Pimenta⁴⁷⁹, após indicar que as classificações expostas são suscetíveis de críticas, aventa a seguinte: a) normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade imediata; b) normas constitucionais de eficácia contível de aplicabilidade direta, porém não integral; c) normas de eficácia limitada e aplicabilidade reduzida, dentre as quais estão as normas programáticas e declaratórias de princípios institutivos ou organizativos.

Existem outras classificações desenvolvidas na doutrina nacional que, contudo, não serão analisadas no presente trabalho⁴⁸⁰.

⁴⁷⁸ E.g. SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7.ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

⁴⁷⁹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 111.

⁴⁸⁰ Exemplo dessas outras classificações na doutrina pátria é a de Pinto Ferreira: a) normas constitucionais de eficácia absoluta — não emendáveis com força total paralisante das normas que com ela conflitam; b) normas constitucionais de eficácia plena — constitucionalmente emendáveis; c) normas constitucionais de eficácia contida; d) normas constitucionais de eficácia limitada (cf. DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus*

De mais a mais, deflui-se que, qualquer que seja a norma componente da constituição jurídica, sempre possui eficácia, com maior ou menor grau, desde a sua promulgação/outorga. Todas as normas têm esse atributo⁴⁸¹, ainda que apenas em seu aspecto negativo, a impedir que o legislador infraconstitucional venha a contrariar qualquer de suas disposições. Além disso, incumbe ao aplicador, face a demanda de implementação *in concreto* do direito, aplicar diretamente a norma jurídica de direito fundamental⁴⁸².

Mercê da sua eficácia, a falta da lei integrativa não impede a aplicação da lei constitucional, mesmo a de eficácia limitada, programática, pois, uma vez verificado o fato descrito pela norma como jurígeno (propulsor), surgem direitos subjetivos.

As normas que veiculam direitos fundamentais de primeira geração são normas constitucionais de eficácia imediata, que não reclamam necessariamente a intervenção do legislador infraconstitucional para a implementação de seus objetivos.

Como direitos fundamentais, às limitações constitucionais ao poder de tributar aplicam-se as regras hermenêuticas da máxima efetividade e da mínima restrição. Toda limitação ao poder de tributar é estabelecida em função de um bem jurídico subjacente, cuja proteção há de ser buscada pelo intérprete em grau máximo. Assim, por exemplo, o princípio da legalidade e da tipicidade visam proteger o princípios democrático e a segurança jurídica, ao passo em que a anterioridade e a irretroatividade têm por objetivo a proteção da surpresa; a vedação ao confisco, a proteção da propriedade. No tocante às imunidades, há sempre um valor protegido

efeitos. 6.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 108. cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 109).

⁴⁸¹ Cf. DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 119. Cf. SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 81: “não há norma constitucional alguma destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem, e na ordenação da nova ordem instaurada”. Rolando Pina: “Quando a teoria sobre cláusulas constitucionais programáticas pretende que faltando lei expressamente regulamentadora da cláusula esta não tem vigência já que, para justificar uma orientação de política legislativa, se pretende vulnerar a máxima hierarquia normatavia da Constituição” (PINA, Rolando E. *Cláusulas constitucionales operativas y programáticas: Ley Fundamental de la República Federal de Alemania*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos, 1973, p. 109 – tradução do autor).

⁴⁸² Confira-se a lição de Edvaldo Brito: “Esses aspectos são fundamentais para entender-se a conclusão das opiniões aqui expostas: as normas constitucionais são *eficazes*. Que significa isso? Significa dizer que todas elas irradiam efeito, a partir do momento em que são promulgadas. *Todas, sem exceção*. Logo, desde então o legislador infraconstitucional fica proibido de emitir normas em sentido contrário e o aplicador fica, também, proibido de fazê-lo em relação a normas preexistentes ou futuras que sejam incompatíveis com a Lei maior, tendo de utilizar a própria regra constitucional se inexistente a norma inferior integrativa”. (*Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993, p. 57).

pelo constituinte e que a articulação do texto constitucional visa pôr sob proteção, também, quanto ao aspecto da tributação; exemplo, pois, tem-se a liberdade religiosa e imunidade de templos religioso e de cultos de qualquer natureza; o direito à liberdade de expressão, à informação e à educação e a imunidade de livros, periódicos e papeis destinados à sua impressão. De regra, pois, a limitação constitucional ao poder de tributar é, em si mesmo, um direito fundamental, como, também, um reflexo de proteção de um direito fundamental.

Nesse passo, a interpretação a ser feita em derredor do texto constitucional que veicula essa norma deve buscar identificar esse valor subjacente e conferir-lhe máxima efetividade. Desse modo, entende-se que a assertiva segundo a qual as limitações constitucionais ao poder de tributar (LCPT), por implicarem normas restritivas da tributação, deveriam ser interpretadas restritivamente é equivocada. A restrição (LCPT) da restrição (tributação, que, de per si, é um limite à liberdade e ao patrimônio) não se deve interpretar restritivamente; mas com regra da máxima eficácia e da mínima restrição. Eis a premissa que deve orientar a atuação do Poder Judiciário, máxime do c. STF.

Em arremate, sendo as limitações constitucionais ao poder de tributar direitos fundamentais, são cláusulas pétreas, de modo que o poder reformador não pode restringi-las nem, menos ainda, suprimi-las (art. 60, § 4.º, inciso IV, da CF/88).

As alterações não de buscar a racionalidade da preservação das conquistas, sobretudo em função da proibição do retrocesso. Devem buscar, pois, a ampliação dessas limitações, na medida em que tal mister representar a ampliação de direitos fundamentais, na mesma proporção em que crescem os valores que a sociedade visa a proteger quanto ao exercício do poder do Estado, em especial do tributário.

Defende-se, portanto, na presente tese, a existência de limite constitucional ao poder de tributar derivado da imposição, pela Constituição, da especial proteção do Estado à entidade familiar; como tal, constitui-se um direito fundamental incorporado ao catálogo de direitos desse jaez.

3. DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR.

Na linha do que restou registrado na introdução desta tese, a *família* é uma instituição que, ao longo dos séculos, comportou exame pelo mais diversos vieses, científicos e não-científicos, como, por exemplo, sob a perspectiva religiosa. A economia, a sociologia, a antropologia, a medicina, a política e religião se ocuparam, dentro de seus âmbitos de atuação, do estudo e da elaboração de teorias e apogemas acerca da família. Erigiram-se, pois, teorias conceituais, de justificativa e de proteção da família. Interessa ao presente trabalho a proteção jurídica.

A proteção jurídica da família remonta à doutrina jusnaturalista⁴⁸³⁻⁴⁸⁴⁻⁴⁸⁵⁻⁴⁸⁶. Avalia-se, nessa toada, que casamento, família e propriedade são instituições que também pertencem à doutrina do direito natural, juntamente com o direito dos pais de educar os filhos (Constituição da Baviera, art. 124)⁴⁸⁷.

O tratamento por intermédio do direito positivo se iniciou em ordenamentos jurídicos milenares, a exemplo do direito romano. Interessa, entretanto, ao presente estudo, exatamente, a *constitucionalização* desta entidade: a *família*. A constitucionalização numa

⁴⁸³ Registra Riccardo Guastini que o cerne das diversas teorias a respeito do direito natural (jusnaturalismo) é constituído por uma séria de três teses conexas: (a) as normas não simples fatos, mas valores, de sorte que tomar conhecimento de uma norma jurídica é, simultaneamente, aprová-la, aceitá-la como guia de comportamento; i.e., às normas jurídicas se deve obediência; (b) as normas jurídicas não dependem de atos concretos de vontade (ou de linguagem) realizados pelos homens, pois já estão “dadas” pela natureza (natureza do homem, natureza das coisas), como valores antecedentes a todo ato normativo humano e independentes deste; (c) conhecer a “natureza” é conhecer não só fatos, como também normas, i.e., valores. Há, por conseguinte, normas que podem ser extraídas do simples conhecimento, e às quais se deve obediência. (cf. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 349-50).

⁴⁸⁴ “[...] direitos naturais são a ideologia que busca realizar-se, o protesto fora do poder, a escolha ética derrotada pela luta política. Claro que a escolha ética dogmatizada pelo Direito pelo direito positivo sempre coincide com a ideologia de algum grupo social, mas ela agora é direito. Para esse grupo, o direito justo não deixa de ser natural por ter sido positivado” (ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123).

⁴⁸⁵ “No direito, a objetividade e a universalidade do conhecimento baseiam-se, frequentemente, em um princípio que não é propriamente empirista, mas transcendental, com o qual se afirma a existência de proposições éticas universalmente válidas, apreensíveis imediatamente por qualquer sujeito no uso de suas faculdades normais, a partir das quais se pode identificar as normas jurídicas, tarefa da ciência do direito. Essa é a proposta do jusnaturalismo” [GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. Henrique Garbellini Carnio (colaborador). 2.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 51].

⁴⁸⁶ Cf. SICHES, Luis Recasens. *Introducción al estudio del derecho*. 2.ª ed. Porrúa: México, 1972, p. 290-7. SICHES, Luis Recasens. *Tratado general de filosofía del derecho*. 19.ª ed. México: 2008, p. 448-9. Cf. MÁYNEZ, Eduardo García. *Filosofía del derecho*. 2.ª ed. rev. México: Porrúa, 1977, p. 497-506. TERÁN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 21.ª ed. México: Porrúa, 1977, p. 201-36. DEL VECCHIO, Giorgio. *Filosofía del derecho. Tomo II*. 2.ª ed. Barcelona: Bosch, 1936, p. 292-9. GOLDSCHMIDT, Werner. *Introducción al derecho — La teoría trialista del mundo jurídico y sus horizontes*. 3.ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1967, P. 410-6. KELSEN, Hans. *A Justiça e o direito natural: temas filosóficos, jurídicos e sociais*. Tradução e prefácio de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2009, p. 103-11. HEGEL, G.W.F. *Princípios da filosofia do direito*. Tradução Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 149-67.

⁴⁸⁷ Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 82.

concepção puramente positivista, de modo que será examinado esse fenômeno no regime brasileiro desde a Independência, bem como o estado atual da proteção nas constituições vigentes em alguns países da Europa.

Esse corte epistemológico tem duas razões e duas conseqüências. As razões para tal são: **(i)** a opção pela análise do ponto de vista eminentemente jurídico da proteção constitucional à entidade familiar; para **(ii)** a partir daí – e integrando os subsistemas tributário e o de direitos fundamentais – construir normas de proteção da entidade familiar quanto à tributação. As conseqüências dessa opção, por sua vez, consistem em: **(i)** elaboração de uma tese que parte, como premissa acrítica, do conceito (jurídico) de entidade familiar construída pelo Supremo Tribunal Federal, para utilizar essa categoria⁴⁸⁸ como o elemento central para proteção contra o poder de tributar; e **(ii)** construir um raciocínio calcado no sistema constitucional brasileiro, tomando as experiências constitucionais estrangeiras apenas e tão somente como fonte de inspiração para a reflexão hermenêutica, a fim formular conclusões aplicáveis à experiência brasileira enquanto a ordem constitucional for a vigente.

Calha, pois, traçar esse breve esboço em derredor da disciplina jurídico-constitucional brasileira sobre a disciplina da família/entidade familiar, da conceituação desta categoria conferida pelo STF, bem assim, a fim de subsidiar a reflexão, a forma pela qual as constituições de alguns países europeus disciplinaram, em suas respectivas constituições, a entidade familiar.

3.1. HISTÓRICO DA PROTEÇÃO NO TEXTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.

No propósito de bem compreender o estágio atual da proteção constitucional dispensada pela Constituição de 1988 à entidade familiar, calha fazer um breve esboço em derredor de se e como o tema veio sendo tratado pelas constituições brasileiras desde a independência.

⁴⁸⁸ “Uma categoria é um grau com determinada nomenclatura, mais alta ou mais baixa, conforme o caso. [...] Toda categoria logicamente é um conceito sob o qual se ordenam uma série de noções e conceitos. Toda categoria é um conceito básico, enquanto que compreende outros. Existe um conceito como categoria, enquanto que ele se subordina ou dele se inferem outros conceitos.

[...]

É dizer, um conceito funciona como categoria só para noções que lhe sejam subordináveis; mas não para noções que lhe sejam superiores ou mais gerais. Em outras palavras, só são categorias os conceitos fundamentais com relação a certa ordem; é dizer, quanto servem de apoio para a compreensão dentro de certa esfera”. (TERÁN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 21.ª ed. Mexico: Porrúa, 1977, p. 86-87 – tradução do autor).

A inserção do tema no contexto das constituições brasileiras se, faz, de rigor, como sói ser, em consonância com as necessidades surgidas no seio dos sistemas social e político, refletidas nos textos jurídicos na medida em que a Constituição, como norma primeira do sistema jurídico, passa a realizar uma aproximação maior entre a estruturação do Estado e à satisfação dos anseios e necessidades da sociedade civil. A constituição jurídica, nessa quadra, é condicionada pela realidade histórica⁴⁸⁹.

Para tornar mais didática a análise e cadenciada segundo a historiografia, dividir-se-á este sub-item em dois; o primeiro destinado à evolução do tratamento da questão desde a primeira constituição brasileira – a Constituição Imperial – até a Constituição do período do Regime Militar, outorgada em 1967 e reformulada pela Emenda Constitucional n.º 01/1969; o segundo sub-item, relativo à Constituição de 1988, que terá o conteúdo respectivo melhor examinado no item 3.3 deste capítulo, destinado a cuidar das formas de proteção expressamente referidas pelo art. 226 da CF/88.

3.1.1. As Constituições anteriores.

A primeira das constituições brasileiras – a Constituição Imperial de 1824 (Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824) –, em que pese a explícita referência à religião Católica Apostólica Romana como a oficial do Império (arts. 5.º, 103, 106 e 141⁴⁹⁰) não fez nenhuma referência à família ou à entidade familiar – exceção feita, por óbvio, à especial proteção à Família Imperial (art. 47, inciso I, art. 115).

⁴⁸⁹ Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 136. Cf. HESSE, Konrad. *A Força normativa da constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991 p. 24.

⁴⁹⁰ “Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fôrma alguma exterior do Templo.

Art. 103. O Imperador antes do ser aclamado prestará nas mãos do Presidente do Senado, reunidas as duas Camaras, o seguinte Juramento - Juro manter a Religião Catholica Apostolica Romana, a integridade, e indivisibilidade do Imperio; observar, e fazer observar a Constituição Política da Nação Brasileira, e mais Leis do Imperio, e prover ao bem geral do Brazil, quanto em mim couber.

Art. 106.0 Herdeiro presumptivo, em completando quatorze annos de idade, prestará nas mãos do Presidente do Senado, reunidas as duas Camaras, o seguinte Juramento - Juro manter a Religião Catholica Apostolica Romana, observar a Constituição Política da Nação Brasileira, e ser obediente ás Leis, e ao Imperador.

Art. 141. Os Conselheiros de Estado, antes de tomarem posse, prestarão juramento nas mãos do Imperador de - manter a Religião Catholica Apostolica Romana; observar a Constituição, e às Leis; ser fieis ao Imperador; aconselhal-o segundo suas consciencias, attendendo sómente ao bem da Nação”.

Proclamada a República em 15 de novembro de 1889⁴⁹¹, destituído, portanto, o regime imperial nova constituição fez-se necessária. Foi, então, promulgada a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Esta, embora tenha consagrado a laicidade do Estado (art. 72, §7.^o⁴⁹²) e a liberdade religiosa (art. 11, 2.^o, e art. 72, §§ 3.^o e 5.^o⁴⁹³), nada dispôs acerca da proteção constitucional da entidade familiar.

A primeira constituição brasileira a expressamente dispor sobre a proteção da família (entidade familiar), de rigor, foi a Constituição de 1934 (Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934), promulgada por Getúlio Vargas, no primeiro período de seu governo. Estruturou, em seu Título V, normas dirigidas à Família, à Educação e à Cultura, segundo que à primeira foi dedicado o Capítulo I do mencionado Título. Porém, antes desse título, no art. 138, alínea “d”, pôs como dever comum da União, Estados e Municípios⁴⁹⁴, “*socorrer as famílias de prole numerosa*”.

No art. 144, a CF/34 menciona a família como aquela constituída pelo casamento indissolúvel, e a põe sob a proteção especial do Estado. Além disso, no mesmo artigo, já atribuía à lei civil a matéria concernente ao desquite e à anulação ao casamento, já prevendo o reexame necessário (com efeito suspensivo) para as sentenças que as decretarem.

⁴⁹¹ Decreto nº 1º, de 15 de novembro de 1889.

⁴⁹² “7º Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção official, nem terá relações de dependencia ou alliança com o Governo da União, ou o dos Estados. A representação diplomatica do Brasil junto á Santa Sé não implica violação deste principio. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)”.

⁴⁹³ “Art 11 - É vedado aos Estados, como à União:

[...]

2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;”

“Art.72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes á liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes: (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

[...]

§ 3º Todos os individuos e confissões religiosas podem exercer publica e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito commum. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

[...]

§ 5º Os cemiterios terão character secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a pratica dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não offendam a moral publica e as leis”.

⁴⁹⁴ Embora este ultimo, o Município, não integrasse a Federação, conforme art. 1.º da CF/34 (“Art 1º - A Nação brasileira, constituída pela união perpétua e indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios em Estados Unidos do Brasil, mantém como forma de Governo, sob o regime representativo, a República federativa proclamada em 15 de novembro de 1889.”).

A mesma CF/34 já garantia a gratuidade da celebração do casamento e o os efeitos civis do casamento realizado perante ministros religiosos, desde que o obedecidas as formalidades da lei civil e realizado o respectivo registro, cuja gratuidade também restou assegurada (art. 146).

Quanto aos filhos naturais havidos fora do casamento, a CF/34 também garantia que o respectivo reconhecimento estava livre de despesas, bem assim a igualdade de incidência tributária quanto à herança, em relação aos filhos reconhecidos do casal⁴⁹⁵.

De viés autoritário e sob influência de concepções do nacional socialismo e do movimento nascido na Itália das décadas de 20 e 30 do século passado que ficou conhecido como fascismo, em 1937, foi outorgada por Getúlio Vargas a Constituição de 1937, elaborada por Francisco Campos e fortemente inspirada na Constituição da Polônia de 1935, com a consagração de direitos sociais e econômicos. Inaugurou, no Brasil, esta constituição o período que ficou conhecido como Estado Novo, inspirada na ditadura portuguesa de António Salazar⁴⁹⁶.

De igual modo que a anterior, essa constituição destinou espaço ao tratamento da família e da especial proteção do Estado por ela merecida. Regulou-os nos artigos 124 a 127, garantindo: **(a)** às famílias numerosas serão atribuídas compensações na proporção dos seus encargos; **(b)** a educação integral da prole como um direito natural e um dever dos pais, com a colaboração do Estado “de maneira principal ou subsidiária, para facilitar a sua execução ou suprir as deficiências e lacunas da educação particular”; **(c)** igualdade entre filhos naturais na relação

⁴⁹⁵ “Art 147 - O reconhecimento dos filhos naturais será isento de quaisquer selos ou emolumentos, e a herança, que lhes caiba, ficará sujeita, a impostos iguais aos que recaiam sobre a dos filhos legítimos”.

⁴⁹⁶ Importante para compreender a ideologia que se impregnou no texto dessa constituição e o contexto histórico que justificou seu surgimento é, sobretudo, o exame de seu preâmbulo:

“ATENDENDO às legítimas aspirações do povo brasileiro à paz política e social, profundamente perturbada por conhecidos fatores de desordem, resultantes da crescente a gravação dos dissídios partidários, que, uma, notória propaganda demagógica procura desnaturar em luta de classes, e da extremação, de conflitos ideológicos, tendentes, pelo seu desenvolvimento natural, resolver-se em termos de violência, colocando a Nação sob a funesta iminência da guerra civil;

ATENDENDO ao estado de apreensão criado no País pela infiltração comunista, que se torna dia a dia mais extensa e mais profunda, exigindo remédios, de caráter radical e permanente;

ATENDENDO a que, sob as instituições anteriores, não dispunha, o Estado de meios normais de preservação e de defesa da paz, da segurança e do bem-estar do povo;

Sem o apoio das forças armadas e cedendo às inspirações da opinião nacional, umas e outras justificadamente apreensivas diante dos perigos que ameaçam a nossa unidade e da rapidez com que se vem processando a decomposição das nossas instituições civis e políticas;

Resolve assegurar à Nação a sua unidade, o respeito à sua honra e à sua independência, e ao povo brasileiro, sob um regime de paz política e social, as condições necessárias à sua segurança, ao seu bem-estar e à sua prosperidade, decretando a seguinte Constituição, que se cumprirá desde hoje em todo o País”.

entre si e com os pais; **(d)** proteção à infância e à juventude; **(e)** direito dos pais miseráveis ao auxílio e proteção do Estado para a subsistência e educação da prole⁴⁹⁷.

Com o fim do Estado Novo – e o fim do governo de Getúlio Vargas – nova Constituição se fez necessária, haja vista a profunda mudança de regime. Foi outorgada, então, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, calcada no regime democrático e no pluripartidarismo. Da mesma forma que a Constituição de 1934, destinou um título (Título VI) para tratar da “Família, da Educação e da Cultura”; a família foi tratada no capítulo I (arts. 163 a 165). As regras contidas na CF/46 consistiam em: **(a)** constituição da família pelo casamento de vínculo indissolúvel⁴⁹⁸, com direito à proteção especial do Estado; **(b)** gratuidade da celebração do casamento e o os efeitos civis do casamento realizado perante ministros religiosos, desde que o obedecidas as formalidades da lei civil e realizado o respectivo registro; **(c)** obrigatoriedade da assistência à maternidade, à infância e à adolescência, em todo o território nacional; **(d)** instituição por lei do amparo de famílias de prole numerosa; **(e)** garantia de aplicação de lei brasileira para a sucessão de bens de estrangeiro existentes no Brasil e, em benefício do cônjuge ou de filhos brasileiros, sempre que lhes não seja mais favorável a lei nacional do *de cuius*.

A CF/1967, outorgada no Regime Militar iniciado em 1964, também trouxe, no Título IV, disciplina para a Família, a Educação e a Cultura. Foram as regras trazidas (art. 167): **(a)** constituição da família pelo casamento de vínculo indissolúvel, com direito à proteção dos Poderes Públicos **(b)** indissolubilidade do casamento; **(c)** gratuidade da celebração do casamento e o os efeitos civis do casamento realizado perante ministros religiosos, desde que

⁴⁹⁷ “ Art 124 - A família, constituída pelo casamento indissolúvel, está sob a proteção especial do Estado. Às famílias numerosas serão atribuídas compensações na proporção dos seus encargos.

Art 125 - A educação integral da prole é o primeiro dever e o direito natural dos pais. O Estado não será estranho a esse dever, colaborando, de maneira principal ou subsidiária, para facilitar a sua execução ou suprir as deficiências e lacunas da educação particular.

Art 126 - Aos filhos naturais, facilitando-lhes o reconhecimento, a lei assegurará igualdade com os legítimos, extensivos àqueles os direitos e deveres que em relação a estes incumbem aos pais.

Art 127 - A infância e a juventude devem ser objeto de cuidados e garantias especiais por parte do Estado, que tomará todas as medidas destinadas a assegurar-lhes condições físicas e morais de vida sã e de harmonioso desenvolvimento das suas faculdades.

O abandono moral, intelectual ou físico da infância e da juventude importará falta grave dos responsáveis por sua guarda e educação, e cria ao Estado o dever de provê-las do conforto e dos cuidados indispensáveis à preservação física e moral.

Aos pais miseráveis assiste o direito de invocar o auxílio e proteção do Estado para a subsistência e educação da sua prole”.

⁴⁹⁸ A indissolubilidade do vínculo de casamento certamente se deveu à forte influência do pensamento católico (cf. SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 52)

o obedecidas as formalidades da lei civil e realizado o respectivo registro; **(d)** garantia de efeitos civis do casamento religioso celebrado sem as formalidades se, a requerimento do casal, for inscrito no Registro Público mediante prévia habilitação perante, a autoridade competente; **(e)** instituição de assistência à maternidade, à infância e à adolescência.

A EC n. 1, de 1969, por sua vez, que promoveu ampla reforma no texto constitucional, tratou da proteção à família no art. 175. Manteve as mesmas regras contidas na redação originária da Constituição, ao que se agregou a necessidade de formulação de lei especial para a educação de excepcionais.

Vê-se, portanto, que, desde a CF/34, o constituinte brasileiro sempre destinou especial tratamento à família, fazendo-o até a atual CF/88.

3.1.2. A Constituição de 1988.

A CF/88, por sua vez, na esteira da evolução da disciplina da matéria pelas constituições anteriores, cuidou da família por meio do art. 226, com integração aos objetivos da República (art. 3.º), principalmente o bem-estar social e o princípio da solidariedade social. Integram-se diretamente com a proteção da família outras regras e princípios contidos no texto constitucional [dignidade da pessoa humana⁴⁹⁹ (art. 1.º, inciso III), igualdade entre homem e mulher (art. 5.º, inciso I), direito das presidiárias de amamentar os filhos (art. 5.º, inciso L), prisão por descumprimento de obrigação alimentícia (art. 5º, inciso LXVII) e proteção da criança, do adolescente, do jovem e do idoso (art. 227 e 230)].

⁴⁹⁹ “Pois a dignidade da pessoa humana, compreendida como uma ‘premissa cultural antropológica’ do Estado constitucional, e a democracia liberal, interpretada como a sua ‘conseqüência organizatória’, têm valores fundamentais por base se as colocamos apenas no plano teórico-consensual de construções recíprocas, de acordo com a espécie do imperativo categórico, do contrato social dissimulado no sentido de *Kant* ou do direito natural. Estes ‘valores fundamentais’ (‘verdades jurídicas’) também valem como ‘*limites* de tolerância’, como por exemplo, contra tentativas de introduzir o Estado totalitário (V gl. Art. 21 II GG) ou em todos os esforços referentes às ‘garantias de eternidade’ do Estado constitucional – na forma de um limite vinculador ‘absoluto’ até mesmo ao legislador constitucional (V gl. Art. 79 III GG, art. 288 da Constituição de Portugal de 1976, art. 115 da Constituição do Turcomenistão de 1992, art. 257 da Constituição da Ucrânia de 1992 – as *truhts* de 1776). Por fim, a imposição jurídica desse limite só poderá vingar quando o Estado constitucional investir na *educação* de seus (jovens) cidadãos e quando ele possuir elementos de uma imagem da pessoa humana, os quais são compatíveis com a postulado da *busca* da verdade no contexto de seus valores básicos. Com isso, um cânon (aberto) de objetivos educacionais e de formação se torna relevante. Objetivos como, entre outros, amor pela verdade, veracidade, tolerância, democracia e reconciliação dos povos estão moldados em algumas constituições estaduais alemãs; em alguns novos Estados da América Latina estes são desenvolvidos consequentemente segundo o modelo da Declaração dos Direitos Humanos das Nações Unidas de 1948”. (cf. HÄBERLE, Peter. *Os Problemas da verdade no Estado Constitucional*. Tradução de Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 106-7).

O art. 226 da CF/88 contém as seguintes regras: **(a)** previsão, no *caput* do artigo, da família como base da sociedade e destinatária de especial proteção do Estado; **(b)** gratuidade da celebração do casamento civil; **(c)** efeitos civis do casamento religioso, conforme dispuser a lei; **(d)** para fins de proteção do Estado, reconhecimento da união estável entre homem e mulher como entidade familiar, com expressa referência à lei para a facilitação de sua conversão em casamento; **(e)** reconhecimento como entidade familiar da comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes; **(f)** igualdade de direitos e deveres referentes à sociedade conjugal entre o homem e a mulher, bem assim igualdade entre os filhos (naturais, adotados, havidos ou não na constância da união); **(g)** dissolução do casamento pelo divórcio (EC 66/2010); **(h)** planejamento familiar como livre decisão do casal, fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e paternidade responsável, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas; **(i)** dever do Estado de assegurar a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.

As regras dentre estas que importarão para o enfrentamento do tema objeto da presente tese serão examinadas mais adiante.

3.2. A NOÇÃO DE ENTIDADE FAMILIAR CONSTRUÍDA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Como bem destacou Jean-Jacques Rousseau, a mais antiga – e a única natural – das sociedades é a família⁵⁰⁰. Não à toa, o *caput* do art. 226 da CF/88, põe como aposto da família ser a base da sociedade, reconhecendo-lhe essa função de célula *mater* da comunidade social. Sucede que a família⁵⁰¹⁻⁵⁰², na concepção clássica, é um conceito a reclamar revisão, eis que o

⁵⁰⁰ Cf. *O Contrato social*. Tradução de Antonio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1996, p. 10. Continua Rousseau: “Ainda assim, os filhos, só permanecem ligados ao pai enquanto necessitam dele para a própria conservação. Assim que essa necessidade cessa, dissolve-se o vínculo natural. Isentos os filhos da obediência que deviam ao pai, isento o pai dos cuidados que devia aos filhos, voltam todos a ser igualmente independentes. Se continuam unidos, já não é de maneira natural, mas voluntária, e a própria família só se mantém por convenção” (p. 10).

⁵⁰¹ Para uma extensão análise acerca das concepções clássicas em derredor da família, das teorias em relação à origem da família, ver Pontes de Miranda (Cf. *Tratado de direito privado*. Tomo 7. 4.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 161-195).

⁵⁰² PRANDINI, Riccardo. “Interdisciplinaridade e estudos sobre família como instituição natural”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Tradução de Raimundo Mário Santana. Salvador: EDUFBA, 2013, p. 160-1: “A família poderá ser definida em termos estritamente sociológicos como aquela relação

único modelo admitido não é mais o oriundo do casamento; tanto assim é que o texto constitucionais já prevê expressamente outros dois modelos: a formada pela união estável e a família monoparental. A reformulação dessa idéia assume maior relevância quando verificada as conseqüências dessa noção para o direito⁵⁰³.

Mesmo antes da CF/88, a doutrina já chamava a atenção para a mudança de paradigma em torno da consideração da família e do casamento como o único fato jurídico propulsor de sua caracterização e, assim, a ensejar a incidência das normas constitucionais protetivas e a intervenção do direito de família. Conforme se depreende do comentário feito por Orlando Gomes⁵⁰⁴, o casamento já não mais podia ser considerado como único eixo capaz de se constituir uma comunidade a ser considerada família e, assim, a reclamar a intervenção protetiva do Estado.

constitutiva e, portanto emergente que liga, em um certo modo e com uma certa ordem, a diferença sexual com o problema de inscrever o neonato em uma genealogia e que institui tal conexão diante de terceiros.

Ela é, portanto, um grupo instituído em um sistema simbólico de parentesco que articula a aliança, a filiação e a fraternidade, em referência à distinção natural dos sexos, das idades e das gerações (inter-geracional-intra-geracional).

Esta definição nos ajuda a cumprir quatro fundamentais operações que outras abordagens sociológicas não podem cumprir: permite desenvolver uma teoria da diferenciação relacional da família, que não confunde relações sociais diferentes; conseqüentemente permite distinguir entre a morfogênese da família da morfogênese de “estilos de vida familiar” como as convivências *more uxório* e as uniões homoafetivas; conseqüentemente permite distinguir o reconhecimento jurídico, social, econômico etc., diferenciado e assim não discriminado para a família nem para os outros estilos de vida; permite compreender a família como uma “instituição natural”, isto é, manter uma ordem entre o fato social e aquele natural sem confundi-los e fazê-los colapsar um no outro, reconhecendo a sua relativa autonomia, mas também a necessidade que encontrem uma configuração ordenada; permite compreender a família como relação social que medeia entre estratos diferentes da realidade (biológico, psicológico, social, cultural etc.), em que o estrato social é somente um entre outros e não o único, evitando assim as derivações sociologizantes (PRANDINI, 2011b); permite reconhecer e sustentar publicamente as funções de mediação entre público e privado, individual e social, natural e cultural, que a família representa para a sociedade como um todo”.

⁵⁰³ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Vol V*. 13.^a ed. rev. atual. Rio de Janeiro: 2002, p. 14: “Mais reduzida numericamente, por[em mais rica de conseqüências, é a família quando considerada em relação: a) ao princípio da autoridade; b) aos efeitos sucessórios e alimentares; c) às implicações fiscais e previdenciárias”.

⁵⁰⁴ GOMES, Orlando. “Novos rumos do direito civil”. In *Ensaio de direito civil e de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Aide, 1986, p. 151: “Fundada sobre o casamento, ou não, a família ganhou uma nova dimensão. Deixou de ser a família-tribo e se tornou família-nuclear. O casamento perdeu o prestígio de que desfrutava e os casais que não se unem por matrimônio crescem em número e consideração social. O divórcio aumenta a sua casuística e se torna mais fácil ao ponto de ser admitido por vontade unilateral. As relações pessoais entre os cônjuges sustentam-se apenas pela compreensão mútua e desaparecem os últimos vestígios do poder-marital. A mulher emancipada manda em casa tanto ou mais do que o marido. Tendo economia própria, possui bens reservados. A origem dos filhos tornou-se irrelevante e todos eles, legítimos ou ilegítimos, consanguíneos ou adotivos, têm os mesmos direitos. O pátrio poder abrande-se e encurta. O filho de certa idade já conquistou o direito de ser ouvido e de participar de certas deliberações da família, a pensão à mulher em caso de separação converte-se em indenização e cada vez mais se faz sentir a intervenção judiciária nas relações conjugais e nas relações entre pais e filhos. A emancipação do menor, a tutela, os regimes matrimoniais e outros tanto institutos do direito da família passam por importante reforma.

É, por fim, como observou Roger Nerson, no prefácio a uma obra coletiva de estudo da evolução contemporânea do direito francês da família: a reforma para a modernização do direito de família deve levar em conta as aspirações fundamentais do homem, dentre as quais o direito à felicidade de cada um, que o direito em vigor ignora completamente, posi que nao conhece senão deveres para com a família”.

Essa *crise* do conceito, a rigor, por óbvio, não se inicia no mundo jurídico, mas no seio da sociedade e reclamou, como sói ser, a adaptação da proteção jurídica às novas figuras derivadas da realidade social⁵⁰⁵. Nesse passo, Francesco Botturi afirma haver duas principais fontes de objeções culturais à família, compreendida como uma realidade antropológica e ética fundamental e paradigmática: **(1)** uma concepção relativista que faz da família uma realidade sem identidade especificamente própria, de modo a coincidir com qualquer tipo de relação afetiva; **(2)** uma concepção da afetividade humana que não tem o seu cumprimento ideal na família; estes dois fatores dão espaço ao que denomina de síndrome cultural substancialmente antifamilista⁵⁰⁶⁻⁵⁰⁷.

O elemento a definir a família passou a ser, portanto, a *afetividade*⁵⁰⁸. Deixou de ser um tipo decorrente do casamento, para ter uma configuração cambial, derivando, daí, na nomenclatura de Zigmunt Bauman, uma *família líquida*, cujos vínculos tipológicos entre os

⁵⁰⁵ Cf. NASCIMENTO, Marcos Roberto. “Família líquida: desafios para as políticas sociais”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 163: “A família, enquanto uma importante instituição social, chama a atenção de teóricos, políticos, elaboradores de políticas sociais e religiosos devido às suas múltiplas funções – reprodução humana, reprodução social, regulação social, suporte afetivo e moral, socialização, consumo etc. A família em mudança pode comprometer todas essas funções ou parte delas, seja pela sua completa falência diante de certas atribuições sociais (o pai provedor ou a mãe dona-de-casa), seja pela simples fragilidade da própria família, enquanto instituição, diante das mudanças na sociedade que afetam suas bases”.

⁵⁰⁶ Cf. “Família na filosofia contemporânea: o debate natureza e cultura”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 127.

⁵⁰⁷ BOTTURI, Francesco. “Família na filosofia contemporânea: o debate natureza e cultura”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 130: “Assim, se é verdade que a pluralidade cultural exclui a orientação universal a certo tipo de família, testemunha, porém a inclinação comum a regular as relações entre entidades sexualmente diversas e, assim, documenta amplamente o constante cuidado universal do significado humano das relações sexuais e da geração. Então, a variedade de formas a respeito de um idêntico interesse e de um mesmo cuidado, ao invés de ser uma objeção, pode ser a mais racional documentação indireta”.

⁵⁰⁸ BOTTURI, Francesco. “Família na filosofia contemporânea: o debate natureza e cultura”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 135: “A segunda objeção, da qual queremos ocupar-nos, diz respeito não à família e à sexualidade como redutíveis a uma formalidade cultural, mas sim, ao sentido da família em relação à afetividade humana. É claro, de fato, que na base das reinterpretações dos fenômenos existenciais e institucionais da sexualidade e da família está uma mudança profunda da concepção da subjetividade humana e da sua afetividade desfavorável a uma concepção normativa “natural” da família. Por outra parte, quanto à família, é próprio no âmbito da afetividade e do seu mundo de relações que são referências os traços daquilo que podemos chamar ‘natureza humana’. Mas para evidenciar isto devemos fazer um percurso que desconstitua o modo no qual hoje é vivida a experiência afetiva”.

sujeitos ou a diversidade de sexos entre os seus precursores deixaram de ser os elementos imprescindíveis para o seu reconhecimento⁵⁰⁹⁻⁵¹⁰.

Nesse passo, o *direito de família* sofre a influência dessa nova realidade social, passando a ter de ocupar das entidades familiares, de modo a ser considerado o *direito das famílias*. São seus princípios constitucionais: (1) a dignidade da pessoa humana; (2) a solidariedade familiar; (3) igualdade familiar; (4) liberdade familiar; (5) afetividade; (6) convivência familiar; e (7) melhor interesse da criança. Os dois primeiros, considerados os princípios fundamentais, ao passo em que os cinco outros princípios gerais⁵¹¹⁻⁵¹². A esses princípios, Rodolfo Pamplona

⁵⁰⁹ Cf. NASCIMENTO, Marcos Roberto. “Família líquida: desafios para as políticas sociais”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 171-2: “A sociedade líquida de Bauman está associada às incertezas, à insegurança produzida pela globalização negativa. Os Tempos Líquidos de Bauman apresentam cinco características que evidenciam as profundas mudanças na sociedade contemporânea: 1) A passagem da fase sólida da modernidade para a líquida. Esta passagem coloca as organizações sociais em constante processo de instabilidade na medida em que não conseguem se reorganizar num espaço de tempo insuficiente para que as novas formas se estabeleçam. Dado o caráter de curto prazo das novidades que vão se sucedendo não há tempo suficiente para se estabelecer formas de arcabouços de referência que orientem as ações humanas, bem como suas estratégias existenciais de longo prazo. 2) O divórcio entre poder e política. O Estado moderno perdeu a capacidade de tomar decisões desvinculadas da dimensão planetária que o envolve, mesmo que tenham urgência e relevância local. A política, entretanto, não alcança esta dimensão, pois, como diz Bauman, permanece local. Grande parte das funções do Estado são transferidas para as forças imprevisíveis e volúveis do mercado ‘[...] e/ou são deixadas para a iniciativa privada e aos cuidados dos indivíduos.’ (BAUMAN, 2007a, p. 8) O que, como veremos, tem impacto sobre as concepções de políticas sociais. 3) O enfraquecimento da comunidade. A vida comum de uma população em um território soberano do Estado apresenta-se cada vez mais frágil e sem substância. A solidariedade social é mimada e os mercados promovem a divisão e não a unidade. A sociedade passa a ser percebida como uma rede fluida em vez de uma totalidade sólida. 4) O colapso do pensamento de longo prazo e o enfraquecimento das estruturas sociais. Esta característica leva à fragmentação da vida e à fugacidade dos hábitos. 5) Os indivíduos são chamados a responder pelos riscos causados pela volatilidade e instabilidade das circunstâncias. A conformidade às regras é substituída pela flexibilidade diante das mesmas. Os indivíduos devem estar prontos à ‘[...] mudar de táticas e de estilo, abandonar compromissos e lealdades sem arrependimento – e buscar oportunidades mais de acordo com sua disponibilidade atual do que com as próprias preferências.’ (BAUMAN, 2007a, p. 10) Cabe aos indivíduos buscarem a melhor forma de manterem-se plenamente adaptados (úteis) ao mundo líquido-moderno. O ônus do insucesso neste caso, e por isso mesmo, recai sobre os ombros dos indivíduos”.

⁵¹⁰ “Chamamos, então, de família líquida aquela que se caracteriza pela união de dois indivíduos fortemente orientada pela subjetividade dos projetos pessoais, pela sexualidade plástica, pela fragilidade da afetividade, pela busca de satisfações mútuas e pela distinção em relação à parentela”. (NASCIMENTO, Marcos Roberto. “Família líquida: desafios para as políticas sociais”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 177).

⁵¹¹ Cf. LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 53-71.

⁵¹² Paulo Nader considera como caracteres básicos no Direito de Família: (1) Eticidade: influência da mora; (2) permanência dos direitos-deveres: há direitos e deveres indissociáveis de seus membros, entretanto, isso não significa que há igualdade jurídica entre os membros, buscando, dessa forma, alcançar sua finalidade enquanto família. Tais direitos e deveres são imprescritíveis e inderrogáveis, havendo, porém, alguns direitos que decaem com o decorrer do prazo, como por exemplo, a possibilidade de postular a anulação do casamento (art. 1.560 do CC); (3) Prevalência das normas jurídicas: ao tratar dos direitos e deveres na família, o legislador não trata do indivíduo isoladamente, buscando, assim, deixar mais forte os elos morais que ligam os membros do grupo social; (4) Cogência das normas jurídicas: o princípio da autonomia da vontade e altamente relativizado pelo Direito de Família, reduzindo-se este, como, por exemplo, escolha do regime de bens; neste ponto, o autor diferencia vida familiar e direito de família, sendo este último o estruturador do instituto família, enquanto a vida

Filho e Pablo Gagliano agregam: (1) vedação ao retrocesso; (2) proteção ao idoso; (3) função social da família; (4) convivência familiar; (5) intervenção mínima do Estado no direito de família.

Com base nesses princípios, comunidades como a união estável formadas por pessoas de sexos diferentes ou de mesmo sexo, as monoparentais, e aquelas formadas por pessoas ligadas por grau de parentesco de outra ordem que convivem, coabitam, formando uma unidade são reconhecidas como entidades familiares e merecem a proteção do Estado.

Com efeito, afora aquelas formadas pelo casamento, a práxis revela *famílias* constituídas de pessoas que convivem de forma pública, duradoura, em mútua assistência e com a intenção de constituir família, sejam elas de gêneros diversos ou de mesmo gênero (homoafetivas); constituídas pelo pai e filho(a)(os)(as), mãe e filho(a)(os)(as), avô/avó(s) e neto(a)(os)(as), tio/tia(s) e sobrinho(a)(os)(as) ou mesmo irmãos que coabitam e convivem em comunidade solidária, de mútua assistência e afetiva.

A CF/88, nesse particular, teve função primordial no reconhecimento pelo ordem jurídica dessa realidade social como entidades familiares. O princípio da dignidade da pessoa humana, insculpido no art. 1.º, inciso, III, como uma valor fundamental e inarredável da República Federativa do Brasil (ao lado da soberania, da cidadania, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político), bem assim os valores da liberdade, da igualdade e da proteção à segurança jurídica, impõem que essas comunidades fundadas na afetividade, na reciprocidade e pleno desenvolvimento da personalidade de cada um de seus membros sejam reconhecidas pelo Estado como uma *entidade familiar*, segundo uma concepção de família democrática⁵¹³⁻⁵¹⁴.

familiar é guiada por uma fórmula singular, ditada por quem tem o poder dentro da família; (5) Potestades familiares: para atingir os objetivos da família, os membros que detém o poder familiar possui poderes que devem ser cumpridos (*potestades*), em função de interesse de outrem. São denominados, por alguns autores, de um dever-poder; (6) Finalidade tutelar: é a somatória do que compõe o direito de família, visando a proteção deste instituto (Cf. NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito de família*. Vol. 5. 6.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 29-31).

⁵¹³ MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2117-8: “As famílias democráticas, configuradas através de estruturas as mais diversas, constituem-se como núcleos de pessoas, unidas pela afetividade e pela reciprocidade (*rectius*, solidariedade), e funcionalizadas para o pleno desenvolvimento da personalidade de cada um de seus membros. A família democratizada nada mais é do que a família em que a dignidade das pessoas que a compõem é respeitada, incentivada e tutelada. Do mesmo modo, a

O direito infraconstitucional não pode servir como barreira para o reconhecimento dessas comunidades como entidades familiares. O casamento é categoria a ser definida e regulada pelo direito infraconstitucional, embora a CF/88 lhe imponha proteção.

Entretantes, essa regulamentação conferida pelas normas de estamento inferior não pode criar embaraços ao reconhecimento de outras formas e união como *entidade familiar* e, portanto, merecedora de proteção constitucional.

Conquanto a CF não tenha previsto expressamente a união entre pessoas de mesmo sexo, não se pode induzir que essa realidade tenha sofrido impedimento constitucional. Baseado na dignidade da pessoa humana, da igualdade, da liberdade e da proteção da segurança jurídica, os indivíduos não podem sofrer restrições em suas garantias constitucionais⁵¹⁵⁻⁵¹⁶⁻⁵¹⁷.

família ‘dignificada’, isto é, conformada e legitimada pelo princípio da dignidade humana é, necessariamente, uma família democrática”.

⁵¹⁴ “A família atual, da última década do século XX, não é mais fechada e patriarcal, senão que se baseia em nova equação igualdade, já entre os cônjuges, já entre estes e os filhos. Se a igualdade penetra, como proporção, nas idéias de liberdade e justiça e se a família ingressa historicamente em novo equilíbrio isonômico, segue-se que outro será o relacionamento entre a liberdade e a justiça, como se acabou de ver também a propósito da mulher. O direito constitucional tributário deixa de se preocupar exclusivamente com a questão da justiça ou da capacidade contributiva, consubstanciada no princípio da incidência de acordo com a unidade familiar. Procura equilibrar a físcalidade justa com a *garantia dos direitos da liberdade*, com o *repúdio às discriminações contra a família* e com a *igualdade entre os cônjuges*. A nova equação da liberdade e da justiça, com a intermediação da igualdade, é extremamente difícil, postos que as idéias são paradoxais e bipolares”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário*. Vol. III. – *os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 425-6).

⁵¹⁵ Cf. AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8.^a ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: 2014. p. 878.

⁵¹⁶ NASCIMENTO, Marcos Roberto. “Família líquida: desafios para as políticas sociais”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 186-7: “Nesta perspectiva de análise apontamos três desafios importantes para as políticas sociais no Brasil: 1) elaborar desenhos de políticas públicas que evitem reforçar as diferenças de gênero, tanto no acesso quanto nas responsabilidades e obrigações exigidas pelas políticas; 2) reconhecer a realidade multifacetada das famílias contemporâneas e a pluralidade de arranjos familiares para além do modelo nuclear idealizado vigente. Cabe ainda ressaltar, 3) a necessidade da construção de instrumentos metodológicos capazes de apreender esta complexidade da família contemporânea”.

⁵¹⁷ Em sintonia com esta realidade, inúmeros países no mundo todo vêm estabelecendo formas diversas para reconhecimento e proteção destas relações afetivas, ora estendendo a elas institutos antes voltados exclusivamente para os casais heterossexuais – como o próprio casamento -, ora criando novos instrumentos. A premissa destas iniciativas é singela: a idéia de que os homossexuais devem ser tratados com o mesmo respeito e consideração que os demais cidadãos, e que a recusa estatal ao reconhecimento das suas uniões implica não só na privação de uma série de direitos importantíssimos de conteúdo patrimonial extrapatrimonial, como também importa em menosprezo à sua própria identidade e dignidade.

[...]

Por isso, a tese que pretendo sustentar neste artigo é a de que se pode extrair diretamente da Constituição de 88, notadamente dos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da liberdade e da proteção à segurança jurídica, a obrigatoriedade do reconhecimento da união estável e do casamento entre pessoas do mesmo sexo. Em outras palavras, defenderei que tal reconhecimento na ordem jurídica brasileira independe de

O STF, no julgamento da ADI n.º 4.277, que encampou a ADPF n.º 132-RJ, reconheceu expressamente a união entre pessoas do mesmo sexo como entidade familiar⁵¹⁸⁻⁵¹⁹. Admitiu, pois, a união homoafetiva como uma realidade social a reclamar a mesma proteção que o Estado confere à união heteroafetiva, não se vislumbrando fundamento na Constituição para a realização de qualquer discriminação entre elas⁵²⁰⁻⁵²¹⁻⁵²².

qualquer mediação legislativa, em razão da possibilidade de aplicação imediata dos princípios constitucionais acima mencionados.

[...]

Com efeito, a negativa do caráter familiar à união entre parceiros do mesmo sexo representa uma violência simbólica contra os homossexuais, que referenda o preconceito existente contra eles no meio social. É artificial, por outro lado, a equiparação com a sociedade de fato, que faz tabula rasa do propósito real que une os companheiros homossexuais, situado no plano da afetividade, e não na esfera econômica. Ademais, desta linha jurisprudencial resultam conseqüências práticas negativas para os parceiros, uma vez que a sociedade de fato não envolve uma séire de direitos que se aplicariam, caso fosse atribuída a tais relações uma natureza análoga à da união estável”. (SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.121, 124 e 125).

⁵¹⁸ Confira, pois, o específico excerto da ementa do acórdão “3. TRATAMENTO CONSTITUCIONAL DA INSTITUIÇÃO DA FAMÍLIA. RECONHECIMENTO DE QUE A CONSTITUIÇÃO FEDERAL NÃO EMPRESTA AO SUBSTANTIVO “FAMÍLIA” NENHUM SIGNIFICADO ORTODOXO OU DA PRÓPRIA TÉCNICA JURÍDICA. A FAMÍLIA COMO CATEGORIA SÓCIO-CULTURAL E PRINCÍPIO ESPIRITUAL. DIREITO SUBJETIVO DE CONSTITUIR FAMÍLIA. INTERPRETAÇÃO NÃO-REDUCIONISTA. O caput do art. 226 confere à família, base da sociedade, especial proteção do Estado. Ênfase constitucional à instituição da família. Família em seu coloquial ou proverbial significado de núcleo doméstico, pouco importando se formal ou informalmente constituída, ou se integrada por casais heteroafetivos ou por pares homoafetivos. A Constituição de 1988, ao utilizar-se da expressão “família”, não limita sua formação a casais heteroafetivos nem a formalidade cartorária, celebração civil ou liturgia religiosa. Família como instituição privada que, voluntariamente constituída entre pessoas adultas, mantém com o Estado e a sociedade civil uma necessária relação tricotômica. Núcleo familiar que é o principal lócus institucional de concreção dos direitos fundamentais que a própria Constituição designa por “intimidade e vida privada” (inciso X do art. 5º). Isonomia entre casais heteroafetivos e pares homoafetivos que somente ganha plenitude de sentido se desembocar no igual direito subjetivo à formação de uma autônoma família. Família como figura central ou continente, de que tudo o mais é conteúdo. Imperiosidade da interpretação não-reducionista do conceito de família como instituição que também se forma por vias distintas do casamento civil. Avanço da Constituição Federal de 1988 no plano dos costumes. Caminhada na direção do pluralismo como categoria sócio-político-cultural. Competência do Supremo Tribunal Federal para manter, interpretativamente, o Texto Magno na posse do seu fundamental atributo da coerência, o que passa pela eliminação de preconceito quanto à orientação sexual das pessoas” (ADI 4277, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2011, DJe-198 DIVULG 13-10-2011 PUBLIC 14-10-2011 EMENT VOL-02607-03 PP-00341 RTJ VOL-00219- PP-00212).

⁵¹⁹ O que mereceu elogios da doutrina, a exemplo do Ministro Luís Roberto Barroso, nomeado ao STF após o julgamento (cf. “Democracia, desenvolvimento e dignidade humana: uma agenda para os próximos dez anos”. In. *Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. Arivaldo Santos de Souza, Guilherme Santos, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins (Coordenadores). São Paulo: Atlas, 2014, p. 139).

⁵²⁰ NASCIMENTO, Marcos Roberto. “Família líquida: desafios para as políticas sociais”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 182: “A força desse ideal é notada, por um lado, na reivindicação das famílias homoparentais de um status de família “normal”, ao mesmo tempo em que a legitimidade jurídica decorre desta mesma representação. Os casais de pessoas do mesmo sexo buscam se aproximar da chamada família “normal” para se legitimar no plano social e jurídico da sociedade brasileira”.

⁵²¹ MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leoncy (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2120: “O argumento de que à entidade familiar denominada ‘união estável’ o legislador constitucional impôs o requisito da diversidade de sexo parece insuficiente para fazer concluir que onde vínculo semelhante se estabeleça, entre

Conforme já destacado, o critério para reconhecimento da entidade familiar é o elemento concernente à *afetividade*. Em conjunto com os demais princípios constitucionais fundamentais (dignidade da pessoa humana, igualdade, liberdade e segurança jurídica), fundamenta o reconhecimento jurídico dessas comunidades como entidades familiares, independentemente da diversidade de sexo e da consanguinidade. Por essa razão, alude-se, pois, à *família afetiva*⁵²³. Esta é a noção de família (melhor dizendo, entidade familiar) a ser utilizada ao longo da presente tese.

Tem-se, assim, como entidade familiar não apenas aquela resultante do casamento – única forma tradicionalmente reconhecida até, pelo menos, a primeira metade do século XX –, como a derivada da união estável (heteroafetiva ou homoafetiva⁵²⁴), as comunidades entre ascendentes e descendentes (consanguíneos ou não) e as comunidades entre irmãos, desde que se baseiem na afetividade e na solidariedade.

peçoas do mesmo sexo, deva ser então ignorado ou não possa ser protegido. Estabelecidos aqueles critérios, cabe concluir pela identidade de ratio. Com efeito, relacionamentos estáveis, potencialmente duradouros, nos quais se reconheça a participação em interesses e finalidades comuns entre pessoas do mesmo sexo serão capazes, a exemplo do que ocorre entre heterossexuais, de gerar uma entidade familiar, devendo ser tutelados de modo semelhantes e, portanto, também, os deveres correspondentes. A prescindir da veste formal, a ser dada pelo legislador ordinário, parte da jurisprudência – que, normalmente, espelha a sensibilidade da sociedade civil –, vem a isso respondendo, aqui e ali, afirmativamente”.

⁵²² “O certo é que, independentemente da fundamentação que se prefira adotar, a discriminação motivada pela orientação sexual é constitucionalmente banida no Brasil. E esta argumentação é reforçada, quando se analisa a orientação seguida no âmbito do Direito Internacional dos Direitos Humanos”. (SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.138).

⁵²³ MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2119: “No texto Constitucional encontram-se previstas expressamente apenas essas três formas de configurações familiares: aquela fundada no casamento, a união estável entre um homem e uma mulher com ânimo de constituir família (art. 226, § 3º), e a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes (art. 226, § 4º). Todavia, a mais significativa mudança por que passou a família neste século foi a valorização do elemento afetivo nas relações familiares. O juízo de valor de uma entidade familiar diante do ordenamento jurídico, de modo a considerá-la merecedora de tutela, ‘não diz respeito exclusivamente às relações de sangue, mas, sobretudo, àquela afetivas que se traduzem em uma comunhão espiritual e de vida’. Assim, se a família, através da adequada interpretação dos dispositivos constitucionais, passa a ser entendida como instrumental, não há como se recusar tutela a tantas outras formas de vínculos afetivos que, embora não previstas expressamente pelo legislador constituinte, se encontram identificadas com a mesma ratio, com os mesmos fundamentos e com a mesma função”.

⁵²⁴ “Enfim, se a nota essencial das entidades familiares no novo paradigma introduzido pela Constituição de 88 é a valorização do afeto, não há razão alguma para exclusão das parcerias homossexuais, que podem caracterizar-se pela mesma comunhão e profundidade de sentimentos presente no casamento ou a união estável entre pessoas de sexos opostos, não existindo, portanto, qualquer justificativa legítima para a discriminação praticada contra os homossexuais”. (SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.144).

3.2.1. Família ou entidade familiar (?).

Cumpre, ainda, fazer um esclarecimento em derredor da utilização, no decorrer do desenvolvimento desta tese, da expressão *entidade familiar* em lugar da simples designação de *família*.

Como bem pontua Ulrich Beck⁵²⁵, a sociedade atual (qualificada por alguns como *sociedade de riscos*⁵²⁶) não mais contempla o modelo de família secular, que calcou o pensamento econômico dos séculos anteriores, máxime o vigente na sociedade industrial. O modelo atual significa ruptura de determinados estereótipos que reclamam da ordem social em sentido amplo – que congrega a ordem jurídica – ampla aceitação e proteção. A idéia de família, outrora tipologicamente fechada, abre espaço para um conceito de entidade familiar.

Conforme registra Paulo Nader, é equivocado compreender a noção de entidade familiar, prevista na CF/88, como distinta do conceito de família, eis que a expressão “entidade familiar” é gênero do qual são espécies o casamento, a união estável e os vínculos monoparentais⁵²⁷.

⁵²⁵ “Por um lado, junto com a sociedade industrial, a convivência é normatizada e padronizada segundo o modelo da família nuclear. Por outro lado, a família nuclear se apoia em alocações ‘estamentais’ de posições de gênero para homens e mulheres, algo que se fragiliza justamente na continuidade dos processos de modernização (integração das mulheres na educação e no mercado de trabalho, cifras crescentes de divórcios etc.). Desse modo, porém, a relação entre produção e reprodução começa a se mover, assim como tudo o mais que se encontra vinculado à ‘tradição da família nuclear’ industrial: casamento, paternidade, sexualidade, amor etc.” (BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidade*. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2011, p. 16).

⁵²⁶ “A sociedade de riscos se caracteriza por algumas notas relevantes: a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade.

[...]

[...] A sociedade de riscos, com a pluralidade de interesses em jogo, é necessariamente uma sociedade litigiosa. Surge um novo esquema de repartição de poderes, no qual se destacam a flexibilização da legalidade tributária, a tipificação administrativa e a judicialização da política”. (TORRES, Ricardo Lobo. “A Segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar”. In *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p 440-3).

Como destaca Sérgio André Rocha, a ambivalência e a insegurança – traços da sociedade de risco – trazem a necessidade da busca por novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, em cujo espaço orbitam os princípios como o da solidariedade, o da transparência, o da proporcionalidade, o da ponderação, da tolerância e o da responsabilidade; as relações entre Fisco e contribuintes, nesse ambiente, reclamam a mudança de paradigmas e princípios do agir dos atores tributários (Cf. “A Tributação na sociedade de risco”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 546-7).

⁵²⁷ Cf. NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito de família*. Vol. 5. 6.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 15.

Sob o enfoque dos valores consagrados pela CF/88, é possível reconhecer como entidade familiar – e, portanto, merecedora da especial proteção do Estado – todo núcleo humano que se baseia na afetividade, estabilidade, seriedade, publicidade e no propósito de constituir família⁵²⁸. A afetividade, pois, é o elemento central da noção da entidade familiar.

Nada obstante, a fim de não se imiscuir nas discussões em torno do conceito de família – que pode estar sob os influxos de concepções e de pré-conceitos imbuídos de carga axiológica de natureza religiosa ou ideológica – opta-se, na presente tese, pela adoção da expressão *entidade familiar*, compreensiva daquelas comunidades formadas a partir do casamento, da união estável heteroafetiva ou homoafetiva, da convivência entre um dos pais e o(s) descendente(s) [filho(s) e/ou neto(s)] consanguíneo(s) ou não, e da convivência entre irmãos, ligadas pelo elemento afetivo. Como dito, esta é a idéia a orientar a elaboração da presente tese.

No julgamento da ADI n.º 4.277, o STF aludiu à pretensa distinção entre as expressões *família* e *entidade familiar*, superando-a⁵²⁹⁻⁵³⁰.

⁵²⁸ Cf. CUNHA JR., Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013, p. 1281-2.

⁵²⁹ Confira o excerto do acórdão: “4. UNIÃO ESTÁVEL. NORMAÇÃO CONSTITUCIONAL REFERIDA A HOMEM E MULHER, MAS APENAS PARA ESPECIAL PROTEÇÃO DESTA ÚLTIMA. FOCADO PROPÓSITO CONSTITUCIONAL DE ESTABELEÇER RELAÇÕES JURÍDICAS HORIZONTAIS OU SEM HIERARQUIA ENTRE AS DUAS TIPOLOGIAS DO GÊNERO HUMANO. IDENTIDADE CONSTITUCIONAL DOS CONCEITOS DE “ENTIDADE FAMILIAR” E “FAMÍLIA”. A referência constitucional à dualidade básica homem/mulher, no §3º do seu art. 226, deve-se ao centrado intuito de não se perder a menor oportunidade para favorecer relações jurídicas horizontais ou sem hierarquia no âmbito das sociedades domésticas. Reforço normativo a um mais eficiente combate à renitência patriarcal dos costumes brasileiros. Impossibilidade de uso da letra da Constituição para ressuscitar o art. 175 da Carta de 1967/1969. Não há como fazer rolar a cabeça do art. 226 no patíbulo do seu parágrafo terceiro. Dispositivo que, ao utilizar da terminologia “entidade familiar”, não pretendeu diferenciá-la da “família”. Inexistência de hierarquia ou diferença de qualidade jurídica entre as duas formas de constituição de um novo e autonomizado núcleo doméstico. Emprego do fraseado “entidade familiar” como sinônimo perfeito de família. A Constituição não interdita a formação de família por pessoas do mesmo sexo. Consagração do juízo de que não se proíbe nada a ninguém senão em face de um direito ou de proteção de um legítimo interesse de outrem, ou de toda a sociedade, o que não se dá na hipótese sub judice. Inexistência do direito dos indivíduos heteroafetivos à sua não-equivalência jurídica com os indivíduos homoafetivos. Aplicabilidade do §2º do art. 5º da Constituição Federal, a evidenciar que outros direitos e garantias, não expressamente listados na Constituição, emergem “do regime e dos princípios por ela adotados”, verbis: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte” (ADI 4277, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, julgado em 05/05/2011, DJe-198 DIVULG 13-10-2011 PUBLIC 14-10-2011 EMENT VOL-02607-03 PP-00341 RTJ VOL-00219- PP-00212).

⁵³⁰ Antes do desse julgamento pelo C. STF, como visto em notas anteriores, Daniel Sarmiento já defendia a admissão das uniões homoafetivas como entidade familiar, destacando que essa medida não enfraquece a família; ao revés, a fortalece: “A conclusão a que se chega, partindo desta premissa, é no sentido de que o reconhecimento jurídico da união entre pessoas do mesmo sexo não enfraquece a família, mas antes a fortalece, ao proporcionar às relações estáveis mantidas por homossexuais – que são autênticas famílias, do ponto de vista ontológico – a tutela legal de que são merecedoras, seja sob a forma da união estável, seja sob a do casamento.

3.3. FORMAS DE PROTEÇÃO. O ART. 226 DA CF/88.

O texto da CF/88, em seu art. 226, estipulou uma série de normas com o objetivo de conferir proteção à entidade familiar. Destaque-se, pois, que, logo no *caput* do referido artigo, o constituinte deixou claro: **(i)** que considera a família a *base da sociedade*; e **(ii)** que terá especial proteção do Estado.

Por intermédio de uma interpretação sintático-gramatical, na redação do disposto, a menção a “base da sociedade” veio, segundo o enunciado linguístico, como aposto de família, a significar que, para a Constituição, a família deve ser tomada como um valor imprescindível para a sociedade. Como é objetivo da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3.º inciso I, da CF/88), esta meta somente será alcançada se o Estado conceder especial proteção à família (*rectius*, entidade familiar).

O Constituinte, pois, mais uma vez, se utilizou de um conceito aberto (“especial proteção”) para proteger o valor família (*rectius* entidade familiar). Nada obstante, no próprio texto, já estipulou algumas regras que compõem – porém, não esgotam – esta especial proteção reclamada do Estado. Cabe, aqui, de forma bastante sucinta, gizar-lhes o conteúdo.

3.3.1. Natureza civil, gratuidade da celebração e reconhecimento de efeitos jurídicos da cerimônia religiosa do casamento.

O art. 226, §§ 1.º e 2.º, da CF/88 atribui a natureza civil ao casamento e garante a gratuidade da celebração feita pelo Estado, por intermédio do Poder Judiciário; além disso, consagra o casamento religioso e lhe atribui efeitos civis. Embora normas advindas de enunciados linguísticos de formulação simples, merecem, ainda que de forma breve, algumas considerações a fim de definir sua carga axiológica e sua função.

Noutro giro, o reconhecimento legal da união entre pessoas do mesmo sexo em nada comprometeria o instituto do casamento, no que ele tem de mais essencial. O casamento continuaria sendo concebido como uma comunhão de vida entre duas pessoas, de natureza exclusiva, decorrente de um ano solene, gerador de um plexo de direitos e deveres patrimoniais e não-patrimoniais para os cônjuges. Apenas permitir-se um acesso mais igualitário e democrático a esta importante instituição jurídica”. (SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.143).

Ao reconhecer a natureza civil do casamento, a Constituição forneceu elemento para a resolução de uma das questões fundamentais com as quais a doutrina clássica do direito civil se debruçou ao examinar a natureza do casamento. São estas duas questões: *(1)* se o casamento é um instituto de direito público ou de direito privado; e *(2)* se o casamento é ou não um contrato⁵³¹.

Ao afirmar a natureza civil do casamento (§1.º do art. 226), a CF/88 deixa claro ser ele um instituto de direito civil – de direito privado, portanto – regulado pelo código civil e pela legislação civil, em que se reconhece a autonomia da vontade em sua realização e, mercê do interesse público que se manifesta na preservação da entidade familiar (designadamente base da sociedade), há a intervenção do Estado na sua celebração e na sua dissolução, bem assim a estipulação de normas de ordem pública que não podem ser afastadas pela vontade das partes, sobretudo quanto a certos deveres e direitos atribuídos aos cônjuges e aos integrantes da entidade familiar (a exemplo da mútua assistência).

A segunda questão relacionada com a natureza civil é definir se o casamento é negócio jurídico (de natureza contratual) ou se é ato jurídico em sentido estrito.

Em formulação sucinta, designam *atos jurídicos em sentido estrito* aqueles atos jurídicos em que a conduta humana animada pela vontade compõe o suporte fático de incidência da norma jurídica, sendo determinante para a sua realização e, portanto, para a incidência normativa. Essa vontade, contudo, somente tem relevância para a concretização da hipótese de incidência, de modo que, no tocante à eficácia jurídica desse fato, a vontade não tem influência. Por sua vez, designam-se *negócios jurídicos* os atos jurídicos em sentido amplo em que a manifestação ou a declaração consciente de vontade não se mostra relevante apenas para a concretização do suporte fático de incidência da norma jurídica, como, também, para a produção de efeitos, pois o sistema jurídico permite às partes que preordenem a produção de eficácia jurídica segundo a vontade declarada.

O casamento há de se enquadrar, como o faz a doutrina majoritária⁵³², como um *contrato especial*, pois a vontade se mostra relevante por ocasião da prática do ato, havendo liberdade

⁵³¹ Cf. GOMES, Orlando. *Direito de família*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 56-7.

⁵³² Cf. GOMES, Orlando. *Direito de família*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 60. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Vol V*. 13.ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: 2002, p. 36. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes. *Tratado de direito privado*. Tomo 7. 4.ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais,

diminuta para as partes quanto a definição de seus efeitos. Em que pese ser possível, de regra (pois existem situações em que a separação de bens se impõe de modo inafastável), a definição do regime de bens a vigorar na constância do casamento (por intermédio do pacto antenupcial) – ou mesmo alterá-lo no curso do casamento – bem assim definir sobre a alteração ou não do nome que os cônjuges passarão a usar, a liberdade recai apenas quanto a esses elementos, e sob modelos pré-determinados, em que o âmbito de decisão é deveras restrito⁵³³⁻⁵³⁴.

A CF/88 também garante a gratuidade da celebração do casamento. Nesse aspecto, como bem pontua Ives Gandra da Silva Martins, consagrando o regime constitucional brasileiro a família como a base da sociedade e sendo a família no sentido fundamental/tradicional constituída pelo casamento, é natural que o Estado deva propiciar sua celebração de forma gratuita, como um dos meios próprios para seu estímulo⁵³⁵.

Cria-se, pois, uma norma de imunidade quanto à exigência de taxas de serviços por parte do Estado ao celebrar o casamento civil. De igual modo, o registro civil do casamento religioso há de estar protegido pela mesma norma de imunidade tributária.

O casamento é ato que pode se realizar perante uma autoridade pública (juiz de direito ou juiz de paz) ou perante autoridades religiosas. Celebrada perante autoridades/ministros religiosos, a própria Constituição assegura que esse casamento terá efeitos civis absolutamente idênticos

1974, p. 209-10. LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 86. WALD, Arnoldo. FONSECA, Priscila M.P. Corrêa da. *Direito Civil: direito de família*. 17.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 91.

⁵³³ Para uma didática síntese em torno das teorias em torno da natureza jurídica do casamento – teoria do contrato, teoria da instituição e teoria eclética ou teoria mista –, ver NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito de família*. Vol. 5. 6.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 48-52. Há, ainda, uma corrente a considerar o casamento um ato-condição, segundo a classificação feita por Léon Duguit (ato-regra, ato-subjetivo, ato-condição e ato-jurisdicional) (Cf. GOMES, Orlando. *Direito de família*. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 59). Para uma didática exposição acerca da classificação dos atos jurídicos segundo os publicistas – em especial, o pensamento de Léon Duguit, ver GOMES, Orlando. “Influência do direito público sobre o direito privado”. In *Direito Privado (novos aspectos)*. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961, p. 15. Para uma classificação mais ampla, porém ainda sob o viés publicista. GOMES, Orlando. “Classificação dos atos jurídicos na obra dos publicistas”. In *Ensaio de direito civil e de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Aide, 1986, p. 68-84).

⁵³⁴ Há, na doutrina, a consideração do casamento como ato jurídico em sentido estrito: “A diferença fundamental está na segurança jurídica do casamento, advinda da formalidade do ato, pois este é ato jurídico stricto sensu, cujo núcleo existencial contem normas preestabelecidas, podendo ainda os cônjuges contratar aspectos não afetos a tal núcleo, tais como o estatuto patrimonial do casal e o planejamento familiar.” (MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leoney (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2118).

⁵³⁵ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Da Família, da criança, do adolescente e do idoso”. In *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais/CEU, 2008, p.768.

aos do casamento celebrado perante uma autoridade estatal. Atribui, contudo, à lei civil a regulação desses efeitos.

A CF/88 não identifica qual(is) entidade(s) religiosa(s) estaria(m) autorizada(s) a celebrar casamentos. Não o fez e nem poderia fazê-lo quer seja em razão do caráter laico do Estado, bem como da liberdade de culto e crença, garantidos constitucionalmente. Desta forma, a lei civil que restrinja as entidades religiosas que poderão celebrar casamento com efeitos civis padecerá de inconstitucionalidade. O CC/2002, nos art. 1.515 e 1.516 define os requisitos para que o casamento religioso tenha efeito civil⁵³⁶.

3.3.2. O reconhecimento das entidades familiares e sua equiparação à família para efeito de proteção.

Sem prejuízo do quanto exposto no item 3.2. desta tese, cabe registrar que o texto constitucional de 1988, de modo expresso e inequívoco, reconhece a qualidade de entidade familiar – outorgando-lhes proteção jurídica – a duas figuras de comunidade afetiva: a formada pela “*união estável entre homem e mulher*” (§3.º do art. 226) e a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes (§4.º do art. 226). Estas duas figuras, portanto, são expressamente reconhecidas pela Constituição como entidade familiar, de sorte que esta fora de discussão merecerem especial proteção do Estado, imposta pelo *caput* do art. 226.

A CF/88, portanto, alude expressamente a três tipos de família: a formada pelo casamento, a formada pela união estável e a família formada por qualquer dois pais e seu(s) descendente(s). A função é zelar pela integridade familiar consubstanciada na pessoa de cada um dos seus

⁵³⁶ “Art. 1.515. O casamento religioso, que atender às exigências da lei para a validade do casamento civil, equipara-se a este, desde que registrado no registro próprio, produzindo efeitos a partir da data de sua celebração. Art. 1.516. O registro do casamento religioso submete-se aos mesmos requisitos exigidos para o casamento civil. § 1.º O registro civil do casamento religioso deverá ser promovido dentro de noventa dias de sua realização, mediante comunicação do celebrante ao ofício competente, ou por iniciativa de qualquer interessado, desde que haja sido homologada previamente a habilitação regulada neste Código. Após o referido prazo, o registro dependerá de nova habilitação. § 2.º O casamento religioso, celebrado sem as formalidades exigidas neste Código, terá efeitos civis se, a requerimento do casal, for registrado, a qualquer tempo, no registro civil, mediante prévia habilitação perante a autoridade competente e observado o prazo do art. 1.532. § 3.º Será nulo o registro civil do casamento religioso se, antes dele, qualquer dos consorciados houver contraído com outrem casamento civil”.

integrantes, de modo a estabelecer mecanismos para inibir a violência no âmbito das relações privadas e possibilitando sua formação⁵³⁷.

Com efeito, a CF/88 determina a extensão da proteção do Estado às entidades familiares, nomeadamente às formadas pela união estável, estimulando a conversão desta em casamento. Protege, pois, a entidade familiar representada pela união estável, bem como as famílias constituídas de apenas um dos cônjuges e seus descendentes, sendo certo que o constituinte decidiu que o Estado deveria conferir-lhes o mesmo tratamento e a mesma proteção à família dita convencional⁵³⁸.

O constituinte de 1988, de rigor, rendeu-se a um realidade social inocultável: a expressiva quantidade de famílias formadas por pessoas que não haviam celebrado casamento quer seja perante uma autoridade do Estado quer seja perante uma autoridade religiosa.

União estável, pois, de modo sucinto, pode ser compreendida como união duradoura, com intenção de vida em comum - ainda que não haja coabitação (súmula 382 do STF) – baseada no afeto entre seus componentes, com a intenção da constituir família, com convivência notória, contínua e de modo estável (art. 1.723 do CC/2002)⁵³⁹⁻⁵⁴⁰⁻⁵⁴¹.

⁵³⁷ Cf. AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8.^a ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: 2014. p. 878.

⁵³⁸ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Da Família, da criança, do adolescente e do idoso”. In. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais/CEU, 2008, p.769.

⁵³⁹ Cf. AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 8.^a ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: 2014. p. 878.

⁵⁴⁰ “Conceituou a união estável entre o homem e a mulher como a “convivência pública, contínua e duradoura e estabelecida com o objetivo de constituição de família” (art. 1.723), não podendo ser constituída – seria melhor ter escrito reconhecida – se ocorrerem os impedimentos do art. 1.521, salvo se, no caso do inciso VI, houver a separação de fato ou judicial, não a impedindo as causas suspensivas do art. 1.523. No anteprojeto da Comissão impôs-se para a configuração da união estável um prazo de convivência de cinco anos, sob o mesmo teto, como se casados fossem. Creio que a redação oferecida pelo Código é mais ampla e permitirá ao juiz enfrentar melhor os pedidos de reconhecimento de união estável. De fato, o prazo de cinco anos e a vida sob o mesmo teto dão mais objetividade ao conceito, mas ao mesmo tempo, entram o trabalho de interpretação e criam dificuldades para tratar da realidade, nem sempre compatível com regras tão rígidas, como a convivência sob o mesmo teto. A redação está muito próxima daquela constante do art. 1º da Lei nº 9.728/96. Benfazejo é o Código no que concerne à separação de fato. Não tem mesmo nenhum sentido deixar de reconhecer o tempo como um fator relevante para estabelecer a separação do casal e ensejar a possibilidade de constituição da união estável. Importante é a regra do § 2º do art. 1.723 ao afastar as causas suspensivas como impedimentos para a caracterização da união estável”. (DIREITO, Carlos Alberto Menezes. “A União estável no novo Código Civil”. In *Revista Forense: Comemorativa 100 anos. Tomo III – Direito Civil*. Coordenador Sylvio Capanema de Souza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 990).

⁵⁴¹ DIREITO, Carlos Alberto Menezes. “A União estável no novo Código Civil”. In *Revista Forense: Comemorativa 100 anos. Tomo III – Direito Civil*. Coordenador Sylvio Capanema de Souza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 978-9: “As relações entre os casais, as relações dos pais com os filhos, a idéia mesma da vida em comum, tudo, enfim, está submetido a um processo e como tal modifica-se, às vezes lentamente, às vezes

As semelhanças entre a família fundada no casamento e a família constituída por meio da união estável acabaram por ser mais relevantes do que as diferenças (decorrentes da formalidade do ato), uma vez que ambas, como entidades familiares que são, estão baseadas no princípio da solidariedade, irradiando efeitos oriundos do núcleo familiar constituído. De rigor, a diferença fundamental reside tão somente na segurança jurídica do vínculo de casamento⁵⁴² – resolúvel pela invalidação, morte ou divórcio.

Tais circunstâncias, contudo, não autorizam afirmar a existência de uma hierarquia jurídica entre o casamento e a união estável. Isso porque a única diferença existente entre eles é a formalidade e oficialidade do casamento, pois a base fática é a mesma, não havendo nada a justificar um tratamento discriminatório entre as duas figuras⁵⁴³⁻⁵⁴⁴.

Ao lado da união estável, como dito, a CF/88, no § 4º no art. 226, previu o tipo familiar monoparental. Este é compreendido como a comunidade formada por qualquer dos pais e seus

rapidamente, mas nunca contra o movimento da sociedade, contra as raízes da convivência social, contra os modelos que se adotam de tempos em tempos para significar avanços ou recuos de acordo com o padrão moral que nos impomos como sociedade civilizada. E aqui utilizamos a palavra moral no sentido mais simples, ou seja, na regularidade dos comportamentos dos indivíduos de acordo com normas sociais que alcançam todos os indivíduos em uma dada sociedade. O que é relevante fixar é a idéia de que nas relações familiares o conjunto dessas normas sociais provoca e estimula certa orientação, certo comportamento. Adicionando a tudo o poder da comunicação social, que transformou o mundo, em uma nova forma de totalitarismo, veremos que o poder dessas normas sociais, ou convenções sociais, tem penetrante força na direção dos comportamentos individuais e coletivos, importando hábitos que não são da própria sociedade, mas, sim de outra, como forma de dominação cultural terrificante.

[...]

A Constituição Federal de 1988 foi inovadora em matéria de Direito de família. Na verdade, criou mesmo um novo Direito de família no Brasil, que passou a ter um Direito Constitucional de família a começar do novo conceito de entidade familiar, reconhecendo a união estável entre homem e uma mulher, com direitos e deveres iguais para ambos os cônjuges, com o planejamento familiar, para coibir a violência no âmbito das relações familiares, vedando quaisquer tipos de discriminação dos filhos, nascidos ou não da relação de casamento, acabando, portanto, com o estigma da filiação ilegítima”.

⁵⁴² Cf. MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2118.

⁵⁴³ Cf. MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2119.

⁵⁴⁴ MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2119: “Duas razões relativamente simples explicam a preocupação do constituinte: a primeira é a maior segurança que o casamento ainda traz, bastando uma certidão para comprovar-se a relação. A outra se refere ao momento histórico em que foi promulgada a Constituição, momento em que poucos eram os direitos reconhecidos às famílias não fundadas no casamento. A realidade tornou-se muito diferente desde então – tendo sido a própria Constituição fomentadora desta mudança – e a razão que justificada aquela preocupação desapareceu. As distinções, portanto, entre as duas entidades familiares são apenas formais, pois na substância elas se confundem”.

descendentes. Irrelevante se se trata de uma comunidade decorrente do falecimento do outro cônjuge, dissolução da união (casamento ou união estável) ou mesmo se essa união entre os genitores nunca ocorreu⁵⁴⁵. Cumpre registrar que a legislação infraconstitucional não confere estatuto próprio à família monoparental, de sorte que as relações entre pai/mãe e filho são regidas pelas normas de parentesco e de poder familiar⁵⁴⁶.

Nesse passo, cumpre destacar que o reconhecimento, pela CF/88, de uma pluralidade de entidades familiares, hoje é inquestionável; isso porque: **(i)** expressa menção pelos §§ 3.º e 4.º do art. 226; **(ii)** o casamento deixou de significar o único “selo de legitimidade”; e, por fim, **(iii)** “a proteção jurídica que era dispensada com exclusividade à estrutura familiar (pense-se no ato formal do casamento) foi substituída pela tutela jurídica atribuída atualmente ao ‘conteúdo’ ou à substância”⁵⁴⁷.

3.3.3. Igualdade de direitos e deveres entre cônjuges/companheiros. Igualdade entre os filhos.

Embora o art. 5.º, inciso I, da CF/88 já tenha consagrado a igualdade como um valor inarredáveis do sistema constitucional brasileiro, o constituinte, no §5.º do art. 226 e no § 6.º do art. 227, em reforço a essa regra e com o objetivo de afastar qualquer influxo possivelmente advindo da legislação infraconstitucional anacrônica acerca do direito de família, fez questão de afirmar: **(i)** a igualdade entre homem e mulher quanto aos direitos e deveres referentes à sociedade conjugal – o que deve se estender para fora do campo do direito civil, exprimindo igualdade de tratamento também na seara trabalhista, previdenciária, administrativa e tributária; **(ii)** igualdade de direitos e qualificações entre os filhos havidos ou não da relação do casamento, ou por adoção, proibidas quaisquer designações discriminatórias

⁵⁴⁵ Cf. WALD, Arnoldo. FONSECA, Priscila M.P. Corrêa da. *Direito Civil: direito de família*. 17.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 2.

⁵⁴⁶ Cf. LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 86. WALD, Arnoldo. FONSECA, Priscila M.P. Corrêa da. *Direito Civil: direito de família*. 17.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 79. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil. Vol. 5*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 134. MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leoney (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2119: “Embora não haja uma proteção específica das famílias monoparentais na legislação infraconstitucional, a entidade familiar é tutelada de maneira esparsa, no que tange à guarda, à convivência familiar e aos alimentos. Para os fins destes comentários, o mais relevante é que esta formação social foi prevista constitucionalmente e considerada como um outro modelo de família, de modo que sua tutela e sua eficácia se darão no âmbito do Direito de Família. Foi o que permitiu, por exemplo, a adoção monoparental, instituto antes vedado a pessoas solteiras”.

⁵⁴⁷ MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leoney (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2119-20.

relativas à filiação; esta norma, tal como a anterior, não se confina ao campo do direito de família e das sucessões; espraia-se, de igual maneira, pelos setores do direito trabalhista, previdenciário, administrativo e tributário. O *pátrio poder* cedeu espaço ao *poder familiar*. Introduziu, pois, o princípio da *igualdade familiar*.

A depender do nível de maturidade constitucional de determinada sociedade, a regra de isonomia contida no art. 5.º, inciso I, da CF/88, já seria suficiente a inferir as duas normas derivadas contidas nos outros dois mencionados dispositivos constitucionais (§5.º do art. 226 e § 6.º do art. 227). O constituinte contudo, no lúdico intuito de tornar incompatível com a constituição qualquer norma infraconstitucional – ou, numa perspectiva de hierarquia de normas constitucionais⁵⁴⁸, normas dessa patamar – que contivesse tratamento discriminatório entre os integrantes da entidade familiar, houve por bem estipular duas outras normas mais particularizadas quanto aos cônjuges/companheiros e aos filhos.

Embora ainda de forma tímida, importante da mudança de paradigma em derredor da necessidade de se assegurar a igualdade de direitos no seio da relação conjugal, no Brasil, se iniciou, em 1962, com a Lei Federal n.º 4.121, denominado Estatuto da Mulher Casada⁵⁴⁹⁻⁵⁵⁰, que trouxe algumas regras de equalização da relação entre os cônjuges, a exemplo da (i) desobrigação da mulher casada em utilizar o nome de família do marido, passando a ser uma faculdade sua; (ii) abolição da incapacidade feminina, prescindindo-se da intervenção do marido para a prática de uma série de atos. A essa lei seguiu-se a Lei Federal n.º 6.515/77 –

⁵⁴⁸ Em sentido contrário, quanto à impossibilidade dessa hierarquia, vide BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Tradução e nota prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994, p. 57: “A meu ver, nenhuma diferença faz aqui que essas normas constitucionais sejam importantes ou menos importantes, não me parecendo possível considerar inconstitucional uma norma da Constituição de grau inferior, em virtude da sua pretensa incompatibilidade com o ‘conteúdo de princípio da Constituição’ (GIESE), desde que este conteúdo de princípio da Constituição seja ainda produto de uma *autônoma* criação de direito. No facto de o legislador constituinte se decidir por uma determinada regulamentação tem de ver-se a declaração autêntica, ou de que ele considera essa regulamentação com estando em concordância com os princípios *basilares* da Constituição, ou de que, em desvio a estes princípios, a admitiu conscientemente como exceções aos mesmos. É certo que o legislador constituinte não pode, ao admitir tais exceções, infringir simultaneamente uma norma de direito suprallegal, em especial a proibição do arbítrio imanente a qualquer ordem jurídica! Se o fizer, a norma excepcional será sem dúvida não vinculativa – não, porém, em virtude da contradição com o princípio, mas antes em virtude do carácter arbitrário da exceção”.

⁵⁴⁹ Cf. MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2114 e 2120.

⁵⁵⁰ Vigia, pois, o Código Civil de 1916, elaborado por Clóvis Beviláqua, e de forte inspiração liberal e patriarcal. Para compreender o pensamento sociológico que animou esta codificação, ver Orlando Gomes (Cf. *Raízes históricas e sociológicas do Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Martins Fontes, 2003. “Raízes históricas e sociológicas do Código Civil Brasileiro”. In *Direito Privado (novos aspectos)*. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961, p. 77-114).

Lei de Divórcio – que, dentre as normas que propiciam a isonomia, introduziu a possibilidade de dissolução do vínculo conjugar por intermédio do divórcio, de iniciativa de qualquer dos cônjuges.

De rigor, contrariaria em absoluto o valor básico da igualdade consagrado pela CF/88 estabelecer qualquer diferenciação nas situações jurídicas de qualquer dos integrantes da união familiar.

Esse princípio dirige-se ao legislador, de modo a vedar-lhe a edição de normas que estipulem tratamento diferenciado entre os cônjuges ou entre os filhos – a não ser que se vislumbre um fator razoável de discrimen a justificá-lo, o qual não se furtará à jurisdição constitucional. Vincula, também, a administração pública, de sorte que deve programar políticas públicas para a superação das desigualdades reais existentes entre os gêneros. Também vincula o Poder Judiciário – a administração da justiça – na solução dos conflitos, de sorte a excluir desigualdades fruto da interpretação de eventual legislação anacrônica ou em absoluta desconformidade com a Constituição, assegurando a real e concreta igualdade no seio familiar em seu cotidiano⁵⁵¹.

Como a entidade familiar é designada normativamente como a base da sociedade brasileira (art. 226 da CF/88), e é objetivo da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3.º, incisos I e IV, da CF/88), não se poderia admitir no âmbito daquela (entidade familiar) qualquer forma de tratamento não-isonômico⁵⁵².

⁵⁵¹ Cf. LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 59.

⁵⁵² MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leoncy (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2121: “Portanto, outro marco extraordinário da constitucionalização dos princípios fundamentais do direito de família foi o estabelecimento não apenas da igualdade entre homens e mulheres, previsto no art. 5º, I, da CF, mas, especial e especificamente, a igualdade entre os cônjuges prevista neste dispositivo: por força do § 5º do art. 226 da Constituição, homem-esposo e mulher-esposa passaram a ter os mesmos direitos e deveres no interior da família, em virtude da aplicação imediata das disposições constitucionais às relações interprivadas. [...] A família brasileira, finalmente, não mais se acha fundada em hierarquizações nem voltada para a preservação do casamento e do patrimônio familiar; ela se revela como um espaço de igualdade, de liberdade e de solidariedade entre as pessoas que compõem”.

A igualdade entre os integrantes da entidade familiar importa, outrossim, para a tributação. Com efeito, o legislador tributário e a administração tributária estão impedidos de promover qualquer tratamento discriminatório entre os cônjuges/companheiros e/ou entre os filhos, naturais ou adotados, havidos na constância de casamento/união ou não.

3.3.4. Garantia do planejamento familiar.

O § 7.º do art. 226, da CF/88⁵⁵³, disciplina o planejamento familiar, como forma assistir ao casal na sua livre decisão de **(i)** ter ou não filhos e **(ii)** definir, respeitado o princípio da dignidade da pessoa humana, quantos filhos quer ter.

Decompondo os elementos da norma construída a partir do citado dispositivo, tem-se os dois princípios que inspiram o planejamento familiar: **(a)** a dignidade da pessoa humana; **(b)** a paternidade responsável.

A dignidade da pessoa humana considerada não apenas em relação a cada um dos membros do casal, como, também, ao nascituro, de sorte que não se cogitará do “homicídio uterino” (aborto) como política de planejamento. A paternidade responsável exige que a decisão de procriar seja consentânea com a possibilidade de assistência afetiva e material aos filhos⁵⁵⁴.

Afora esses princípios, a decisão de planejamento familiar é atribuída à absoluta liberdade do casal que, por sua vez, realizar ao planejamento se quiser, não podendo ser fixado por

⁵⁵³ “Art. 226.

§7.º Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas”.

⁵⁵⁴ Cf. MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2122: “Em primeiro lugar, e acima de tudo, destina-se a evitar, coerentemente com os princípios fundamentais, que possam ser adotadas políticas coercitivas de esterilização, como já se havia proposto no passado. Ignorar a autonomia individual neste particular, mediante práticas forçadas, significaria dar à pessoa humana um tratamento de coisificação, oposto, portanto, ao da dignificação. Não convencida, porém, da suficiência da menção ao princípio da dignidade humana, o dispositivo veda expressamente ‘qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privada’.

Em segundo lugar, ao vincular este direito ao princípio da “paternidade responsável”, o dispositivo visa mais uma vez proteger a pessoa do filho, impondo limites à liberdade dos pais, quais sejam aqueles decorrentes da responsabilidade com a criação e o sustento da prole. Como não há responsabilidade sem liberdade, garante-se a liberdade de decisão de planejar a dimensão da família e dessa liberdade faz-se decorrer a responsabilidade parental de assisti-la material e moralmente. Desta ótica, por exemplo, o ‘direito de visita’ do genitor não guardião passa a ser entendido também como um ‘dever de convivência’”.

instituições privadas ou públicas⁵⁵⁵. Compete ao Estado única e exclusivamente fornecer a orientação educacional para que os casais decidam planejar quantos filhos terão, bem assim ofertar os recursos científicos (e.g., métodos contraceptivos, procedimento de laqueadura, vasectomia) para o exercício do direito ao planejamento. Nesse particular, o papel do Estado limita-se a um função promocional⁵⁵⁶.

Cumprido destacar que, conquanto famílias carentes de proles numerosas, como famílias (mais abastadas ou não) sem filhos ou com escassez de filhos possam desencadear problemas sociais a médio e longo prazo⁵⁵⁷, segundo a CF/88, mercê sobretudo do princípio da dignidade da pessoa humana, o planejamento familiar (i.e. a decisão de e quantos filhos ter) não pode constituir-se em uma política de Estado. Noutros termos, não pode o Estado, de forma alguma, substituir-se ao casal nesta decisão.

O direito ao planejamento familiar e à reprodução assistida se estende aos casais em união estável e aos casais resultantes de uniões homoafetivas, caso não optem pela adoção⁵⁵⁸.

Conforme registram Maria Celina Bodin de Moraes e Ana Carolina Brochado Teixeira, na garantia do direito fundamental ao livre planejamento familiar pode-se comprovar o quanto a concepção sócio-jurídica de família sofreu mudança, tanto do ponto de vista de seus objetivos (não mais exclusiva ou essencialmente de procriação), como do ponto de vista da proteção que lhe é atribuída: cambia-se o foco da tutela jurídica na família em si mesma, mas na família como um grupo social, como pessoas que conjuntamente constroem um ambiente no

⁵⁵⁵ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Da Família, da criança, do adolescente e do idoso”. In. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais/CEU, 2008, p.771.

⁵⁵⁶ Cf. MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leoney (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2122.

⁵⁵⁷ As famílias carentes de prole numerosa acarretam um problema social atual, gerado pela explosão demográfica, haja vista a impossibilidade de elas proverem a subsistência e a educação dos filhos, implicando para o Estado um elevado custo de assistência social; a própria CF/46 já garantia expressamente a assistência do Estado às famílias carentes de prole numerosa. Por outro lado, a decisão dos casais de não ter filho gerará um problema de previdência social a médio e longo prazo. Isto porque, com o envelhecimento da população haverá um aumento de beneficiários da Previdência Social, de sorte a aumentar o custo desta; por outro lado, sem o crescimento proporcional da população economicamente ativa que compõe a base contributiva da previdência social, implicará um déficit elevadíssimo a reclamar intervenção do Estado com a injeção de recursos (tributários ou não) advindos de outras bases de custeio (novas ou não). Não se esqueça, outrossim, que a redução da população economicamente ativa não implica prejuízo apenas para a previdência, mas impacto sobre toda a economia e, conseqüentemente, sobre a arrecada tributária e a política fiscal.

⁵⁵⁸ Cf. SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso de direito constitucional*. 6.^a ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 904.

qual possam, individualmente, cada uma, melhor se desenvolver – como resultado de interpretação do art. 226, § 8º, CF/88, a contrario sensu⁵⁵⁹.

O direito ao planejamento familiar, dizendo respeito diretamente à quantidade de filhos que o casal terá, impactará diretamente na especial proteção que o Estado deve conferir-lhe no aspecto tributário, sobretudo no tocante ao imposto de renda e à proteção ao mínimo imune na perspectiva da entidade familiar.

3.3.5. Assistência aos integrantes da entidade familiar.

No art. 226, § 8º, da CF/88, determina-se que o Estado assegurará a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.

Como bem pontua Ives Gandra da Silva Martins, o dispositivo comporta duas interpretações: **(a)** toda espécie de assistência necessária à família é assegurada pelo Estado; **(b)** em sentido mais restrito, tal assistência apenas será assegurada para evitar a violência entre os membros da família, no âmbito exclusivo de suas relações internas⁵⁶⁰.

A interpretação a se fazer sobre o dispositivo é, de rigor, a indicada no item “**(a)**”, que assegura ao dispositivo constitucional a máxima efetividade e coincide com a intenção do constituinte que, em verdade, referia-se à mais ampla proteção aos integrantes da entidade familiar porque, assim, estar-se-á assegurando essa mais ampla proteção à própria entidade familiar.

De rigor, esse dispositivo há de se integrar diretamente com outros do texto constitucional de 1988, especificamente: **(i)** o art. 227, que estabelece a proteção à criança, ao adolescente e ao jovem; **(ii)** o art. 229, que estabelece o dever de assistência sucessiva entre pais e filhos: os pais têm o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, ao passo em que os filhos maiores têm o dever de ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade; assim

⁵⁵⁹ Cf. MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2122.

⁵⁶⁰ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Da Família, da criança, do adolescente e do idoso”. In. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais/CEU, 2008, p.771.

como, **(iii)** o art. 230, que atribui à família, à sociedade e ao Estado o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida, determinando, ainda, que os programas de amparo aos idosos serão executados preferencialmente em seus lares, além de assegurar a gratuidade dos transportes coletivos urbanos para os maiores de 65 (sessenta e cinco) anos.

Dentro deste dever de assistência se encontra o direito/dever dos pais de educarem os filhos. A peculiaridade do direito dos pais à educação dos filhos consiste no fato de se tratar de um direito subjetivo dos pais no interesse dos filhos; por um lado, contém competências decisórias e, por outro, está limitado no tempo e no conteúdo: no tempo, até o menor adquirir capacidade para a sua autodeterminação quanto à respectiva questão material; no conteúdo, limitado aos meios úteis para a educação⁵⁶¹.

A CF/88 incumbe a cada um dos três elementos que conformam a nação – família (célula-mater), sociedade (o povo) e Estado (Governo com poder sobre um território) – o amparo às pessoas idosas, que já deram sua contribuição à sociedade e se encontram aposentadas ou sem condições de trabalhar⁵⁶².

O dever de assistência aos integrantes da família – criança, adolescente, jovem e idoso – há de ser considerado, outrossim, na interpretação ao *caput* do art. 226 da CF/88, no tocante à especial proteção da entidade familiar, para a construção da norma constitucional de limitação ao poder de tributar sob a perspectiva da preservação da entidade familiar, em especial no tocante à tributação à renda e à exigência de contribuições previdenciárias.

3.4. A PROTEÇÃO DA FAMÍLIA (*RECTIUS* ENTIDADE FAMILIAR) NAS CONSTITUIÇÕES EUROPÉIAS.

Estabelecido o conceito de entidade familiar, bem como fixados as normas constitucionais vigentes no sistema brasileiro em derredor daquela, cumpre examinar a forma pela qual as constituições européias tratam da relação entre o Estado e família (de rigor, entidade familiar), de sorte a obter subsídios necessários ao desenvolvimento do raciocínio tendente à construção

⁵⁶¹ Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 88.

⁵⁶² Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Da Família, da criança, do adolescente e do idoso”. In. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais/CEU, 2008, p.782.

da norma jurídica constitucional limitativa do poder de tributar tendo por valor a ser protegido a entidade familiar.

Admoeste-se, de antemão, que não se trata de um percuciente estudo de direito comparado⁵⁶³ – cuja importância, sem a menor acha de dúvida, mostra-se evidente. Entrementes, este estudo de direito comparado não se comporta nos limites da presente tese. Em razão disso, neste item propõe-se a realização de um breve exame de como os textos constitucionais tratam da família/entidade familiar, com o objetivo de haurir desses ordenamentos diretrizes para a interpretação das disposições constitucionais brasileiras⁵⁶⁵, sem olvidar-se que qualquer constituição tem um referencial de validade para um determinado tempo e espaço⁵⁶⁶⁻⁵⁶⁷.

⁵⁶³ Cf. CARNELUTTI, Francesco. *Teoria general del derecho. Metodología del derecho*. Traducción española de Carlos G. Posada. Granada: Comares, 2003, p. 460-1: “Os juristas, como os biólogos, estão acostumados a esta palavra [observação comparada]. Se fala entre nós de Direito *comparado*. Isto não é mais que um dos aspectos da observação comparada dos fenômenos do Direito. O que nós chamamos *Direito Comparado*, ou melhor, *ciência comparada do Direito*, contempla a comparação entre diversos ordenamentos jurídicos particularmente distintos, por razão do espaço. Tenho advertido mais de uma vez que a História do Direito deve encabeçar a comparação entre os vários ordenamentos jurídicos antes por razão de espaço que por razão de tempo. Tenho advertido também que a comparação entre os ordenamentos jurídicos diversos no espaço e no tempo, não é o único modo pelo qual o observador dos fenômenos jurídicos deve ampliar seu campo de observação: aparte de ser útil a confrontação entre institutos idênticos em ordenamentos diversos, é também necessária a confrontação entre institutos diversos do mesmo ordenamento; por isso tenho sugerido distinguir a comparação externa da comparação *interna*” (tradução do autor).

⁵⁶⁴ As vantagens que o direito comparado oferecem podem ser colocadas em três planos: (1) é útil nas investigações históricas ou filosóficas referentes ao direito; (2) é útil para conhecer melhor e aperfeiçoar o nosso direito nacional; e, por fim, (3) é útil para compreender os povos estrangeiros e estabelecer um melhor regime para as relações da vida internacional. (Cf. DAVID, René. *Os Grandes sistemas do direito contemporâneo*. 4 ed. Tradução de Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 4).

“Tende, com efeito, em primeiro lugar, a esclarecer os juristas sobre a função e a significação do direito, utilizando, para este fim, a experiência de todas as nações. Visa, por outro lado, num plano mais prático, facilitar a organização da sociedade internacional, fazendo ver as possibilidades de acordo e sugerindo fórmulas para a regulamentação das relações internacionais. Permite, em terceiro lugar, aos juristas de diversas nações, no que respeita aos seus direitos internos, considerar o seu aperfeiçoamento, libertando-os da rotina.

[...] É talvez inevitável que os práticos do direito, na sua atividade quotidiana, limitem o seu horizonte ao direito nacional; entretanto, não existe ciência do direito que não seja universal. O direito comparado é um dos elementos deste universalismo, particularmente importante na nossa época; desempenha e é chamado a desempenhar, mais ainda, uma função de primeira ordem para o conhecimento e o progresso do direito” (DAVID, René. *Os Grandes sistemas do direito contemporâneo*. 4 ed. Tradução de Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 18-9).

⁵⁶⁵ Cf. LOSANO, Mario G. *Sistema e estrutura no direito. Volume 1: das origens à Escola Histórica*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 192: “Fecha-se, assim, o círculo: toda comparação, embora limitada, contém uma filosofia que lhe permite expandir-se até o sistema universal”.

⁵⁶⁶ A esse respeito, vide consideração de Terán a respeito da constituição lógico-jurídica e da constituição jurídico-positiva (cf. TERÁN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 21.ª ed. México: Porrúa, 2012, p. 158-9).

⁵⁶⁷ Nesse contexto, convém aludir ao *constitucionalismo global*, cujos traços característicos são: (1) fundamento do sistema jurídico-político internacional não apenas no clássico paradigma das relações horizontais entre estados (paradigma *hobbesiano/westfaliano*, na tradição ocidental) mas no novo paradigma centrado nas relações entre Estado/povo (as populações dos próprios estados); (2) emergência de um *jus cogens* internacional materialmente informado por *valores, princípios e regras* universais progressivamente plasmados em declarações e documentos internacionais; (3) tendencial elevação da *dignidade humana* a pressuposto ineliminável de todos os constitucionalismos. (Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1370).

Selecionaram-se, pois, as Constituições Alemãs: a Constituição de Weimar (1919) – que tem alguns dispositivos ainda vigentes em razão de expressa indicação do texto constitucional que a sucedeu – e Lei Fundamental de Bonn (1949); a Constituição da República Portuguesa de 1976; a Constituição Espanhola de 1978; a Constituição da República Francesa de 1958; a Constituição Italiana de 1947 e a Constituição Austríaca de 1920 – suspensa em 1938 e restabelecida em 1945. Todas essas constituições foram promulgadas anteriormente à CF/88, em regimes democráticos, cujo modelo é o de Estado Social Democrático de Direito, a assegurar o bem-estar social, tal como o faz a brasileira.

Em arremate, reservar-se-á breve espaço para contextualizar a proteção da entidade familiar no ambiente das normas de direito comunitário europeu, examinando as regras integrantes do projeto de Constituição para a Comunidade Européia, frisando-se os limites da eficácia jurídica destas normas, quando em vigor.

3.4.1. As Constituições alemãs. A Constituição de Weimar (1919) e a Lei Fundamental de Bonn (1949).

Primeira constituição européia a contemplar direitos sociais e econômicos, a Constituição de Weimar, de 1919 – que sucedeu à Constituição do Império Alemão de 1871 e que declarou a Alemanha como República Democrática Parlamentar – destinou proteção ao casamento e à família nos arts. 119 a 121 e no art. 155. Com efeito, no segundo capítulo, intitulado “Vida em Comunidade”, a Constituição editada pela República Alemão após a I Guerra Mundial, no art. 119, determina que o casamento, “com fundamento da família e a preservação e expansão da nação”, goza de especial proteção da Constituição, que, por sua vez, **(i)** se baseia na igualdade entre o homem e a mulher; **(ii)** impõe o dever do Estado e das comunidades fortalecer e promover socialmente a família; **(iii)** famílias numerosas deverão ser amparadas socialmente; **(iv)** a maternidade estará sob a proteção social do Estado.

Vê-se, pois, que uma das primeiras constituições européias do século XX, promulgada após o término de um conflito bélico que deixou marcas profundas na sociedade e na economia alemãs, já contemplava o dever do Estado de proteger a família, garantia a igualdade entre homem e mulher, e determinava o amparo social à maternidade e às famílias numerosas.

A Constituição de Weimar ainda, ao supremo dever e direito natural dos pais de educar seus filhos, garantindo o seu desenvolvimento físico, social e espiritual, sob a supervisão do Estado (art. 120). Também determinou que a legislação criasse normas de equiparação dos filhos nascidos fora do casamento aos filhos “legítimos” (art. 121).

A Constituição de Weimar teve vigência curta, haja vista que foi, de fato, suspensa com a ascensão ao poder do Partido Nacional Socialista dos Trabalhadores Alemães ao Poder, em 1933 – embora, tecnicamente, tenha permanecido em vigor durante todo o período do Estado Alemão conhecido como Terceiro Reich (1933-1945).

Com o fim da Segunda Guerra Mundial, foi promulgada a Lei Fundamental de Bonn em 1949, pela República Federal da Alemanha. A Lei Fundamental de Bonn disciplina a proteção jurídica do matrimônio, da família e dos famílias especificamente no art. 6.º. Contém direitos de defesa e direitos de proteção e garantias institucionais⁵⁶⁸⁻⁵⁶⁹.

Os direitos de defesa se revelam no n. 1 e no n.2, frase 1, do referido artigo. Com efeito, esses dispositivos determinam, respectivamente, que o “matrimônio e a família estão sob a proteção especial da ordem estatal” e que “[a] assistência aos filhos e sua educação são o direito natural dos pais e a sua obrigação primordial”.

Konrad Hesse, ao comentar esse art. 6.º da Lei Fundamental de Bonn, deixa claro que a proteção especial da ordem estatal dirigida à família é um princípio o âmbito total do direito de matrimônio e família, relativo ao público e ao privado; alberga não apenas uma função de proteção contra prejuízos, mas também de fomento por medidas adequadas⁵⁷⁰.

⁵⁶⁸ Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 306.

⁵⁶⁹ “A *garantia de instituto* do casamento e da família funciona como limite de limites para regulações definitórias e que constituem ingerências lícitas. Tal como outras garantias institucionais, a garantia do casamento e da família tem um conteúdo de salvaguarda. A forma social e jurídica que o *casamento e a familiai* alcançaram historicamente como instituições não se livra, é certo, de toda e qualquer alteração por parte do legislador, mas tem de permanecer intacta na sua essência. Este princípio é satisfeito se a alteração surgir, de certa maneira, da evolução social e se não for imposta pelo Estado como um corpo estranho”. (Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 319-20).

⁵⁷⁰ Cf. HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (tradução). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998, p. 351.

O n. 3 do art. 6.º apresenta um limite de limites, ao determinar que, contra a vontade dos responsáveis por sua educação (os pais), “os filhos só podem ser separados da família em virtude de lei” e, mais do que isso, “quando falharem os encarregados da tutela ou no caso de os filhos correrem o risco de abandono por outros motivos”. O n. 4 contém um direito de proteção, ao afirmar que “[t]oda mãe tem o direito à proteção e à assistência da comunidade”.

Esse dispositivo contém, ainda, uma regra específica de imposição de respeito ao princípio da igualdade, qual seja, o n. 5, a determinar que “[p]ara os filhos ilegítimos, a legislação tem de criar as mesmas condições de desenvolvimento físico e espiritual e de posição na sociedade, como para os filhos legítimos”.

O direito de proteção da família vai desde a constituição da família até todos os domínios de convivência familiar e para além deles; entretantes, o Tribunal Constitucional Federal atribui ao art. 6.º, n. 1, efeitos de proteção graduados, consoante se trate de uma comunidade de vida e de assistência ou, no caso de menores, de uma comunidade educativa ou de uma simples comunidade de convívio⁵⁷¹.

3.4.2. A Constituição Portuguesa de 1976.

A constituição europeia que mais espaço destina à entidade familiar é a Constituição Portuguesa de 1976 – com suas emendas constitucionais de revisão (hoje, na VII Emenda de Revisão). Promulgada após a Revolução dos Cravos (1974), pôs fim ao Regime Ditatorial vigente desde 1933, contemplou, no Capítulo I, intitulado “Direitos, liberdades e garantias pessoais”, em seu art. 26.º, sob o epíteto de “Outros Direitos Pessoais”, o direito de intimidade da família (n. 1), e, de forma programática (pois, atribuiu à lei o formulação de meios para esse fim), a preservação de informações familiares (n. 2).

Naquele mesmo Capítulo, no art. 36.º, sob a epígrafe de “Família, casamento e filiação”, sob a epígrafe apenas de “Família”, estabelece diversas normas protetivas e programáticas em derredor da Família. De igual maneira, no Título III, reservado aos “Direitos e deveres económicos, sociais e culturais”, especificamente no Capítulo II, denominado “Direitos e deveres sociais”, o art. 67.º, com a epígrafe de “Família”, também institui uma série de

⁵⁷¹ Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 311.

disposições de igual jaez.

Da integração desses dois dispositivos, extraem-se as seguintes regras a respeito da proteção da entidade familiar, segundo a Constituição Portuguesa. O art. 36.º traz as seguintes disposições: **(a)** direito de todos de constituir família e de contrair casamento, com igualdade de condições (art. 36.º, n.1); **(b)** divórcio como forma de dissolução (art. 36.º, n. 2); **(c)** igualdade de direitos e deveres entres os cônjuges quanto à capacidade civil e política e à manutenção e educação dos filhos (art. 36.º, n. 3); **(d)** igualdade entre os filhos havidos na constância do casamento e fora dela (art. 36.º, n. 4); **(e)** direito e dever dos pais de educação e manutenção dos filhos (art. 36.º, n. 5); **(f)** garantia segundo a qual os filhos somente serão separados dos pais se estes não cumprirem os seus deveres fundamentais para com aqueles e sempre por intermédio de decisão judicial (art. 36.º, n. 6); **(g)** regulação e proteção da adoção por lei, com a recomendação de prioridade de tramitação (art. 36.º, n. 7).

O art. 67.º n. 1, com uma formulação parecida com o art. 226 da CF/88, afirma ser a família elemento essencial da sociedade e, como tal, “tem direito à protecção da sociedade e do Estado e à efectivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros”. O n. 2 deste artigo traz um rol de incumbências ao Estado para o cumprimento dessa especial protecção⁵⁷²; ei-las: **(a)** promoção da independência social e econômica dos agregados familiares; **(b)** promoção da criação e garantia do acesso a uma rede nacional de creches e de outro equipamentos sociais de apoio à família, bem como uma política de terceira idade; **(c)** cooperação com os pais na educação dos filhos; **(d)** garantia, respeitando a liberdade individual, do direito ao planeamento familiar, promovendo a informação e o acesso aos métodos e aos meios que o assegurem, e organização das estruturas jurídicas e técnicas que permitam o exercício de uma maternidade e paternidade conscientes; **(e)** regulamentação da procriação assistida, em termos que salvaguardem a dignidade da pessoa humana; **(f)** regulação de impostos e dos benefícios sociais, em harmonia com os encargos familiares; **(g)** definição, ouvidas as associações representativas das famílias, e execução de uma política de família com carácter global e integrado; **(h)** promoção, por meio da concertação das várias políticas setoriais, da conciliação da atividade profissional com a vida familiar.

⁵⁷² Da mesma forma que, no artigo anterior (art. 66, n. 2), fez em relação ao direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado.

Merece destaque o art. 67.º n. 2, alínea “f”. Isso porque, de forma expressa, dentre as políticas de Estado de proteção da família, determina que àquele cabe “(f) Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”. Convém registrar, outrossim, que, mais adiante, no art. 104º, n.1, integrante do Título IV, “Sistema financeiro e fiscal”, determina-se que “[o] imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”⁵⁷³. Vê-se, pois, que a ordem constitucional portuguesa contém expressa regra de calibração do sistema tributário de acordo com as diretrizes protetivas da entidade familiar⁵⁷⁴.

Segundo José Casalta Nabais⁵⁷⁵⁻⁵⁷⁶, a consideração fiscal da família implica a proibição de discriminações desfavoráveis dos contribuintes casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros ou sem filhos, e não a imposição ao legislador da utilização do instrumento fiscal (benefícios fiscais) para o favorecimento da constituição e desenvolvimento da família. As maneiras pelas quais essa proteção se dá – via da forma de tributação e via da substância da tributação – serão examinadas mais adiante.

A Constituição Portuguesa de 1976 protege, ainda, a entidade familiar ao abordar os direitos dos trabalhadores e o direito à habitação: (i) quanto aos direitos dos trabalhadores, ao determinar que todos os trabalhadores têm direito a “A organização do trabalho em condições socialmente dignificantes, de forma a facultar a realização pessoal e a *permitir a conciliação da actividade profissional com a vida familiar*” (art. 59.º, n. 1, alínea “b” – destaque acrescido); (ii) no tocante ao direito à habitação, determinou que “[t]odos têm direito, para si

⁵⁷³ Segundo o direito português, são agregados familiares as seguintes pessoas que vivam com o contribuinte em economia comum: a) cônjuge ou pessoa em união estável; b) parentes maiores, em linha reta e em linha colateral, até ao 3.º grau; c) parentes menores em linha reta e em linha colateral; d) adotantes, tutores e pessoas a quem o contribuinte esteja confiado por decisão judicial ou administrativa de entidades ou serviços legalmente competentes para o efeito; e) adotados e tutelados pelo contribuinte ou qualquer dos elementos do agregado familiar e crianças e jovens confiados por decisão judicial ou administrativa de entidades ou serviços legalmente competentes para o efeito ao contribuinte ou a qualquer dos elementos do agregado familiar.

⁵⁷⁴ Embora a doutrina fiscal lusitana denuncie que a jurisdição constitucional ainda não tenha dado o devido tratamento ao tema (cf. NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 471).

⁵⁷⁵ Cf. *Direito fiscal*. 6.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 153-4.

⁵⁷⁶ “A família, segundo reconhecimento unânime, é uma realidade da vida colectiva com caracteres específicas que a situam, em posição própria e inequívoca, entre o indivíduo e o Estado, com plúrima qualidade de realidade bio-sociológica, de realidade económica, e de realidade jurídica, de que resulta, naturalmente, um complexo de difícil qualificação e regime no *plano tributário* já que, neste, tem de considerar toda a polivalência das qualidades económicas, jurídicas e sociológicas, em que decorrem os valores inerentes, inatos ou integrados na realidade familiar”. (FAVEIRO, Victor. *O Estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 434).

e para a sua família, a uma habitação de dimensão adequada, em condições de higiene e conforto e que preserve a intimidade pessoal e a privacidade familiar” (art. 65.º, n.1), bem assim que o *“Estado adoptará uma política tendente a estabelecer um sistema de renda compatível com o rendimento familiar e de acesso à habitação própria”*. (art. 65.º, n.3)

Pródiga em direitos e garantias voltadas à entidade familiar, pois, apresenta-se a Constituição Portuguesa vigente, a partir da qual é possível obter subsídios para uma interpretação da Constituição Federal brasileira de 1988 no sentido de desenvolver um limite à tributação calcado no dever de proteção especial à família.

3.4.3. A Constituição Espanhola de 1978.

Após a queda do regime ditatorial de Francisco Franco – após a morte deste, em 1975 – foi aprovada pelas Cortes em sessões plenárias do Congresso dos Deputados e do Senado celebradas em 31 de outubro de 1978, ratificada por referendo popular em 6 de dezembro de 1978 e sancionada pelo Rei ante as Cortes em 27 de dezembro de 1978, a Constituição Espanhola vigente atualmente. Esta constituição instituiu o regime monarquia parlamentarista (art. 1.º, n. 3) e declara que a Espanha constitui um Estado social e democrático de Direito, e consagra como valores superiores de seu ordenamento jurídico a liberdade, a justiça, a igualdade e o pluralismo político (art. 1.º, n. 1).

A Constituição Espanhola de 1978, curiosamente após impor a todos o dever de contribuir com a manutenção dos gastos públicos (art. 31⁵⁷⁷), traz regras sobre o matrimônio no art. 32⁵⁷⁸. No Capítulo Terceiro, aborda os princípios orientadores da política social e econômica, colocando a proteção à família no art. 39.

Este dispositivo merece uma análise cuidadosa. Determina, em seu primeiro parágrafo, que o poderes públicos espanhóis devem assegurar a proteção da família, sob a perspectiva social,

⁵⁷⁷ “Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley”.

⁵⁷⁸ “Artículo 32.

1. El hombre y la mujer tienen derecho a contraer matrimonio con plena igualdad jurídica.

2. La ley regulará las formas de matrimonio, la edad y capacidad para contraerlo, los derechos y deberes de los cónyuges, las causas de separación y disolución y sus efectos”.

econômica e jurídica. O amparo social da família atribui aos poderes públicos a incumbência de estabelecer políticas públicas a facilitar a formação, o desenvolvimento e a proteção quanto à dissolução da entidade familiar, bem assim a sua integração à sociedade, justamente por, implicitamente, considerar aquela a base desta.

A proteção econômica da família imposta pela Constituição Espanhola aos poderes públicos, por seu turno, impõe tanto a criação de políticas assistencialistas a socorrer financeiramente as famílias que se encontram em situação de penúria, como a consideração dessa entidade ao se instituírem políticas econômicas para os setores de produção, circulação e consumo de bens e serviços.

Integrando-se com a proteção social e econômica, o dispositivo ainda impõe aos poderes públicos a proteção jurídica da família. É evidente, pois, que a proteção social e econômica desenvolvida pelos poderes públicos não será eficiente se não estiver contemplada em normas jurídicas impositivas de políticas públicas àqueles, de modo a criar direitos subjetivos aos indivíduos. Noutro giro verbal, a proteção social e a proteção econômica dependem da proteção jurídica, eis que as políticas necessárias àquelas hão de estar plasmadas em normas jurídicas.

O sentido dessa proteção jurídica há de ser, pois, o mais extenso possível, de sorte a não se confinar apenas e tão somente no plano eminentemente do direito civil – obrigações, família e sucessões – como, também, por exemplo, no campo do direito do trabalho, do direito administrativo, do direito previdenciário e do direito tributário.

Registre-se que o dispositivo não aponta nenhuma restrição quanto ao aspecto jurídico a respeito do qual indica a necessidade de proteção da entidade familiar. Assim, mercê da máxima efetividade que há de se impor às regras constitucionais institutivas de direitos, urge atribuir a interpretação mais extensa possível, de modo a compreender, outrossim, a proteção jurídica da família com campo fiscal⁵⁷⁹.

O mesmo art. 39 da Constituição Espanhola cria outras regras relacionadas com a proteção da entidade familiar e de seus integrantes, determinando: **(a)** aos poderes públicos a proteção

⁵⁷⁹ Cf. GARCÍA, Eusebio Garcia. *La familia ante el fisco (Documentos del Instituto de Ciencias para la Familia)*. Navarra: Universidad de Navarra, 1993.

integral dos filhos, a igualdade entre estes perante à lei; **(b)** que a lei possibilitará a investigação de paternidade; **(c)** dever de assistência de toda ordem (material, educacional, afetiva, psicológica etc.) dos pais aos filhos havidos dentro ou fora da constância da relação conjugal, durante a menoridade e nos demais casos em que a lei determine; **(d)** às crianças a proteção prevista em acordos internacionais que versem sobre seus direitos.

3.4.4. A Constituição Francesa de 1958.

De rigor, o texto constitucional francês de 1958 não faz alusão expressa à família, à entidade familiar ou ao casamento. O preâmbulo da Constituição de 1958⁵⁸⁰ remete ao preâmbulo da Constituição de 1946, em cujo conteúdo consta, especificamente em seu item 10: “A Nação assegura ao indivíduo e à família as condições necessárias ao seu desenvolvimento”.

Desta disposição contida no preâmbulo da Constituição francesa não é possível inferir um conjunto de regras protetivas à entidade familiar. Afora isso, ainda restaria a discussão em derredor da eficácia normativa dos preâmbulos constitucionais.

Ao lado disso, pela circunstância de essa mesma Constituição não conter um conjunto de regras em derredor da tributação – salvo a garantia do princípios da legalidade tributária (art. 34) – não se pode asseverar que, nesse contexto, haja o dever imposto ao Estado, de forma autônoma, de proteção à família também em face da tributação.

3.4.5. A Constituição Italiana de 1947.

Após o período de ditadura fascista de Benito Mussolini, a Constituição Italiana de 1947, foi aprovada pela Assembléia constituinte em 22 de dezembro de 1947, promulgada em 27 de dezembro de 1947, passando a vigorar em 1.º de janeiro de 1948.

Em art. 2.º, afirma que “[a] República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual quer nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade,

⁵⁸⁰ “O povo francês proclama solenemente o seu compromisso com os direitos humanos e os princípios da soberania nacional, conforme definido pela Declaração de 1789, confirmada e completada pelo Preâmbulo da Constituição de 1946, bem como com os direitos e deveres definidos na Carta Ambiental de 2004”.

e requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social”.

Vê-se que o texto é expresso em aludir à solidariedade em dimensão política, econômica e social. A solidariedade política implica a necessidade de integração entre as diversas entidades políticas do país. A solidariedade econômica, por sua vez, impõe o dever de colaboração econômica mútua entre os integrantes da sociedade. Por fim, a solidariedade social implica a necessidade, também, de colaboração mútua com o fim de se promover o desenvolvimento social e a redução das desigualdades.

Mais adiante, no art. 53, o texto constitucional afirma que “[t]odos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade”⁵⁸¹⁻⁵⁸².

No Título II, sob a denominação de “Relações Ético-sociais” (arts. 29 a 34), a Constituição Italiana contempla normas de proteção da família. No art. 29, declara que a República Italiana os direitos da família como sociedade natural fundada no matrimônio, bem como garante a igualdade moral e jurídica dos cônjuges, “com os limites determinadas pela lei para a garantia da unidade familiar”.

O art. 30 da Constituição Italiana estabelece que é direito dos pais em manter, instruir e educar os filhos, sejam eles havidos ou não na constância do casamento, garantindo que a lei estabelecerá meios para outras pessoas provejam a subsistência dos filhos, caso haja

⁵⁸¹ Interessante observação faz Francesco Moschetti acerca desse dispositivo: “Neste artigo, a prestação tributária não se apresenta desde o ponto de vista do ente impositor (como poder de império típico do Estado ou dos entes públicos), mas desde o ponto de vista do contribuinte (‘todos’) como dever geral de contribuir em prol do interesse comum pelo mero fato de ter ‘capacidade contributiva’ e ‘em razão de tal capacidade’”. (“O Princípio da capacidade contributiva”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 281-2).

⁵⁸² O mesmo Francesco Moschetti registra que a elaboração de um conceito constitucional de capacidade contributiva requer a interpretação do art. 53 segundo critérios literais, lógicos e históricos; além disso, precisa que o art. 53 se vincule ao art. 2.º e a outras disposições do texto constitucional italiano, o que leva aos seguintes resultados: (i) o artigo 53 quer fixar um critério de justiça em matéria tributária; (ii) dito critério é distinto do princípio de igualdade e dos cânones formais da mera racionalidade e coerência das eleições legislativas (constitui *interpretação revogada* reduzir o artigo 53 a mera aplicação do princípio da igualdade); (iii) tal critério pressupõe, como condição necessária e não suficiente, a capacidade econômica do sujeito; (iv) a capacidade econômica deve ser superior a um certo mínimo e ser considerada idônea para concorrer aos gastos públicos respectivos à eleição de valores enunciados na Constituição; (v) crescente a capacidade econômica pode haver diversidade de capacidade contributiva, em torno à qualificação constitucional da capacidade econômica. (Cf. “O Princípio da capacidade contributiva”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 305-6).

impossibilidade dos pais. Esse mesmo dispositivo estabelece a igualdade entre os filhos havidos na constância do caso em fora dele, bem como determina que a lei estabeleça normas e limites para a investigação de paternidade.

O art. 31 da Constituição Italiana determina que a República Italiana deverá favorecer com medidas econômicas e outras providências, a formação da família e o cumprimento das obrigações relativas, cumpre especial consideração quanto às famílias numerosas. Determina a proteção à maternidade, à infância, e à juventude, favorecendo necessárias para esse fim.

Por fim, ao tratar do direito à educação, em seu art. 34, a Constituição Italiana ainda assegura a concessão de bolsas de estudos, *subsídios às famílias* e outras medidas, que devem ser atribuídas por concurso.

Vê-se, por conseguinte, que o texto constitucional italiano determina a proteção à família, inclusive sob o ângulo econômico, garantindo o subsídio às famílias quanto ao aspecto social, como, também, como meio para assegurar o direito à educação. Essa proteção à família há de se dirigir, de igual maneira, como será visto a seguir, como limite à tributação.

3.4.6. A Constituição Austríaca de 1920, restabelecida em 1945.

Em 1920, após a dissolução do Império Austro-húngaro, promulgou-se a Constituição Austríaca de 1920, proclamando-se República Democrática. Esta Constituição foi suspensa em 1938 em razão da anexação da Áustria ao Estado Alemão dominado pelo Partido Nacional Socialista dos Trabalhadores Alemães. Com o fim da Segunda Guerra Mundial e a absoluta derrocada desse regime, a Constituição Austríaca foi *restabelecida* em 1945.

Esta Constituição, contudo, em que pese a influência da Constituição Alemã de Weimar, não contém regras dirigidas à proteção à família. A única referência no texto constitucional austríaco quanto à família encontra-se no art. 10, ao atribuir à Federação poderes de regulamentação e execução quanto à política demográfica, quando tenha por objeto a outorga de subsídios por filhos e lograr uma compensação de cargas (*Lastenausgleich*) no interesse da família (art. 10, n. 17).

De rigor, a referência que se encontra nesse texto constitucional à tributação está no art. 13, segundo o qual, de forma deveras singela, apenas se atribui a “*lei federal específica de natureza constitucional*” a função de regular as competências da Federação e dos Estados em matéria de tributação.

Por essa razão, os únicos elementos a para a construção de norma tributária constitucional protetiva da família no sistema constitucional austríaco são estes, os quais, de rigor, orientam que a distribuição das cargas (dentre as quais a tributária), há de se fazer, também, no interesse da família.

3.4.7. À guisa de conclusão: o dever de proteção da entidade familiar e a integração européia.

Em desfecho ao presente Capítulo, calha fazer algumas considerações não apenas em relação ao direito comunitário europeu, especificamente o Tratado para uma Constituição para a Europa, como também, em relação ao direito internacional, destacando-se a Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela resolução n.º 217 da (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em,10 de dezembro de 1948, contém diversas disposições a respeito da família. Dentre estas se destacam se destacam as seguintes disposições: **(a)** já em seu preâmbulo, consagra a dignidade da família e de seus membros; **(b)** proteção da família quanto interferências (art. 12); **(c)** direito ao matrimônio e à constituição de família aos maiores, com igualdade de direitos em relação ao casamento, sua duração e sua dissolução, com validade do casamento subordinado ao livre consentimento (art. 16, n. 1 e 2); **(d)** ser a família o núcleo natural e fundamental da sociedade e tem direito à proteção tanto da sociedade como do Estado (art. 16, n. 3); **(e)** direito a uma remuneração e um padrão de vida digno para a família (art. 23, n. 3⁵⁸³, e art. 25, n. 1⁵⁸⁴); **(f)** igualdade de direitos e proteção social das crianças nascidas dentro ou fora do matrimônio (art. 25, n. 2); **(g)** cuidados especiais à maternidade e à infância (art. 25, n.2).

⁵⁸³ “3. Todo ser humano que trabalhe tem direito a uma remuneração justa e satisfatória, que lhe assegure, assim como à sua família, uma existência compatível com a dignidade humana, e a que se acrescentarão, se necessário, outros meios de proteção social.”

⁵⁸⁴ “1. Todo ser humano tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência fora de seu controle”.

Como visto acima, as Constituições de diversos países europeus, como as Constituições brasileiras ao longo do tempo, incorporaram, com variações ampliativas – principalmente as brasileiras – estas regras protetivas.

Derivada de acordos de cunho econômico entre os países europeus (Comunidade Européia do Carvão e do Aço – CECA, Comunidade Económica Européia – CEE e Comunidade Européia de Energia Atômica – Euratom)⁵⁸⁵, celebrados na década de 1950 (1957), e batizada com o nome atual pelo Tratado de Maastricht (1993), a União Européia suscitou o debate em torno da posição e da função do sistema comunitário. Convivem, pois, **(a)** o sistema do direito internacional; **(b)** o sistema do direito nacional; **(c)** o sistema do direito comunitário.

A participação dos Estados europeus⁵⁸⁶ na União Européia implica exercício em comum de poderes soberanos; cada país passa aceitar a sua *integração* numa comunidade supranacional, de sorte a resultar duas consequências jurídico-constitucionais de particular relevância: **(1)** a soberania exclusiva dos órgãos do poder político no âmbito de validade e eficácia da Constituição de cada um dos Estados integrantes da União Européia sobre as restrições resultantes da “partilha de poderes”; **(2)** a abertura da ordem jurídica constitucional de cada um dos países ao direito comunitário resultante dessa integração implica a validade e aplicação direta na ordem interna do direito comunitário europeu⁵⁸⁷⁻⁵⁸⁸. Noutros termos, há a

⁵⁸⁵ Calcado no pensamento de Albert Delperè, Pablo Lucas Verdú destacava a existência de uma série de traços comuns que caracterizavam as fórmulas da integração econômica européia, a começar pela *(i)* criação de estruturas *ad hoc*, mediante a renúncia da soberania por parte dos Estados, em prol de organizações supranacionais e intergovernamentais; seguida da *(ii)* necessidade de criação de um mercado comum. O mesmo Albert Delperè preconizava as seguintes soluções: *(a)* eliminar do mercado comum todos os obstáculos que tornem a concorrência imperfeita; *(b)* elevar o nível de vida através do incremento da produtividade e da produção; *(c)* implementar a livre circulação de mercadorias, de capitais e de pessoas; *(d)* estimular as políticas de expansão e utilizar a mão-de-obra do modo mais ótimo possível; *(e)* promover a equiparação das condições de trabalho, das políticas de conjuntura e da política de investimentos a curto prazo; *(f)* reforçar a posição da zona integrada em matéria de conclusão de tratados de comércio; *(g)* facilitar a coordenação das políticas monetárias, aproximando-se, assim, da realização da conversão. (Cf. VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 126-7).

⁵⁸⁶ Hoje são 28 (vinte e oito) Estados.

⁵⁸⁷ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 367.

⁵⁸⁸ “Os sistemas de direito nacional tradicionalmente fundam-se na soberania estatal. O sistema de direito internacional institui relações de coordenação (não-subordinação) entre Estados. O sistema de direito comunitário funda-se em relações de integração interestatal originárias dos tratados e neles fundadas e os tratados, por sua vez, originam-se do costume internacional. São, porém, todos esses campos autônomos de normatividade jurídico-positiva, inconfundíveis entre si”. (BORGES, José Souto Maior. *Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 426).

“O primado de aplicabilidade do direito comunitário europeu não é porém incompatível com o seu caráter *subsidiário* diante das legislações nacionais dos Estados-membros da União Européia.”(BORGES, José Souto Maior. *Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 448).

aplicação da regra: “direito comunitário quebra o direito nacional”, de sorte que, na hipótese de conflito entre este e aquele, prevalece o direito comunitário⁵⁸⁹, embora reste “imperturbada a validade da norma interna relativamente a outros aspectos que não têm nada a ver com o direito comunitário”⁵⁹⁰⁻⁵⁹¹.

Nesse passo, cumpre destacar os dispositivos integrantes do Tratado de Roma, de 29 de outubro de 2004, que estabelece uma Constituição para a União Européia. No artigo II-67.º, sob a epígrafe de “Respeito pela vida privada e familiar”, estabelece que “[t]odas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações”. O artigo II-69.º estabelece o direito de contrair casamento e de constituir família, que deverá ser regido pelas legislações nacionais.

O artigo mais importante, tocante à proteção da família, contida na Constituição Européia é o artigo II-93.º; estabelece que “[é] assegurada a protecção da família nos planos jurídico, económico e social.”(n. 1). A respeito dessa regra, calham as considerações feitas no item **3.4.3.** desta tese, em derredor da Constituição Espanhola de 1978.

Em derradeiro, o artigo II-93.º, n.2., estabelece que, com o objetivo de poderem conciliar a vida familiar e a vida profissional, todas as pessoas têm direito a proteção contra o despedimento por motivos ligados à maternidade, bem como a uma licença por maternidade paga e a uma licença parental pelo nascimento ou adoção de um filho. Trata de norma de cunho trabalhista a proteger a entidade familiar.

Eis, pois, em breve síntese, o quadro constitucional a respeito da proteção especial da entidade familiar, estabelecidos pelas constituições brasileiras, bem assim por algumas constitucionais

⁵⁸⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Direito Comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 448.

⁵⁹⁰ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 825.

⁵⁹¹ “Os preceitos constitucionais internos incompatíveis com normas comunitárias não são nulos ou anuláveis, mas apenas *inaplicáveis* com normas comunitárias não são nulos ou anuláveis, mas apenas *inaplicáveis* no caso concreto. Em segundo lugar, as normas europeias não poderão transportar ‘revoluções internas’ a ponto de subverter os *princípios constitucionais materialmente irreversíveis*. Estes condensam a identidade da ordem constitucional portuguesa e nem sempre ‘estão à disposição do legislador de revisão’ (cf. CRP, art. 278.º). A **constituição constituinte** impõe-se aqui ao processo constituinte europeu. É razoável sustentar-se que as normas europeias contrárias aos princípios materialmente constituintes da ordem constitucional portuguesa estão sujeitas ao princípio da preeminência das normas da ‘constituição constituinte’”. (CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 826-7).

européias vigentes, necessário à construção da norma constitucional limitativa do poder tributário, protetiva desse valor.

4. FUNDAMENTAÇÃO DOGMÁTICA DA CONSIDERAÇÃO DO DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO.

Estabeleceu-se, até aqui, que a constituição é um sistema cognitivamente aberto, porém operativamente fechado, bem assim que é formado por subsistemas normativos abertos, que se integram de modo coordenado, harmônico e interdependente, dentre os quais se destacam o subsistemas de direitos fundamentais e o tributário. Nesse quadro, fixou-se, outrossim, que as limitações constitucionais ao poder de tributar são direitos fundamentais; além disso, todos estes (direitos fundamentais) também limitam o poder de tributar⁵⁹².

Também restaram fixadas as diretrizes impostas pela CF/88 em derredor da proteção à entidade familiar. Nesse quadro, além do histórico de tratamento do tema pelas constituições brasileiras, abordou-se o estabelecimento da noção de entidade familiar segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como as regras e princípios estabelecidos expressamente pela ordem social da CF/88 para a entidade familiar. Também se fez referência à forma pela qual algumas constituições européias tratam, no plano constitucional, da família/entidade familiar, assim como as diretrizes, nesse mister, estabelecidas pela União Européia.

Neste capítulo, pois, incumbe desenvolver os fundamentos dogmáticos para a consideração da especial proteção à entidade familiar, imposta pela CF/88, como um limite implícito estabelecido por essa ordem constitucional ao poder de tributar, trazendo argumentação em reforço a tudo quanto já fora expostos nos capítulos precedentes neste mister.

⁵⁹² Há de se compreender que os direitos fundamentais não apenas limitam o poder de imposição tributária, como, também, devem com ele conviver de modo harmônico. Assim, entre eles, o primeiro paradoxo talvez seja justamente o direito de propriedade e o poder de imposição. A solução deste paradoxo tem sido pesquisada em três direções: (1) distinção clara da propriedade dos cidadãos e da propriedade do Estado, sendo que esta última deve fornecer sozinha os recursos necessários ao funcionamento do estabelecimento público; é o modelo do patrimônio público; (2) Segundo os fisiocratas, a antecipação fiscal será de fato a receita normal que o Estado retirará de sua qualidade de co-proprietário de terras; longe de ameaçar pelos impostos diretos dos proprietários, o Estado fará apenas e tão somente uma estrita aplicação de seu direito de propriedade; o Estado retira esse seu direito de co-proprietário justamente da idéia de contrato social; (3) é possível se considerar que o direito de tributar ceda diante do direito de propriedade, não seja o imposto legítimo, a menos se consentido pelos proprietários, eles mesmos, por intermédio da autorização dada por lei (soberania fiscal) (Cf. CHANEL, Emmanuel de Crouy. “A Cidadania fiscal”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação – os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 34-7).

Ponto de partida para essa conclusão é a compreensão da unidade da ordem jurídica tributária, que exige a integração a essa de todos os subsistemas constitucionais, a fim de se garantir a harmonia da constituição.

Essa compreensão de unidade da ordem jurídica tributária exige, outrossim e preliminarmente, a compreensão da “unidade da ordem jurídica”. Esta significa o atendimento de três requisitos: **(1)** deve tratar-se de uma ordem racional, i.e, de uma matéria ordenada segundo princípios materiais e formais; **(2)** não pode tratar-se de uma ordem qualquer, segundo quaisquer princípios; pois o Estado de Direito exige, também, mais que uma mera ordem formal; exige uma ordem de justiça: a ordem de justiça do Estado de Direito, que deve estar baseada em princípios ou critérios derivados da justiça; **(3)** a ordem jurídica deve formar uma unidade; ambiente em que os princípios de justiça são seguidos a risca, de modo a surgir um direito homogêneo, consistente e harmônico, livre de contradições axiológicas; a incoerência leva a infrações ao princípio da igualdade – e este é uma característica essencial da justiça, e garante a unidade ideal da ordem jurídica⁵⁹³. Klaus Tipke, entretanto, confessa que a unidade da ordem jurídica tributária não é voz corrente⁵⁹⁴⁻⁵⁹⁵. A compreensão da Constituição há de se empreender em um sentido não formal, mas como uma unidade material⁵⁹⁶.

Estabelecida essa primeira premissa, cumpre expor os outros elementos a reforçar a compreensão do dever de proteção especial à entidade familiar como limite ao poder tributário. O ponto de partida é, pois, a admissão de limitações constitucionais implícitas ao poder de tributar, resultante sobretudo do caráter aberto do subsistema constitucional tributário, ao que se integra, outrossim, o caráter aberto do catálogo de direitos fundamentais.

⁵⁹³ Cf. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p. 37. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 60.

⁵⁹⁴ Cf. TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 61: “Enquanto o postulado da unidade da ordem jurídica (total) é corrente entre os juristas alemães, o mesmo não ocorre com o da unidade da ordem jurídica tributária como uma ordem jurídica parcial. A ‘unidade da ordem jurídica tributária’ compreensivelmente não é um conceito corrente, já que quase ninguém dela se ocupa e porque ela não existe na realidade. A unidade das ordens jurídicas parciais deveria, entretanto, preceder a unidade da ordem jurídica total”.

⁵⁹⁵ O sistema implica ordem de elementos, do ponto de vista unitário; a sistematização do direito implica unidade no ordenamento do sistema. (cf. TERÁN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 21.ª ed. México: Porrúa, 2012, p. 146-7).

⁵⁹⁶ Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocência Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 75.

Elemento também essencial para arrimar a conclusão proposta é compreender o conteúdo semântico da “especial proteção do Estado” expressa no *caput* do art. 226 da CF/88, de sorte a abarcar, de igual modo, a proteção quanto ao exercício do poder tributário do Estado.

Concluindo afirmativamente quanto a essa compreensão, pontuar a insuficiência dos princípios constitucionais tributários expressos para a proteção da entidade familiar, quanto à tributação. Nesse particular, quatro serão os níveis de abordagem: **(a)** Insuficiência da densidade normativa dos princípios constitucionais tributários para a especial proteção à entidade familiar; **(b)** necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de bloqueio incidente no campo tributário; **(c)** necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de concretização das aspirações sociais no campo tributário; e, por fim, **(d)** o dever fundamental do tributo exigido, também, segundo o dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar.

Em conclusão do capítulo, formular-se-á uma proposta de enunciado linguístico sob o qual se pode compreender o conteúdo da norma jurídica constitucional implícita limitadora do poder tributário a partir do dever de proteção da entidade familiar imposto ao Estado.

4.1. A ADMISSÃO DE LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS IMPLÍCITAS AO PODER DE TRIBUTAR. O CARÁTER ABERTO DO SUBSISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO (ART. 150, *CAPUT*, DA CF/88).

Neste e no item subsequente, há de se retornar ao quanto já exposto no capítulo 2 desta tese, buscando a dar enfoque nos aspectos necessários à fundamentação do pensamento segundo o qual há uma norma constitucional implícita integrante do subsistema constitucional tributário que tem por valor a proteger a entidade familiar.

Dois aspectos contribuem para a admissão de princípios constitucionais tributários implícitos. O primeiro deles, de rigor, é uma premissa hermenêutica: o simples fato de que nenhuma norma jurídica (constitucional ou infraconstitucional) se encontra pronta e acabada no texto condito no dispositivo; ao revés, é resultado de um processo de interpretação que tem o texto como um de seus elementos – não o único – sendo certo que, não raro, uma norma somente pode ser extraída a partir de disposições de diversos textos, do mesmo modo que um único enunciado de dispositivo pode conter mais de uma norma.

Nesse passo, a circunstância de determinada norma-princípio ser considerada explícita ou implícita dependerá, justamente, do grau do esforço hermenêutico necessário para a construção da norma a partir do texto constitucional/legal. Quanto mais úteis forem os métodos literal-sistemático para a extração da norma, mais próximo estar-se-á de um princípio explícito, de uma norma a aflorar de modo inequívoco do texto.

Por outro lado, o princípio implícito exige do intérprete mais do que o método literal. Sobrelevam diversos outros métodos, a exemplo da interpretação sistemática e da interpretação teleológica, com ênfase à carga axiológica das normas jurídicas implícitas. Em se tratando de hermenêutica constitucional, os princípios hermenêuticos da unidade, máxima efetividade, da concordância prática, conformidade funcional e força normativa da constituição⁵⁹⁷⁻⁵⁹⁸ contribuem decisivamente para a admissão e a identificação dos princípios constitucionais implícitos. Com efeito, esses princípios hermenêuticos fazem derivar, de cada um dos valores protegidos pelo texto constitucional, um feixe normas – amiúde princípios – que têm por objeto a proteção daqueles valores sob o mais diversos aspectos.

Esse feixe de normas é extraído tendo por elementos outras normas-princípios e normas-regras explícitas no texto constitucional, as quais se concertam com os valores protegidos pelo texto constitucional. Exemplos de dispositivos da CF/88 que albergam esses valores caros para a sociedade brasileira estão no art. 1.º, ao elencar os fundamentos da República Federativa do Brasil, no art.º 3.º, ao erigir os objetivos desta, no art. 5.º, ao enumerar de modo não exaustivo os direitos e garantias individuais, no art. 150, ao estabelecer – também de modo não exaustivo – as limitações constitucionais ao poder de tributar, bem assim o art. 226, ao colocar a família (entidade familiar) como base da sociedade e merecedora de especial proteção do Estado. A partir desses dispositivos – que funcionam como um fundamento dogmático mínimo –, uma série de princípios explícitos e implícitos podem ser extraídos do texto constitucional.

⁵⁹⁷ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.223 a 1.226.

⁵⁹⁸ Luís Roberto Barroso estabelece três parâmetros que se consideram pertinentes e recomendáveis para a argumentação jurídica-constitucional: **(a)** os fundamentos normativos; **(b)** a integridade do sistema, mantendo compromisso com a unidade, com continuidade e com a coerência da ordem jurídica, com a universalização das decisões; **(c)** o intérprete constitucional não pode perder-se no mundo jurídico, desconectando-se da realidade e das consequências práticas de suas decisões; a atividade envolve um equilíbrio entre a prescrição normativa (deontologia), os valores em jogo (filosofia moral) e os efeitos sobre a realidade (consequencialismo) (Cf. *Curso de direito constitucional contemporâneo — os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 342-3).

A admissão de princípios constitucionais tributários implícitos já era defendida desde a CF/67 pela doutrina. Aliomar Baleeiro⁵⁹⁹, por exemplo, sob a vigência dessa Constituição, sustentava serem princípios constitucionais implícitos – porque a eles o texto constitucional não se referia expressamente – a igualdade perante o fisco, proibição ao confisco por meios fiscais, capacidade contributiva – estes três hoje expresso na CF/88 – e a destinação dos impostos a fins exclusivamente públicos. A CF/88 também alberga outros princípios constitucionais explícitos, além deste último (destinação dos impostos a fins exclusivamente públicos); são os princípios da: (a) o devido processo legal, em sentido formal e em sentido substancial; (b) princípio da proteção da confiança, (c) princípio da boa-fé objetiva; (d) razoabilidade; (e) proporcionalidade; (f) segurança jurídica; (g) princípio da praticidade e da exequibilidade; e, objeto da presente tese, (h) dever de especial proteção do Estado à entidade familiar.

Cada um desses princípios contempla valores consagrados constitucionalmente como regras obstativas dos poderes do Estado, dentre eles o tributário. Assim, quando a CF/88 determina que ao Estado incumbe conferir especial proteção à entidade familiar está a interditar, outrossim, de modo implícito, a que qualquer dos poderes do Estados – dentre eles o tributário – seja exercido de modo a prejudicar a constituição e a manutenção da entidade familiar.

A essas premissas, agrega-se o caráter aberto do subsistema tributário, decorrente da disposição contida no *caput* do art. 150 da CF/88, ao determinar que a enumeração deste artigo se faz “[s]em prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. Essa disposição permite admitir que outras limitações constitucionais ao poder de tributar são encontradas fora do art. 150 da CF/88, no texto constitucional, de modo explícito ou implícito, e que, igualmente, submetem-se ao regime jurídico-constitucional próprio das limitações constitucionais⁶⁰⁰. Esse dispositivo permite que todos os valores que o texto

⁵⁹⁹ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.^a ed. (notas de atualização) Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 783.

⁶⁰⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 204: “Demais disso, o art. 150, sede constitucional das imunidades, é o contraponto fiscal do art. 5.^o, que declara os direitos de liberdade. Assim sendo, cada qual dos direitos fundamentais declarados no art. 5.^o exibe, como uma sua qualidade essencial, a intributabilidade absoluta por parte da União, dos Estados e dos Municípios, ainda que o não diga o art. 150. E não é só isso: como prevê o próprio §2.^o do art. 5.^o o catálogo dos direitos fundamentais não é exaustivo, de modo que terão essa natureza outros direitos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, exibindo também a imunidade tributária como predicado essencial”.

O mesmo autor, em outra obra, especificamente acerca das imunidades tributárias:

constitucional alberga se encartem ao rol de princípios limitativos – expressos ou implícitos – do poder de tributário, de modo que só podem ser afastados a partir de uma ponderação ou da aplicação do princípio da proporcionalidade. Isso permite a admissão tanto de princípios constitucionais implícitos como de imunidades implícitas, a exemplo, como destaca Ricardo Lobo Torres, da família⁶⁰¹.

4.2. A CLÁUSULA DE ABERTURA DO CATÁLOGO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS (ART. 5.º, § 2.º, DA CF/88).

Ao fundamento contido no item anterior e já abordado no capítulo 2 da presente tese, agregase a cláusula de abertura expressa pelo texto CF/88 para os direitos fundamentais, de modo a deixar claro que o rol do art. 5.º não é exaustivo, uma vez são admitidos outros direitos fundamentais que decorram do regime e dos princípios adotados pela CF/88, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte

Esta norma permite compreender as limitações constitucionais ao poder de tributar com o direitos fundamentais, gozando da mesma proteção deste e submetidas às regras de hermenêuticas que lhes são próprias, conforme aludido no item 2.5. da presente tese. Remete-se, aqui, a tudo quanto foi ali desenvolvido.

José Joaquim Gomes Canotilho, com extremo rigor metodológico, distingue a *abertura das normas constitucionais* da *abertura da constituição*. Operam em diferentes níveis: (1) *abertura horizontal*, para significar a incompletude e o caráter fragmentário e não condificador de um texto constitucional – o que gera a abertura cognitiva da constituição, já

“Da legitimação das imunidades pelos direitos e princípios morais extraem-se três corolários:

1.º) as imunidades são o contraponto fiscal (art. 150 da CF) dos princípios da liberdade expressos no catálogo do art. 5.º e neles encontram o seu fundamento imediato, sendo-lhes estranhos os princípios vinculados à justiça ou à segurança jurídica;

2.º) a imunidade, do ponto de vista metodológico e conceptual, é uma relação jurídica que instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público. Em outras palavras, diante da impossibilidade de buscar a titulação dos direitos fundamentais no próprio ordenamento positivo, a imunidade tributária é correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e opsta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos;

3.º) imunidade é limitação absoluta do poder tributário do Estado pelos direitos da liberdade, significando intriutabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício de tais direitos, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação de liberdade”. (“As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação”. In *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. p.332-3).

⁶⁰¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 204.

explorada nesta tese; (2) *abertura vertical*, para significar o caráter geral e indeterminado de muitas normas constitucionais que, mercê disso, abrem à mediação legislativa concretizadora. Assim, o constitucionalista lusitano pontua, como tendência, a abertura das normas constitucionais em assuntos: (a) sobre os quais há um consenso geral; (b) em relação aos quais é necessário criar um espaço de conformação política; (c) em relação aos quais podem ser justificadas medidas corretivas ou adaptadoras⁶⁰².

O §2.º do art. 5.º define o caráter aberto dos direitos fundamentais, no sentido de reconhecer que, por todo o texto constitucional composto por outros subsistemas constitucionais (como, por exemplo, o tributário, o econômico e o social), são encontradas disposições que consagram direitos fundamentais. Assim, mercê dessa qualidade, estas disposições devem ser tratados pelo ordenamento jurídico e pelo intérprete/aplicador como continentes de normas de direito fundamental, de modo que se lhe devem atribuir as regras de hermenêuticas pertinentes, bem assim a proteção que o sistema lhe confere, a exemplo de se constituir cláusula pétrea.

O regime adotado pela CF/88 é o Estado Democrático de Direito (art. 1.º), ao qual é ínsita a proteção jurídica do contribuinte. Os princípios adotados pela Constituição Brasileira – aludidos pelo §2.º do art. 5.º – estão expostos ao longo de toda a constituição, inclusive no Título da Tributação e do Orçamento (arts. 150, 151 e 152 da CF/88).

Nesse passo, na medida em que tais normas-princípio implicarem contenção/conformação do poder do Estado (poder tributário, no caso de que ora se trata), integrar-se-ão, outrossim, ao subsistema constitucional dos direitos fundamentais. A concepção de direitos fundamentais envolve – porém não se esgota nisso – a idéia de proteção do indivíduo quanto ao exercício do poder do Estado bem como a imposição a este da criação de condições para a satisfação de uma série de necessidades consideradas como básicas pela sociedade moderna com o objetivo de preservar a dignidade da pessoa humana; dessa premissa decorre a unidade do sistema de direitos fundamentais⁶⁰³.

⁶⁰² Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.180 a 1.181.

⁶⁰³ Cf. NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre os direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 72: “Assim, o princípio da dignidade da pessoa humana dá sentido a todos os direitos fundamentais. O que não significa que a vincula a tal princípio seja idêntico para todos os direitos”. Em razão disso, estabelece Nabais uma certa hierarquia entre os direitos fundamentais: (a) primeiro plano, a generalidade dos direitos, liberdades e garantias de caráter pessoal; (b) segundo plano, restantes direitos,

Assim, integrantes da ordem tributária e da ordem social, há uma série de normas que albergam direitos fundamentais, exercitáveis frente ao poder do Estado, denotando uma fundamentalidade material, que há de ancorar nas necessidades vitais do homem e não em meros desejos não essenciais⁶⁰⁴. Essa consideração é possível também em razão do caráter aberto dos direitos fundamentais

O sistema constitucional é composto por diversos subsistemas que operam de modo harmônico e coordenado, em conexão multimodal; dentre esses subsistemas que estão em conexão identificam-se: direitos fundamentais, ordem tributária e ordem social. O conteúdo dos direitos fundamentais pode ser encontrado nestes outros dois subsistemas⁶⁰⁵.

Assim, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser consideradas direitos fundamentais e, além disso, há de se compreender que não se esgotam apenas com aquelas que estão tratadas no título da Ordem Tributária, de sorte que são encontradas em outras partes da Constituição, a exemplo da Ordem Social. Nesta, além das regras e princípios que estão expressamente vinculados às contribuições especiais sociais (máxime no art. 195 da CF/88), é possível extrair uma norma constitucional limitadora do poder de tributar a partir do dever de proteção especial à entidade familiar, contido no art. 226 da CF/88.

liberdades e garantias de participação política, os direitos, liberdades e garantias dos trabalhadores e os direitos, liberdades e garantias de natureza análoga; (c) no terceiro plano, os direitos econômicos, sociais e culturais (p. 74).

⁶⁰⁴ Cf. NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre os direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2007, p. 111.

⁶⁰⁵ Robert Alexy elenca três consequências da irradiação das normas de direitos fundamentais a todos os ramos dos direitos:

(1) limitação dos possíveis conteúdos do direito ordinário;

(2) decorrente do tipo de determinação substancial, que seria algo não-problemático se sempre fosse claro aquilo que é devido em razão das normas de direitos fundamentais. Mas esse não é o caso. A razão para tanto não reside apenas na abertura semântica e estrutural das disposições de direitos fundamentais, mas sobretudo na natureza principiológica das normas de direitos fundamentais. Essa natureza principiológica implica a necessidade de sopesamento, que envolve valorações não controláveis pelo próprio procedimento de sopesar, consistindo este, portanto, em um procedimento aberto. Em virtude da vigência das normas de direitos fundamentais, o sistema jurídico adquire um caráter de sistema jurídico aberto, independentemente da extensão dessa abertura;

(3) diz respeito ao tipo de abertura. A vigência das normas de direitos fundamentais significa que o sistema jurídico é um sistema aberto em face da Moral. Isso é perceptível de forma clara no caso dos conceitos materiais básicos de direitos fundamentais, os conceitos de dignidade, de liberdade e de igualdade.

A irradiação dos direitos fundamentais como direito positivo em todos os âmbitos do sistema jurídico inclui, portanto, uma irradiação – exigida pelo direito positivo – da idéia de justiça a todos os ramos do direito (cf. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros, 2008, p. 543-4. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002, p. 524-6).

4.3. CONTEÚDO SEMÂNTICO DA “ESPECIAL PROTEÇÃO DO ESTADO” EXPRESSA NO ART. 226 DA CF/88.

O constituinte se preocupou em impor ao Estado não um mero dever de proteção à família (*rectius* entidade familiar); determinou, como poucas vezes fez no texto constitucional, que essa proteção será especial. Isso porque a instituição família se mostra essencial para o fortalecimento da sociedade brasileira e da democracia acolhida pelo regime constitucional vigente – embora, segundo registra a doutrina, nem o Estado nem os governantes tenham conferido essa especial proteção na forma querida pelo constituinte⁶⁰⁶⁻⁶⁰⁷⁻⁶⁰⁸.

No texto constitucional, no art. 226 a 230, há um rol de medidas protetivas da entidade familiar, máxime de seus integrantes nas relações recíprocas, nas relações com terceiros e com o Poder Público; vale-se de normas protetivas de bloqueio e de normas institutivas de programas. Entrementes, essa enumeração de esquemas de proteção não esgota as fórmulas e os campos em que a proteção especial à entidade familiar é imposta ao Estado.

O campo semântico da expressão “proteção especial” pode ser decomposto nos seguintes vetores: **(a)** estímulo à formação da entidade familiar; **(b)** estímulo à preservação da entidade familiar; **(c)** não intervenção do Estado na entidade familiar; **(d)** integração do dever de proteção da entidade familiar com os arts. 1.º, 3.º, 5.º e 150 da CF/88; **(e)** mobilização dos poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) para a promoção da proteção da entidade familiar; **(f)** imposição da máxima adequação possível do dever de proteção do Estado aos valores consagrados constitucionalmente e da formulação de normas e políticas públicas para a concretização da proteção.

⁶⁰⁶ Cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Da Família, da criança, do adolescente e do idoso”. In. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais/CEU, 2008, p.767.

⁶⁰⁷ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 758 (nota de atualização): “A proteção especial da família não se reduz à disciplina jurídica da lei civil, mas estende-se a todos os ramos jurídicos, em especial à compatibilização das normas constantes do Direito do Trabalho, do Direito Tributário e do Estado Social – entendido esse último no sentido amplo de direito da Seguridade Social da Habitação e da Educação, enfim, do Título VIII da Constituição (Ordem Social)”.

⁶⁰⁸ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 762 (nota de atualização): “Portanto, a proteção especial do Estado advém de ações *positivas*, como também de *negações, abstenções e não-interferência*. É necessário que, dentro do Direito Civil, do Direito Tributário e Previdenciário, se esquematizem com coerência as normas de proteção – quer positivas, quer negativas – e, além disso, se respeitem os princípios da liberdade e autonomia individual, a polimorgia social e a intrínseca peculiaridade das uniões de fato, das famílias no casamento e das meias-famílias”.

Com efeito, o estímulo à formação da entidade familiar implica na circunstância de o Estado assegurar a gratuidade da celebração do casamento, os efeitos civis do casamento religioso, o reconhecimento e a proteção do Estado às uniões estáveis (homoafetivas e heteroafetivas), as uniões homoparentais, a igualdade entre os cônjuges, o tratamento da entidade familiar como uma unidade para efeitos fiscais.

Por sua vez, o estímulo à preservação da entidade familiar por parte do Estado se dá com a imposição de medidas não discriminatórias e que não impliquem um tratamento mais severo à entidade familiar daquele que seria dado a cada um dos indivíduos que a compõem. Ao revés, o estímulo advém de medidas que assegurem à entidade familiar uma posição mais vantajosa e adequada à realidade daquela comunidade.

A proteção se dá, outrossim, por intermédio da chamada não-intervenção. O aparente paradoxo entre essa assertiva e as duas anteriores é superado se considerada a proibição da intervenção como uma interdição a que o Estado, de modo cogente, interfira na formação – impondo-a ou impedindo-a –, na preservação – impondo sua manutenção quando os integrantes não mais a querem em razão da perda da afetividade – ou na extinção – dificultando a formalização da extinção e a resolução das questões conexas quando os integrantes não mais querem sua manutenção, ou, por outro lado, impondo a extinção – da entidade familiar.

Afora isso, conforme já explorado no capítulo precedente, a não-intervenção do Estado na entidade familiar proíbe, outrossim, que aquele imponha o planejamento familiar. O próprio texto constitucional a dizer que “é livre decisão do casal”, de modo que ao Estado compete somente uma função informativa, ao propiciar recursos educacionais e científicos para que esse direito seja exercido, tornando defesa qualquer forma coercitiva implementada por instituições oficiais ou privadas.

A especial proteção do Estado à entidade familiar também implica a integração do dever de proteção da entidade familiar com os arts. 1.º, 3.º, 5.º e 150 da CF/88. De rigor, o art. 1.º do texto constitucional estabelece como fundamentos da República Federativa do Brasil: *(i)* a soberania; *(ii)* a cidadania; *(iii)* a dignidade da pessoa humana⁶⁰⁹; *(iv)* os valores sociais do

⁶⁰⁹ “Tal princípio, em primeiro lugar, abrange a exigência de não-instrumentalização da pessoa. Em outras palavras, concebido pela ordem jurídica com um fim em si, de acordo com o conhecido imperativo categórico

trabalho e da livre iniciativa; (v) o pluralismo político. O dever de proteção especial da entidade familiar imposto ao Estado interage, principalmente, com a dignidade da pessoa humana e com os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. A proteção da entidade familiar pauta-se, sobretudo, em assegurar a cada um dos integrantes da entidade familiar uma existência digna, de modo a garantir a cada um deles os direitos fundamentais previstos na CF/88, bem assim sob respeito aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

O art. 3.º, por sua vez, estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento nacional; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (iv) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O art. 226 considera a família (*rectius* entidade familiar) base da sociedade, de modo que o dever de especial proteção da entidade familiar deve-se pautar, outrossim, na liberdade, na justiça e na solidariedade, garantindo o desenvolvimento social e econômico nacional equilibrado, com a redução das desigualdades sociais e regionais. Ao lado disso, é, também, objetivo a erradicação da pobreza e da marginalidade e a promoção do bem de todos, sem preconceitos ou quaisquer outras formas de discriminação.

Esses valores se refletiram em muitas das medidas protetivas expressas nos arts. 226 a 230 da CF/88, conforme aludido no capítulo anterior desta tese e fundamentam, de igual modo, a formulação de outras normas constitucionais implícitas também com o objetivo de conferir especial proteção à entidade familiar.

O caráter especial da proteção conferida pelo Estado à entidade familiar integra-se, também, com o art. 5.º e com o art. 150 da CF/88, mercê das cláusulas de abertura previstas em ambos, já aludidas em duas oportunidades na presente tese. Da mesma forma que o art. 5.º não esgota o rol de direitos fundamentais (art. 5.º, §2.º, da CF/88), nem o art. 150 esgota as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150, *caput*, primeira parte, da CF/88), os arts. 226 a 230 não esgotam as medidas integrantes da especial proteção do Estado à entidade familiar.

kantiano, o ser humano não pode ser empregado como se fosse mero objeto para a consecução de finalidades alheias à sua vontade". (SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da Constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p.145).

Essas normas, de rigor, hão de se integrar, outrossim, para a promoção de uma especial proteção da entidade familiar, máxime no campo tributário, de sorte que essas normas resultantes desse processo interpretativo integram-se ao catálogo de direitos fundamentais, tornando-se, também por isso, cláusulas pétreas.

A especial proteção da entidade familiar pois, por receber o epíteto de ser especial, não é dirigida a um determinado segmento do Estado, a um poder constituído específico de um dos entes da federação. Ao revés, é norma imposta a todos os entes da Federação (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) e que, dentro das respectivas competências, deve ser observada e concretizada por cada um dos poderes: Executivo, Legislativo e Judiciário⁶¹⁰.

Por fim, a especialidade da proteção implica a máxima adequação possível. Esta pode ser vista sob duplo prisma: **(i)** imposição da máxima adequação possível do dever de proteção do Estado aos valores consagrados constitucionalmente, na forma exposta acima (principalmente com os arts. 1.º, 3.º, 5.º e art. 150); e **(ii)** da formulação de normas e políticas públicas de modo mais adequado para a concretização da proteção.

Por fim, convém registrar que, segundo a doutrina constitucional clássica, o Estado há de ser compreendido sob duas dimensões: **(a)** como uma unidade que deve ser constantemente criada, preservada e consolidada; **(b)** como atividade e atuação dos poderes constituídos sobre essa base⁶¹¹. O Estado, portanto, por imposição constitucional e por concepção intrínseca, há pautar sua conduta (legislativa, administrativa e judiciária) com base na proteção da comunidade que o texto constitucional atribui, nomeadamente, a função de base de sociedade.

⁶¹⁰ Quanto à atuação do Poder Judiciário neste mister, cumpre reportar aos sete desafios de base impostos a esse Poder na administração da Justiça sintetizados por Celso Fernandes Campilongo: (1) conferir à administração da Justiça a capacidade de impor o direito aos setores imune à força da lei; (2) conceber burocracia judicial disposta a perceber que, por conta de desequilíbrios sociais históricos, sua missão é menos de estabilização da ordem e mais de desestabilização da desordem; menos de garantia de direitos e mais de afirmação de direitos nunca garantidos; (3) reformular critérios de imparcialidade; (4) administrar uma “democracia contenciosa”. “Se for verdade que o Judiciário assume, na atualidade, vestes de interlocutor da sociedade civil e regulador de conflitos abandonados pelo legislador e pela administração, ao lado da adjudicação convencional (procedência ou não das ações), os Tribunais, em alguns casos, assumem a feição de gestores de interesses difusos e coletivos em disputa” (p. 82); (5) autocontrole das prestações do Judiciário, de sorte que o conjunto de desafios convida ao protagonismo dos juizes e ao ativismo judicial; (6) administração da emergência, pois quem busca socorro judicial é portador de frustração com o direito; (7) eficiência econômica da prestação judicial, o que não significa, à evidência, submissão dos valores jurídicos aos econômicos (Cf. *Direito e diferenciação social*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 80-3).

⁶¹¹ Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p.81.

4.4. A INSUFICIÊNCIA DO PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS EXPRESSOS, PARA A PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR, QUANTO À TRIBUTAÇÃO. NECESSIDADE DE INTEGRAÇÃO COM O DEVER DE ESPECIAL PROTEÇÃO DO ESTADO.

Tudo o que fora exposto até aqui não seria suficiente a arrimar a conclusão em derredor da existência de uma norma jurídica constitucional implícita de limitação ao poder de tributar, se não se demonstrar que as disposições constitucionais integrantes do subsistema constitucional – plenamente aferíveis a partir de enunciados trazidos pelo texto constitucionais em linguagem prescritiva – são insuficientes à proteção do bem jurídico *entidade familiar*, contido no art. 226 da CF/88.

Noutro giro verbal, está-se a sustentar que as normas-princípios, normas-regra e postulados normativos que se convencionou identificar no plano do subsistema constitucional tributária – cada uma delas dirigidas a proteção/realização de ao menos um bem jurídico ou valor que exige proteção constitucional – denotam certa precariedade para a especial proteção da entidade familiar determinada pelo mesmo texto constitucional, no dispositivo apontado.

Incumbe, portanto, nesse passo, expor *(i)* a insuficiência da densidade normativa dos princípios constitucionais tributários para a especial proteção à entidade familiar; e, assim, *(ii)* a necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de bloqueio incidente no campo tributário; como, também, *(iii)* a necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de concretização das aspirações sociais no campo tributário; a fim de que, ao cabo, *(iv)* também se aborde o tributo da perspectiva de dever fundamental exigido segundo o dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar.

4.4.1. Insuficiência da densidade normativa dos princípios constitucionais tributários para a especial proteção à entidade familiar.

No capítulo 2 da presente tese se dedicou largo espaço a tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar expressas no texto de 1988, em especial dos princípios constitucionais e das imunidades previstas de modo explícito. Cumpre, agora, em reforço à fundamentação dogmática quanto à existência de um princípio implícito, limitador do poder tributário decorrente do dever de especial proteção do Estado à entidade familiar (art. 226 da CF/88), esclarecer que nenhum dos princípios contidos tem densidade normativa suficiente para a

proteção da entidade familiar, na forma que o constituinte pretendeu, quanto ao exercício do poder tributário do Estado.

A cada limitação constitucional ao poder de tributa subjaz, ao menos, um valor ou bem jurídico protegido pelo Constituinte. O princípio da legalidade e da tipicidade, por exemplo, atendem tanto ao princípio democrático como ao princípio da segurança jurídica; o princípio da irretroatividade e da anterioridade (simples, nonagesimal e mista) atendem ao princípio da segurança jurídica e ao princípio da não-surpresa; o princípio da capacidade contributiva e a proibição ao confisco atendem ao princípio da igualdade, ao direito à propriedade e à dignidade da pessoa humana; e assim por diante.

As imunidades gerais expressas no art. 150, inciso VI, por sua vez, visam, cada uma delas, a proteção dos mais variados valores: equilíbrio e independência entre os entes federativos, liberdade de expressão e acesso à educação/informação, liberdade de culto e de religião, pluripartidarismo e liberdade sindical, dentre outros valores. Em relação a cada norma-princípio, pois, é possível identificar pelo menos um valor ou bem jurídico já tutelado pela constituição, por meio de outras normas.

Dos expressos princípios e regras constitucionais, contudo, nenhum deles, de *per si*, tem carga normativa e eficácia suficiente a proteger a “entidade familiar”, na forma que o art. 226, *caput*, da CF/88, pretendeu, conforme esclarecido no capítulo precedente.

Da forma pela qual o texto constitucional articulou cada um dos enunciados a partir dos quais essas regras e princípios são construídos pelo intérprete, não se pode concluir que a simples consideração do dever de especial proteção do Estado à entidade familiar na interpretação e concretização desses princípios, garanta o tratamento especial por parte do Estado prevista pela CF/88.

Isso porque o bem jurídico tutelado pelo art. 226 da CF/88 possui elevada carga axiológica de sorte que, na aplicação dos demais princípios, sua consideração faz surgir, ao lado de cada um desses outros, um princípio constitucional autônomo, implícito, apto a proteger a entidade familiar do exercício do poder tributário do Estado, além de impor a este que, por intermédio da tributação, promova meios para a satisfação plena dos anseios da entidade familiar. Essa dupla função será melhor explicada nos dois sub-itens seguintes.

Segundo José Joaquim Gomes Canotilho, a densidade da norma constitucional impõe-se: **(a)** quando há necessidade de tomar decisões inequívocas em relação a certas controvérsias; **(b)** quando se trata de definir e construir o perfil dos princípios identificadores da ordem social; **(c)** quando a concretização constitucional imponha, desde logo, a conveniência de normas constitucionais densas⁶¹².

Assim, com base nesse pensamento de Canotilho, pode-se afirmar que: **(a')** há determinadas questões tributárias que, para serem resolvidas sem prejuízo para a entidade familiar – eis que merecedora de especial proteção do Estado (art. 226 da CF/88) – haverá de se considerar a (proteção da) entidade familiar como limite ao poder de tributar do Estado, independentemente dos demais princípios que operam no sistema; **(b')** a ordem social na CF/88 é pautada pelo princípio de proteção à entidade familiar, inequivocamente expresso no caput do art. 226, em duas assertivas: a que coloca a família (*rectius* entidade familiar) como base da sociedade, e a que determina ao Estado que lhe conceda proteção especial; assim, mercê da perfeita integração entre os subsistemas constitucionais – *in casu*, o social com o tributário – há de se compreender que essa especial proteção envolve, inexoravelmente, a proteção quanto ao exercício do poder tributário; por fim, **(c')** amiúde, conforme será visto no capítulo subsequente, por ocasião da concretização constitucional, o dever de proteção da entidade familiar como limite ao poder tributário aplicar-se-á em conjunto com outros princípios constitucionais (expressos ou implícitos), sendo certo que os bens jurídicos tutelados por cada um deles serão segregáveis, e deverão ser harmonizados, a fim de se garantir a conveniência de normas constitucionais densas; caso a harmonização, eventualmente, se mostre inviável, o intérprete deverá valer-se, no caso concreto, do postulado da proporcionalidade com o objetivo de definir qual dos princípios – se o decorrente da especial proteção do Estado à entidade familiar ou se o outro – há de ser respeitado.

Em arremate, pode-se afirmar que nenhum dos princípios constitucionais tributários que costumam ser tradicionalmente identificados pela doutrina – sejam eles expressos ou implícitos – possui densidade normativa suficiente a tutelar o bem jurídico consistente na

⁶¹² Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.181.

entidade familiar. Isso porque nenhum deles traz, de modo autônomo e independente, a proteção, também, ao valor/bem jurídico representado pela entidade familiar.

A proteção decorreria de uma interpretação sistemática com a norma contida no título concernente à Ordem Social do texto de 1988, o que, em certa medida e de modo inequívoco, comprometeria a autonomia do princípio defendido nesta tese, eis que ficaria dependente da aplicação de outro princípio constitucional tributário.

Por essa razão, o art. 226, *caput*, da CF/88, integrado com o art. 150, *caput*, e art. 5.º, §2.º, fundamentam a existência de limitação constitucional ao poder de tributar autônoma calcada no dever de especial proteção à entidade familiar, que ostenta autonomia em relação as demais princípios constitucionais.

4.4.2. Necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de bloqueio incidente no campo tributário.

Conforme visto no item 2.2. da presente tese, no campo da hermenêutica constitucional, é possível distinguir, segundo a nomenclatura empregada por Tércio Sampaio Ferraz Júnior, os *procedimentos interpretativos de bloqueio* dos *procedimentos interpretativos de legitimação das aspirações sociais*.

Os procedimentos interpretativos de bloqueio visam a conter o poder do Estado – e, portanto, concebem-se em um Estado de Direito com feição de Estado mínimo. Têm uma orientação de bloqueio, de interdição, de limitação do poder estatal envolvendo bens e valores que não podem ser atingidos pelo poder estatal ou que, ao menos, não podem ser atingidos por modo de agir qualquer do Estado; aqui, por exemplo, operam os princípios da legalidade e estrita legalidade, como peças fundamentais da constitucionalidade⁶¹³. O regulador dogmático da interpretação de bloqueio é, portanto, na dicção de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, uma espécie de princípio de proibição de excesso, vale dizer, de interdição de articulação de interesses protegidos “para além” ou “para aquém” da constituição sob a alegação de favorecer-lhes o exercício⁶¹⁴. Contêm fins e princípios que vinculam a autoridade competente, limitando ou cerceando sua ação na elaboração de atos de natureza normativa, eis que impedem a emissão

⁶¹³ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 10.

⁶¹⁴ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 11.

de comandos com eles incompatíveis ou que se contraponham aos valores consagrados constitucionalmente⁶¹⁵.

A interpretação de legitimação das aspirações sociais, a seu turno, significa que certas aspirações se tornariam metas privilegiadas, que superariam a conformidade constitucional estritamente formal – fazem parte da pretensão de realização inerente à própria Constituição⁶¹⁶. Essa categoria, contudo, será melhor explorada no item subsequente.

As normas constitucionais (normas-princípio) que veiculam as *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar* albergam, em sua grande maioria, normas resultado de *procedimentos interpretativos de bloqueio* (e.g., princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade da vedação ao confisco). O dever de proteção à entidade familiar como limitação constitucional ao poder de tributar expressa-se, pois, como norma de bloqueio. Quiçá seja esta sua faceta mais evidente, embora não a única.

Com efeito, ao determinar, no art. 226, que a entidade familiar é merecedora de especial proteção por parte do Estado, o constituinte deixou mais do que evidente a determinação para que o Estado, por intermédio de qualquer dos seus poderes, adote posturas que interfiram negativamente naquela. É uma norma, portanto, de bloqueio do poder do Estado.

Esse bloqueio imposto há de ser dirigido, por óbvio, ao poder tributário. Os tributos não de estar conformados à proteção da entidade familiar, não podendo operar de modo a prejudicar sua constituição ou sua preservação.

Ainda dentro da concepção de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, convém registrar que o dever de proteção especial da entidade familiar contém, outrossim, uma regra de fixação de valores que, por sua vez, implica a regra da principialidade, a regra da transparência e a regra da participatividade⁶¹⁷. De igual modo, aplica-se uma regra de consecução, qual seja a da

⁶¹⁵ Cf. DINIZ, Maria Helena. “Vigência e eficácia da norma constitucional”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 75.

⁶¹⁶ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 11.

⁶¹⁷ (1) *regra da principialidade das constituições* – a Constituição se afigura como princípio, eis que, do ângulo dogmático, é algo novo, que produz um inesperado, do qual pode decorrer o infinitamente improvável, pois a constituição é primordialmente *liberdade*; (2) *regra de transparência* – sem a revelação do agente no ato fundante, a Constituição perdeu seu caráter de princípio e, portanto, legitimidade, passando a ser um meio para atingir um fim. Uma Constituição deve ser encarada como uma ocorrência entre os membros da sociedade, na

onicompreensividade, que determina a incidência plena e imperativa dos valores máximos deve também sê-lo quanto à sua extensão, de modo a incidir sobre todo e qualquer comportamento⁶¹⁸.

A norma constitucional que estipula o dever de proteção à entidade familiar como um limite ao poder de tributar o faz justamente por considerar a família como uma valor a ser protegido contra o exercício do poder estatal, de modo que essa norma opera como norma de bloqueio, a conferir a mais integral tutela àquela.

4.4.3. Necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de concretização das aspirações sociais no campo tributário.

Como dito no item precedente, a norma de proteção especial à entidade familiar como limitação constitucional ao poder de tributar revela-se mais evidente como norma interventiva de bloqueio; contudo, não impede ser considerada como norma de concretização das aspirações sociais no campo tributário.

Pressupondo-se que uma Constituição apresente, em seu texto, um sistema de valores, a aplicação das suas normas, por via interpretativa, torna-se uma realização de valores; o procedimento hermenêutico de captação do sentido de conteúdo das normas torna-se compreensão valorativa conforme procedimentos próprios de análise e da ponderação de valores⁶¹⁹.

Os reguladores dogmáticos de uma interpretação de legitimação são, por isso, um tanto abertos, flexíveis; o Estado Social está vinculado à realização de seus objetivos, cabendo ao intérprete considerá-los sob o ponto de vista da sua viabilidade⁶²⁰.

medida em conservam sua capacidade de se revelarem como agentes, mesmo quando seu conteúdo está voltado para o mundo dos interesses que se interpõem entre eles, mas que, ao mesmo tempo, os relacionam e interligam; (3) *regra de participatividade* – malgrado todos os membros da sociedade vivam no espaço público, não vivem nele permanentemente, de modo que cabe à Constituição organizá-los, por meio da regra da participatividade; daí as organizações das várias ordens (ordem política, ordem econômica, ordem social etc) (Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 24-5).

⁶¹⁸ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 26.

⁶¹⁹ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 10-11.

⁶²⁰ Cf. FERRAZ JR, Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 12.

De regra, têm função eficaz de programa, pois são normas constitucionais que pretendem a consecução de fins sociais do Estado, de modo a tutelá-los e a traçar certos programas de ação, embora dependentes, em maior ou menos grau, de integração legislativa (e.g., 205, 215, 218 e 226)⁶²¹.

As normas constitucionais (normas-princípio) que veiculam as *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, nada obstante, em uma primeira análise, pudessem resultar apenas *procedimentos interpretativos de bloqueio*, podem derivar, outrossim, de procedimento interpretativo *de legitimação das aspirações sociais*.

A partir de um exame vertido sobre o texto constitucional sob a ótica das disposições acerca da atividade tributária do Estado, é possível identificar normas derivadas de um procedimento interpretação de legitimação das aspirações sociais, a exemplo: **(1)** do art. 146-A, ao determinar que lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo; determina que a tributação poderá ser meio para que se atinge a livre concorrência, valor estabelecido no art. 170, inciso IV, intimamente ligado à livre iniciativa, estabelecido no art. 1.º, inciso IV, como base da República Federativa do Brasil; **(2)** do art. 149 c/c o art. 170, que prevê a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico quer seja como fonte de custeio para as políticas públicas que objetivem a consagração dos valores insculpidos no art. 170, quer seja como a própria forma eleita pelo Estado para promover a intervenção no domínio econômico; **(3)** do art. 151, inciso I, por meio do qual, embora vede à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admite que o faça com a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; i.e., por meio da tributação, a União promoverá o equilibrado desenvolvimento econômico-social e a redução das desigualdades (art. 3.º, incisos II e III, art. 170, inciso VII, do CF/88⁶²²).

⁶²¹ Cf. DINIZ, Maria Helena. “Vigência e eficácia da norma constitucional”. In. *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 75.

⁶²² E, também, como instrumento para a realização do princípio da igualdade (Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 146-90).

Quanto a alguns impostos específicos, agregam-se mais dois exemplos: **(1)** o art. 153, §4.º, inciso I, ao determinar que o ITR terá alíquotas progressivas e fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, impõe uma regra de tributação a fim de que a propriedade rural atenda à sua função social; e, também, **(2)** o art. 182, § 4.º, inciso II, segundo o qual o IPTU deverá funcionar como meio coercitivo para o proprietário conferir ao imóvel urbano à sua função social, segundo definido no plano diretor de desenvolvimento urbano (PDDU). Estes são apenas alguns exemplos de normas constitucionais tributárias resultantes do que Tércio Sampaio Ferraz Júnior denominou de procedimento interpretativo *de legitimação das aspirações sociais*⁶²³. Outras normas podem ser extraídas do texto constitucional, no subsistema tributário, a partir desse procedimento.

As limitações constitucionais ao poder de tributar, portanto, podem integrar-se com a função extrafiscal da tributação, contemplando, inclusive, normas tributárias indutoras⁶²⁴, com o objetivo de realizar a concretização de normas constitucionais programáticas.

A extrafiscalidade permite, pois, que, por intermédio da tributação, o Estado interfira no comportamento social. Isso tanto sob o viés de desestimular condutas contrárias àquilo que o Estado o elege como bem a ser tutelado (condutas negativas) – e.g., estipulação de alíquotas de alguns impostos mais severas ao fumo e ao álcool, em razão de possíveis malefícios causados à saúde por essas substâncias, o que causará impacto no custo de manutenção dos órgãos públicos de saúde integrantes do Sistema Único de Saúde – como sob a perspectiva de induzir a adoção de práticas (condutas positivas) com o objetivo influenciar o comportamento social em direção àquilo que o Estado reputa importante para o desenvolvimento econômico, social e ambiental.

Assim, sobretudo no âmbito deste segundo aspecto, o tributo pode atender a uma aspiração social plasmada no texto constitucional, em disposições com base nas quais se construam normas de caráter programático. O dever de proteção especial à entidade familiar, além de representar uma norma de bloqueio à tributação nociva àquela, pode, também no campo

⁶²³ Segundo Luís Eduardo Schoueri, todas as normas tributárias apresentam, em sentido positivo ou negativo, uma função arrecadadora; podem assumir, contudo, outras funções: (a) distribuidora da carga tributária; (b) indutora; (c) simplificadora (Cf. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 40.

⁶²⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 225-326.

tributário, operar como um instrumento para a realização de programas contidos em normas constitucionais⁶²⁵.

O dever de proteção especial da entidade familiar como limite constitucional ao poder de tributar pode resultar, portanto, de um procedimento interpretativo de legitimação das aspirações sociais.

Com efeito, o art. 226 da CF/88, como visto no capítulo precedente, institui um programa de proteção à entidade familiar, ao declará-la como base da sociedade e merecedora de especial proteção do Estado. Contém normas que orientam a atuação do Estado com o objetivo de preservação e concretização desse valor.

Recorde-se, pois, nessa toada, das normas contidas nos §§ 7.º e 8.º do mesmo art. 226, segundo as quais, quanto ao planejamento familiar, embora seja de livre decisão do casal, o Estado tem o dever de propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, e, quanto a cada integrante da entidade familiar, o Estado tem o dever de assegurar a assistência, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito das relações familiares. São normas, pois, que instituem programas.

Trata-se, pois, de uma norma de aspiração social o bem-estar da família. O subsistema tributário deve operar também como esse objetivo, não apenas contendo normas de bloqueio, mas, também, com normas que objetivem concretizar essa aspiração social, no máximo grau possível. No capítulo subsequente, alguns exemplos serão alvitados.

4.4.4. O dever fundamental do tributo exigido, também, segundo o dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar.

Há um último elemento a se integrar no conjunto de fundamentos dogmáticos a sustentar a existência – e conformar seus contornos – de uma norma constitucional implícita limitativa ao

⁶²⁵ “Segundo o art. 6. I estão o casamento e a família sob a proteção especial do Estado. O BVerfG desdobrou essa proteção por um lado como *proibição de prejuízo* e por outro lado como *comando de promoção* (Förderungsgebot). A proibição de prejuízo concretiza a regra da igualdade, isto é, a imposição uniforme segundo a capacidade contributiva. Em compensação o BVerfG concede ao legislador um *amplo campo de elaboração* (Gestaltungsspielraum) no cumprimento do comando de proteção. No Direito Tributário o comando de promoção não tem praticamente nenhum sentido. Direitos concretos a determinadas normas de finalidade social não se deixam deduzir do comando de promoção do art. 6 I GG (BVerfGE 82, 81)”. (Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 280).

poder de tributar que tem por objetivo proteger a entidade familiar: a consideração do tributo como um dever fundamental⁶²⁶ baseado no princípio da solidariedade social e da capacidade contributiva⁶²⁷.

Em uma perspectiva mais recente as facetas de uma globalização cultural e econômica exercem forte influência na mutação e adaptação de sistemas jurídicos dos países inseridos em economia de mercado⁶²⁸. O tributo, pois, como instituto jurídico de forte viés econômico e político, também sofre esses influxos.

Sistema jurídico, pois, como já visto no início desta tese, apresenta as características de ordem (adequação valorativa), unidade (unidade interior do Direito), abertura e mobilidade. Abertura torna o sistema suscetível de mudanças; a mobilidade tem como características essenciais: a igualdade fundamental da categoria e a substitutibilidade recíproca dos critérios adequados de justiça.⁶²⁹

Os sistemas jurídicos constroem-se tendo por conteúdo normas jurídicas que, por sua vez, valem-se de conceitos construídos diretamente por elas e, portanto, válidos enquanto vigentes

⁶²⁶ SACCHETTO, Cláudio. “Ética e Tributação”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 20. São Paulo: Dialética, 2006, p. 9: “Assim, já de longa data aparece constante, em todas as teorizações, que a dialética entre ética e Fisco move-se entre dois deveres fundamentais: (i) todos devem pagar os tributos às instituições públicas; e (ii) o dever destas últimas é a instauração de um sistema fiscal justo”.

Ao lado dessa consideração, é importante recordar a existência, na doutrina brasileira, da concepção do tributo como norma de rejeição social, conforme defendido por Ives Gandra da Silva Martins: “[o] tributo é, por excelência, veiculado por norma de rejeição social”. (*Teoria da imposição tributária*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998, p. 129); “O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. A meu ver, todavia, de rejeição social. Vale dizer, sem sanção não seria provavelmente cumprida. A sanção assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, pois a carga demedida que implica traz como consequência o desejo popular de descumpri-la”. (“Teoria da imposição tributária e ética do estado legislador”. In *Tratado de direito tributário*. vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 52). “Enfim, por enquanto, o tributo ainda é uma norma de rejeição social, com destinação maior à manutenção dos detentores do poder, e grande instrumento de exercício do poder por parte destes, com alguns efeitos colaterais positivos a favor do povo, quando há algum retorno de serviços públicos”. (“Uma teoria do tributo”. *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 6). Cf. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 288, 421-433, *et passim*.

⁶²⁷ Em uma concepção clássica, pode-se identificar os três fatores determinantes do tributo: (a) os benefícios gerais derivados pelo fato de pertencer a um agregado político, econômico ou social; (b) os benefícios particulares derivados da atividade social; (c) a aptidão ou a capacidade de cada membro para aportar a contribuição requerida pela vida coletiva. (Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. Enrique Mata. 2ª ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 273).

⁶²⁸ Cf. LOSANO, Mário G. *Os grandes sistemas jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 6.

⁶²⁹ Cf. CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3ª ed. Tradução Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002.

essas normas diretamente referidas; são os conceitos jurídico-positivos, construídos a partir da experiência (exame do direito positivo).

Forma-se, outrossim, integrando o sistema, categoria de conceitos construídos a partir de premissas de lógica jurídica, com pretensão de validade universal e permanente; são os conceitos lógico-jurídicos, com base nos quais se fundam as Teorias Gerais, dentre as quais a Teoria Geral do Direito⁶³⁰⁻⁶³¹⁻⁶³².

O conceito de tributo é da categoria dos jurídico-positivos, construído, ao menos no caso do direito brasileiro, a partir de disposições constitucionais. E bem o faz Ricardo Lobo Torres, conjugando deliberadamente o enunciado do art. 3.º do CTN com os traços constitucionais, para afirmar que tributo é o dever fundamental⁶³³⁻⁶³⁴ e consiste em prestação pecuniária, que se limita pelas liberdades fundamentais, pautada pelas normas-princípios constitucionais da capacidade contributiva — como um princípio de individualidade, de realidade e para a proteção do mínimo existencial⁶³⁵ —, do custo/benefício ou da solidariedade, e que ostenta a

⁶³⁰ Cf. KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. 4.ª. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2010, p. 140-58. Cf. TERÁN, Juan Manuel. *Filosofia del derecho*. 21.ª ed. México: Porrúa, 2012, p. 81-86.

⁶³¹ A respeito de conceitos lógico-jurídicos e conceitos jurídico-positivos, ver nosso: “Sobre os conceitos lógico-jurídicos e os conceitos jurídico-positivos”. In *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Prof. Dr. George Fragoso Modesto*. N.º 13. Salvador: 2006, p.125-138.

⁶³² Gustav Radbruch atribui à ciência do direito uma tarefa de duplo tratamento de sua própria matéria, ao que atribui a denominação de *construção* e, por se referir a toda a ordem jurídica, também de *sistema*: a) *categorial* — que representa o direito como realização do conceito de direito e das categorias jurídicas nele contidas; b) *teleológico* — que delinea o direito como intenção de realização da idéia de direito. Desse modo, há uma dupla construção e uma dupla sistemática: uma categorial e outra teleológica. Arremata afirmando que a “[u]ma disciplina puramente categorial é a teoria geral do direito” (cf. *Filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 173-4).

⁶³³ Para um exame do tributo como dever fundamental na perspectiva dos regimes de matriz da *civil law* e da *common law*, ver, do autor: GARRIDO, José Antônio. “A Noção de Tributo como Dever Fundamental nos Sistemas Jurídicos de *civil law* e de *common law*”. In *Revista JAM JURÍDICA: Administração Pública, Executivo e Legislativo e Administração Municipal*. Salvador: Jam-Jurídica Editoração e Eventos Ltda, ano XVIII, edição especial, setembro, 2013, p. 57-77.

⁶³⁴ Divergem dessa conclusão Bodo Pieroth e Bernhard Schlink. Afirmam que o tributo – juntamente com o serviço militar e escolaridade obrigatória – não teriam fundamento no texto constitucional (alemão), “embora se possa dizer que a República Federal da Alemanha depende deles; isso carece afinal do legislador, que os introduz e conforma. Depois de este o ter feito, estes deveres também não estão, como obrigações fundamentais, no mesmo nível dos direitos fundamentais, mas são ingerências, como todos os outros deveres impostos por lei” (PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 114). A opinião de Bodo Pieroth e Bernahrd Schlink certamente embasa-se na circunstância de o texto constitucional alemão de 1949 não se referir a solidariedade social, contendo, apenas, referências à capacidade contributiva.

⁶³⁵ Cf. TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32-4. Nessa linha, Tipke afirma que existe apenas uma fonte de impostos, a renda, de modo que “o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para pagamento de impostos. Quanto alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes

finalidade primária ou secundária de obtenção de receita tanto para as necessidades públicas como para as atividades protegidas pelo Estado, sendo exigida a prestação pecuniária de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição⁶³⁶. Trata-se, outrossim, da concepção do contribuinte-cidadão⁶³⁷.

Vê-se, portanto, que o conceito constitucional de tributo alberga, inelutavelmente, a noção da exação como o “preço da liberdade”⁶³⁸, um dever fundamental⁶³⁹, ínsito a qualquer ordem constitucional; além disso, é pautado pelos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade.

É dever fundamental porque se constitui dever do homem e do cidadão (ou de unidade econômica) que tem especial significado para a comunidade e pode por esta ser exigido, eis que visam a concretização do bem comum; é uma posição jurídica passiva subjetiva, individual, universal e permanente e essencial⁶⁴⁰.

Constitui um tributo inato à condição do indivíduo que, submetido à soberania do Estado, realiza fatos que denotam capacidade contributiva⁶⁴¹⁻⁶⁴², e dependem, também, de uma

com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto” (p. 31).

⁶³⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “O Conceito constitucional de tributo”. *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 588-9.

⁶³⁷ Desse fundamento do imposto extraem-se duas consequências essenciais: (1) fundamenta o princípio da universalidade do imposto, de modo que não é mais legítimo se opor um privilégio fiscal extraído de um estatuto corporativo particular; (2) fundamenta o princípio de uma justiça distributiva, pois o débito de cada cidadão (enquanto membro da nação e não enquanto pessoa) é, propriamente dito, ilimitado; a questão do contingenciamento do débito fiscal se coloca mais ao nível coletivo, e deixa aberta a questão da justa repartição dos encargos fiscais entre as pessoas contribuintes; a repartição igual pode ser considerada como o princípio de uma repartição equitativa, mas poderá também assim lhe ser preferida uma repartição do imposto voluntariamente desigual, mas julgada mais equivalente, ou diferentemente adaptada a um objetivo de interesse geral pretendido pelo legislador. (cf. CHANEL, Emmanuel de Crouy. “A Cidadania fiscal”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação — os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. P. 62-3).

⁶³⁸ Em trabalho anterior, Ricardo Lobo Torres faz alusão a essa idéia: “Alguns teóricos do liberalismo, no exame do problema do *fundamento jurídico* da tributação, afirmam que o imposto é o preço da liberdade. Adotam a teoria do benefício e vinculam o pagamento do tributo à contraprestação estatal representada pela segurança dos direitos individuais ou pela entrega de bens e serviços públicos. (...)

(...) o tributo é o preço da liberdade para efeito de lhe fixar a finalidade ética e econômica e a dimensão existencial de instrumento de alienação do cidadão diante do Estado” (*A Idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 138).

⁶³⁹ A noção de tributo como dever fundamental é expressão de justiça financeira: “A principal tradução da justiça financeira a respeito da figura do tributo radica em que o mesmo é a expressão natural de um dever fundamental: o dever de contribuir, que deve ser estudado no marco dos deveres fundamentais” [NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires/Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2012, p.72, (tradução do autor)].

⁶⁴⁰ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos — tributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 64.

⁶⁴¹ Confirmam-se as conclusões de José Casalta Nabais: “1. Como dever fundamental, o imposto não pode ser

atuação legislativa infraconstitucional para serem criados. E aqui calham considerações em derredor dessa categoria jurídica, precisando-se seu conceito, seus elementos e sua função dentro da Teoria Constitucional.

Dois aspectos arrimam a existência de deveres fundamentais: um de ordem lógica e outro de ordem jurídica. Quanto ao aspecto de ordem lógica, pode-se dizer que os deveres fundamentais são expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana. Quanto ao fundamento jurídico, este reside na circunstância de a Constituição prever, explícita ou implicitamente, o dever jurídico⁶⁴³.

Os deveres fundamentais, defende-se, seriam, pois, *numerus clausus*. Configuram-se como posições jurídicas passivas, autônomas em relação aos direitos fundamentais, subjetivas, individuais à medida em que têm por destinatários os indivíduos e (por analogia) as pessoas jurídicas, de natureza universal e permanente. É possível segregar os deveres fundamentais dos: (i) dos deveres constitucionais orgânicos ou organizatórios; (ii) dos limites aos direitos fundamentais construídos na prática; (iii) dos deveres correlativos dos direitos fundamentais, que não mais são a face passiva dos direitos; (iv) das garantias institucionais que são figuras jurídicas em que sobreleva a sua natureza objetiva; (v) tarefas constitucionais em sentido estrito, que têm por destinatário exclusivamente o Estado e visam vincular os seus órgãos à produção de certos resultados em matéria de organização econômica ou social, política ou administrativa⁶⁴⁴⁻⁶⁴⁵.

encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) *direito fundamental* a não pagar impostos”. (*O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 679).

⁶⁴² “Não existe, portanto, o único limite generalíssimo de proibição de ilogicidade, incoerência, de arbitrariedade. Antes bem, existe o limite do princípio de capacidade contributiva, isto é, um limite explícito, óbvio, interno de cada norma, mas também um limite externo, de sujeição a uma norma superior.

A direção interpretativa que enfatiza a discricionariedade legislativa em matéria tributária incorre no mesmo vício (acima indicado) de *interpretação revogada* que incorre quem reduz a capacidade contributiva a uma mera especificação do princípio geral da igualdade.

Em ambos os casos, a linha interpretativa se embasa unicamente no artigo 3º da Constituição italiana e se ignora que junto ao artigo 3º existe o artigo 53, e isto por uma escolha querida e focada com a intenção de: a) individualizar o fundamento do ‘concurso aos gastos públicos’; b) fixar um critério de justiça tributária; c) estabelecer para o legislador, em um setor vital para o ente público e delicadíssimo para os sujeitos passivos, limites *ulteriores* a respeito daqueles impostos a cada norma legal”. (MOSCHETTI, Francesco. “O Princípio da capacidade contributiva”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 287-8).

⁶⁴³ Cf. NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 15-16.

⁶⁴⁴ Cf. NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina,

Nada obstante, J.J. Gomes Canotilho segrega os deveres fundamentais em duas categorias: deveres autônomos e deveres conexos com direitos. O dever fundamental de pagar tributos estaria na primeira categoria⁶⁴⁶. Além disso, os deveres constitucionais podem ser formais ou materiais, em analogia de pensamento com a classificação das normas materialmente constitucionais e normas formalmente constitucionais⁶⁴⁷⁻⁶⁴⁸.

Do ponto de vista dos sujeitos ativos dos deveres, podem eles ser classificados em quatro tipos: (a) deveres que vinculam os cidadãos nas suas relações diretas com o Estado, como os deveres cívico-políticos; (b) deveres que obrigam os indivíduos principalmente nas suas relações com a coletividade em geral, como são os deveres de caráter econômico, social ou cultural; (c) deveres que são impostos às pessoas nas suas relações com as outras pessoas (ex.: dever dos pais de educação e manutenção dos filhos); (d) deveres até para consigo próprio, como o dever de promover a própria saúde⁶⁴⁹. O dever relativo ao tributo também se insere na primeira categoria e é fundado nos princípios da solidariedade social e da capacidade contributiva.

No tocante ao regime a que se submetem os deveres fundamentais, cumpre destacar que se lhe aplicam os seguintes princípios: (a) da universalidade ou da aplicação categorial; (b) da igualdade enquanto proibição do arbítrio; (c) da não discriminação em razão de critérios subjetivos ou de critérios interditos pela Constituição; (d) da proporcionalidade nos três aspectos conhecidos: necessidade, adequação, proporcionalidade em sentido estrito,

2005, p. 16-18.

⁶⁴⁵ Embora sejam os deveres fundamentais *numerus clausus*, segundo J.J. Gomes Canotilho, a constituição não consagra, entretantes, um catálogo deles à semelhança dos direitos fundamentais; há apenas o que qualifica de deveres fundamentais de natureza pontual, necessariamente baseado em uma norma constitucional ou em uma lei mediante autorização constitucional. Adverte o constitucionalista português, por outro lado, que não se deve estabelecer uma relação co-respectividade entre os direitos e deveres fundamentais; vale dizer, é incorreto afirmar que o particular está vinculado aos direitos fundamentais como destinatário de um dever fundamental — vale o princípio da assimetria entre direitos e deveres fundamentais. (Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 532-533).

⁶⁴⁶ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 533.

⁶⁴⁷ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 534.

⁶⁴⁸ Entretanto, adverte José Casalta Nabais que os deveres que seriam materialmente fundamentais, caso não venham contemplados no texto constitucional, podem ser objeto de positivação por normas infraconstitucionais, assumindo a feição de deveres legais; não deveres fundamentais (Cf. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 674).

⁶⁴⁹ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 115.

relativamente à sua concretização pelo legislador; (e) da aplicabilidade aos estrangeiros e apátridas; (f) da tutela judicial⁶⁵⁰⁻⁶⁵¹.

Cumprindo sua função normativa dentro do ordenamento jurídico, os textos constitucionais contemplam as diretrizes, sob a forma de normas-princípio ou de normas-regra, que deverão estruturar e pautar o Estado e a sociedade.

A CF/88, após fixar que o Estado Brasileiro é Estado Democrático de Direito, estabeleceu, de duas maneiras, os princípios fundamentais deste: *i*) como fundamento da República Federativa do Brasil; e assim colocou a soberania, a cidadania, a dignidade humana, o valor social do trabalho e o pluralismo político (art. 1.º); *ii*) como objetivo da República Federativa do Brasil; e assim o fez quanto à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, à garantia do desenvolvimento nacional, à erradicação da pobreza e da marginalização, à redução das desigualdades sociais e regionais, à promoção do bem de todos, sem discriminação. Desse elenco se extrai que a Constituição impôs o dever de perseguir os ideais de dignidade e de solidariedade⁶⁵². Interessa pois, aqui, a compreensão da noção de solidariedade como princípio constitucional, implícito ou explícito.

O princípio da solidariedade social tem inspiração nos valores da Revolução Francesa. Corresponde à fraternidade (que figura ao lado da liberdade e da igualdade), sendo conceito que não pertence, prevalentemente, aos domínios jurídicos. Não apresenta conteúdos materiais específicos, de modo que pode ser examinado como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado (ou não) nas Constituições⁶⁵³. Surge como princípio contemplado nas constituições como valor a ser observado pela sociedade a partir do momento em que há transição do Estado Liberal, de intervenção mínima, para o Estado Social.

⁶⁵⁰ Cf. NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 18-19.

⁶⁵¹ Como exemplos de deveres fundamentais – além, propriamente, do tributo – podem ser citados os de prestar o serviço militar, o de compor o júri, servir à Justiça Eleitoral, dentre outros.

⁶⁵² Cf. ÁVILA, Humberto. “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In *Solidariedade social e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 68.

⁶⁵³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. II. – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p.180-1.

Após um processo lento e gradual que se iniciou em meados do século XIX e se estendeu até a primeira metade do século XX, houve a modificação paulatina de um Estado Liberal, calcado nas idéias da revolução francesa de liberdade de iniciativa e na abstenção em interferir na vida econômica (Estado de Direito em sua concepção original), para um Estado Social.

Deu-se, portanto, a substituição de um Estado então inerte, abstencionista, por um Estado intervencionista, regulador da atividade econômica a fim de garantir o bem-estar social obtido através do desenvolvimento econômico. Um Estado que assegurasse bens jurídicos mínimos aos indivíduos necessários à obtenção do que se denomina de bem-estar.

O modelo brasileiro é de Estado Social moderado, que respeita os direitos individuais e objetiva a satisfação dos direitos sociais, notadamente do direito ao bem-estar social. Edvaldo Brito registra, ainda, as formas pelas quais essa intervenção se apresenta nesse Estado Social, substitutivo do Estado de Direito (Liberal)⁶⁵⁴: a) pela modificação estatal (autoritária) da ordem social por meio da intervenção direta; b) pela participação ativa do Estado, ou outro sujeito da Administração Pública, nas funções da vida social, transformando-se o Estado, ele mesmo, em produtor, comerciante ou distribuidor dos bens⁶⁵⁵.

Com o objetivo de concretizar os valores consagrados nesses princípios é que a Constituição autoriza e dá as diretrizes para a intervenção do Estado no domínio econômico⁶⁵⁶. A satisfação desses objetivos autoriza o Estado a intervir na economia⁶⁵⁷.

⁶⁵⁴ *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico*. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 22.

⁶⁵⁵ Nesse particular, precisas são as lições de Antunes Varela: “Do Estado liberal passou-se, pelas causas já conhecidas, ao Estado social, que, no seu modelo radical, ou extremista se preferem, suprime, ou esvazia, o conteúdo das liberdades individuais, elimina a divisão dos poderes e faz da lei mero instrumento, em regime de partido único, da política dos detentores de poder. Já no figurino moderado, a substituição do Estado liberal se dá pelo Estado social de direito, que introduz, entre os direitos fundamentais, diversas garantias e direitos sociais, como procedeu, pela primeira vez a Constituição de Weimar, há 50 anos. Deixando de lado o problema da compatibilidade ou da completa fusão dos elementos do Estado liberal e do Estado social, tem o jurista de partir para o exame do problema que parece ser o mais importante no encadeamento dessa mudança.” “Procedimento jurídico do estado interventivo”. In *Direto econômico*. Orlando Gomes e Antunes Varela. São Paulo: Saraiva, 1977, p. 156.

⁶⁵⁶ “Ao programar tais fins, o constituinte não deixou os meios em aberto, posto que circunscreveu os objetivos à base da ordem econômica: valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. Logo, o constituinte disse os escopos que deverão ser alcançados, prescrevendo, também, as condições, os meios a serem utilizados” (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 38).

⁶⁵⁷ E por que o Estado precisou intervir na economia? Ariño Ortiz⁶⁵⁷ elenca algumas razões que impõem a intervenção do Estado no domínio econômico. A primeira delas diz respeito ao fracasso do mercado e a necessidade de sua recriação; a intervenção vem para garantir a livre competição no mercado, conferindo-lhe consistência. O segundo motivo é a existência de critérios de equidade na distribuição, a fim de se eliminarem as

Malgrado a expressão “intervenção” denote uma atividade que seria transitória, excepcional, a intervenção do Estado na ordem econômica, analisado como um fenômeno global, não tem essa característica. Como bem salienta Fábio Nusdeo⁶⁵⁸.

Nesse passo, além da intervenção do Estado no/sobre o domínio, a mudança de paradigma trouxe a consagração de direitos sociais, que garantem ao indivíduo a fruição de bens jurídicos imprescindíveis a uma existência digna⁶⁵⁹.

A solidariedade social atua perante a experiência jurídica como valor fundamental, que, revelado à consciência da sociedade pós-moderna como invariante valorativa, se traduz em princípio geral do direito de conteúdo imediato, diretamente ligado ao valor primordial da pessoa humana, passando a influenciar o sentido e a concretização de normas jurídicas, ou seja, funcionando como verdadeiro referencial hermenêutico para a criação e aplicação das

desigualdades; o capitalismo livre não permitiria isso, cabendo ao Estado o compromisso de garantir a justiça distributiva, com o objetivo de assegurar uma justa distribuição de renda. A terceira razão, e mais criticada, seria a rápida consecução de metas de política econômica. Na linha dessas razões, segundo Ariño Ortiz, quatro seriam as modalidades de intervenção: a) regulação econômica; b) atuação fiscal e financeira, sobretudo utilizando o tributo com função extrafiscal; c) a iniciativa pública, através da criação de empresas públicas que atuarão em regime de mercado conjuntamente com as empresas privadas; d) reserva ao setor público, com os regimes de monopólio. (*Apud* Cf. FONSECA, João Bosco Leopoldino. *Direito econômico*. 4.^a ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 240-4. SILVA NETO, Manoel Jorge. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTR, 2001, p. 149-51).

⁶⁵⁸ NUSDEO, Fábio. *Curso de economia. Introdução ao direito econômico*. 3.^a ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p.186: [...] a figura mesma do Estado intervencionista se supera, pois a palavra intervenção traz em si o signo da transitoriedade, conota uma arremetida seguida da retirada, trai, em suma, uma situação excepcional, anormal. Não é essa, porém, a nova realidade. O Estado não mais intervém no sistema econômico. Integra-o. Torna-se um seu agente e um habitual partícipe de suas decisões. O intrometimento e posterior retirada poderão ocorrer neste ou naquele setor, nesta ou naquela atividade. Jamais no conjunto. Daí as diversas expressões para caracterizar o novo estado das coisas: economia social de mercado, economia dirigida; economia de comando parcial e tantas outras”.

⁶⁵⁹ A solidariedade social pode ser identificada com ênfase tanto na atribuição de direitos, correspondendo, basicamente, à ideia de direitos sociais e de direitos de solidariedade propriamente ditos (ex.: direito ao desenvolvimento, direito ao meio ambiente), quanto de deveres, o que se implementa com a divisão do trabalho social, definindo os encargos cabíveis aos membros da comunidade, para formação de patrimônio refletor de interesses convergentes para a coexistência harmônica em grupo. Nesse passo, a solidariedade vincula-se ao próprio ideal de vida comum ao determinar os laços de interdependência recíproca, em que os indivíduos participantes dessa comunidade passam a compartilhar entre si direitos e deveres correlatos estabelecidos na esfera da experiência jurídica e que revelam a sujeição de certos comportamentos à formação de benefícios desfrutados por toda coletividade. A solidariedade social faz com que o Estado adote um papel ativo perante a sociedade, com a realização de ações interventivas positivas e concretas voltadas para melhoria da situação de vida de toda comunidade, em particular, aos grupos menos favorecidos, garantindo-lhes conteúdo mínimo de sobrevivência digna, em que se procura evitar posições econômicas, políticas, culturais e morais degradantes de alguns em relação ao tratamento direcionado à totalidade dos membros. De outra parte, a solidariedade social acaba por intervir na seara das relações privadas, no campo dos direitos subjetivos, área demarcada pelas concepções clássicas do valor liberdade, estabelecendo limitações ao pleno exercício da vontade individual, ao prescrever a necessária relação de ajustamento/compatibilidade entre referida esfera de autonomia privada ao atendimento de sua função social, geralmente determinada no contexto normativo constitucional. Cf. CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 145-7.

regras pertencentes ao mundo do Direito, bem como para construção de significado deontológico de seus respectivos modelos⁶⁶⁰.

Historicamente, esse princípio (da solidariedade) foi concretizado dentro de cada um dos Estados, exatamente com fundamento no compartilhamento de ideais e objetivos e, portanto, das previsões de direitos e deveres⁶⁶¹.

A idéia da solidariedade foi redescoberta na segunda metade do século XIX e início do século XX, por meio de uma teorização construída por economistas (a exemplo de Charles Gide), sociólogos (como Émile Durkheim), e juristas (tais como Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch). Hoje, a solidariedade pode ser compreendida em um sentido objetivo e um sentido subjetivo: no primeiro, alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade; no sentido subjetivo (de ética social), em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à sociedade⁶⁶²⁻⁶⁶³.

O princípio da solidariedade impõe à coletividade o dever contribuir para a satisfação das despesas públicas necessárias à satisfação dos direitos públicos subjetivos, positivos ou negativos. Implica o dever de concorrer para as despesas públicas, segundo as possibilidades

⁶⁶⁰ Cf. CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 163.

⁶⁶¹ Cf. SACCHETTO, Cláudio. “O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 50.

⁶⁶² Cf. NABAIS, José Casalta. “Solidariedade social, cidadania e direito fiscal”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-2. NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p.82-4.

⁶⁶³ Cumpre distinguir, outrossim, modernamente, outras duas dimensões do princípio da solidariedade social: *a*) solidariedade vertical, solidariedade pelos direitos ou solidariedade paterna – a solidariedade e a responsabilidade que a cada um cabe corre sobretudo pela realização, de um lado, dos direitos sociais a cargo do Estado social e, de outro, pelos direitos fundamentais de quarta geração (direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, direitos coletivos etc); *b*) solidariedade horizontal, solidariedade pelos deveres ou solidariedade fraterna – traz à colação, de um lado, os deveres fundamentais ou constitucionais que o Estado não pode deixar de concretizar legislativamente, e, de outro, os deveres de solidariedade que cabem à sociedade civil, entendida esta em contraposição à sociedade estadual ou política, como esfera de relações entre os indivíduos, entre os grupos e entre as classes sociais que se desenvolvem fora da esfera das relações de poder características das instituições estatais (Cf. SACCHETTO, Cláudio. “O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 51. NABAIS, José Casalta. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p.87-89. NABAIS, José Casalta. “Solidariedade social, cidadania e direito fiscal”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 114-7).

de cada um (princípio da capacidade contributiva) e, portanto fundamenta o tributo na relação entre o contribuinte e o Estado⁶⁶⁴⁻⁶⁶⁵.

Nesse passo, se se considerar que sem a economia privada – e, conseqüentemente, o direitos dos particulares – não podem existir nem mesmo os tributos, é correto, outrossim, o raciocínio inverso: os tributos são a condição de existência da propriedade; “sem tributos a propriedade não existe”. Se estas premissas são aceitas, então todos aqueles que têm direitos – e todos são titulares de direitos – são obrigados à solidariedade e à solidariedade fiscal, na medida de suas possibilidades⁶⁶⁶.

Cumpra, assim, ao sistema jurídico a função integrativa do valor da solidariedade social com as atividades do Estado que possibilitarão a sua realização. Para tanto, obtenção de recurso para a satisfação dessas necessidade virá com a repartição do dever de contribuir entre os indivíduos, por intermédio do dever tributário, na medida da capacidade contributiva revelada por cada um, conforme já visto anteriormente.

Nesse passo, como o tributo é dever fundamental⁶⁶⁷ consistente em prestação pecuniária limitado pelos direitos fundamentais, dentro os quais estão os princípios e regras

⁶⁶⁴ Em contraponto, César García Novoa destaca que, no Estado Social de Direito, o princípio da solidariedade social somente serviria a fundamentar a exigência de impostos, e não de todo e qualquer tributo, uma vez que as taxas e as contribuições especiais, por exemplo, teriam caráter retributivo [cf. NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires/Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2012, p. 106-7 (tradução do autor): “Ademais, esta fórmula de Estado requer instrumentos contributivos. Não todo tributo encaixa neta percepção de solidariedade; só aqueles que articulam a contribuição de todos ao sustento dos gastos públicos. Excluem-se os tributos de cariz retributivo (a taxa e, em menor medida, a contribuição especial) nos quais o pressuposto dos mesmos inclui uma prestação da Administração. No Estado social não é o tributo senão o imposto o instrumento da solidariedade. Daí se fale de Estado Impositivo.”].

⁶⁶⁵ Os elementos constitutivos do dever de solidariedade são: (a) o sacrifício de um interesse individual; (b) a essência ou (a acidentalidade) de uma contraprestação direta; (c) o fim de interesse coletivo. (Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 71).

⁶⁶⁶ Cf. SACCHETTO, Cláudio. “O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 36.

⁶⁶⁷ Alcides de Souza Pinto faz uma síntese dos fundamentos da assertiva do tributo como um dever fundamental, segundo o regime da CF/88: “Portanto, pode-se concluir que no Estado Fiscal brasileiro, o poder de tributar se apresenta, explicitamente, na repartição de competência tributária dos artigos 145, 153 a 156 da Constituição Federal de 1988 e que o conceito de dever fundamental de se pagar tributos está implícito aos citados artigos, inerentes que é a cada uma das competências constitucionais previstas. Complementarmente, quanto à sua essência constitucional, o conceito de dever fundamental e se pagar impostos tem sua sede radicada: (a) no artigo 3º, inciso I (construção de uma sociedade livre, justa e solidária); (b) no artigo 5º, parágrafo 2º (princípio implícito da liberdade fiscal); e, finalmente, (c) no artigo 5º, incisos XXII e XXIII (direitos de propriedade/libre iniciativa e sua função social)” (“A Configuração do conceito de dever fundamental de pagar impostos na Constituição Federal de 1988”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 132-3). Apoiado em Joacir Sevegnani, Alcides de Souza Pinto aponta os quatro eixos temáticos que deverão ser adotados a fim de

constitucionais integrantes das limitações constitucionais ao poder de tributar, ao se considerar o dever de proteção especial à entidade familiar como limite à tributação, há de se ter em linha de raciocínio, portanto, que esse dever constitucional há de se conformar com esse limite.

Assim, pois, a solidariedade social e a capacidade contributiva – que servem de fundamento para o dever tributário – devem ser examinados também sob uma perspectiva do dever impostos constitucionalmente ao Estado de proteção da entidade familiar. O valor relativo à entidade familiar – atribuída pela texto constitucional como base da sociedade – deve ser integrado pelo legislador no desempenho de sua tarefa, assim como pelo aplicador da norma tributária.

A solidariedade social que fundamenta o dever tributário há de ter sua consideração iniciada no seio da entidade familiar – base da sociedade. No fundamento axiológico do tributo, portanto, há de ser ponderado o valor relativo à entidade familiar, conjugado com o dever do Estado de lhe conferir especial proteção.

Nessa perspectiva, a solidariedade social não pode ser fundamento para a imposição tributária ao indivíduo a ponto de prejudicar a subsistência digna da entidade familiar. O contribuinte há de ser tratado não apenas em sua individualidade, mas, também, como integrante da entidade familiar e esta, também, como uma unidade.

Ao lado disso, a capacidade contributiva⁶⁶⁸ – que opera como limite e como fundamento à tributação – também deve ser examinada sob a perspectiva da entidade familiar⁶⁶⁹ (o que será explorado mais adiante).

superar a resistência fiscal – expressa pela compreensão do tributo como norma de rejeição social, conforme defendido por Ives Gandra da Silva Martins em tese de doutoramento (Cf. *Teoria da imposição tributária*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998, p. 129) – os quais são: (a) consolidação do Estado Democrático de Direito; (b) fortalecimento da solidariedade social; (c) política social portadora de um sentido ético; e (d) difusão de educação fiscal. (“A Configuração do conceito de dever fundamental de pagar impostos na Constituição Federal de 1988”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 135).

⁶⁶⁸ “Em síntese, me parece que a jurisprudência constitucional no tocante à capacidade contributiva constitui um chamamento à racionalidade, à justificação econômica dos impostos, relativamente às exigências da simplificação, ao conjunto de regras que, estabelecidas para tornar os impostos aplicáveis, sobretudo do ponto de vista da administração financeira, afastaram-se da *ratio* desses impostos, exorbitando no arbítrio e na falta de razoabilidade.

[...]

O exame do dever de proteção de entidade familiar como limite à tributação há de ser feito, portanto, também sob a perspectiva do tributo como dever fundamental, fundado no princípio da solidariedade social e da capacidade contributiva, limitado pelos princípios e regras constitucionais tributários, e pelos demais direitos fundamentais⁶⁷⁰.

4.5. FORMULAÇÃO DA NORMA JURÍDICA CONSTITUCIONAL IMPLÍCITA LIMITADORA DO PODER TRIBUTÁRIO A PARTIR DO DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR IMPOSTO AO ESTADO.

A abertura cognitiva e a composição da constituição albergue de subsistemas jurídico-constitucionais abertos permitem a formulação de uma norma constitucional implícita cujo conteúdo semântico é dirigido à proteção da entidade familiar sob a perspectiva do exercício do poder de tributar do Estado⁶⁷¹⁻⁶⁷². Por outro lado, no aspecto sintático, essa norma limita,

A individualização de um pressuposto econômico como manifestação determinada de capacidade contributiva serve para verificar duas exigências que podem ser reconduzidas à racionalidade da tributação; – que haja um vínculo efetivo entre a prestação imposta e o pressuposto econômico considerado; – que as múltiplas hipóteses de incidência contempladas pela lei tributária seja coerentes com esse pressuposto, isto é, não sejam uma simples mixórdia de casos empíricos”. (MITA, Enrico de. “O Princípio da capacidade contributiva”. In *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 231 e 235).

⁶⁶⁹ Pasquale Russo, examinando o art. 53 da Constituição Italiana, assera extrair-se duas importantes consequências em torno do princípio da capacidade contributiva: (a) necessidade de identificar a capacidade contributiva não numa mera e qualquer capacidade econômica, requerendo-se, ao contrário e certamente, da parte de quem conduziu a tese em exame às suas consequências extremas, que deva ser submetida à taxação a riqueza total do sujeito sobre o qual venha a incidir o dever de contribuir para as despesas públicas, objetivo este que, não sendo realizável pelo trâmite da instituição de um único imposto, poderia, não obstante e igualmente ser perseguido concretamente mediante a coexistência de mais tributos, cada um dos quais voltados a atingir, quando que sob suas diversas possíveis manifestações, uma específica capacidade econômica assumida na sua globalidade (como a renda total, o patrimônio total, os seus aumentos de valor, a despesa total); (b) ligação do princípio da capacidade contributiva com os outros preceitos da Constituição postularia a necessidade de excluir da arrecadação, ou pelo menos tratar diferentemente (por meio de benefício adequados), todas as situações que, embora sendo expressão da capacidade econômica, revelam-se, todavia, objeto de tutela e garantia por obra de normas constitucionais singulares, como, *e.g.*, é possível constatar pela proteção à família, à poupança, aos bens de interesse histórico, artístico e cultural. (Cf. “Os Princípios fundamentais”. In *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 392-3).

⁶⁷⁰ Nesse contexto, cumpre remeter à observação de Eduardo Fortunato Brim, acerca da pretensão arrecadatória do Estado a animar a elaboração de leis e a sua aplicação pelos órgãos administrativos: “A arrecadação tributária não é um fim em si mesmo: o fim é o bem comum, não o ingresso de dinheiro para o Erário. Não se quer adotar uma visão romântica dos fins do Estado. Para realizá-los, ele precisa de meios. Meios esses que basicamente provêm da tributação. O que se quer evitar é o discurso que a norma tributária deve ser interpretada de determinada forma porque senão outros não pagariam tributos ou alguns pagariam por outros, esquecendo-se que há valores e institutos jurídicos que autorizam essas situações (*v.g.*, não-incidência e imunidade) e que a forma é uma das garantias contra o arbítrio”. (Cf. “A Inconstitucionalidade das razões de Estado e o poder de tributar: violação ao Estado Democrático de Direito”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti Vol. 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 213).

⁶⁷¹ Esta aptidão/função da Constituição de proteger os valores caros à sociedade há de ser bem cumprido pelas Cortes Constitucionais, no desenvolvimento daquela que Gustavo Zagrebelsky – professor da Universidade de Turim e Juiz e ex-Presidente da Corte Constitucional Italiana – denominou de “Constituição Vivente”, resultado da experiência cotidiana de cortes desse jaez. “Portanto, se pode dizer fundadamente que a ‘constituição vivente’, é dizer, a abertura à evolução da cultura jurídica, é, justamente, o que encontramos na intenção dos

em concerto com as demais normas de direitos fundamentais, o exercício do poder de tributar tomando em linha de conta a proteção do valor envolvido na entidade familiar.

Esta conclusão deriva da circunstância de qualquer norma jurídica ser produto da interpretação, que parte do texto conferido pelo constituinte/legislador, do contexto (conjunto destes textos) do fato com base no qual a norma será aplicada⁶⁷³.

Como bem registra Friedrich Müller, a norma não existe, não é "aplicável"; é produzida apenas no processo de concretização. O operador do direito se vê incluído nesse processo de construção de normatividade, normativa e materialmente vinculada, da mesma maneira como a estrutura do problema do caso ou do tipo de caso. Apesar disso não se reconhece na tarefa de concretização nenhuma liberdade em princípio diante da norma⁶⁷⁴⁻⁶⁷⁵. Como enfatiza Müller, “[c]oncretização da norma é *construção* da norma”⁶⁷⁶.

poderes constituintes, quando se expressam por meio de normas princípios” (ZAGREBELSKY, Gustavo. “Jueces constitucionales”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 98 – tradução do autor)

⁶⁷² “A assunção do pluralismo em uma Constituição democrática é simplesmente uma proposta de soluções e coexistências possíveis, é dizer, um ‘compromisso das possibilidades’ e não um projeto rigidamente ordenador que possa assumir-se como um *a priori* da política com força própria, de cima para baixo. Só assim poderemos ter constituições ‘abertas’, constituições que permitam, dentro dos limites constitucionais, tanto a espontaneidade da vida social como a competição para assumir a direção política, condições ambas para a superveniência de uma sociedade pluralista e democrática. Será a política constitucional que derive das adesões e dos abandonos do pluralismo, e não a Constituição, a que poderá determinar os resultados constitucionais históricos concretos.

Para dar-se conta desta transformação, já não pode pensar-se na Constituição como centro do que tudo derivava por irradiação através da soberania do Estado em que apoiava, senão como centro sobre o qual tudo deve convergir; é dizer, mais bem como centro a alcançar que como centro a partir do qual partir. A ‘política constitucional’ mediante a qual se persegue esse centro não é execução da Constituição, senão realização da mesma em um dos cambiantes equilíbrios nos quais pode fazer-se efetiva”(ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: Ley, derecho, justicia*. Traducción de Marina Gascón. 10.ª ed. Madrid: Trotta, 2011, p. 14 – tradução do autor).

⁶⁷³ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p 19-33.

⁶⁷⁴ Cf. MÜLLER, Friedrich. *Teoria estruturante do direito*. 2.ª ed. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2009, p. 80.

⁶⁷⁵ Registre-se a ponderação de Friedrich Müller: “[a] peculiaridade da objetividade científico-jurídica e da universalidade a princípio discutida não se encontra em aberto como critérios da ciência natural "absolutamente" mal-compreendidos. A norma não constitui algo que é dado pronto e que seria aplicável sem maiores dificuldades básicas. Na linguagem figurada, poderíamos dizer que ela não é a armadilha lógica que se fecha rapidamente assim que aparece um caso apropriado de acordo com sua dimensão e atributos, um caso que é "subsumido". É essa a razão teórico-normativa para designar como "âmbito" normativo a estrutura material normativamente assumida, sendo que o âmbito normativo não é um "objeto" isolado, mas na linguagem figurada indica o escopo do qual a concretização prática sempre necessita. E "concretização prática" significa que tanto o âmbito normativo como também, de antemão, o programa normativo - e, com isso, a norma jurídica no todo - somente são produzidos pelo operador do direito no caso específico” (*Teoria estruturante do direito*. 2.ª ed. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2009, p. 230-1).

⁶⁷⁶ *Teoria estruturante do direito*. 2.ª ed. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2009, p. 231.

E o sentido da expressão “concretizar” utilizada por Friedrich Müller não é dado segundo o positivismo antigo (interpretar, aplicar, subsumir silogisticamente e concluir), nem segundo o positivismo kelseniano (“individualizar” uma norma jurídica geral e abstrata para um determinado caso individual e concreto). Significa “produzir”, diante da provocação pelo caso concreto que exige uma solução jurídica, a norma jurídica defensável para esse caso no quadro de uma democracia e de um Estado de Direito; para tanto, operam, de um lado, o caso e os textos de norma pertinentes e, de outro, meios de trabalho⁶⁷⁷.

A estrutura da norma, pois, é composta do “programa da norma”, que se expressa no teor literal do texto⁶⁷⁸, e do “âmbito da norma”⁶⁷⁹, que se constitui no recorte da realidade social na sua estrutura básica, que o programa escolheu como seu campo de regulação⁶⁸⁰.

Vê-se, portanto, que a norma é resultado da construção do intérprete a partir do texto normativo, do contexto normativo (fornecido por meio do método de interpretação sistemática) e do fato sobre o qual a norma deverá ser aplicada. Trata-se de um modelo metodológico que procura harmonizar o pensamento tópico-problemático⁶⁸¹ com o primado da norma.

⁶⁷⁷ Cf. MÜLLER, Friedrich. *O Novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: RT, 2007, p. 150. Cf. MÜLLER, Friedrich. *Metodologia do direito constitucional*. 4.^a ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2010, p. 129-30.

⁶⁷⁸ Cf. MÜLLER, Friedrich. *O Novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: RT, 2007, p. 151: “Fazem parte deles os elementos ‘metodológicos’ no sentido mais estrito: a interpretação gramatical, genética, histórica e sistemática”.

⁶⁷⁹ Cf. *Teoria estruturante do direito*. 2.^a ed. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2009, p. 275: “A análise dos âmbitos normativos, como componente integral da normatividade materialmente determinada dos direitos fundamentais, aparece tanto mais necessária quando, ao lado de suas funções de direitos subjetivos e princípios axiológicos fundamentais, todas as normas de direitos fundamentais podem ser entendidas como forças que asseguram os âmbitos pessoais da vida social ou ordenamentos parciais da vida social, com os quais determinadas realidades materiais e estruturas passíveis de serem explicadas têm correspondência na realidade social. Só se pode partir de uma ‘alta abstração’ das normas de direitos fundamentais quando norma e texto normativo ainda não tenham sido distinguidos”.

⁶⁸⁰ Cf. MÜLLER, Friedrich. *Metodologia do direito constitucional*. 4.^a ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2010, p. 57-8.

⁶⁸¹ Ressurgido na década de 50 do século passado, por condução de Theodor Viehweg, em resgate do pensamento Aristotélico acerca dos *topoi* (Cf. ARISTÓTELES. *Organon: categorias, da interpretação, analíticos anteriores, analíticos posteriores, tópicos, refutações sofisticas*. 2.^a ed. Tradução de Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2010, p. 347-543), e do método desenvolvido por Gian Batista Vico, no século XVIII (cf. VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência: uma contribuição à investigação dos fundamentos jurídico-científicos*. Tradução de Kelly Susane Alflen da Silva. Porto Alegre: 2008, p. 16).

As normas constitucionais, pois, são objeto do processo de concretização⁶⁸²⁻⁶⁸³. Konrad Hesse pontua, embasado no pensamento de Friedrich Müller, que a “concretização” do conteúdo de uma norma constitucional, assim como sua realização, somente são possíveis incorporando as circunstâncias da “realidade” que a norma é chamada a regular. A singularidade dessas circunstâncias integram o âmbito normativo, que influenciado pelo programa da norma, é alçado à condição de parte integrante do conteúdo normativo. Dessarte, porque essas singularidades (e, juntamente com elas, o “âmbito normativo”) estão submetidas a transformações históricas, os resultados da “concretização” da norma podem mudar, ainda que o texto da norma continue o mesmo (e, com isso, em essência, o programa normativo) continue o mesmo. Ocorre, assim, o fenômeno conhecido como *mutação constitucional*⁶⁸⁴⁻⁶⁸⁵⁻⁶⁸⁶.

⁶⁸² Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112: “69.b) Normalmente, apenas a interpretação do texto não enseja a sua concretização de forma suficientemente exata. Faz-se preciso, então, ter em conta os dados trazidos pelo ‘*âmbito normativo*’ em relação ao problema em questão. Dado que aquilo que pretendem as normas da Constituição é ordenar a realidade das concretas situações existenciais, ter-se-á de apreender essa realidade nos termos demarcados no programa normativo, em sua forma e caráter materialmente – e, não raro, também juridicamente – determinados. Esse modo de atuar não só proporciona elementos adicionais de concretização e uma fundamentação racional e controlável como, ademais, assegura (dentro dos limites da interpretação constitucional) em boa medida a adequada solução do problema; supõe, portanto, o contrário desse ‘normativismo’ unilateral e cego, frequentemente reprovado nos juristas”.

⁶⁸³ A interpretação é uma função da configuração do objeto Constituição (cf. COMANDUCCI, Paolo. “Modelos e interpretación de la Constitución”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 42).

⁶⁸⁴ Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 98-99.

⁶⁸⁵ Friedrich Müller, dirigindo sua teoria estruturante à metódica do direito constitucional, segrega os *elementos da concretização da norma*, da seguinte forma: (1) *elementos metodológicos em sentido estrito*: (1.1) regras tradicionais de interpretação: interpretação gramatical, elementos históricos, genéticos, sistemáticos e teleológicos; (1.2.) princípios da interpretação da constituição: acepção dos direitos fundamentais como um “sistema de direitos fundamentais” fechado e coerente, destacado do contexto das normas constitucionais restantes, e a concepção do direito constitucional como uma “ordem de valores” ou como “sistema de valores”, imperativo da interpretação das leis em conformidade com a constituição e o critério de aferição da correção funcional da concretização da Constituição; (1.3.) subcasos de regras tradicionais de interpretação: praticabilidade, interpretação a partir do nexa da história das ideais, critério da aferição do efeito integrante, unidade da Constituição, quadro global de direito pré-constitucional, nexa de normas de direitos fundamentais e de normas de competência, concordância prática e força normativa da Constituição; (1.4.) axiomatização do direito constitucional; (2) *elementos do âmbito da norma e do âmbito do caso*: importarão dados empíricos da história do direito, da sociologia do direito, da criminologia, da sociologia política, da ciência política; (3) *elementos dogmáticos*: texto de lei, doutrina, jurisprudência (decisões de tribunais) e direito comparado; (4) *elementos de técnica de solução*: lineamentos fundamentais dos procedimentos com os quais se pretende formular e examinar as hipóteses gradualmente precisandas ou corrigendas sobre a norma; (5) *elementos de teoria (política do direito)*: tipos de pré-compreensões de teoria do Estado e Teoria da Constituição, tais como positivismo e decisionismo, normologismo e teoria da integração; (6) *elementos de política constitucional*: análise do consequencialismo das decisões. (*Metodologia do direito constitucional*. 4.^a ed. Rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2010, p. 70-94).

⁶⁸⁶ Gustavo Zagrebelsky denominou de dogmática jurídica *fluida* ou *líquida* a exigência desta conter os elementos de direito constitucional de nossa época, ainda que heterogêneos, agrupando-os em uma construção não rígida que dê cabimento às combinações que derivem não já do direito constitucional, senão de política constitucional. “A dogmática constitucional deve ser como o líquido donde as substâncias que se vertem – os conceitos – mantêm sua individualidade e coexistem sem choques destrutivos, ainda que com certos movimentos

A construção de qualquer norma constitucional exige, pois, necessária análise do contexto constitucional. A formulação da norma jurídica constitucional implícita limitadora do poder tributário a partir do dever de proteção da entidade familiar há de ter em linha de conta a integração dos subsistemas constitucionais dos direitos fundamentais, das limitações constitucionais ao poder de tributar e da ordem social; e, nesse contexto, outrossim, a configuração do tributo.

Hodiernamente, há três linhas paradigmáticas de configuração do tributo: **(1)** na concepção clássica, a configuração do tributo está baseada na legalidade e na capacidade contributiva; **(2)** uma segunda visão seria a que concebe o tributo para a redistribuição e o atingimento de fins de política econômica e social, estabelecidos pela Constituição (donde exsurge o fenômeno da parafiscalidade); e **(3)** a terceira concepção de tributo surge dos ordenamentos de integração econômica (União Européia, Comunidade Andina etc) que concebem o Direito como um instrumento para lograr fins econômicos de integração, que propugnam a livre concorrência e a neutralidade fiscal⁶⁸⁷; e, nesse passo, como bem salienta César García Novoa, “estes ordenamentos, como instrumento de ordenação de ordenamentos diversos, tendem à supranacionalidade e à primazia frente ao direito interno dos Estados membros, e se convertem em um instrumento ativo de proteção das liberdades econômicas”⁶⁸⁸.

Misabel Abreu Machado Derzi alude aos pontos relacionados com a proteção tributária da entidade familiar, surgido na década de 1980 nos Estados Unidos e Europa, destacando: *(a)* ofensa a princípio da igualdade entre cônjuges, no que tange ao direito da mulher casada em manter o trabalho remunerado extraluar, ser sujeito passivo no imposto de renda e de manter o sigilo profissional de seus ganhos frente aos do marido; *(b)* situação desigual e desvantajosa das uniões legais, em comparação às uniões de fato, por meio da declaração obrigatória e conjunta, que submete o valor total da renda familiar ou do patrimônio (nos países em que existe a tributação progressiva ao patrimônio) a alíquotas progressivas mais elevadas,

de oscilação, e, em todo caso, sem que jamais um só componente pode impor-se ou eliminar os demais. Posto que não pode haver superação em uma síntese conceitual que fixe de uma vez por todas as relações entre as partes, degradando-as a simples elementos constitutivos de uma realidade conceitual que as englobe com absoluta firmeza, a formulação de uma dogmática rígida não pode ser o objetivo da ciência constitucional”. (ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: Ley, derecho, justicia*. Traducción de Marina Gascón. 10.^a ed. Madrid: Trotta, 2011, p. 17 – tradução do autor).

⁶⁸⁷ Cf. NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires/Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2012, p. 79-117.

⁶⁸⁸ NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires/Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2012, p. 117, tradução do autor.

impostas por algumas legislações; (c) crítica à consideração da família, unitariamente considerada, como entidade de capacidade contributiva, prevalecendo a posição da individualidade, ou da independência da capacidade contributiva de cada membro familiar, especialmente os cônjuges; (d) neutralidade do Estado diante do modelo ideal de casamento, não podendo a lei assumir o chamado “papel pedagógico” de reconduzir a mulher ao trabalho doméstico, por meio de tributações mais agressivas à segunda renda familiar (em geral à da mãe de família); (e) dever de o Estado não prejudicar os casados em relação aos não-casados, admitindo alguns doutrinadores e legisladores até mesmo o inverso, uma posição legal de franco favorecimento ao casamento, mas nunca uma posição legal de desestímulo às famílias constituídas pelo casamento⁶⁸⁹⁻⁶⁹⁰.

Necessário, pois, nesse passo, construir a norma jurídica constitucional implícita que limita o poder tributário partir do dever imposto pela própria Constituição – reflexiva de uma vontade⁶⁹¹⁻⁶⁹² desta – de especial proteção dada pelo Estado à entidade familiar⁶⁹³, sem

⁶⁸⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 768 (nota de atualização). *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rev., Ampl., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 419 (nota de atualização).

⁶⁹⁰ “Desempenhando, a família, a família, no plano da formação integral dos cidadãos, uma função que em grande parte ao Estado pertence, obviamente, que rodas as instituições e meios em que se estrutura e desenvolve o Estado e a sua acção, tem este de considerar a família como seu elemento primário. E a tal não pode, obviamente, ser estranha a instituição do tributo ou do imposto”. (FAVEIRO, Victor. *O Estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 434-5).

⁶⁹¹ “... a força vital e a eficácia da Constituição assentam-se na sua vinculação às forças espontâneas e às tendências dominantes de seu tempo, o que possibilita o seu desenvolvimento e sua ordenação objetiva. A Constituição converte-se, assim, na ordem geral objetiva do complexo de relações da vida” (HESSE, Konrad. *A Força normativa da constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 18). Embora a Constituição jurídica não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas, transforma-se em força ativa se essas tarefas forem efetivamente realizadas, “se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem” (Cf. HESSE, Konrad. *A Força normativa da constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 19). A vontade da Constituição origina-se de (i) compreensão do valor e da necessidade de uma ordem normativa inquebrantável que proteja o Estado contra o arbítrio desmedido e disforme; (ii) compreensão de que essa ordem constituída é mais do que uma ordem legitimada pelos fatos; e (iii) consciência de que, ao contrário do que se dá com a lei do pensamento, essa ordem não logra ser eficaz sem o concurso da vontade humana. (Cf. HESSE, Konrad. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 132-3. Cf. HESSE, Konrad. *A Força normativa da constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p. 18-9).

⁶⁹² “A proeminência especial do processo decisório (por instâncias legislativas ou por juízes) e sua relevância na posituação da vigência do direito não podem levar à sua interpretação como algo criativo ou causal; o direito resulta de estruturas sistêmicas que permitem o desenvolvimento de possibilidades e sua redução a uma decisão, consistindo na atribuição de vigência jurídica a tais decisões. Isso não esclarece plenamente sua causalidade, nem suas preliminares ou a escolha das possibilidades em torno das quais se decidirá, nem muito menos as relações reais de poder em jogo; mas permite identificar quais serão os destinatários de repreensões, de sanções políticas e de tentativas de alteração da legislação. A relevância estrutural disso reside em que a vigência do direito, por mais rigorosa que seja a cadeia causal, estará referida a um fator variável: uma decisão”.

qualquer tipo de diferenciação dentre os possíveis modelos sob os quais esta possa se apresentar na sociedade⁶⁹⁴. O Poder Judiciário, pois, nesse mister, exerce, de rigor, protagonismo⁶⁹⁵⁻⁶⁹⁶.

Nesse passo, seria possível formular um enunciado linguístico – cambiante, em certa medida, mercê do fato a aplicar – dessa norma constitucional implícita limitativa do poder de tributar,

(LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito. vol. II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985, p. 8).

⁶⁹³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 209: “A tributação da família deve observar o princípio da capacidade contributiva. Se o imposto (ou a taxa ou a contribuição) for exacerbado a ponto de desestruturar a família ou desestimular o casamento, atingindo a faixa de renda situada além da capacidade contributiva, será inconstitucional.

Dois outros problemas, todavia, ressaltam com maior intensidade do relacionamento entre a tributação da família e a Constituição: 1.º – o do *mínimo existencial familiar*, (...), que compreende a imunidade do necessário à sobrevivência dos filhos e dos próprios contribuintes ; 2.º – o da *proibição de tratamento desigual*, (...), a vedar discrimines entre as imposições de solteiros e casados, especialmente em homenagem à liberdade da mulher conquistada nas últimas décadas”.

Mais adiante, Ricardo Lobo Torres afirma:

“Estudos realizados pelos americanos mostram que a tributação da família em base superior à das pessoas solteiras se transforma em um imposto sobre o casamento (*tax in marriage*), significando uma penalidade (*marriage penalty*), embora para alguns represente um subsídio (*marriage subsidy*), a depender de diversas variáveis: rendimento, número de filhos, situação de solteiro no ano anterior, etc.

A família, do ponto de vista da liberdade, goza de duas proteções constitucionais: a *imunidade*, que significa a absoluta impossibilidade de incidência de tributo que coloque em risco a sobrevivência da instituição familiar ou ofenda o mínimo existencial familiar, representado inclusive pelos descontos em favor dos filhos, matéria examinada no Título I; a *proibição de discriminações* que diminuam a relevância social da instituição familiar, seja pelo tratamento desigual dos cônjuges, com o desrespeito à equidade horizontal, seja pela concessão de privilégios, em seu detrimento, a indivíduos ou outras instituições sociais, assuntos que passamos a estudar”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 426).

⁶⁹⁴ Ricardo Lobo Torres destaca a ilegitimidade de qualquer diferenciação entre as formas de entidade familiares: “A família também não pode sofrer discriminação frente ao *concubinato*. Antes, ao tempo do patriarcalismo, a tendência era a de proteger a família legítima, à qual não se equiparavam fiscalmente as uniões livres. Hoje, a CF 88, o concubinato tem o mesmo tratamento fiscal da família. Mas não pode a união livre gozar de privilégios que se não estendam à família constituída pelo casamento”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 427).

⁶⁹⁵ “O modelo substancialista – que, em parte, aqui subscrevo, ressaltando sempre o problema do ‘fundamento’ da Constituição, que não pode ser entendida como uma categoria ou hipótese, preferindo entendê-la como um paradoxo – trabalha na perspectiva de que a Constituição estabelece as condições do agir político-estatal, a partir do pressuposto de que a Constituição é a explicitação do contrato social (contrato social também deve ser entendido a partir do paradigma hermenêutico, e não como um ponto de partida congelado). É o *constitucionalismo-dirigente* que ingressa nos ordenamentos dos países após a segunda guerra. Conseqüentemente, é inexorável que, com a positivação dos direitos sociais-fundamentais, o Poder Judiciário (e, em especial, a justiça constitucional) *passa a ter um papel de absoluta relevância, mormente no que pertine à jurisdição constitucional*”. (STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 163).

⁶⁹⁶ Registre-se, pois, a observação feita por Luís Roberto Barroso, no sentido que a aplicação do direito constitucional, hodiernamente, passou por três grandes mudanças de paradigma a influenciarem a conformação e aplicação da Constituição: **(a)** o reconhecimento de força normativa à constituição; **(b)** a expansão da jurisdição constitucional; **(c)** o desenvolvimento de uma nova dogmática de interpretação constitucional (Cf. *Curso de direito constitucional contemporâneo — os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 262-6).

em face das pessoas naturais (pessoas físicas). Ei-lo: “*veda-se à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, no exercício da competência tributária outorgada pela Constituição, a instituição e o dimensionamento de tributos sem a necessária observância do dever de proteção do Estado à entidade familiar, quer seja como norma a bloquear a tributação como exercício do poder do Estado tendente a interferir negativamente na constituição/manutenção da entidade familiar, quer seja como forma de propiciar o estímulo e a preservação da entidade familiar*”.

Essa norma constitucional há de ser solidificada quer seja por atuação do Poder Judiciário – máxime em um ambiente qualificado como *neconstitucionalismo*, tal como propiciado pela CF/88⁶⁹⁷ –, ao exercer o controle de constitucionalidade sobre todos os dispositivos legais que não se coadunem com aquela, quer seja pela atuação dos entes políticos, no exercício da competência tributária, também com vistas conferir especial proteção à entidade familiar. Essa norma, contudo, para ter a máxima efetividade, há de se incorporar tanto no programa de governo do Estado como no seio da sociedade. Há conformar o poder de tributar e informar a função tributária⁶⁹⁸.

⁶⁹⁷ Cf. CARBONELL, Miguel. “El neoconstitucionalismo en su laberinto”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 10: “Trata-se de Constituições que não se limitam a estabelecer competências ou a separar os poderes públicos, senão que contêm altos níveis de normas ‘materiais’ ou substantivas que condicionam a atuação do Estado por meio da ordenação de certos fins e objetivos. Exemplos representativos deste tipo de Constituições são a espanhola de 1978, a brasileira de 1988 e a colombiana de 1991”. (tradução do autor).

⁶⁹⁸ Faz-se referência aqui à função de tributar, a que remete Marco Aurélio Greco, no lugar de poder de tributar. Se o Estado surge como criatura da sociedade civil, a fim de que atue na direção de atendimento às prioridades e objetivos definidos por aquela no texto constitucional, o Estado não estaria originariamente investido de *poder*, mas de uma *função* que se qualifica como atividade de busca de objetivos no interesse de outrem – in casu, a sociedade civil. O deslocamento da noção de poder de tributar para a noção de função de tributar não se resume a uma questão meramente teórica; traz implicações práticas, que podem ser assim sintetizadas: (1) diversamente do poder, a função não legitima pela investidura, mas pelo desempenho, manifestado pelo controle sobre a efetiva aplicação dos recursos arrecadados, não apenas em termos de destinação, mas inclusive de eficiência e economicidade da aplicação à luz das políticas públicas a serem atendidas; (2) a tributação não se resolve por si e em si; a tributação deve estar em sintonia com os objetivos constitucionais e ser adequada com a realidade à qual se aplica; (3) o interesse arrecadatório e os poderes da fiscalização são um interesse secundário, dependente do interesse primário consistente na busca do atingimento dos objetivos constitucionais (art. 3.º da CF/88); (4) a instituição, a permanência da cobrança do tributo, bem assim a aplicação dos respectivos recursos devem estar em sintonia com as políticas públicas que justificaram sua criação; (5) o debate tributário, mais do que debate meramente técnico, é debate predominantemente cívico; contribuir para as despesas públicas é desdobramento da cidadania em sentido amplo (não apenas no sentido de votar e ser votado), mas vista da perspectiva da solidariedade social. Arremata o autor: “um dos principais passos que vejo a serem dados na direção da busca do equilíbrio da relação fisco/contribuinte atualmente no Brasil, é ultrapassar a idéia de tributo como expressão de manifestação de um poder, para evoluir na direção do reconhecimento de que o núcleo do fenômeno tributário está em conceber a tributação como exercício de uma atividade no desempenho de uma função, pois isto implicará deslocar a sociedade civil de mera destinatária e submetida ao poder formal, para assumir o papel de protagonista positiva do direcionamento a imprimir esta função” (p. 176) (cf. GRECO, Marco Aurélio. “Do poder à função tributária”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 173-6). Para uma análise sob a

Conclua-se, pois, com Jürgen Habermas (embora afirme que a legitimidade de uma regra independe da circunstância de ela conseguir impor-se pela força): tanto a validade social como a obediência fática dependem estritamente da medida da fé dos membros da comunidade de direito na legitimidade, e esta fé, por sua vez, apoia-se na suposição de legitimidade, vale dizer, na fundamentabilidade das respectivas normas⁶⁹⁹.

perspectiva dinâmica do fenômeno tributário como uma função ver: GRECO, Marco Aurélio. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2.^a ed. atual. Ampl. Rio de Janeiro: 2007, p 63-248.

⁶⁹⁹ Cf. HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Vol I. Flávio Beno Siebeneichler (tradução). 2.^a ed. Rio de Janeiro: 2003, p. 50.

5. PRAGMÁTICA DO DEVER DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE CONSTITUCIONAL À TRIBUTAÇÃO.

Estabelecidos os fundamentos para a consideração do dever de proteção especial à entidade familiar como limite constitucional à tributação, bem assim gizada a compreensão em torno do conteúdo genérico dessa norma, cumpre explorar a sua aplicação às diversas espécies tributárias, de sorte a construir, caso a caso, essa norma de direitos fundamentais, haja vista que a formulação trazida acima não pode ser estipulada de forma estanque e invariável.

Nesse passo, convém registrar a existência de três correntes doutrinárias em derredor do positivismo jurídico que repercutem em três conceitos para a “validade” jurídica; são essas correntes: (a) o positivismo científico, que, por sua vez, se biparte em duas correntes autônomas, quais sejam (a’) normativismo e (a’’) realismo; e (b) legalismo ou formalismo ético. Segundo o positivismo científico, há de se distinguir entre o direito “real” (existente) e o direito “ideal” (desejado), ao tempo em que também distingue entre os juízos de fato (os enunciados da linguagem descritiva, que são característicos do discurso científico) e os juízos de valor (os enunciados da linguagem prescritiva e valorativa, próprios do discurso moral). Para o positivismo científico, cumpre à ciência do direito, diante do direito positivo, assumir uma posição de neutralidade e não de valoração, razão por que há de usar uma linguagem descritiva. Para o positivismo científico *normativista*, o direito é um conjunto de normas, que é o objeto da ciência jurídica, sendo a tarefa deste descrever essas normas; de acordo com o positivismo científico *realista*, por outro lado, o direito é um conjunto de comportamentos dos legisladores, dos órgãos de aplicação e dos juristas (na qualidade de intérpretes)⁷⁰⁰⁻⁷⁰¹. Ao

⁷⁰⁰ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 352-54.

⁷⁰¹ Como representativa da corrente do positivismo científico realista, destaca-se a doutrina de Alf Ross. Um dos ilustres representantes da “Escola de Copenhague”, integrante do movimento chamado de realismo jurídico escandinavo, ao lado de Hägertröm, Lundstedt, Olivecrona etc, Alf Ross desenvolveu concepções importantes acerca da interpretação jurídica.

Segundo Alf Ross, para se identificar a atividade que designa método jurídico — que, no caso de aplicação do direito legislado, denomina-se interpretação — deve-se investigar a prática dos tribunais a fim de identificar os princípio ou regras que realmente conduzem o percurso da regra geral à decisão particular. Adianta o autor que regras fixas em derredor da interpretação não podem ser extraídas; no máximo, somente possível obter um estilo de método — ou de interpretação. Nesse passo, para Ross, uma doutrina do método que tencione a conformar a interpretação deve se referir à forma pela qual procedem os órgãos jurisdicionais na aplicação do direito vigente aos fatos específicos, cumprindo um papel descritivo de normas, e não normativo (expressivo); embora seja possível estabelecer uma doutrina normativa do método, esta seria sem valor como norteamento para interpretação doutrinária e para a mensuração por parte do jurista das conseqüências resultantes da resolução dada à questão posta à apreciação do órgão jurisdicional (Cf. ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Bauru: Edipro, 2003, p. 137). Para Alf Ross: “um ordenamento jurídico nacional é um corpo integrado de regras que determina as condições sob as quais a força física será exercida contra uma pessoa; o ordenamento jurídico nacional estabelece um aparato de autoridades públicas (os tribunais e órgãos executivos) cuja função consiste em

lado do positivismo científico, identifica-se o legalismo ou formalismo ético, também denominado de positivismo meta-ético; não se trata de uma teoria do direito, nem de uma teoria da ciência jurídica, mas de uma teoria moral, de acordo com a qual se deve obedecer ao direito positivo por conta de uma obrigação moral; o direito não é um conjunto de quaisquer normas, mas um sistema de normas obrigatórias ou vinculantes⁷⁰²⁻⁷⁰³.

Essas três correntes do positivismo repercutem em três noções de validade das normas jurídicas que devem ser examinadas. Para o positivismo científico, o problema da validade é um problema científico, não um problema de valoração, mas de conhecimento, a resultar em enunciados em relação aos quais pode-se afirmar a verdade ou a falsidade. Nesse passo, levando-se em conta a bipartição que ocorre dentro dessa corrente: (i) na *teoria normativista*, o problema da validade é um problema de pertinência (*membership*) da norma, derivada da circunstância de pertencer a um sistema em razão de ter sido produzida em conformidade com as normas superiores (meta-normas) postas neste – é a forma mais usual do emprego da expressão *validade* pelos juristas; (ii) na *teoria realista*, afirmar que uma norma é válida significa afirmar que essa norma é efetiva, está em *vigor*, de sorte que os juízos de validade são proposições que versam sobre fatos sociais, de modo que a verdade ou falsidade da assertiva pode ser verificada empiricamente. Por fim, segundo a corrente do legalismo ou

coordenar e levar a cabo o exercício da força em casos específicos; ou ainda mais sinteticamente: um ordenamento jurídico nacional é o conjunto de regras para o estabelecimento e funcionamento do aparato de força do Estado”. “O ponto de que partimos é a hipótese de que um sistema de normas será *vigente* se for capaz de servir como esquema interpretativo de um conjunto correspondente de ações sociais, de tal maneira que se torne possível para nós compreender esse conjunto de ações como um todo coerente de significado e motivação e, dentro de certos limites, predizê-las. Esta capacidade do sistema se baseia no fato das normas serem efetivamente acatadas porque são sentidas como socialmente obrigatórias”. (*Direito e Justiça*. Bauru: Edipro, 2003, p. 58-9).

⁷⁰² Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 355.

⁷⁰³ “De qualquer forma podemos constatar hoje que a positividade do direito não pode ser suficientemente compreendida através do fato da competência legislativa sobre todo o direito. No processo histórico de desenvolvimento da positividade do direito trata-se não somente da ampliação das atribuições legislativas com respeito a um dado sistema jurídico, também não do desaparecimento da hierarquia das leis, da simples continuidade da *lex positiva* após a perda da crença em fontes superiores do direito. Em termos mais estritos pode-se falar de positividade – no sentido do direito enquanto totalidade – somente quando o próprio estabelecimento do direito, ou seja a decisão, tornou-se a base do direito. E isso só pode ocorrer na medida em que a própria seletividade desse estabelecimento é aproveitada para a estabilização do direito. *O direito positivo vige não porque normas superiores permitem, mas porque sua seletividade preenche a função do estabelecimento de congruência*. [...]”

[...] Sua positividade não resulta da constituição (mas vige também quando a constituição a nega, ‘assumindo-se’ como direito natural ou inalterável); ela não resulta da referência lógica a norma básica que confere vigência normativa a determinadas decisões (mas quando muito é simbolizada e construída juridicamente pela idéia de uma tal norma básica); ela resulta, isso sim, do desenvolvimento social e está correlacionada com uma estrutura social que gera uma superabundância de possibilidades através da diferenciação funcional, apresentando por isso a tendência de fazer com que todo o direito pareça contingente”. (LUHMANN, Niklas. *Sociologia do Direito*. vol. I. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983, p. 236-8).

formalismo ético, validade significa obrigatoriedade, “força vinculante”; uma norma válida é uma norma obrigatória, uma norma a que se deve obediência⁷⁰⁴.

Nesse passo, segundo Riccardo Guastini⁷⁰⁵, é absurdo cogitar de validade da Constituição, no sentido do positivismo normativista, haja vista que a Constituição é fundamento de validade de toda o ordenamento jurídico, ao tempo em que é a norma de reconhecimento (meta-norma) “*que rege a identificação de toda outra norma enquanto membro do sistema jurídico de que se trata*”⁷⁰⁶.

O vigor da Constituição (validade, segundo o positivismo realista), por sua vez, é um problema empírico, de verificar se as suas normas são realmente observadas e aplicadas pelos órgãos constitucionais (Parlamento, executivo, Tribunal Constitucional etc). Do ponto de vista do legalismo, a validade da constituição envolve a *obrigação política*, que está ligada à norma fundamental (*grundnorm*), de inspiração kantiana, idealizada por Hans Kelsen⁷⁰⁷⁻⁷⁰⁸⁻⁷⁰⁹⁻⁷¹⁰ – ou à regra de reconhecimento descrita por Herbert Hart⁷¹¹ (norma fundamental empírica⁷¹²).

⁷⁰⁴ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 356-9.

⁷⁰⁵ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 360-2.

⁷⁰⁶ GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 362.

⁷⁰⁷ Cf. GUASTINI, Riccardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 362-5.

⁷⁰⁸ Como bem esclarece o próprio Hans Kelsen: “A norma fundamental, determinada pela Teoria Pura do Direito como condição da validade jurídica objetiva, fundamenta, porém, a validade de qualquer ordem jurídica positiva, quer dizer, de toda ordem coerciva globalmente eficaz estabelecida por atos humanos. De acordo com a Teoria Pura do Direito, como teoria jurídica positivista, nenhuma ordem jurídica positiva pode ser considerada como não conforme à sua norma fundamental, e, portanto, como não válida. O conteúdo de uma ordem jurídica positiva é completamente independente da sua norma fundamental. Na verdade - tem de acentuar-se bem - da norma fundamental apenas pode ser derivada a validade e não o conteúdo da ordem jurídica. Toda ordem coerciva globalmente eficaz pode ser pensada como ordem normativa objetivamente válida. [...] Dado que - como se mostrou - a norma fundamental, como norma pensada ao fundamentar a validade do Direito positivo, é apenas a condição lógico-transcendental desta interpretação normativa, ela não exerce qualquer função ético-política mas tão-só uma função teórico-gnoseológica” (*Teoria pura do direito*. 6ª ed. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 242-3). No mesmo sentido, KELSEN, Hans. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1984, p. 330.

⁷⁰⁹ “A norma fundamental não é criada em um procedimento jurídico por um órgão criador de Direito. Ela não é - como é a norma jurídica positiva - válida por ser criada de certa maneira por um ato jurídico, mas é válida por ser pressuposta como válida; e ela é pressuposta como válida porque sem essa pressuposição nenhum ato humano poderia ser interpretado como um ato jurídico e, especialmente, como um ato criador de Direito. Ao formular a norma fundamental, não introduzimos nenhum método novo na ciência do Direito. Simplesmente tornamos explícito o que todos os juristas pressupõem, a maioria deles involuntariamente, quando consideram o Direito positivo como um sistema de normas válidas, e não como apenas um complexo de fatos, e quando, ao mesmo tempo, repudiam qualquer Direito natural do qual o Direito positivo receberia sua validade. A constatação de que a norma básica realmente existe na consciência jurídica é o resultado de uma simples análise de enunciados jurídicos concretos. A norma fundamental é a resposta à questão: Como - e isso quer dizer sob que condição - são possíveis todos esses enunciados jurídicos concernentes a normas jurídicas, deveres jurídicos,

A pragmática da aplicação da norma constitucional implícita limitativa do poder tributário – e direta à satisfação de uma aspiração social – exige observar que, como bem registra Peter Häberle, no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos do Estado, todos os cidadãos e grupos sociais, de modo que não se pode cerrar o círculo de intérpretes⁷¹³. A ampliação do círculo de intérpretes é consequência da necessidade

direitos jurídicos, e assim por diante?” (KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do Estado*. 4ª ed. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 170-1).

⁷¹⁰ Joseph Raz diverge da posição de norma fundamental como importante para a organização das normas de um sistema jurídico: “Na verdade, ao contrário do que rezava a mais firme crença de Kelsen, a norma fundamental não tem importância real para a questão da organização das normas de um sistema jurídico. A organização e a estrutura de um sistema jurídico, de acordo com Kelsen, são representadas por um diagrama em árvore. O princípio ordenador do diagrama em árvore e a chave da estrutura do sistema jurídico é o conceito de cadeia de validade. O diagrama em árvore pode existir mesmo que a norma fundamental seja omitida. Neste caso, torna-se um diagrama em árvore austiniano, com um ‘poder (legislativo) fundamental’ no lugar de uma norma fundamental. A estrutura e a organização do sistema jurídico, sua unidade, na prática não são afetadas pela eliminação da norma fundamental”. (cf. RAZ, Joseph. *O Conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012, p. 139-40).

⁷¹¹ “A este respeito, porém, como noutros aspectos, a regra de reconhecimento é diferente das outras regras do sistema. A asserção de que existe só pode ser uma afirmação externa de facto. Porque enquanto uma regra subordinada de um sistema pode ser válida e, nesse sentido, ‘existir’, mesmo se for geralmente ignorada, a regra de reconhecimento apenas existe como uma prática complexa, mas normalmente concordante, dos tribunais, dos funcionários e dos particulares, ao identificarem o direito por referência a certos critérios. A sua existência é uma questão de facto”. (HART, Herbert L. A. *O Conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005, p. 121).

⁷¹² Cf. ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p. 145-7.

⁷¹³ Cf. HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional; a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista “procedimental” da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 13. “A interpretação constitucional é, em realidade, mais um elemento da sociedade aberta. [...] O conceito de interpretação reclama um esclarecimento que pode ser assim formulado: quem vive a norma acaba por interpretá-la ou pelo menos por co-interpretá-la. [...] Portanto, é impensável uma interpretação da Constituição sem o cidadão ativo e sem as potências públicas mencionadas. [...] Em se tratando de muitos direitos fundamentais, já se processa a interpretação (talvez conscientemente?) no modo como os destinatários da norma preenchem o âmbito de proteção daquele direito. [...] Em suma, deve-se indagar como os direitos fundamentais hão de ser interpretados em sentido específico. Em um sentido mais amplo, poder-se-ia introduzir aqui uma interpretação orientada pela realidade da moderna democracia partidária (art. 21 e 38), a doutrina da formação profissional, a adoção de um conceito amplo de liberdade de imprensa ou de sua ‘atividade pública’ (*öffentliche Aufgabe*) ou da interpretação da chamada liberdade de coalizão (art. 9.º, n.º 3), desde que ela considere a concepção de coalizão” (HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional; a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista “procedimental” da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 13-7). Enuncia Peter Häberle um catálogo sistemático de participantes da interpretação da Constituição: (1) funções estatais; (1.1) na decisão vinculante da Corte Constitucional: (1.2) nos órgãos estatais com poder de decisão vinculante, submetidos, todavia, a um processo de revisão: jurisdição, órgão legislativo (submetido a controle); (2) participantes do processo de decisão indicado nos itens anteriores que não são, necessariamente, órgão do Estado: (2.1.) partes em processos de controle de constitucionalidade (concentrado ou difuso); (2.2.) outros participantes do processo, i.e. aqueles que têm direito de manifestação ou de integração à lide; (2.3.) pareceristas ou *experts*; (2.4.) peritos e representantes de interesses nas audiências públicas no Parlamento, peritos nos Tribunais, associações, partidos políticos, que atuam, sobretudo, mediante *longa manus* da eleição de juízes, nos regimes constitucionais que adotam esse critério de recrutamento de magistrados; (2.5.) grupos de pressão organizados; (2.6.) os requerentes ou partes nos processos administrativos de caráter participativo; (3) opinião pública democrática e pluralista e o processo político como grandes estimuladores (a *mídia*); (4) doutrina constitucional (Cf. *Hermenêutica constitucional; a sociedade aberta dos*

de integração da realidade no processo de interpretação, de sorte que a unidade da Constituição surge da conjugação do processo e das funções de diferentes intérpretes⁷¹⁴⁻⁷¹⁵⁻⁷¹⁶.

Nesse processo, há de se recordar, outrossim, como contraponto, que o tributo é um dos instrumentos utilizados pelo Estado para realizar a *necessária* função de justiça (re)distributiva⁷¹⁷. Assim, ao se construir uma norma constitucional tributária implícita limitativa do poder de tributar há de se ter em linha de conta que, ao lado do tributo forjado pela lei, segundo as normas constitucionais expressas, há, como fundamento dele, o princípio da solidariedade social.

Há de se ter em mente, inclusive, que, nesse viés, conformam-se normas de três ramos distintos: direito constitucional, direito civil e direito tributário⁷¹⁸. Afora isso, é preciso, portanto, não se afastar da premissa segundo a qual a norma constitucional ora tratada há de

intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002).

⁷¹⁴ Cf. HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional; a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista “procedimental” da Constituição.* Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 30, 32-3.

⁷¹⁵ “A coexistência de valores e princípios, sobre a qual hoje deve basear-se necessariamente uma Constituição para não renunciar a suas características de unidade e integração e al mesmo tempo não fazer-se incompatível com sua base material pluralista, exige que cada um dos tais valores e princípios se assumam com caráter não absoluto, compatível com aqueles outros com os quais deve conviver. Somente assume caráter absoluto o metavalor que se expressa em um duplo imperativo do pluralismo dos valores (no tocante ao aspecto substancial) e a lealdade em seu enfrentamento (no referente ao aspecto procedimental). Estas são, ao final, as supremas exigências constitucionais de toda sociedade pluralista que queira ser e preservar-se como tal. Unicamente neste ponto deve valer a intransigência e unicamente nele as antigas razões da soberania ainda têm de ser plenamente salvaguardadas”. (ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: Ley, derecho, justicia.* Traducción de Marina Gascón. 10.^a ed. Madrid: Trotta, 2011, p. 14-5 – tradução do autor).

⁷¹⁶ Cf. CARBONELL, Miguel. “El neoconstitucionalismo en su laberinto”. In *Teoría del neoconstitucionalismo.* Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 10: “Os juízes constitucionais tem que aprender a realizar sua função sob parâmetros interpretativos novos, a partir dos quais a racionalidade judicial se faz mais complexa. Entram em jogo as regras interpretativas próprias dos princípios constitucionais, a ponderação, a proporcionalidade, a razoabilidade, a maximização dos efeitos normativos dos direitos fundamentais, o efeito de irradiação, a projeção horizontal dos direitos (por meio da *Drittwirkung*), o princípio *por personae* etc”. (tradução do autor).

⁷¹⁷ Apontam Liam Murphy e Thomas Nagel como funções principais da tributação: **(a)** repartição entre público e privado; e **(b)** distribuição (Cf. *O mito da propriedade.* Marcelo Brandão Cipolla (tradução). São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 101).

⁷¹⁸ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Família e tributação - notas para uma análise transdisciplinar”. *Revista Dialética de Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, v. 129, 2006, p. 52: “Ainda no âmbito desta exposição preliminar sobre os pontos de contato entre as duas disciplinas jurídicas, cabe destacar que, enquanto o Direito de Família é fortemente *subjetivo*, pois leva em conta para sua análise questões como o amor, paternidade, afeto, carinho e outros âmbitos subjetivos por sua própria natureza, o Direito Tributário é fortemente *objetivo*, com todas suas relações pautadas no texto da lei, tentando reduzir substancialmente qualquer margem de subjetividade ao aplicador da norma”.

ser *concretizada* e, nesse processo, imprescindível se torna a consideração do fato a aplicar a norma⁷¹⁹⁻⁷²⁰.

Neste último capítulo, portanto, tratar-se-á do dever de proteção da entidade familiar como limite ao imposto de renda, desdobrando-se sua aplicação quanto às regras de dedução de certas despesas da respectiva base de cálculo. Além disso, expor-se-á uma proposta de graduação de alíquotas progressivas segundo o dever de proteção especial à entidade familiar. Isso culminará, também, com a construção de uma norma jurídica imunizante quanto ao imposto de renda, fundada no dever de proteção da entidade familiar. Nesse contexto, por óbvio, cuidar-se-á da questão em torno da extensão à entidade familiar da proteção ao mínimo imune.

Reservar-se-á espaço para tratar desse limite constitucional ao poder de tributar: (i) quanto aos impostos reais (IPTU e ITR) e ao imposto incidente sobre a transmissão onerosa e gratuita de bens (ITIV e ITCMD), especificamente quanto ao bem de família; não se poderá deixar de empreender um exame de constitucionalidade acerca da Lei Federal n.º 8.009/90; (ii) quanto aos impostos que têm por fato gerador a circulação e o consumo (IPI, ICMS E ISSQN); (iii) quanto à aplicação dessa norma constitucional implícita limitadora da tributação às demais

⁷¹⁹ “À luz de tais premissas, o *sistema jurídico* (i.e., os enunciados e demais elementos normativos) sempre desempenhará um papel decisivo. É que a interpretação constitucional será limitada pelas possibilidades de sentido oferecidas pelas normas jurídicas e pelas diferentes categorias operacionais do Direito. Ao lado do sistema jurídico, no entanto, também o *intérprete* tem papel de destaque, pois sua pré-compreensão do mundo, do Direito e da realidade imediata irá afetar o modo como ele irá apreender os valores da comunidade. Por fim, também o *problema* a ser resolvido desempenha papel decisivo na interpretação constitucional. De fato, como já registrado, desenvolveu-se nos últimos tempos a percepção de que a norma jurídica não é o relato abstrato contido no texto legal, mas o produto da integração entre texto e realidade. Em muitas situações, não será possível determinar a vontade constitucional sem verificar as possibilidades de sentido decorrentes dos fatos subjacentes.

A integração de sentido dos conceitos jurídicos indeterminados e dos princípios deve ser feita, em primeiro lugar, com base nos valores éticos mais elevados da sociedade (leitura moral da Constituição). Observada essa premissa inarredável – porque assentada na idéia de justiça e na dignidade da pessoa humana –, deve o intérprete atualizar o sentido das normas constitucionais (interpretação evolutiva) e produzir o melhor resultado possível para a sociedade (interpretação pragmática). A interpretação constitucional, portanto, configura uma atividade *concretizadora* – i.e., uma interação entre o sistema, o intérprete e o problema – e *construtiva*, porque envolve a atribuição de significados aos textos constitucionais que ultrapassam sua dicção expressa”. (BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo — os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 287).

⁷²⁰ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 780 (nota de atualização). *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rev., Ampl., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 421-2 (nota de atualização): “o princípio da *neutralidade* da lei diante do modelo ideal do casamento deve prevalecer, não podendo o Direito Tributário assumir o *papel pedagógico* de reconduzir a mulher ao lar, por meio dos impostos mais agressivos à segunda renda familiar (em geral à da mão de família);

o Estado não pode prejudicar os cidadãos casados em relação aos não-casados, desestimulando a constituição de famílias fora do casamento ou incentivando o divórcio, devendo para isso eliminar todas as normas que, economicamente, motivem a fuga ao casamento ou levem ao divórcio”.

espécies tributárias (taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios)⁷²¹.

Por se tratarem essas normas de limitações constitucionais ao poder de tributar, há de se destacar que, por imposição do art. 146, inciso II, da CF/88, lei complementar deverá dispor sobre ela, quando se tratarem de imunidades condicionadas.

Por derradeiro, abordar-se-á, de modo sucinto, da interpretação e aplicação do dever do Estado de proteção da entidade familiar como limite à tributação em outros sistemas jurídicos, a exemplo da Alemanha, Itália e Portugal.

5.1. O DEVER DE PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO APLICADO AO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A RENDA.

O tributo em relação ao qual a limitação constitucional de que ora se cogita teria incidência mais facilmente delimitável seria o imposto sobre a renda cobrado da *pessoa física*⁷²². Não por outra razão a doutrina pátria e estrangeira tenha explorado a consideração sobre a entidade familiar predominantemente no caso desse tributo⁷²³ - embora a ele a proteção não deva circunscrever-se⁷²⁴.

⁷²¹ A propósito da pletera de tributos que o sistema tributário alberga, convém referenciar a proposta de imposto (tributo) único sempre latente entre a doutrina, não só brasileira como dos países desenvolvidos em geral. Nesse particular, destaca Michel Bouvier que o imposto ideal é o tributo único, que tem por qualidade ser justo e equitativo, pois é pago por todos, dificilmente fraudável, simples, rentável e de administração barata (menos formalidades, de administração simples, uma só matéria tributável). (cf. “A Questão do imposto ideal”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 180). Segundo Victor Uckmar, o imposto ideal (imposto justo) é o que deve ser mensurado de tal modo a consentir o desenvolvimento econômico, e a dar ao ente público a possibilidade de atender aos bens primários do cidadão, assegurando os serviços essenciais para garantir a democracia (saúde, educação, justiça) (Cf. “La Giusta imposta”. In *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 14).

⁷²² Por razões óbvias, o dever de proteção da entidade familiar como limite à tributação se aplica à situação da pessoa natural (pessoa física), não tendo espaço para ser aplicado à tributação da pessoa jurídica.

⁷²³ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 757-81. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 299-304. *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rev., Ampl., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 417-422. “A família e o direito tributário”. In *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 65, 1994, p. 139-49. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Clínica Fiscal*. Salvador: Progresso, 1958, p. 53 e 91. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 167, 169 e 174. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. IV. – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 146-50. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 209 e 425. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. IV. – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 153-55. Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ª ed. São Paulo:

O fato gerador do imposto de renda vem indicado na Constituição Federal de 1988 (art. 153, inciso III⁷²⁵) e delimitado no art. 43 do CTN⁷²⁶, consistindo na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de *renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou *de proventos de qualquer natureza*, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Não se refere, pois, ao patrimônio do contribuinte do ponto de vista estático, mas à *riqueza nova* que a ele se agrega⁷²⁷⁻⁷²⁸.

Saraiva, 2010, p. 402-3, 544. Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 279-86. Cf. LANG, Joachim. “Tributación Familiar”. In HPE, 94, 1985, pp. 407-435. Cf. FAVEIRO, Víctor. *O Estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 434-439. Cf. CAMPOS, Diogo Leite. *Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade*. Separata do Volume LV do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra. Coimbra: s.e.1980. Cf. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 153-6. Cf. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 471. Cf. GARCÍA, Eusebio González. *La familia ante el fisco (Documentos del Instituto de Ciencias para la Familia)*. Navarra: Universidad de Navarra, 1993.

⁷²⁴ Assim, discorda-se da parte final do comentário de Ricardo Lobo Torres: “Observa-se, finalmente, que o problema das discriminações contra família entende principalmente com o imposto de renda, em virtude de sua incidência progressiva. Tributos proporcionais, como os impostos sobre o patrimônio, são insuscetíveis de prejudicar o núcleo familiar”. (*Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 427).

⁷²⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;”

⁷²⁶ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1.º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2.º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo”.

⁷²⁷ Cf. GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda — pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 179: “Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incerteza — que servirão de pretexto para abuso do legislador ordinário e, até mesmo, da administração —, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucionalmente pressuposto de renda.

E traduzimos esse conteúdo da seguinte maneira: (i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”.

Cf. GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda — pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 180 e 182: ““Renda haverá, portanto, quando houver sido detectado um acréscimo, um plus; tenha ele, ou não, sido consumido; seja ele, ou não, representado por instrumentos monetários, direitos, ou por bens, imateriais ou físicos, móveis ou imóveis [...].

Para que haja renda, deve haver um acréscimo patrimonial — aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza — o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) — o conjunto líquido de direitos de um dado sujeito

[..]

A percepção de renda — já assentada como acréscimo — decorre de confronto entre elementos que ‘acrescem’ ao que denominamos aqui como patrimônio e elementos que ‘subtraem’ do patrimônio.

É intrínseco ao conceito de renda, pois, a idéia de “*ganho patrimonial* (acréscimo patrimonial) *efetivo* pelo sujeito passivo, sob pena de não se configurar a hipótese constitucional do imposto de renda”⁷²⁹⁻⁷³⁰⁻⁷³¹.

A noção de patrimônio, que é estática, sobre acréscimos e decréscimos, aumentos e diminuições, ao longo do tempo, podendo, se e quando o saldo dessas ocorrências for positivo, detectar-se a ocorrência de renda.

A restrição a ‘certas’ entradas e ‘certas’ saídas e imperativo do corte necessário à análise, somente, daqueles eventos que tenham ontologicamente significado relacionado ao conceito do acréscimo patrimonial que entendemos configurar renda.

Nesta medida, nem todo ingresso é relevante para o conceito de renda — por exemplo, o ingresso decorrente de financiamento ou o aumento de capital pelos sócios são totalmente descompromissado com a noção de acréscimo —, impondo-se selecionar, somente, as entradas que possam significar o, ou influir no, pesquisado incremento.

Do mesmo modo, os ingressos financeiros recebidos como pagamento pela alienação de elementos integrantes do patrimônio só serão relevantes a partir do valor pelo qual outrora aqueles foram nele incorporados (trata-se do que, no jargão legal, denomina-se de ganho de capital); o mesmo ocorre com o recebimento (ingresso) de pagamentos de indenizações, que — até atingir a grandeza financeira necessária a cumprir a sua função primordial de tornar o patrimônio indene — configuram mera reposição patrimonial (deixa de existir o bem desapropriado e passa a existir a disponibilidade financeira — representada por moeda corrente ou por títulos —, deixa de existir determinado direito lesado e passa a existir a disponibilidade financeira)”.

⁷²⁸ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 71-2: “I — Já sabemos que a base de cálculo e a hipótese de incidência de qualquer tributo devem estar afinadas no mesmo diapasão. Pois bem, sendo a hipótese de incidência do IRPF auferir renda ou proventos de qualquer natureza, sua base de cálculo só pode ser o montante líquido de tais acréscimos de riqueza. É que só quando há tal montante líquido se pode falar em existência de riqueza nova no patrimônio do contribuinte. Chega-se a tal montante líquido abatendo-se da renda bruta os gastos necessários a obtê-la mais o mínimo vital, ou seja, a importância imprescindível para que a pessoa física possa adequadamente manter-se e a seus dependentes econômicos. De reto, só assim restarão atendidos os princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade. Base de cálculo com outra grandeza econômica — como o patrimônio ou a receita bruta da pessoa física — descaracteriza o tributo, tornando-o inconstitucional.

Deveras, a base de cálculo possível do IRPF não é a renda bruta do contribuinte; tampouco seu rendimento alcançado num dado instante, como, por exemplo, numa única operação financeira. É, sim, o valor dos rendimentos ou proventos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração, e estes se definem no momento em que é feito o ajuste anual (Declaração de Rendimentos)”.

⁷²⁹ Cf. GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda — pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 192.

⁷³⁰ “Renda — já o vimos — reflete, por exigência constitucional, acréscimo, aumento (consumido ou não), mais-valia etc. O que não se caracterizar como renda será necessariamente patrimônio. E, qualquer que seja o conceito de renda adotado, dúvida não haverá quanto à necessidade de que ocorra um ganho patrimonial (acréscimo patrimonial, no sentido antes explicitado) efetivo para o sujeito passivo, sob pena de não se configurar a hipótese de incidência do imposto sobre a renda (e tudo dentro de um período de tempo determinado)” (GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda — pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 207).

⁷³¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 367: “O conceito de renda pressupõe uma fonte produtiva. Ora, somente uma atividade organizada para o ganho é que pode perceber ‘renda’. Elemento subjetivo da hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a finalidade de auferi-la. Disso estão excluídas as mais-valias.

O conceito de proventos de qualquer natureza compreende todos os acréscimos patrimoniais não incluídos na noção de renda. Tudo aquilo que foi acrescido ao conjunto de direitos e obrigações de um sujeito considera-se acréscimo patrimonial. Nesse patrimônio incluem-se, em função do princípio da capacidade contributiva, apenas os direitos avaliáveis economicamente que são acrescidos ao patrimônio. Nesta hipótese estão incluídas as mais-valias, somente existentes quando efetivadas, e se houver acréscimos patrimonial decorrente da comparação entre o valor originário do bem e aquele pelo qual ele pode ser trocado no mercado.

O conceito de renda pode ser construído a partir da Constituição também por meio da sua distinção relativamente a outras hipóteses de incidência que a própria Constituição estabelece. Novamente: é o postulado da unidade da Constituição que exige a atribuição de um significado próprio a cada norma”.

Vê-se, pois, que, sem a idéia de acréscimo patrimonial, não se configura o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza⁷³². Esse acréscimo pode advir de renda — produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos — ou de qualquer provento (acrécimo de patrimônio não oriundo do capital nem da renda).

Ao tributar a renda, como bem destaca Klaus Tipke⁷³³, o Estado não pode sacrificar a subsistência digna não apenas do contribuinte como de sua família. Pode-se afirmar que a

⁷³² “Como a renda envolve necessariamente a idéia de acréscimo patrimonial, ainda que esse acréscimo nem sempre seja efetivo, tem-se admitir que não existe renda se não houver pelo menos a possibilidade de efetivar-se um acréscimo patrimonial. Em outras palavras, os valores ganhos por alguém, que não sejam superiores ao mínimo do qual essa pessoa necessita para sobreviver, não podem ser considerados como renda, exatamente porque, sendo do consumo obrigatório, não podem implicar acréscimo” (MACHADO, Hugo de Brito *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I. São Paulo: Atlas, 2003, p. 431.). “Em conclusão, podemos afirmar que, no sistema jurídico brasileiro, (a) a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* só abrange os fatos que possam ser considerados como *acrécimo patrimonial*; e (b) o legislador *ordinário* não pode definir como *acrécimo patrimonial* aquilo que evidentemente não o seja, na linguagem comum; e, finalmente, (c) cabe ao Poder Judiciário, e em última análise ao Supremo Tribunal Federal, dizer o que se há de entender como *acrécimo patrimonial*, declarando a inconstitucionalidade do dispositivo de lei que estabelecer conceito diverso”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Carlos Valder Nascimento (Coordenação). 3.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 91). “De tais registros, podemos deduzir duas proposições afirmativas bem sintéticas: (i) que o princípio da capacidade contributiva absoluta retrata a efetiva realização do conceito jurídico de ‘renda’; e, (ii) que tornar efetivo o princípio da capacidade contributiva relativa implica realizar a igualdade tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.

[...]

Se a exação alcança a disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida esta como o resultado do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, claro está que ali onde não houver a disponibilidade econômica ou jurídica não haverá a plataforma sobre que incida a regra-matriz do imposto. Diremos, por outro giro, que inexistiu o *factum* tributário, por insuficiência dos elementos de sua composição material. Tudo na conformidade dos termos da Lei Maior” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 2.^a ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 595-6).

Após reportar-se às três correntes sobre o conceito de renda (“teoria da fonte”, “teoria legalista” e “teoria do acréscimo patrimonial”), assevera o Prof. Paulo de Barros Carvalho: “Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante o período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional” (*Direito tributário: linguagem e método*. 2.^a ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 599).

“Bem examinando o art. 43, percebe-se, então, que o CTN, na verdade, definiu como fato gerador do imposto de renda o acréscimo patrimonial, denominando-o *renda*, quando decorrente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e *proventos de qualquer natureza*, nos demais casos.

[...]

Nesse contexto, só haverá acréscimo patrimonial se houver a incorporação de riqueza nova ao patrimônio existente, pois é essa a única maneira de aumentá-la monetariamente. Por outro lado, a idéia de riqueza nova que se agrega ao patrimônio induz a necessidade de que seja ela representada por valores líquidos, isto é, expungidos dos gastos necessariamente expendidos na obtenção daquela riqueza, pois somente os valores líquidos acrescem o patrimônio” (SAKAKIHARA, Zuudi. *Código tributário nacional comentado — doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. Vladimir Passos de Freitas (Coordenação). 4.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 180-1).

⁷³³ TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 65: “O Estado não pode, por meio de impostos, tirar renda do contribuinte ou de sua família que ele deveria lhes devolver, a título de assistência social, para garantir sua existência. Em princípio, os rendimentos de quaisquer espécies deveriam ser tratados igualmente. Entretanto, dever-se-ia admitir, com base em um ponto de

proteção à entidade familiar, no campo tributário, se inicia pela limitação à tributação da renda⁷³⁴. A tributação não pode constituir-se em instrumento de desagregação familiar, de sorte a ser tributariamente mais favorecida a situação em que inexista a entidade familiar, em relação àquela em que esta subsista⁷³⁵.

Nesse passo, há de se considerar a capacidade contributiva objetiva, a partir do montante global dos rendimentos, e a capacidade contributiva subjetiva, por sua vez, mediante deduções individuais⁷³⁶; a consideração da situação pessoal por meio de deduções individuais é estabelecida pelos dois seguintes princípios: (a) princípio de liquidez privada (ou subjetiva) geral: deve-se retirar da base de cálculo a parte da renda de mercado empregada para o mínimo vital necessário e, portanto, não disponível para o pagamento de impostos; (b) princípio especial de liquidez familiar: segundo o qual, tendo o sujeito passivo não apenas a si mesmo, mas também a outro para manter, para prover o mínimo necessário à sobrevivência de outro então reduz-se por esse meio sua capacidade contributiva tributária, o beneficiário de alimentos ao contrário se torna mais capaz de contribuir⁷³⁷. Paul Kirchhoff atribui ao princípio

vista mais alto de justiça, que os rendimentos decorrentes do patrimônio se tributassem mais fortemente que aqueles derivados do trabalho; isto não está afastado, quando a Constituição preconiza a virtude do trabalho”.

⁷³⁴ “Na essência trata-se constitucionalmente da questão da distribuição de renda por *dois indivíduos*. A *splitting* entre cônjuges deve-se apreciar constitucionalmente somente sob o aspecto sob o aspecto da *imposição individual*, enquanto que economistas discutem do ponto de vista totalmente diverso do antagonismo da imposição da renda individual e global. Até esse ponto para a discussão interdisciplinar ainda não foi construída nenhuma plataforma comum”. (Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 283). Cf. FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições LAEL, 1973, p. 136-7. FONROUGE, C. M. Giuliani. *Derecho Financiero. Tomo I*. 10.^a ed. Buenos Aires: La Ley, 2011, p. 329-38.

⁷³⁵ “O direito tributário da renda tem no mínimo de reproduzir a *comunhão legal de manutenção do casal*. Não ocorrendo isso, então deve-se temer que o casal se coloque reciprocamente sob pressão da forma fiscal (Steuergestaltungsdruck) e reconstituam o efeito *splitting* com contratos. Tolos são os casais que não tem nenhuma capacidade criativa”. (Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 283-4).

⁷³⁶ “Assim, *objetivamente* encarado, o princípio da capacidade contributiva nada mais consubstancia que a *exteriorização de riquezas*, capazes de suportar a incidência do ônus fiscal. Consistindo a tributação numa absorção da renda ou do patrimônio particulares, onde inexistam estes, materialmente impossível será exercer-se o poder tributário.

Uma vez verificada a existência de valores tributáveis, entra em cena a capacidade contributiva *subjetiva*, a fim de determinar qual a *proporção* da renda ou patrimônio que deve ser absorvida pela tributação, levando-se em conta fatores econômicos individuais. Daí, a progressividade e a personalização dos tributos, em função do valor da atividade tributada, dos encargos familiares do contribuinte, das relações de parentesco nas transmissões *causa mortis*, e de tantas outras”. (DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law” – ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 181-2).

⁷³⁷ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 486-90. cf. COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de derecho tributário*. 2.^a ed. Buenos Aires: Depalma, 2004, p. 446: “A noção de capacidade contributiva é, pois, relativa. Em uma concepção primitiva se equipara à riqueza

da liquidez subjetiva um valor constitucional (no contexto alemão) mais alto do que ao princípio da liquidez objetiva⁷³⁸.

Conforme destaca Misabel Abreu Machado Derzi, existem, hoje, três sistemas de tributação da renda da pessoa natural: (a) o primeiro e mais elementar considera individualmente cada membro familiar e calcula a renda (rendimentos deduzidos os encargos) de cada pessoa, ignorando a unidade familiar como titular de capacidade contributiva própria; é um sistema muito difundido atualmente, adotado em diversos países, com algumas variações, dentre eles na Itália, Espanha, Brasil e Alemanha; (b) o segundo é uma variação da tributação independente, pois, embora considere as pessoas individualmente, faz derivar do estado civil certo modelo de casamento e de família, uma série de consequências, impondo para isso alíquotas (reais, não-nominais) mais ou menos suaves (a exemplo dos Estados Unidos); (c) o terceiro considera a família como comunidade de fanhos e consumo e a tributa em conjunto, sem, contudo, admitir qualquer prejuízo em relação aos solteiros, utilizando-se a técnica do *splitting* restrita aos cônjuges, em caráter compulsório (Portugal) ou facultativo (Alemanha) ou *splitting* total, também chamado de coeficiente familiar (França)⁷³⁹.

Segundo a técnica do *splitting* conjugal⁷⁴⁰⁻⁷⁴¹, *que há de se estender a todas as formas de união familiar*⁷⁴², as rendas da entidade familiar são somadas, embora não sejam tributadas de

considerada em si mesma; logo o conceito se afina e se relaciona com a pessoa titular dessa riqueza, sua situação na sociedade, especialmente o núcleo familiar que integra, e sobretudo, com a teoria do valor decrescente das distintas frações de riqueza possuídas pelo contribuinte” (tradução do autor).

⁷³⁸ Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 498.

⁷³⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 769 (nota de atualização). *Direito tributário brasileiro*. 12.^a ed. Rev., Ampl., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 420 (nota de atualização).

⁷⁴⁰ “A imposição conjunta de cônjuges (§§26; 26b EStG: §9 Rz. 823f.) com a consequência jurídica tarifária da Splitting (§32^a V ESttG: § 9 Tz. 825 ff.) considera segundo o BVerfG de 3. 11. 1982, BVerfGE 61, 319, 345 f., a comunidade de aquisição e consumo do casamento padrão intacto e não é sob esse aspecto nenhum favorecimento fiscal (BVerfGE 61, 347). Esse reconhecimento constitucional da comunidade de aquisição e consumo adere ao conceito de matrimônio constitucional”. (Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 281).

⁷⁴¹ “Assim é que a família não pode ser discriminada diante da tributação dos solteiros. As modificações das leis de diversos países, que passaram a permitir a declaração em separado da mulher casada, tiveram justamente o objetivo de, igualando as situações das mulheres casadas e solteiras, proteger a família, evitando que os cônjuges paguem mais imposto do que pagariam se fosse solteiros. Outra técnica de proteção é o *splitting*, em que se somam os rendimentos dos cônjuges e se divide a obrigação tributária pelos dois, o que permite que se diminua a carga tributária.

Se a família não pode ser discriminada frente às pessoas solteiras, a recíproca não é verdadeira: nada obsta a que se agrave a tributação do celibato. Isso pode acontecer diretamente, por motivos extrafiscais, como indiretamente, pelo privilégio concedido ao casamento ou pela técnica do *splitting*”. (TORRES, Ricardo Lobo.

forma unitária⁷⁴³. Por meio dessa técnica, realiza-se uma redistribuição dos rendimentos em momento anterior à incidência da norma tributária, eis que são acumuladas – chegando-se a um montante global – e, em pós, divididas e imputadas em cotas iguais aos membros da entidade familiar e, assim e por fim, expostas à tributação em modo separado.

Em razão da variação legislativa dos países que adotaram a técnica do *splitting*, é possível seregar dois tipos: (a) o *splitting* conjugal propriamente dito: em que apenas os rendimentos dos cônjuges/companheiros são levados em consideração, sendo irrelevante a existência de filhos (é o adotado em Alemanha, Portugal e Estados Unidos, por exemplo); (b) o *splitting* familiar (*splitting* total): também chamado de quociente familiar, a renda da entidade familiar é considerada em sua totalidade e dividida entre todos os membros da família (cônjuges/companheiros, filhos e netos, dependentes ou não) (é sistema adotado na França, por exemplo).

O sistema do *splitting* familiar, à toda evidência, é aquele que melhor se adequa à proteção da entidade familiar quanto à tributação do imposto de renda, por considerar todos os membros da entidade familiar. A legislação brasileira, contudo, desditosamente neste aspecto (como em muitos outros), não admite nenhuma das formas de *splitting*. Isso principalmente porque impactaria na arrecadação gerada por intermédio desse imposto.

Nesse contexto, além desse aspecto relacionado com o *splitting* conjugal, três são as perspectivas que podem ser identificadas na incidência desse limite constitucional à hipótese do imposto de renda, que podem servir como critério de aferição da constitucionalidade das normas tributárias. Ei-las: **(a)** as possibilidades, previstas em lei, de dedução de despesas da base de cálculo do imposto de renda, a exemplo das despesas com saúde, educação e com as contribuição previdenciária do empregado doméstico; **(b)** graduação de alíquotas do imposto de renda pessoa física, calcada no técnica da progressividade, segundo o dever de proteção à entidade familiar; e, por fim, **(c)** a construção de uma regra de imunidade para o imposto de

Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 426-7).

⁷⁴² Cf. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 285.

⁷⁴³ O que implicaria injustice fiscal (cf. CAMPOS, Diogo Leite. *Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade*. Separata do Volume LV do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra. Coimbra: s.e.1980, p. 7).

renda pessoa física calcada no dever de proteção à entidade familiar como norma de imunidade para o imposto de renda.

5.1.1. Deduções da base de cálculo fundadas em tal princípio.

Com o objetivo de atender ao princípio da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da capacidade contributiva, a legislação relativa ao imposto de renda pessoa física admite a dedução de uma série de despesas da base de cálculo. Esse rol, contudo, é criticado mercê de suas limitações nominais de valor, que não coincidem com a realidade atual dessas necessidades pessoais.

Na linha do que foi exposto no item precedente, é necessário que se coletivizem as necessidades da entidade familiar, a fim de que cada indivíduo integrante desta (seja qualificado como dependente ou não) seja tratado como um centro de imputação de necessidades, mas tenha essa situação particular transportada para contexto tributário da entidade familiar e, assim, seja deduzida da renda desta para efeito da incidência tributária.

Dessarte, há de se admitir: (a) possibilidade de dedução de todas as despesas de saúde de todos os integrantes da entidade familiar; (b) possibilidade de dedução de todas as despesas com educação dos integrantes da entidade familiar, mercê do dever dos pais de conferir educação aos filhos, sem se cogitar de qualquer limite máximo; (c) dedução, sem limitação, da contribuição previdenciária do empregado doméstico como valorização do trabalho, promoção do bem estar da família.

Há outras razões para a defesa a inconstitucionalidade da imposição de limites à dedução de despesas com educação do contribuinte e de seus dependentes, que não diretamente do dever de proteção especial do Estado à entidade familiar⁷⁴⁴⁻⁷⁴⁵⁻⁷⁴⁶.

⁷⁴⁴ A forma pela qual a legislação brasileira trata da dedução das despesas com o educação no sistema brasileiro viola, inclusive, a noção de mínimo existencial. (Cf. ZIVELTI, Fernando Antonio. “Capacidade contributiva e mínimo existencial”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 44. ZIVELTI, Fernando Antonio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 219.

⁷⁴⁵ A Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou a ADIN n.º 4927 sob o argumento de que os limites descritos em lei se mostram muito abaixo do razoável, diante dos gastos necessários, hodiernamente, com a educação. Marcel Eduardo Cunico Bach, por sua vez, sustenta essa inconstitucionalidade em razão do art. 8.º, inciso II, alínea “b” da Lei Federal n.º 9.250/95, conflitar com os objetivos fundamentais específicos da República de promoção e incentivo da educação (art. 205), e, indiretamente, dos objetivos gerais previstos no art. 3.º da CF/88. (Cf. “A (In)constitucionalidade das restrições à dedutibilidade das despesas com educação à luz dos objetivos

Nesse passo, cumpre recordar, como bem pontuam Klaus Tipke e Joachim Lang, que as famílias monoparentais não de ser protegidas da mesma forma, de sorte que rendimentos de pais e filhos não poderiam ser cumulados em razão do prejudicial efeito progressivo para fins de imposto de renda. Nesse passo, concluíram que: (a) as despesas necessárias com o *mínimo para a subsistência* do sujeito e sua *família* precisam ser isentadas através de prestações sociais ao nível da *segurança estatal da subsistência (princípio privado de liquidez)*; (b) prestação de alimentos compulsórias precisam ser consideradas *conforme a realidade (princípio da distribuição familiar de renda)*⁷⁴⁷.

Klaus Tipke e Joachim Lang sugerem reforma, nesse particular, no ordenamento alemão, que deveria se efetuar de dois modos: (i) deve ser reproduzida para a estimativa da capacidade contributiva individual tanto do obrigado como também do legitimado a transferência de capacidade contributiva tributária por prestações alimentícias coercitivas na base de cálculo do imposto de renda; para isso o regramento ajustado ao caso é a divisão real (Realsplitting), que deveria ser ampliada para uma *divisão real familiar*⁷⁴⁸; (ii) em seguida deve ser calculado para cada indivíduo o *mínimo vital necessário* através de *deduções privadas* segundo os *critérios de Direito de Assistência Social*; devem as prescrições da compensação das

fundamentais da República Federativa do Brasil”. In. *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 579-88).

⁷⁴⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 780 (nota de atualização). *Direito tributário brasileiro*. 12ª ed. Rev., Ampl., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 421 (nota de atualização): “o Estado, por meio do Direito Tributário, tem de captar a real capacidade econômica do contribuinte, nisso devendo considerar os gastos efetivamente realizados e necessários à manutenção da família”.

⁷⁴⁷ Cf. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 285-6.

⁷⁴⁸ “A *divisão real familiar* é a única alternativa de reforma capaz de levar em conta *integralmente* as exigências constitucionais junto à tributação da família: ela reproduz a transferência da capacidade contributiva tributária por prestações alimentícias coercitivas ajustadas à realidade e embute a recém de novo acaloradamente debatida divisão entre cônjuges em um sistema vigente *para todas as comunidades alimentares*. [...]”

Justamente a *igualdade social* impõe a divisão real familiar; com esta tendência está há muito tempo estabelecida através de *transmissão de fontes de receita* (...) entre famílias com empresas e patrimônio; nesse momento são os mínimos necessários à sobrevivência para crianças exagerados (mínimo existencial de adultos para crianças com rendimentos próprios) e duplamente (...) fixados. E as objeções da *praticabilidade* contra a divisão real familiar não tem nenhuma força persuasiva em vista do dinâmico e amplamente prolífero conglomerado de deduções de alimentos e mínimo existencial. Uma estrutura de regimento uniforme para todas as comunidades alimentares e mínimos existenciais com *somas globais ajustadas à realidade* do consumo vital necessário à existência e das remunerações/deduções de alimentos *simplificariam radicalmente* o Direito Tributário”. (TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.ª edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 508-9).

prestações familiares e da oneração extraordinária ser substituídas por um sistema compatível com o *Direito de Assistência Social* de deduções do mínimo vital necessário⁷⁴⁹.

Ricardo Lobo Torres, a esse propósito, sustenta que as deduções com despesas dos dependentes significa, em verdade, norma de imunidade, de sorte que, mesmo que a legislação infraconstitucional nada falasse, seria possível construir uma norma constitucional de imunidade.⁷⁵⁰

Em tese de mestrado, Marialva Calabrich Schlucking pontua exatamente à inconstitucionalidade da legislação do imposto de renda pessoa física no tocante às despesas que podem ser deduzidas da base de cálculo do imposto, justamente por violação à capacidade contributiva, à proibição ao confisco e à proteção constitucional ao mínimo necessário à existência digna do cidadão e de sua família⁷⁵¹ – a que aludir-se-á mais adiante.

5.1.2. Graduação de alíquotas segundo o dever de proteção à entidade familiar.

A CF/88 determina a aplicação ao imposto de renda dos princípios da: (i) *generalidade*: a princípio, todos devem estar sujeitos ao imposto de renda; (ii) *universalidade*: todos os acréscimos patrimoniais resultado do capital, do trabalho, ou da combinação entre ambos, também de regra, devem ser submetidos ao imposto; (iii) *progressividade fiscal de alíquotas*: o coeficiente da alíquota cresce na medida em que a base de cálculo cresce, com o objetivo de se realizar da justiça fiscal. A propósito deste último princípio, a legislação contempla uma tabela progressiva de alíquota, escalonada segundo a renda tributável.

⁷⁴⁹ Cf. *Direito tributário* (Steuerrecht). Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 507-8.

⁷⁵⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. IV. – Os Tributos na Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 148-9: “O abatimento para os filhos é vera imunidade tributária, embora apareça na legislação infra-constitucional, eis que protege as condições mínimas de existência, nada tendo que ver com a capacidade contributiva ou com os privilégios fiscais. É bem verdade que tem certo aspecto paradoxal, eis que, no caso dos ricos, o filho que dá o direito ao desconto pode ser ele próprio contribuinte do imposto de renda; respeito ao pobre, é inócuo aliviar-lhe a tributação.

(...)

A lei do imposto de renda garante também, em homenagem ao mínimo existencial familiar, o direito à dedução das importâncias gastas com a educação do contribuinte e dos seus dependentes. Discute-se sobre a legitimidade constitucional do limite estabelecido pela norma infraconstitucional, que se justifica, a nosso ver porque: a) apenas a educação fundamental será obrigatória e gratuita, constituindo direito público subjetivo (art. 208, I e § 1º da CF); b) melhorou o atendimento à demanda pelo ensino público primário, o que dispensaria a Fazenda Pública de conceder a dedução integral das importâncias pagas às escolas privadas”.

⁷⁵¹ Cf. SCHLUCKING, Marialva Calabrich. *A Proteção constitucional do mínimo imune*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 90-1.

A noção de justiça fiscal não pode ser relacionada a um padrão objetivo; podem ser identificados três maneiras de representação da justiça fiscal: (a) *justiça comutativa*: segundo a qual cada um tem de pagar a mesma cota, o que hoje é muito mal aceito, em razão da consagração do princípio da capacidade contributiva; (b) *justiça distributiva*: baseia-se numa proporcionalidade que se apóia no princípio de que as riquezas devem ser repartidas em função do mérito de cada um; isso significa que os indivíduos devem receber da sociedade em proporção daquilo que eles lhe oferecem, daquilo que eles lhe retiram; tais indivíduos, enquanto contribuintes, devem ser mais ou menos tributados segundo aprofitem mais ou menos a riqueza produzida⁷⁵²; (c) *justiça redistributiva*: visa uma redistribuição das riquezas por intermédio do tributo, a reduzir as desigualdades de ganho; o tributo deve ser progressivo, personalizado e levar em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo⁷⁵³.

Como a legislação brasileira não contempla a técnica do *splitting* (quer o conjugal quer o familiar), uma forma alternativa de proteção da entidade familiar reside na aplicação do princípio da progressividade segundo essa idéia, o que implicaria a necessidade de graduação de alíquotas segundo características da entidade familiar (número de integrantes, por exemplo).

De rigor, seria uma maneira de obter, de forma oblíqua, os mesmos efeitos práticos do *splitting* familiar – que, em termos de imposto sobre a renda da pessoa física, se mostra como a técnica mais adequada ao atendimento da proteção à entidade familiar.

Assim, a consideração da universalidade da renda familiar e submissão a uma tabela própria, com faixas variáveis segundo número de integrantes economicamente ativos da entidade familiar, seria uma possível forma de proteção desta no âmbito do imposto de renda.

⁷⁵² Ricardo Lobo Torres, ao tratar da justiça tributária e da justiça ambiental, destaca que a justiça tributária é de natureza distributiva e não redistributiva, pois “pode tornar o rico menos rico mas não pode melhorar a situação do pobre”. (cf. “Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 500). Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. V. – o Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.215-9. Particularmente, discorda-se da posição exposta por Ricardo Lobo Torres, máxime quando se observam as políticas públicas assistencialistas de nítido caráter redistributivo de renda, a exemplo do Programa “Bolsa Família”, cujo custeio advém, de modo geral, da arrecadação tributária.

⁷⁵³ Cf. BOUVIER, Michel. “A Questão do imposto ideal”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 184-6.

5.1.3. Dever de proteção à entidade familiar como norma de imunidade para o imposto de renda.

Com base nesse dever de proteção especial à entidade familiar, é possível, ainda, prever uma regra de imunidade para o imposto sobre o ganho de capital do imóvel destinado à residência da entidade familiar.

Com efeito, embora a legislação infraconstitucional já contemple uma regra de isenção que se aproxima dessa proteção (art. 23 da Lei Federal n.º 9.250/95) – embora a ela não se refira diretamente – há necessidade de se reconhecer como imune a realização de ganho de capital oriundo da alienação de bem de família com a utilização de recursos para a aquisição de outro imóvel para a moradia da entidade familiar.

Embora a legislação infraconstitucional já contenha dispositivos com conteúdo análogo ao ora alvitado, é preciso reconhecer que essa concepção há de ter albergue constitucional, compreendida como uma norma de imunidade, ainda que implícita, a fim de que não fique sujeita aos “humores” legislativos e às necessidades de aumento de arrecadação, sobretudo por se tratar o imposto de renda sobre ganho capital uma hipótese de tributação definitiva.

5.2. A PROTEÇÃO AO MÍNIMO IMUNE SE ESTENDE À ENTIDADE FAMILIAR? EM QUE MEDIDA.

Do ponto de vista econômico, exige-se que a tributação poupe os valores necessários à satisfação vital do consumo, à manutenção do capital, e uma parcela destinada à formação de novos capitais⁷⁵⁴⁻⁷⁵⁵, absolutamente imprescindíveis para a consideração de uma existência digna.

⁷⁵⁴ Cf. DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due process of law” – ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 176-7.

⁷⁵⁵ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. Enrique Mata. 2.ª ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 151: “[o] mínimo que deve ser isento corresponde ao que é necessário para que o capital, o trabalho do empresário e o do trabalhador se ofereçam no mercado em quantidade e qualidade necessárias para a produção.

Se o imposto reduz o rendimento mínimo, o benefício mínimo ou o salário mínimo requeridos pelos fatores da produção no mercado provocar-se-á um desequilíbrio na oferta de capitais, de trabalho diretivo e de trabalho manual no mercado. Observam-se, por conseguinte, as seguintes conseqüências:

- a) ou se verifica uma redução na oferta de capitais, de empresários ou de trabalhadores, e então não se satisfarão as necessidades do mercado.
- b) Ou se mantém rígida a demanda dos fatores da produção, e então se encarecem os preços de remuneração dos capitais, do empresário e do trabalho, de forma que se obtenha o mínimo indispensável para manter no mercado estes fatores.

[...]

O direito ao mínimo existencial, conforme registra Ricardo Lobo Torres, não tem dicção constitucional própria, na medida em que não se encontra explícito em um determinado dispositivo, com conteúdo delineado de modo estanque⁷⁵⁶. De rigor, deve-se construí-lo a partir da idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão⁷⁵⁷.

Trata-se de uma condição mínima de bem-estar material e social, abaixo do qual não se pode imaginar a possibilidade do exercício da cidadania na sociedade, menos ainda como cidadãos iguais⁷⁵⁸. É um direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, positivamente, exige dele prestações; envolve, portanto, um *status negativus* e um *estatus positivus*⁷⁵⁹. Vertida essa proteção contra o poder tributário do Estado, o mínimo existencial integra uma imunidade tributária implícita.

A idéia do mínimo imune remete a núcleo de direitos sociais consagrados constitucionalmente, os quais, em redução, chegam à dignidade da pessoa humana⁷⁶⁰, a qual, na denominação de José Joaquim Gomes Canotilho⁷⁶¹, corresponde a um princípio estruturante dos sistema constitucional brasileiro. Fortalece os direitos sociais na sua dimensão essencial, dotada de plena eficácia, deixando incólumes ou até maximizando-os na região periférica, em que valem sob a reserva da lei⁷⁶².

-
- c) Se esta repercussão não se atua haverá que lamentar o empobrecimento do trabalho, que não terá então sua remuneração mínima indispensável para o sustento de vida dos trabalhadores; a redução da poupança, como efeito da diminuição do juros normal, e enfim, a falta de empresários de boa qualidade” (tradução do autor).

⁷⁵⁶ Cf. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 141 e 144. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. V. – o Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 172.

⁷⁵⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 144.

⁷⁵⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. I. – Constituição financeira, sistema tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 57.

⁷⁵⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 164-5.

⁷⁶⁰ Cf. SCHLUCKING, Marialva Calabrich. *A Proteção constitucional do mínimo imune*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 25-9.

⁷⁶¹ Cf. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.^a ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1173-5.

⁷⁶² Cf. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 141 e 144. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. V. – o Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 174.

Calca-se, outrossim, na idéia de liberdade⁷⁶³, nos direitos de liberdade. Destaca Ricardo Lobo Torres que a proteção ao mínimo existencial derivaria desse conjunto de valores; não necessária e diretamente da capacidade contributiva, como costuma-se afirmar⁷⁶⁴.

Pasquale Russo, contudo, ao tratar de quatro corolários do princípio da capacidade contributiva, discorda dessa posição. Com efeito, são essas quatro decorrências: (i) o pressuposto de fato e a base tributável devem ser fatos ou entidades que possuam um valor econômico preciso e inequívoco, devendo cumprir os requisitos de atualidade e de efetividade; (ii) os recursos econômicos que não revelam capacidade para contribuir, e por isso não são destináveis à realização da prestação tributária porque indispensáveis ao atendimento das necessidades fundamentais do sujeito passivo, não podem ser submetidos à tributação – é o caso do *mínimo vital*, conforme destaca Russo; (iii) o limite da capacidade contributiva opera também com respeito à prestação tributária essencialmente em função da alíquota aplicável, e não somente no sentido desta última estar proibida de atingir níveis tão elevados de modo a transformar o fenômeno tributário, a ponto de despojar o contribuinte da capacidade econômica atingida pelo tributo em tudo ou quase tudo; também opera o princípio naquilo que diz respeito à própria alíquota no contexto da disciplina total de cada tributo, sem atingir o mínimo vital; (iv) a individualização do sujeito passivo do tributo fica circunscrita àquele que, detendo a titularidade jurídica das fontes de riqueza sujeitas à cobrança, pode delas dispor em vista do concreto cumprimento da prestação tributária – com base em que a Corte Constitucional Italiana declarou a ilegitimidade da acumulação familiar das rendas, que consistia na imputação das rendas da esposa ao marido, mesmo que este delas não dispusesse juridicamente⁷⁶⁵.

⁷⁶³ “As discussões sobre a justiça fiscal começam após o exame da questão do *mínimo existencial*, que se inclui na problemática da *liberdade*. O cidadão tem o direito às prestações positivas do Estado para que possa satisfazer as suas necessidades mínimas, abaixo das quais deixa de ter uma vida humana digna. Esse direito às condições iniciais da liberdade, portanto, participa do tema dos direitos fundamentais ou dos direitos humanos, mas está no íntimo contato com o da justiça fiscal, embora com ele não se confunda, tendo em vista a coimplicação desses valores”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. II. – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 123).

⁷⁶⁴ “A tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana. Nada tem que ver com o problema da capacidade contributiva, mas com os direitos da liberdade”. (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. II. – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 305).

⁷⁶⁵ Cf. “Os Princípios fundamentais”. In *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 397-400.

A imunidade do mínimo existencial, segundo destaca Ricardo Lobo Torres, está em simetria com o postulado da proibição do excesso, fundada, também, na idéia de liberdade: enquanto esta impede a tributação *além* da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal *aquém* da aptidão para contribuir⁷⁶⁶. Coincidem com a não-capacidade contributiva (face negativa do princípio tal como aparece na CF/88) as condições iniciais de liberdade e a intributabilidade do mínimo existencial⁷⁶⁷. O mínimo existencial baliza-se na capacidade contributiva; não encontra nela seu fundamento⁷⁶⁸.

O princípio da dignidade da entidade familiar é assegurado na Alemanha, sobretudo por intermédio do direito de desconto no imposto de renda de uma série de despesas com integrantes da entidade familiar⁷⁶⁹. Isso implica o reconhecimento da extensão da proteção do mínimo existencial de uma perspectiva meramente individualista, para o âmbito da entidade familiar.

Nesse contexto, Francesco Moschetti destaca a necessidade de passar da imposição real para a imposição pessoal, o que exige a consideração da família e o reconhecimento do mínimo existencial necessário à sobrevivência desta; aponta ser necessário: (a) “isentar” em cada caso uma cota correspondente ao mínimo vital pessoal e familiar; (b) ter em conta que toda despesa que, por não ser inerente à produção de renda, influencia na situação econômica do contribuinte⁷⁷⁰.

Cumprido esclarecer que essa proteção, por decorrer de valores expressamente previstos no texto constitucional, ganha contornos de *imunidade tributária*. Além disso, não é correto concluir que a proteção circunscreve-se apenas aos tributos que incidiriam sobre a renda. O mínimo imune vai além da renda, para englobar, também, o que se chama de *patrimônio*

⁷⁶⁶ Cf. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. II. – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 305.

“A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente *negativa*. A imunidade do mínimo existencial se situa *aquém* da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência *além* da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade”(Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 163-4).

⁷⁶⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 164.

⁷⁶⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 164.

⁷⁶⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. I. – Constituição financeira, sistema tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 489.

⁷⁷⁰ Cf. MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 225.

mínimo da entidade familiar. Essa consideração implica a necessidade de proteção do bem de família, conforme será visto adiante (item 5.3. desta tese).

Ademais, é importante registrar que é insuficiente proteger o mínimo existencial apenas quanto ao imposto de renda; os demais impostos também devem nele encontrar limite⁷⁷¹⁻⁷⁷². De rigor, essa proteção não se circunscreve aos impostos; há de se estender às demais espécies de tributo, protegendo esse conteúdo mínimo contra qualquer manifestação do poder tributário em face do contribuinte⁷⁷³.

É inequívoco, portanto, que a proteção ao mínimo existencial não se circunscreve apenas e tão somente à esfera jurídica do indivíduo; por imposição do art. 1.º, inciso III, do art. 5.º, do art. 145, §1.º, do art. 150 e do art. 226, todos da CF/88, esse valor juridicamente protegido estende-se, em igual configuração, à entidade familiar, de modo a proteger também as necessidades desta⁷⁷⁴⁷⁷⁵⁻⁷⁷⁶, sendo um ponto comum, conforme destaca Ramón Valdés Costa,

⁷⁷¹ TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In: *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 67.

⁷⁷² Cf. LANG, Joachim. “Justiça fiscal e globalização”. In: *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 86 “O princípio da capacidade contributiva é concretizado por meio de subprincípios. No primeiro plano encontra-se o princípio da renda líquida em seus sentidos objetivo e subjetivo, a dedutibilidade das despesas operacionais e a intributabilidade do mínimo existencial. O Direito Tributário do imposto de renda pode ser suavizado por meio de normas que, buscando alcançar objetivos prolítico-econômicos, causem um distanciamento com relação à capacidade contributiva tributável do contribuinte”.

⁷⁷³ Cf. SCHLICKING, Marialva Calabrich. *A Proteção constitucional do mínimo imune*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 74-5.

⁷⁷⁴ Cf. ZIVELTI, Fernando Antonio. “Capacidade contributiva e mínimo existencial”. In: *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 44-6. ZIVELTI, Fernando Antonio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 202-3.

⁷⁷⁵ Neste mesmo sentido, a conclusão de Francesco Moschetti calcada nos arts. 2, 36 e 53: “La necessità di esentare un minimo risulta non solo dall’art. 53, inteso ala luce dell’art. 2, ma anche dall’art. 36 costituzione, secondo cui ‘il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata ala quantità del suo lavoro ed in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e ala famiglia un’esistenza libera e dignitosa’” (*Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 228).

“O direito do mínimo isento é de ‘todos’ (porquanto ‘todos são chamados... em razão de sua capacidade contributiva’) sem distinção corporativa..

[...]

[...] O mínimo isento não é, portanto, um mínimo vital para a sobrevivência econômica senão um mínimo para uma existência *livre e digna* e não somente para o contribuinte senão para *a família inteira*”. (“O Princípio da capacidade contributiva”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 318).

Também no mesmo sentido, a conclusão de Marialva Calabrich Schlucking, em obra dedicada ao mínimo existencial: “Por outro lado, o reconhecimento do mínimo imune não pode se limitar apenas a meras exigências individuais devendo compreender ainda as exigências familiares. Assim, na definição do mínimo imune, além dos gastos necessários para a sobrevivência digna, do ponto de vista físico e social, do indivíduo, devem ser levados em consideração os gastos necessários à manutenção, com igual dignidade, de sua família, ou seja, daquelas pessoas que dele dependam.

acerca do elemento subjetivo da capacidade contributiva, nos modernos sistemas fiscais⁷⁷⁷⁻⁷⁷⁸. A idéia de dignidade da pessoa humana, nesse passo, desloca seu eixo para a entidade familiar, eis que de nada serviria a consideração do indivíduo em suas necessidades básicas, se estas – as necessidades básicas – não fossem consideradas no quadro da coletividade mínima da sociedade (entidade familiar), uma vez que é neste contexto que primeiro se busca a satisfação daquelas.

O mínimo existencial conforma, inclusive, o conceito de renda, de sorte que a disponibilidade é jurídico-econômica por significar disponibilidade para o consumo, que se corporifica após a reserva do mínimo existencial, que se exprime como indisponível para a tributação⁷⁷⁹, tanto sob a perspectiva do indivíduo como sob a perspectiva da entidade familiar.

Esta indisponibilidade para a tributação estende-se, outrossim, às necessidades básicas de manutenção da entidade familiar, de sorte que o parâmetro previsto na legislação de imposto de renda pessoa física não de ser revistos a fim de que, no montante de renda indicado como isento pela legislação, integrem-se, de igual modo, os custos que a entidade familiar há de suportar a fim de que a existência digna de cada um de seus integrantes se torne viável, haja vista significarem o mínimo existencial familiar.

5.3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO BEM DE FAMÍLIA (IPTU, ITR e ITIV).

Prosseguindo no exame da construção e aplicação do princípio da proteção especial à entidade familiar como limite constitucional à tributação, cumpre tratar de sua atuação no tocante aos impostos qualificados como reais (IPTU e ITR) e naquele que incide sobre a transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (ITIV/ITBI).

Não há dúvida de que a proteção constitucional da família deve ser incorporada também pelo direito tributário. Sendo a família base da sociedade, deve o Estado, consoante art. 226 da CF/88, oferecer-lhe especial proteção, razão pela qual não pode ser privada, parcial ou totalmente, pela tributação da renda ou bens considerados indispensáveis à sobrevivência digna dos seus membros” (*A Proteção constitucional do mínimo imune*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009, p. 98-9).

⁷⁷⁶ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. IV. – Os Tributos na Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 146-7: “O imposto de renda não incide sobre o mínimo existencial familiar, podendo a imunidade se expressar sob a forma de isenção da faixa mínima de renda, abatimento para os filhos e de isenção para os velhos. Essas imunidades funcionam frequentemente como mecanismo de compensação das prestações positivas estatais representadas pelas subvenções ou pela entregas de bens”.

⁷⁷⁷ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de derecho tributário*. 2.ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2004, p. 453.

⁷⁷⁸ Cf. BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributário*. Vol. I. 2.ª ed. Rev. Cor. Milão: Giuffrè, 1967, p. 264.

⁷⁷⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. IV. – Os Tributos na Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 142.

Nesse campo, sobreleva o exame do tratamento a ser conferido ao bem de família – categoria já reconhecida como digna de proteção pelo direito privado já há várias décadas. Por isso, o iter da exposição há de ser: o exame do conceito de bem de família, o regime jurídico conferido pelo direito (civil) brasileiro, em cujo âmbito se encontra regra de impenhorabilidade e, ao lado desta, as exceções.

Em seguida, passar-se-á ao exame da compostura dada ao IPTU, ao ITR e ao ITIV/ITBI pela norma constitucional definidora da competência, bem assim à análise das normas de imunidade do ITR e do ITIV. Após, o exame da norma geral desses tributos, i.e., da lei orgânica do tributo editada com base no art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88, que define o fato gerador do imposto e o sujeito passivo direito (contribuinte), bem assim que regula as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, inciso II, da CF/88).

Por fim, integrar-se-á a compostura constitucional da proteção à entidade familiar com o arquétipo desses tributos a fim de concluir, base na norma constitucional limitadora ao poder de tributar cujo valor protegido é a entidade familiar, que: (a) padece de inconstitucionalidade a exceção à impenhorabilidade do bem de família quanto à execução do crédito tributário inscrito em dívida ativa decorrente desses tributos; (b) é possível construir a imunidade do bem de família para o imóvel urbano⁷⁸⁰.

No direito brasileiro, a proteção ao bem de família surgiu somente no Código Civil de 1916 (arts. 70 a 73, no Livro sobre os Bens⁷⁸¹), por influência do direito americano⁷⁸² que

⁷⁸⁰ Haja vista que o imóvel rural já goza de imunidade quando se tratar de pequenas glebas rurais, definidas em lei, desde que exploradas pelo o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, § 4.º, inciso II, da CF/88).

⁷⁸¹ Eis a formulação originária no Código Civil de 1916:

“Art. 70. É permitido aos chefes de família destinar um prédio para domicilio desta, com a cláusula de ficar isento de execução por dívidas, salvo as que provierem de impostos relativos ao mesmo prédio.

Parágrafo único. Essa isenção durará enquanto viverem os cônjuges e até que os filhos completem sua maioridade.

Art. 71. Para o exercício desse direito é necessário que os instituidores no ato da instituição não tenham dívidas, cujo pagamento possa por ele ser prejudicado.

Parágrafo único. A isenção se refere a dívidas posteriores ao ato, e não às anteriores, se verificar que a solução destas se tornou inexecutável em virtude de ato da instituição.

Art. 72. O prédio, nas condições acima ditas, não poderá ter outro destino, ou ser alienado, sem o consentimento dos interessados e dos seus representantes legais.

Art. 73. A instituição deverá constar de instrumento publico inscrito no registro de imóveis e publicado na imprensa e, na falta desta, na da capital do Estado”.

⁷⁸² *Homestead Exemption Act*, da República do Texas – Lei de 26 de janeiro de 1839 (cf. NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito de família*. Vol. 5. 6.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 483).

assegurava à família a proteção do pequeno imóvel destinado à sua moradia (*homestead*)⁷⁸³, como forma de assegurar uma existência digna. É protegido infraconstitucionalmente, porém com base em sólidos fundamentos constitucionais: dignidade da pessoa humana e mínimo existencial; além disso, exprime, outrossim, o direito fundamental à moradia (art. 6.º da CF/88).

Com a edição da Lei Federal n.º 8.009/90, além de receber uma nova conceituação, o bem de família recebeu novo regime jurídico quanto à sua não sujeição à responsabilidade patrimonial de seu titular, bem como as exceções a essa impenhorabilidade. Esta lei definiu o bem de família como o imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar (eis que os filhos podem ser o seus proprietários, desde que nele residam), que se destina à residência desta. Estendeu o conceito e a proteção ao imóvel sobre o qual se assentam a construção, as plantações, as benfeitorias de qualquer natureza e todos os equipamentos, inclusive os de uso profissional, ou móveis que guarnecem a casa, desde que quitados.

Esse bem não está sujeito à responsabilidade patrimonial por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza, contraída pelos cônjuges, pelos pais e/ou filhos que sejam seus proprietários e nele residam.

Bem de família, assim, pode ser conceituado como o imóvel destinado à moradia da entidade família integrada pelo devedor, juntamente com os bens móveis que o guarnecem, que, de regra, não estão sujeitos à responsabilidade patrimonial daquele, não se extinguindo com a dissolução da entidade familiar por qualquer das formas admitidas⁷⁸⁴.

⁷⁸³ “A demonstração é axiomática: instituindo o *homestead* deve-se visar proteger a família, sendo imprescindível que essa protecção se estenda ao momento em que ella necessitar, pouco importando que seja hoje, ou amanhã, e até mesmo que não se utilize do benefício.

A garantia dessa protecção é justamente o predio, que, instituído como bem de família, está isento de execução por dívidas, isenção que deve perdurar em qualquer instante que for preciso, de modo que aquelle possa preencher os fins a que foi destinado.

[...]

O erro, cuido eu, está em supor que a protecção está vinculada á actual habitação, quando o certo é que ser liberalizada a família, por ocasião em que precisar se utilizar do prédio beneficiado, podendo visar, sem inconveniente, a habitação futura. O benefício não está adstricto ao presente; garante apenas o futuro! É um acto de previdência; não domina a actualidade.

Em conclusão. Não vejo razão para que se exija o domicilio effectivo para o vigor e validade do bem de família, nem tão pouco que se não permita alugar o prédio, que gosa do benefício da isenção da penhora”. (SANTOS, J.M. de Carvalho. “O Bem de família em face do Código Civil”. In *Revista Forense: Comemorativa 100 anos. Tomo III – Direito Civil*. Coordenador Sylvio Capanema de Souza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 48 e 54).

⁷⁸⁴ Cf. LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 358. GOMES, Orlando. *Direito de família*. 18ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 179-80.

A Lei Federal n.º 8.009/90, em seu art. 3.º, traz o rol de situações e de créditos cuja exigência excepciona essa impenhorabilidade. Ei-lo: **(a)** créditos de trabalhadores da própria residência e das respectivas contribuições previdenciárias; **(b)** crédito decorrente do financiamento destinado à construção ou à aquisição do imóvel, no limite dos créditos e acréscimos constituídos em função do respectivo contrato; **(c)** crédito de pensão alimentícia; **(d)** crédito tributário decorrente de impostos, predial ou territorial, taxas e contribuições devidas em função do imóvel familiar; **(e)** crédito com garantia hipotecária sobre o imóvel oferecido voluntariamente como garantia real pelo casal ou pela entidade familiar; **(f)** por ter sido o imóvel adquirido com o produto de crime; **(g)** para execução de sentença penal condenatória a ressarcimento, indenização ou perdimento de bens; e **(h)** exigência de obrigação decorrente de fiança concedida em contrato de locação.

O Código Civil de 2002, sem revogar a Lei Federal n.º 8.009/90, especialmente no tocante à regra de impenhorabilidade e exceções, trouxe regulação mais minudente ao bem de família. Dentre as regras introduzidas pelo CC/2002, destacam-se: **(a)** instituição voluntária (por escritura pública ou por testamento) – inclusive por terceiro (por testamento ou doação), desde que haja aceitação expressa de ambos os cônjuges ou da entidade familiar – por meio de destinação de bens que não ultrapassem um terço do patrimônio líquido, existente ao tempo da instituição, devendo ser registrado no Registro de Imóveis (art. 1.714 do CC/2002); **(b)** abrangência de valores mobiliários, cuja renda será aplicada na conservação do imóvel e no sustento da família (art. 1.712, do CC/2002); **(c)** reforça a exceção à impenhorabilidade quanto aos débitos provenientes de tributos relativos ao prédio e despesas de condomínio (art. 1.715 do CC/2002), preservando-se o saldo resultante (art. 1.715, parágrafo único, do CC/2002)⁷⁸⁵; **(d)** extensão da proteção enquanto viver um dos cônjuges, ou, na falta destes, até que os filhos completem a maioria (art. 1.716 do CC/2002)⁷⁸⁶; **(e)** uma vez comprovada a impossibilidade da manutenção do bem de família nas condições em que foi instituído, poderá o juiz, a requerimento dos interessados, extinguir-lo ou autorizar a sub-rogação dos bens que o constituem em outros, ouvidos o instituidor e o Ministério Público (art. 1.719 do CC/2002); **(f)** a administração do bem de família compete a ambos os cônjuges, passando ao primogênito, se for maior, em caso de falecimento de ambos os cônjuges (art. 1.719 do

⁷⁸⁵ “Parágrafo único. No caso de execução pelas dívidas referidas neste artigo, o saldo existente será aplicado em outro prédio, como bem de família, ou em títulos da dívida pública, para sustento familiar, salvo se motivos relevantes aconselharem outra solução, a critério do juiz”.

⁷⁸⁶ A jurisprudência do STJ estende a proteção do bem de família às pessoas solteiras, separadas ou viúvas (enunciado n.º 364 da súmula de jurisprudência do STJ: “O conceito de impenhorabilidade de bem de família abrange também o imóvel pertencente a pessoas solteiras, separadas e viúvas”).

CC/2002); **(g)** a dissolução da união não extingue o bem de família; **(h)** extinção do bem de família com a morte de ambos os cônjuges e a maioria dos filhos, desde que não sujeitos a curatela⁷⁸⁷.

Existem dois regimes de bem família: o bem de família voluntário e bem de família legal. Como os próprios adjetivos já intuem, a principal distinção reside na causa de instituição: enquanto, na primeira hipótese, o bem de família é instituído por manifestação de vontade do proprietário em favor de sua própria entidade familiar ou a de terceiro, manifestada por intermédio de escritura pública, inclusive em testamento, a ser registrada no Registro de Imóveis. E, da mesma forma que a manifestação de vontade o institui, também poderá extingui-lo. O bem de família voluntário é regulado pelo CC/2002.

O bem de família legal constitui-se por imposição de lei, pelo simples fato de ser o imóvel destinado à residência da entidade familiar, sem a necessidade de nenhuma outra formalidade; é regulado pela Lei Federal n.º 8.009/90.

Quanto à impenhorabilidade, defende Paulo Lôbo que o voluntário não está isento de execução e penhora por dívidas contraídas anteriormente a sua constituição, ao passo em que o bem de família legal encontra-se protegido⁷⁸⁸. Afora isso, Paulo Nader compreende que, enquanto o bem de família legal tem a sua impenhorabilidade excepcionada pelas hipóteses descritas no art. 3.º da Lei Federal n.º 8.009/90, o bem família voluntário somente teria sua impenhorabilidade excepcionada pelas hipóteses previstas no CC/2002, as quais se resumem a

⁷⁸⁷ “O Subtítulo IV cuida do bem de família, regulando inteiramente disciplina dos arts. 70 e 73 vigentes. Estipulou no art. 1.711 que os cônjuges ou a entidade familiar, mediante escritura pública, podem destinar “parte de seu patrimônio para instituir bem de família, desde que não ultrapasse 1/3 (um terço) do patrimônio líquido existente no tempo da instituição, mantidas as regras sobre a impenhorabilidade do imóvel residencial estabelecida em lei especial”. Está ressalvada, portanto, a incidência da Lei nº 8.009/90. Autorizou, ainda, o terceiro a assim proceder por testamento ou doação, dependendo sempre da aceitação expressa de ambos os cônjuges beneficiados ou da entidade familiar beneficiada. O bem de família será um imóvel residencial urbano ou rural, mas poderá abranger valores mobiliários, cuja renda será aplicada na conservação do imóvel e no sustento da família, não podendo estes últimos exceder o valor do prédio, à época de sua instituição, devendo ser individualizados no instrumento de instituição do bem de família (arts. 1.712 e 1.713). Estabeleceu o Código que o bem de família, “quer instituído pelos cônjuges ou por terceiros, constitui-se pelo registro de seu título no Registro de Imóveis” (art. 1.714), sendo isento de execução por dívidas posteriores à sua instituição, salvo as referentes aos tributos relativos ao prédio e as de condomínio (art. 1.715). O bem de família poderá ser substituído (art. 1.719) e a dissolução da sociedade conjugal não o extingue, salvo se por morte, caso em que o sobrevivente poderá pedir a extinção, se for o único bem do casal (art. 1.721)”. (DIREITO, Carlos Alberto Menezes. “A União estável no novo Código Civil”. In *Revista Forense: Comemorativa 100 anos. Tomo III – Direito Civil*. Coordenador Sylvio Capanema de Souza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 989).

⁷⁸⁸ Cf. LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 358.

tributos incidentes sobre o imóvel e a despesas de condomínio⁷⁸⁹. Paulo Lôbo não faz essa distinção, compreendo que são as mesmas exceções para as duas espécies de bem de família⁷⁹⁰; demais disso, cumpre destacar que não se vislumbra fundamento para a diferenciação nesse aspecto do regime jurídico dessas duas formas de bem de família, máxime porque o próprio art. 1711 do CC/2002, em que se calca o bem de família voluntário, é expresso, na parte final de seu *caput*, quanto às regras de impenhorabilidade: “mantidas as regras sobre a impenhorabilidade do imóvel residencial estabelecida em lei especial”.

Delineado, pois, o regime jurídico do direito brasileiro acerca do bem de família, cumpre debuxar a hipótese de incidência do IPTU, do ITR e ITIV/ITBI.

Trata o IPTU e o ITR de impostos da categoria dos impostos reais, os quais contêm na sua hipótese de incidência tributária uma situação jurídica unissubjetiva real. O primeiro de competência dos Municípios e do Distrito Federal e o segundo de competência da União. Com efeito, o art. 153, inciso VI⁷⁹¹, da CF/88 traça a norma de competência do imposto territorial rural, ao passo em que o art. 156, inciso I⁷⁹², da CF/88.

O CTN, por sua vez, cumprindo a função de lei complementar instituidora de normas gerais de direito tributário, traça os limites em derredor do fato gerador desses dois tributos. Para o ITR, determina que o fato gerador é “propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município”(art. 29); quanto ao IPTU, contém disposição de conteúdo análogo, ao afirmar que “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.” (art. 32)⁷⁹³.

⁷⁸⁹ Cf. NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito de família*. Vol. 5. 6.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 490. AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Bem de família: com comentários à Lei 8.009/90*. 5ª ed. São Paulo: RT, 2002, p. 232-6.

⁷⁹⁰ Cf. LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 358.

⁷⁹¹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

VI - propriedade territorial rural;”.

⁷⁹² “A rt. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;”.

⁷⁹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. II. São Paulo: Noeses, 2013, p. 298: “Tanto no IPTU como no ITR, o critério material da regra-matriz é representado pelos verbos ‘ser’ e ‘ter’, acompanhados dos complementos *propriedade, domínio útil ou posse de bem imóvel*. Todavia, para diferencia-los o legislador constitucional reduziu o campo significativo do vocábulo ‘imóvel’, agregando-lhe o adjunto adnominal ‘urbano’, no caso do IPTU, e ‘rural’, na hipótese do ITR”.

A materialidade de ambos os tributos está ligada a três situações jurídicas reais: propriedade, domínio útil e posse de imóvel⁷⁹⁴. No caso do ITR, há de ser imóvel por natureza, conforme o direito civil (art. 79, primeira parte, do CC/2002), e estar localizado fora da zona urbana do município; para o IPTU, por sua vez, o imóvel pode ser por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. Os conceitos de propriedade, domínio útil, posse, imóvel por natureza e imóvel por acessão não de ser buscados no direito privado e respeitados conforme sua configuração nesse campo do direito (art. 110 do CTN).

O texto constitucional, no rol de direitos fundamentais, traz um dispositivo que protege a pequena propriedade rural, desde que trabalhada pela família, quanto à penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva (art. 5.º, inciso XXVI⁷⁹⁵).

Alberga, também, uma norma de imunidade para o ITR, no art. 153, §4.º, inciso II, com o seguinte contorno: glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. A lei a definir a pequena gleba rural é a Lei Federal n.º 9.313/93⁷⁹⁶. Observe-se, pois, que a pequena propriedade rural que é explorada pelo seu proprietário que não possua outro imóvel já goza de proteção constitucional que a imuniza quanto ao ITR.

Em relação ao IPTU, o constituinte não trouxe forma protetiva similar. Ao revés, contemplou norma que utiliza esse impostos – tal como o fez também em relação ao ITR (art. 153, §4.º, inciso I, da CF/88) – como meio coercitivo, por intermédio de instituição de alíquotas progressivas no tempo, a impor ao proprietário que lhe confira um adequado tratamento quanto à sua função social, conforme definido no Plano Diretor de Desenvolvimento Urbano (PDDU).

⁷⁹⁴ A posse tributável é a posse exercida com intenção de adquirir a propriedade por intermédio do usucapião. Trata-se da posse *ad usucapionem*, conforme jurisprudência pacificada do STJ [TRIBUNÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IPTU. SUJEITO PASSIVO. AUSÊNCIA DE ANIMUS DOMINI. PROPRIETÁRIO EM SENTIDO FORMAL. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. A jurisprudência do STJ é pacífica no sentido de que somente a posse com animus domini é apta a gerar a exação predial urbana. 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 544.086/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/09/2014, DJe 30/09/2014)].

⁷⁹⁵ “XXVI - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento”.

⁷⁹⁶ Embora, por aplicação do art. 146, inciso II, da CF/88, deveria ser veiculada por intermédio de lei complementar.

Quanto ao ITIV/ITBI, a CF/88 definiu-o como de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e incidente sobre “transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição”.

Trouxe a CF/88 uma norma de imunidade ao ITIV/ITBI no tocante à transmissão onerosa realizada para efeito de integralização de capital social, fusão, incorporação cisão ou extinção de pessoa jurídica, excepcionando a regra de imunidade apenas quando “a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” (art. 156, §2.º, inciso I, da CF/88⁷⁹⁷).

A norma, pois, descreve os elementos básicos do tipo tributário relativo ao ITIV: **(a)** transmissão por ato (negocial) *inter vivos*, a qualquer título; **(b)** de forma onerosa; **(c)** de bens imóveis por natureza ou por acessão física; e **(d)** de direitos reais sobre imóveis, com exceção dos direitos reais de garantia; **(e)** cessão de direitos à aquisição de bens imóveis por natureza ou por acessão física.

O tipo tributário relativo ao ITIV tem em seu núcleo o seguinte elemento: a transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis por natureza ou por acessão física (com exceção dos de garantia).

Vê-se, por conseguinte, que o aspecto material da hipótese de incidência tributária autorizada pela CF/88 refere-se à transmissão de direitos reais (exceto os de garantia) sobre imóveis (por natureza ou por acessão física); não à sua constituição.

Esses elementos – transmissão onerosa, direitos reais, imóveis por natureza ou por acessão física – hão de ser buscados no direito civil, com estrito respeito à compostura que este ramo

⁷⁹⁷ “§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”.

do direito lhes imprime, conforme determinam os arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN)⁷⁹⁸.

Nesse passo, para a construção do tipo tributário relativo ao ITIV, há de se verter a análise para o direito civil. Quanto à natureza do bem, há de se tratar de imóvel por sua própria natureza ou por acessão física (art. 79 do Código Civil de 2002⁷⁹⁹). Vale dizer, são aqueles bens que não podem ser removidos sem a alteração de sua substância ou da destinação econômico-social, que a lei define como o solo e tudo o quanto se lhe incorporar (acessão física) de modo natural ou artificialmente (por efeito do trabalho do homem⁸⁰⁰).

Urge distinguir, outrossim, duas eficácias jurídicas para o exame da fenomenologia da incidência do ITIV: a constituição de um direito real e a transmissão de um direito real.

Na constituição de um direito real, a situação jurídica unissubjetiva real respectiva inexistia no mundo jurídico para qualquer sujeito, justamente em razão de o suporte fático da norma jurídica respectiva não se ter realizado. Noutros termos, a situação jurídica não existia para o sujeito e é criada – ex novo, portanto – em razão do preenchimento do suporte fático de incidência da norma cuja eficácia jurídica é, justamente, a criação dessa situação jurídica unissubjetiva real.

Na transmissão de um direito real, por sua vez, a situação jurídica unissubjetiva real respectiva existia no mundo jurídico para determinado(s) sujeito(s), que, por intermédio de um ato (negocial) *inter vivos* (que pode importar para o ITIV) ou *mortis causa* (que pode importar para o ITCMD), ao preencher(em) o suporte fático de incidência juntamente com outro(s) sujeito(s), promove(m) o efeito de deslocar a situação jurídica unissubjetiva real para outro(s) sujeito(s). Na transmissão, portanto, a situação jurídica unissubjetiva real existia e sofreu uma mutação subjetiva, de sorte que a titularidade respectiva passa a ser assumida por outro(s) sujeito(s). A transmissão onerosa de um direito real sobre imóvel por natureza ou acessão física pode importar para o ITIV; a constituição lhe é irrelevante.

⁷⁹⁸ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

⁷⁹⁹ “Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

⁸⁰⁰ Cf. GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 13.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 216.

Feitas essas considerações, cumpre destacar se esses três tributos (IPTU, ITR e ITIV) hão de sofrer a limitação advindo do dever de proteção especial da entidade familiar, a proteger o bem de família.

Com efeito, o princípio da dignidade da pessoa humana integrado com dever de proteção especial do Estado à entidade familiar garante a proteção ao imóvel utilizado por esta como residência ou como fonte de renda para sua sobrevivência (na forma prevista no CC/2002 a tratar do bem de família), seja este imóvel urbano ou rural.

Nesse passo, cumpre destacar o seguinte: **(I)** se o texto constitucional traz regra de imunidade expressa quanto ao ITR para a pequena gleba rural explorada pelo proprietário ou sua família, que não possua outro imóvel, não se encontra justificativa razoável para deixar desprotegido o imóvel urbano utilizado pelo proprietário para sua moradia e de sua entidade familiar quanto à exigência tributária respectiva (IPTU); violaria, pois, o postulado da coerência; **(II)** se a moradia é direito fundamental do indivíduo (art. 6.º da CF/88), bem assim a dignidade da pessoa humana é valor fundamental da República do Brasil, não se vislumbra motivo para que o bem de família, urbano ou rural (respeitado, quanto a este, a noção de pequena gleba), não reste protegido quanto à tributação (IPTU e ITR)⁸⁰¹; **(III)** quanto ao ITIV/ITBI, cumpre destacar que, em função dos mesmos valores que protegem o bem de família no que concerne ao IPTU/ITR, é possível empreender raciocínio para se considerar a aquisição de imóvel destinado a servir à moradia da entidade familiar (bem de família) também seja imune ao ITIV tanto na sua aquisição como na sua alienação para a substituição por outro⁸⁰²; **(IV)** examinando as exceções à impenhorabilidade do bem de família, se encontram, tanto na Lei Federal n.º 8.009/90 como no CC/2002, a exigência de tributos que incidam sobre o imóvel ou sejam a eles relacionados (IPTU, ITR, taxas de serviço ou de polícia relacionadas com o

⁸⁰¹ A essa conclusão é possível chegar, outrossim, a partir da idéia de mínimo existencial familiar, já tratada adrede. Defendendo esta posição, quanto à imunidade ao ITR e ao IPTU, quanto aos imóveis destinados à moradia de pessoas de baixa renda, tem-se o pensamento de Ricardo Lobo Torres (Cf. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 167, 171 e 174).

⁸⁰² No plano infraconstitucional, calha notar que a legislação concernente ao imposto de renda pessoa física alberga uma norma de isenção quanto acréscimo patrimonial advindo do ganho de capital na alienação de imóvel residencial, quando os recursos se destinarem à aquisição de outros imóveis residenciais no prazo de 6 (seis) meses. Trata do art. 39 da Lei Federal n.º 11.196/2005. De modo similar, o art. 23 da Lei Federal n.º 9.250/95 isenta o ganho de capital auferido na alienação do único imóvel que o titular possua, cujo valor de alienação não ultrapasse R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), exigindo-se que não se tenha realizado outra alienação nos últimos cinco anos (Lei Federal n.º 9.250/1995, artigo 23).

imóvel, contribuição de melhoria); considerando a diretiva imposta no *caput* do art. 226 da CF/88 quanto à especial proteção do Estado à entidade familiar, examinando essa exceção sob o viés da aplicação ao campo tributário dessa norma, conclui-se que as regras contidas no CC/2002 e na citada não lei não sobrevivem ao exame de constitucionalidade, uma vez que não se encontra justificativa razoável para que a dívida tributária sujeite o proprietário à perda do bem de família.

Assim, e em resumo, pode-se afirmar que a proteção de constitucional tributária o bem de família à luz do princípio defendido na tese, pode assim ser sintetizada: **(a)** imunidade do bem de família (urbano ou rural) quanto ao IPTU, ITR e ITIV/ITBI, sendo que, quanto ao imóvel rural, há de se observar a integração com o dispositivo sobre a imunidade expressamente contido no texto constitucional; **(b)** inconstitucionalidade da exceção à garantia da impenhorabilidade do bem de família para a exigência do IPTU e ITR.

Isso não exclui outras formas de proteção derivadas da mesma carga axiológica do art. 226, *caput*, da CF/88.

5.4. A PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO QUANTO AOS IMPOSTOS SOBRE CIRCULAÇÃO E CONSUMO (IPI, ICMS E ISSQN).

O sistema tributário brasileiro onera, fortemente, patrimônio renda e consumo. Esta última atividade econômica é gravada por todas as entidades federais: União (II, IPI, e IOF), Estados e Distrito Federal (ICMS) e Municípios e Distrito Federal (ISSQN)⁸⁰³, e deve-se se calcar, outrossim, no princípio da capacidade contributiva – que deve estender-se pela tributação sobre essas três categorias de signos presuntivos de riqueza⁸⁰⁴⁻⁸⁰⁵, assim como a noção do mínimo existencial⁸⁰⁶.

⁸⁰³ Cf. AVI-YONAH, Reuven S. “Os Três objetivos da tributação”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 22. São Paulo: Dialética, 2008, p. 27-8: “Porque é que a maioria dos países utilizam simultaneamente a tributação sobre a renda e sobre o consumo? E porque os Estados Unidos optaram por deixar de tributar o consumo em âmbito federal para tributar-se apenas a renda? A resposta dada reside nas três funções de triungtacao: (i) gerar receitas ao Estado; (ii) redistribuir a riqueza e (iii) regulamentação. As receitas explicam porque é que para a maioria dos países (embora ainda não para os EUA), ambos os impostos, sobre a renda e sobre o consuma, são necessários para apoiar o sistema de bem-estar social. A função redistributiva, por sua vez, redistribui devidamente a riqueza não consumida e explica porque os EUA aprovaram o imposto sobre o rendimento e, pela mesma razão, porque os países em desenvolvimento insistem em também manter este imposto. A função reguladora explica a política de manutenção do imposto sobre o rendimento, utilizada como instrumento para que os políticos possam regular o comportamento dos poupadores e dos investidores”.

⁸⁰⁴ Cf. LANG, Joachim. “Justiça fiscal e globalização”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 90

Deve-se averiguar, outrossim, se e como o dever de proteção especial à entidade familiar funciona como limite à tributação quanto aos impostos que incidente sobre a produção, circulação e consumo. São eles, de rigor, o IPI, o ICMS e o ISSQN, de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios e do Distrito Federal, respectivamente.

De início, há se registrar que, pela estrutura do fato gerador do tributo definido tanto pela norma de competência (CF/88) como pela norma geral que organiza esses impostos (CTN, Lei Complementar n.º 87/96 e Lei Complementar 116/2003), o fato gerador, em termos gerais, tem como elemento material, em termos sucintos: **(i)** para o IPI: o desembaraço aduaneiro do produto industrializado de procedência estrangeira, a saída do produto industrializado de estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 do CTN e a arrematação do produto industrializado, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão⁸⁰⁷ (art. 46 do CTN); **(ii)** para o ICMS: circulação jurídica de mercadorias, prestação onerosa de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, e prestação onerosa de serviço de comunicação por qualquer meio (art. 2.º da Lei Complementar n.º 87/96⁸⁰⁸); **(iii)** para o

“O princípio da capacidade contributiva perde força em vista do aumento da proporção dos tributos indiretos na carga tributária total dos cidadãos e também em função da perda da justiça no imposto sobre herança e doações. Disso resulta a necessidade imperiosa de se sanear a tão complexa tributação da renda (violadora do princípio da capacidade contributiva em variados pontos), de modo a se alinhar estritamente no princípio da capacidade contributiva e proteger-se o valor, contido no ordenamento jurídico-tributário, da divisão justa da carga tributária conforme a capacidade de pagamento de tributos”.

⁸⁰⁵ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. Enrique Mata. 2.ª ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 165.

⁸⁰⁶ Cf. GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. Enrique Mata. 2.ª ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 167-8, 170: “[s]e o imposto grava o consumo mínimo necessário para a existência, ocorre diretamente um das seguintes consequências: ou pioram as condições de vida com danos evidentes para a sociedade. Ou os trabalhadores obtêm um aumento de salário, e os impostos indiretos sobre o consumo repercutem sobre a classe dos empresários e estes, por sua vez, podem transferi-las a outras classes, aos consumidores, e em tal caso os impostos indiretos não recaem, em definitivo, sobre o destinatário concebido pelo legislador, senão que aumentam o custo de produção e constituem uma condição de inferioridade da economia do país respeito à concorrência internacional. Ou, em outros casos, os impostos indiretos que gravam o mínimo de existência podem ter por consequências diminuir a poupança, que é um elemento indispensável para a segurança da existência da família. A falta da poupança, por sua vez, produz uma diminuição na oferta de capitais e provoca, por conseguinte, um aumento dos juros, de forma que os impostos indiretos sobre os consumidores de capitais, é dizer, sobre os empresários e, em último termo, sobre toda a economia nacional, e constituem um elemento que aumenta o custo de produção, com evidente dano para o país.

[...]

Em conclusão: para os impostos diretos e indiretos se pode afirmar que têm por objeto a renda objetiva e subjetiva respectivamente”. (tradução do autor).

⁸⁰⁷ O tipo tributário do IPI alberga o produto que sofreu industrialização, sendo que “[p]ara os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo” (art. 46, parágrafo único, do CTN).

⁸⁰⁸ “Art. 2.º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

ISSQN: a prestação de serviços descritos em lista de caráter nacional (anexa à lei complementar n.º 116/2003), inclusive sua importação. A sujeição passiva direta (na qualidade de contribuinte) é atribuída, de regra, a quem pratica do fato gerador: a quem realiza o desembaraço aduaneiro, aos estabelecimentos definidos no parágrafo único do art. 51 do CTN, ao arrematante do produto industrializado, a quem põe e circulação jurídica de mercadorias, a quem presta onerosamente o serviço de transporte intermunicipal e interestadual, a quem presta onerosamente o serviço de comunicação por qualquer meio, a quem presta onerosamente o serviços ou o importa.

Por isso, de regra, é difícil de se cogitar da entidade familiar como contribuinte de direito desses tributos. Diz-se contribuinte de direito por se tratarem de impostos que, por sua própria natureza, comportam repercussão do encargo financeiro do tributo, de sorte que a entidade familiar pode figurar como contribuinte de fato do tributo, quando figura como destinatária final na cadeia de circulação do produto ou da mercadoria ou da prestação do serviço. Essa circunstância, em verdade, não inviabiliza que se cogite desse princípio como limite constitucional também para o IPI, ICMS e ISSQN.

Isso porque a entidade familiar merece a proteção quer quando, na relação tributária, figure como contribuinte de direito – porque importou ou arrematou determinada mercadoria/produto ou importou determinado serviço previsto na lei nacional – quer quando, fora da relação tributária em sentido estrito, esteja suportando o encargo financeiro do tributo, como contribuinte de fato. O valor da entidade familiar há de ser aquilatado pelo legislador a fim de dimensionar a carga tributária respeitante ao IPI, ICMS e ISSQN, ou mesmo para criar situações de isenção baseadas na necessidade de preservação ou estímulo à formação daquela.

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.

Cumprido recordar que a CF/88 determina a seletividade de alíquotas do IPI e do ICMS em razão da essencialidade do produto. Essa essencialidade do produto deve ser aquilatada não apenas do ponto de vista da mercadoria/produto em si, ou do significado dele para a garantia de uma existência digna (arts. 1.º, inciso III, e 170, *caput*, da CF/88), mas, também, da importância desse quanto à entidade familiar.

Embora com o um âmbito de atuação bem restrito e mais fluido, é possível, portanto, cogitar do dever de especial proteção à entidade familiar como um limite à tributação também em relação ao IPI, ICMS e ISSQN.

Convém notar, outrossim, que quanto aos demais impostos que incidem na circulação que envolve o comércio exterior – imposto de importação e imposto de exportação – também é possível cogitar da incidência do princípio de que cuida a presente tese, operando da mesma maneira que se sucede com os outros três já tratados.

5.5. O DEVER DE PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO NO CASO DE IMPOSTOS QUE INCIDE SOBRE TRANSMISSÃO GRATUITA DE BENS (ITCMD).

Dentre os tributos que incidem sobre transmissão de bens, destaca-se o Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), de competência dos Estados-membros e do Distrito Federal. Este imposto alberga em sua hipótese de incidência o fato econômico consistente na transmissão de bens ocasionada em função da sucessão hereditária, bem como pela sucessão testamentária; são hipóteses de sucessão hereditária (*causa mortis*). Além disso, a transmissão de bens gerada pela doação (ato *inter vivos*) também é gravada por esta espécie tributária (art. 155, inciso I, da CF/88⁸⁰⁹).

Nesse passo, vê-se que realidade econômica atingida por esse imposto compreende a transmissão gratuita de bens gerada pelo evento morte, ocorrida por sucessão hereditária regida pelas relações de parentesco entre o indivíduo *de cujus successione agitur (de cujus)* e os vocacionados à sucessão aberta, bem assim pela sucessão definida pela vontade daquele, declarada em testamento.

⁸⁰⁹ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;”.

A norma geral de direito tributário que versa sobre esse imposto, o CTN, determina que, no caso de sucessão causa mortis, “ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários” (art. 35, parágrafo único). Segundo essa regra, portanto, o fato gerador é analisado segundo a perspectiva de cada um dos herdeiros (no caso de sucessão hereditária) ou de cada um dos legatários (contemplados por testamentos), e não sob a perspectiva do *de cuius*; por força dessa regra, cada quinhão e cada legado há de ser tratado tributariamente de forma autônoma, eis que representativo de um fato gerador desse tributo. Assim, cada operação representada por cada um dos quinhões e cada um dos legados deve ser tratada pelas legislações Estaduais e do Distrito Federal de forma autônoma, sob pena de se violar a norma geral de direito tributário.

O texto constitucional fixa regras sobre local de ocorrência do fato gerador, ao definir que, quanto o fato gerador disser respeito à transferência de bens imóveis e respectivos direitos, o imposto será de competência do Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal, se neste estiver sediado (inciso I, do §1.º, do art. 155 da CF/88); quanto a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal se neste se processo o inventário ou arrolamento ou tiver domicílio o doador (inciso II, do §1.º, do art. 155 da CF/88).

A fim de evitar conflito no exercício da competência tributária (art. 146, inciso I, da CF/88), o texto constitucional ainda determina que lei complementar deverá dispor sobre o ITCMD se o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (inciso III, do §1.º, do art. 155 da CF/88).

Também no propósito de se evitar abusos na mensuração do tributo por parte dos Estados e do Distrito Federal, a CF/88, no inciso IV, do §1.º do art. 155, determina que as alíquotas máximas do ITCMD serão definidas pelo Senado Federal, órgão legislativo representativo daqueles entes da federação.

Prosseguindo no exame da hipótese de incidência autorizada constitucionalmente pela norma definidora de competência, infere-se que a transmissão gratuita por ato *inter vivos* sobre a qual é possível a incidência do tributo de que ora se trata é ocasionada pelo contrato de

doação. Com efeito, a CF/88 não alude a toda e qualquer forma de transmissão gratuita de bens por ato *inter vivos*; fecha a norma no contrato típico de *doação*. Por essa razão, Estados e Distrito Federal somente podem atingir, por intermédio de ITCMD, as transmissões gratuitas resultantes de *contratos de doação*; se a transmissão gratuita por ato *inter vivos* não se der por intermédio do contrato de doação, não se cogita da incidência deste imposto.

Por essa razão é conveniente, em termos sucintos, destacar a configuração jurídica dessas espécie de contrato segundo o direito civil brasileiro. Trata-se de uma negócio jurídico bilateral, de natureza contratual, por intermédio do qual o titular de um determinado bem (móvel, imóvel, semovente) se compromete a transferir a titularidade desse bem, por mera liberalidade, a outrem, que o aceita.

Trata-se de um contrato gratuito (eis que implica benefício ou vantagem para uma das partes), unilateral (eis que implica prestação apenas para uma das partes), consensual (porque não requer, para seu aperfeiçoamento, a entrega da coisa doada ao donatário) e formal (porque tem de obedecer à forma prescrita em lei)⁸¹⁰; além desses, é necessário que haja o *animus donandi*, i.e., vontade de doar, sendo tal pressupostos o aspecto subjetivo da doação, da mesma forma que a gratuidade é seu aspecto objetivo⁸¹¹.

Dessarte, sem que o ato de transmissão *inter vivos* gratuito caracterize-se como contrato de doação, não se cogita da incidência do ITCMD. O tipo tributário deste imposto deve há de albergar, portanto, o contrato de doação, tal como o direito civil lhe estrutura (art. 110 do CTN), sob pena de ilegalidade, por desconformidade com a norma geral de direito tributário, bem assim de inconstitucionalidade por violação à norma constitucional que outorga a competência tributária⁸¹².

Vertendo a análise dessa espécie tributária sob a perspectiva do limite constitucional construído com base no princípio de que trata a presente tese, urge reconhecer a necessidade

⁸¹⁰ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Vol III*. 10.^a ed. rev. atual. Rio de Janeiro: 2001, p. 152. GOMES, Orlando. *Contratos*. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 211. Ainda sobre o contrato de doação, verificar: GAGLIANO, Pablo Stolze. *O Contrato de doação: análise crítica do atual sistema jurídico e os seus efeitos no Direito de Família e das Sucessões*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 34-47,

⁸¹¹ Cf. WALD, Arnoldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 18.^a ed. ref. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 64.

⁸¹² Dessarte, por violação à regra constitucional de competência e, também, ao art. 110 do CTN, é possível questionar o art. 2.^o da Lei n.º 4.826/1989, do Estado da Bahia, segundo o qual: “[p]ara efeito desta Lei considera-se doação qualquer ato ou fato, não oneroso, que importe ou resolva em transmissão de quaisquer bens ou direitos”.

de dimensão das alíquotas de acordo com o espírito de proteção à entidade familiar. Explica-se: embora o texto constitucional não tenha disposto de modo expreso sobre regras em derredor das alíquotas para o ITCMD, há de se ter em mente que, com fundamento no dever de proteção especial da entidade familiar, estabeleçam-se alíquotas de modo seletivo, segundo, por exemplo, o grau de parentesco entre o *de cuius* e o herdeiro. Progressividade, regressividade e seletividade de alíquotas são técnicas que podem ser empregadas para se atingir a justiça fiscal no caso do ITCMD.

Não se ignora a existência, para o ITIV, do enunciado n.º 656 da sua súmula de jurisprudência do STF⁸¹³. Embora a súmula seja alusiva ao ITIV, o raciocínio que a sustenta aplicar-se-ia ao ITCMD: ausência de expressa previsão constitucional para a estipulação de alíquotas progressivas para essa espécie de imposto.

Discorda-se da posição por, basicamente, dois fundamentos: **(a)** a ausência de previsão no texto constitucional de progressividade, regressividade ou seletividade de alíquotas não implica, somente por esse fato, em inconstitucionalidade da lei tributária que a contemple; **(b)** estas três técnicas de estipulação de alíquotas servem – se bem empregadas – para concretizar o valor da justiça fiscal, eis que servem ao atendimento do princípio da capacidade contributiva que, como dito nesta tese, é, simultaneamente, fundamento e limite do tributo. A locução admoestadora “se bem empregadas” é de grande importância, haja vista que – com a permissão da metáfora – trata-se de um remédio, cuja dose equivocada produz o mesmo efeito que o veneno.

Estas técnicas foram desenvolvidas pela ciência fiscal com o objetivo de conciliar os interesses e as necessidades de arrecadação com a possibilidade econômica e as necessidades inarredáveis dos contribuintes (capacidade contributiva). Dessarte, pode-se estipular que a alíquota aumente, na medida em que a base de cálculo aumente (progressividade), ou que diminua, na medida em que a base de cálculo aumente (regressividade), ou que as alíquotas sejam diferentes segundo diversos critérios (seletividade), desde que esses critérios signifiquem um fator razoável de discriminação, a fim de que o princípio da isonomia não reste vilipendiado.

⁸¹³ “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão “inter vivos” de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

A mensuração de alíquotas deve conciliar-se com a norma geral de direito tributário aplicável que determina que ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários envolvidos na sucessão (art. 35, parágrafo único, do CTN). Assim, é possível extrair a necessidade de as legislações estaduais e do Distrito Federal – respeitando os limites máximos estabelecidos pelo Senado Federal – estipularem alíquotas progressivas segundo o valor dos bens objeto da sucessão *mortis causa*, bem assim alíquotas seletivas segundo o grau de proximidade na sucessão (ascendentes, descendentes, colaterais etc). Nada impede, inclusive, que haja uma combinação entre ambos, de modo a se estabelecerem tabelas progressivas ou regressivas de tributo, segundo a posição do herdeiro na linha sucessória ou de acordo com a qualidade de legatário.

Não apenas na hipótese de transmissão gerada pela sucessão hereditária ou testamentária deve-se cogitar de alíquotas dimensionadas de acordo com a proteção da entidade familiar; no caso da doação, de igual modo, a mensuração das alíquotas há de ser feita segundo critérios de progressividade, regressividade ou seletividade.

De rigor, a questão tributária não pode figurar como um impedimento para a aceitação da doação (com a qual se perfectibiliza o contrato de doação, porque esse negócio jurídico caracteriza-se como meramente consensual – *solo consensu*). Quando o objeto da doação é dinheiro, operacionaliza a o pagamento do respectivo ITCMD por intermédio da reserva de parcela do valor recebido pelo donatário para essa finalidade. Na hipótese, contudo, de o objeto da doação ser um bem diverso de dinheiro, a constituição de capital para pagamento do tributo já não se faz de modo tão pragmático, vez que o donatário, ao avaliar se aceita ou não a doação ofertada, terá de considerar o custo tributário da operação.

Assim, as alíquotas do ITCMD, quer se trate de transmissão *causa mortis* quer se trate doação, deverão ser mensuradas segundo o dever de proteção especial à entidade familiar. Nesse mister, as técnicas de progressividade, regressividade e seletividade são recursos dos quais o legislador há de se valer.

A partir do dever de proteção especial à entidade familiar, é possível inferir a estipulação de um mínimo imune e de um teto de recolhimento a título desse tributo. Nesse passo, em conjunto com desenvolvimento do pensamento em derredor da imunidade do bem de família quanto ao IPTU, ITR e ITBI, constrói-se um regra de imunidade para a hipótese da sucessão

hereditária do bem de família – recorde-se, outrossim, como visto, que o CC/2002 (art. 1.716), na hipótese de morte de um dos cônjuges/companheiros, garante a preservação do bem de família para o cônjuge/companheiro supérstite e filhos que coabitem, ou somente para estes (até que completem a maioridade), no caso de morte de ambos os cônjuges/companheiros.

De outra parte, é possível cogitar-se, outrossim, de um “teto tributário”. Embora a CF/88 determine que o Senado fixará as alíquotas máximas para o ITCMD, é possível compreender que, por intermédio do dever de proteção especial à entidade familiar, se estabeleça um valor máximo a ser recolhido a título desse imposto no caso de sucessão hereditária. Tome-se como exemplo para análise a situação do Estado da Bahia.

A Lei Estadual n.º 4.826/1989, com alterações introduzidas pela Lei Estadual n.º 12.609/2012, quanto às alíquotas do ITCMD, estabelece uma única alíquota para as doações – de 3,5% (art. 9.º, inciso I) – e uma tabela progressiva para as hipóteses decorrentes de sucessão hereditária e sucessão testamentária (art. 9.º, inciso II), com as seguintes escalas: **(i)** 4% (quatro por cento), para conjunto de bens objeto de sucessão de R\$100.000,00 (cem mil reais) a até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais); **(ii)** 6% (seis por cento), para conjunto de bens objeto de sucessão acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) a até R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais); **(iii)** 8% (oito por cento), para conjunto de bens objeto de sucessão acima de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais). Observe-se, outrossim, que as dívidas do espólio não são computadas.

Percebe-se, portanto, que, para a sucessão cujo inventário se processa no Estado da Bahia – ou em relação aos bens imóveis aqui situados – a partir de uma massa de bens objeto de sucessão acima de R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais), a incidência do ITCMD já se dá pela alíquota máxima, no importe de 8% (oito por cento). A realidade econômica do país denota, pois, que o valor referido pela legislação estadual como referencial para a última escala de alíquotas está extremamente defasado, de modo demonstrar que uma expressiva parte da sucessões havidas enquadrar-se-ão em uma alíquota de 8% (oito por cento).

Tem-se, pois, que a escala de alíquotas é superior as fixadas para o IPTU e para o ITR com função meramente fiscal, bem como, de regra, para o ITIV. É superior, inclusive, às alíquotas do ISSQ, que tem por limite máximo 5% (cinco por cento), conforme impõe o art. 8.º, inciso

II, da Lei Complementar n.º 116/2003. Assemelha-se às alíquotas praticadas para os tributos que incidem sobre a produção e circulação de bens (IPI e ICMS). Supera as alíquotas das contribuições sociais que incidem sobre o faturamento (COFINS e Contribuição ao PIS), cujo teto é de 7,6%. A alíquota máxima do ITCMD estabelecida pela lei do Estado da Bahia supera, outrossim, a primeira faixa de alíquotas do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – que, hoje, é de 7,5%.

Uma imagem é deveras ilustrativa: em uma sucessão em que haja 12 (doze) herdeiros (ou mais), por exemplo, e em que o valor do conjunto de bens objeto de sucessão supere R\$ 300.000,00 (trezentos mil reais) – o que, a rigor, na realidade econômica do país, não é situação rara –, o valor a ser pago a título de ITCMD superará o valor correspondente a cada quinhão a que tem direito cada qual dos herdeiros: paga-se 8% a título de ITCMD, ao passo em que cada herdeiro receberá o valor correspondente a 7,6%. Registre-se, outrossim, que nessa ilustração não se considerou que o espólio titularizaria dívidas; noutros termos, considerou-se que o *de cuius* não teria patrimônio negativo, hipótese em que o percentual representativo dos quinhões diminuiria.

Nesse quadro, pois, a fim de se respeitar a capacidade contributiva, urge estabelecer-se um teto para a arrecadação do ITCMD. Ao lado, disso, e também com base na proteção à entidade familiar, é possível cogitar, outrossim, da dedução, na base cálculo, do passivo do espólio, de modo que o tributo incida sobre o patrimônio objeto da sucessão. A carga axiológica dessa regra ora alvitrada vale, outrossim, para doação⁸¹⁴.

Convém, pois, nesse passo, a propósito da aplicação do dever de proteção especial à entidade familiar à tributação, especificamente quanto ao ITCMD, examinar quatro casos hipotéticos de elevado potencial de recorrência no seio social.

⁸¹⁴ TIPKE, Klaus. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelt e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 65: “Economicamente, é renda o que é herdado ou presenteado; aumenta a capacidade contributiva do herdeiro ou donatário. Entretanto, o mesmo acréscimo patrimonial não pode ser tributado pelo imposto de renda e pelo imposto de herança e doações. As leis tributárias de heranças e doações, no mundo inteiro, tratam o nível da tributação, entre outros – e de acordo com o princípio da família – como dependente do grau de parentesco. Isso é impensável, se a concorrência entre o princípio da capacidade contributiva e o da família for resolvida de modo a dar maior valor ao princípio da família em relação ao primeiro. O doador não pode ser tributado (nem como devedor solidário), já que por meio da doação, sua capacidade contributiva não cresce, mas diminui”.

O primeiro deles [*caso (01)*] trata-se da conversão de regime de bens do casamento de separação de bens para comunhão universal, com base no § 2.º art. 1.639 do CC/2002⁸¹⁵, que permite a conversão de regime de bens no curso da relação conjugal.

É cediço que o direito civil brasileiro prevê quatro regimes de bens para o casamento/união: (1) comunhão universal, em que o patrimônio de cada um dos cônjuges/companheiros se funde em um todo indiviso, passando a fazer parte do patrimônio comum tanto os bens pré-existentes à união como os que lhe são adquiridos em seu curso, com exceção de apenas alguns bens (art. 1.668 do CC/2002) – este regime dependente de prévia e expressa avença, segundo requisitos formais (pacto antenupcial) ou não, conforme se trate de casamento ou de união; (2) comunhão parcial, em que permanece no patrimônio de cada um dos cônjuges, como bens particulares, os bens anteriores à união e alguns que são integrados ao patrimônio no curso desta (art. 1.659 do CC/2002) – este regime vigora como regra, no silêncio das partes ou quando a lei não impõe o regime de separação de bens; (3) regime de separação de bens, segundo o qual não bens comuns por força da união, de modo que pertencem os bens a cada um, conforme o título de aquisição – este regime vigora por expressa estipulação das partes, ou quando a lei impuser (art. 1.641 do CC/2002), segundo determinadas circunstâncias dos integrantes da união; (4) participação final no aqwestos, criado pelo CC/2002, afigurando-se, de rigor, como um regime híbrido, com características da comunhão universal e da separação de bens, que requer, para sua observância, uma apuração contábil ao fim da união, levando-se em consideração os adquiridos durante todo o casamento e o respectivo valor (se se tratar de bem já alienado por ocasião da dissolução da união), atribuindo uma apuração de créditos e débitos ao final a cada um dos cônjuges (o que pode interessar sobremaneira a um terceiro, credor de um deles⁸¹⁶) – este regime dependente de prévia e expressa avença, segundo requisitos formais (pacto antenupcial) ou não, conforme se trate de casamento ou de união.

Salvo impedimentos de ordem legal, é possível aos cônjuges/companheiros, mediante pedido motivado ao órgão jurisdicional – e desde que se preservem direitos de terceiros – pedir a

⁸¹⁵ “Art. 1.639. É lícito aos nubentes, antes de celebrado o casamento, estipular, quanto aos seus bens, o que lhes aprouver.

§ 1.º O regime de bens entre os cônjuges começa a vigorar desde a data do casamento.

§ 2.º É admissível alteração do regime de bens, mediante autorização judicial em pedido motivado de ambos os cônjuges, apurada a procedência das razões invocadas e ressalvados os direitos de terceiros”.

⁸¹⁶ Para considerações com mais vagar acerca desse regime ver LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 325-35.

conversão do regime de bens. Diante disso, cumpre averiguar se há impacto quanto ao ITCMD em relação às conversões de regime de regime que impliquem, de *per si*, transferência de bens entre os patrimônios de cada um dos cônjuges. Importa, pois, nesse caso, a conversão para o regime da comunhão universal⁸¹⁷.

Nessa hipótese, os bens que integravam o patrimônio individual de cada um dos cônjuges/companheiros passarão a integrar, a partir da conversão, o patrimônio do casal. Há de se averiguar, portanto, se essa operação pode ser alcançada pela tributação, especificamente pelo ITCMD.

De rigor, dois são os princípios constitucionais que impediriam a eventual pretensão do fisco nesse aspecto: a tipicidade tributária e o dever de proteção especial à entidade familiar aplicado à tributação.

O princípio da tipicidade impediria que, eventualmente, o Estado e Distrito Federal buscassem tributar essas operações. Conforme exposto acima, não é qualquer forma de transferência gratuita de bens por ato *inter vivos* que gera a incidência do ITCMD, pois o tipo tributário respeitante a este há de ser integrado pelo contrato de doação, haja vista que a norma constitucional de outorga de competência faz a referência ao contrato de doação, o qual é integrado pelos elementos já referenciados, os quais não estão presentes no ato de conversão do regime de bens.

Mesmo que não fosse pelo princípio da tipicidade, urge registrar que o dever de proteção especial à entidade familiar impediria que a operação de transferência patrimonial entre os integrantes do casal por ocasião da mudança de regimes de bens fosse tributada. Tratar-se-ia de uma operação que, de rigor, não revelaria capacidade contributiva e, além disso, a norma tributária que implicasse essa exigência interferiria no livre poder de disposição do casal que, de comum acordo, quis modificar o regime por força, por exemplo, do fortalecimento dos laços da entidade familiar.

Outro caso que se pode destacar para a análise do princípio de que cuida a presente tese aplicado ao ITCMD [*caso (02)*] refere-se à partilha desigual de bens decorrentes de

⁸¹⁷ Mesmo porque, na conversão para os demais regimes, não haveria transferência de bens a cogitar de alguma incidência tributária.

dissolução da sociedade conjugal ou de dissolução de união estável⁸¹⁸, ou de quinhões em sucessão hereditária.

Trata-se da hipótese em que um dos cônjuges, por ocasião da dissolução da união, deveria ficar com uma massa de bens correspondente a “X”; porém, por ocasião da dissolução amigável, convencionou-se que ele ficará com o equivalente a “X+Y”. Questiona-se, pois, se o excedente daquilo que já lhe pertencia por ocasião da partilha e que, portanto, não objeto de “transmissão” – i.e., no exemplo, o “Y” – deveria ser tributado.

A investigação aqui, de rigor, se bifurca a depender de que o cônjuge que recebeu “X+Y” tenha ou não oferecido uma contrapartida em dinheiro ou em bens. Se ofereceu, ter-se-ia que a transmissão de “Y” se deu de modo oneroso; em caso negativo, ter-se-ia a transmissão gratuita quanto ao “Y”.

Novamente, operam os mesmos dois princípios: o da tipicidade e o da proteção especial à entidade familiar quanto à tributação.

Tratando-se da hipótese em que há oferecimento da contrapartida, tem-se que a transmissão se deu de modo oneroso, razão por que haveria de incidir o ITIV, se “Y” referir-se a bens imóveis ou direitos reais a ele relativos, com exceção dos direitos de garantia; uma vez que o tipo descrito para esse tributo alude a “transmissões onerosas” sem necessariamente cerrar-se em qualquer ato jurídico ou negócio jurídico típico. Se a transmissão de “Y” se deu sem contrapartida, pode-se afirmar que a transmissão foi gratuita; porém, como dito, somente a doação pode ser tributada e, nesse caso, não se pode afirmar que estão presentes os elementos desse contrato típico, máxime porque a transmissão se dá por força de uma transação realizada na dissolução da união. Não haveria, portanto, a incidência do ITCMD. O mesmo raciocínio tributário feito até aqui se aplica na hipótese da sucessão em que determinado herdeiro, por ocasião da partilha amigável, fica com quinhão superior àquele a que sucessão hereditária reservar-lhe-ia.

⁸¹⁸ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Família e tributação - notas para uma análise transdisciplinar”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 129, 2006, p. 57: “As características da *doação* são ser um *contrato*, que decorre da *liberalidade* de uma das partes, e no qual ocorre a *transferência de bens ou vantagens* de um patrimônio para o outro. Como se trata de uma questão de Direito de Família, a subjetividade impera, e deve-se perquirir os *motivos* desta partilha ter sido *desigual* a fim de se verificar se a transferência da propriedade ocorreu ou não *por liberalidade*. Deve-se constatar se estamos ou não diante de uma *doação*”.

Sucedee que, ao se examinar a situação perante perspectiva do dever de proteção especial à entidade familiar aplicado ao campo da tributação, infere-se que nenhuma exigência seria legítima. Isso porque, tanto para o ITCMD como para o ITIV, cumpre destacar que a tributação não pode operar como empecilho ou dificultador para as re-organizações patrimoniais que busquem o bem-estar, a independência e a dignidade de cada integrante da entidade familiar. A proteção à entidade familiar deve operar em todos os momentos desta. Consoante já dito anteriormente, a família é um valor caro à República Federativa do Brasil que deve ser protegida pelo Estado, inclusive quanto ao exercício do poder tributário.

Como terceiro caso [*caso (03)*], há a hipótese da conversão da união estável em casamento sob o regime de comunhão universal. Aqui, valem as considerações feitas por ocasião do exame do *caso (01)*, além de se ter em linha de conta a regra contida no art. 226, §3.º, da CF/88, que determina que a lei deverá facilitar a conversão da união estável em casamento. Essa conversão, de rigor, implica transferência gratuita de bens, na medida em que a meação sobre todo o patrimônio de um dos cônjuges/companheiros (excluídos, apenas, aqueles bens apontados pela legislação – a exemplo do art. 1.688 do CC/2002) passa a integrar o patrimônio do outro. Dois motivos militam em desfavor da pretensão fiscal nesta situação: (i) a atipicidade do fato, eis que contrato de doação não houve; (ii) viola a proteção especial à entidade familiar.

Assim a tributação logo por ocasião do início da sociedade conjugal⁸¹⁹ é medida que caminha em sentido diametralmente oposto ao de uma especial proteção a ser conferida pela Estado à entidade familiar.

⁸¹⁹ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Família e tributação - notas para uma análise transdisciplinar”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 129, 2006, p. 61: “Ora, inegavelmente estabelecer incidência tributária na comunhão dos patrimônios não é uma forma de *facilitar a conversão da união estável em casamento*. Ainda mais quando se sabe que o Código Civil determina o regime patrimonial da comunhão *parcial* de bens para a união estável, salvo disposição em contrário dos companheiros. Logo, estabelecer uma oneração tributária para passar de uma união estável (comunhão parcial, como regra) para o casamento (na comunhão universal) seria o contrário de “facilitar a conversão” que a Constituição determina.

Seria, portanto, uma forma de *desincentivo ao casamento* uma lei que estabelecesse tributação no início da sociedade familiar, e a proteção que a Constituição exige para a família – especial, diga-se de passagem – estaria sendo desatendida.

Desta forma, seja em face do *caput*, seja em face do parágrafo 3º do art. 226 da Constituição, uma lei que estabelecesse exigência desta natureza poderia ser levada às barras do Supremo Tribunal Federal e acoimada de inconstitucional, para que fosse assegurada a supremacia da Constituição, mantendo a valorização da família sem os obstáculos fiscais que eventualmente tivessem sido criados para a sua formação”.

Sob a rubrica de quarto caso [*caso (04)*], abordar-se-á uma hipótese que vem se tornando cada vez mais frequente na realidade brasileira, e, de igual modo, está a causar polêmicas do ponto de vista tributário, sobretudo no âmbito dos Estados que estipulam alíquotas diferentes para o ITCMD, conforme se trate de doação ou de sucessão hereditária ou testamentária. É a hipótese em que há a exigência de ITCMD por ocasião da sucessão *causa mortis* quando houve, em vida, a realização de doação de ascendente para descendente de bens – sobretudo imóveis – com ou sem reserva de usufruto ou a constituição de outros direitos reais na coisa alheia. É a hipótese em que se deu um “planejamento sucessório em vida”, realizado, amiúde, com a finalidade de prevenir litígios entre os herdeiros por ocasião da abertura da sucessão.

Tome-se, mais uma vez, o exemplo da lei baiana que, como muitas outras, contém alíquotas diferentes para a transferência havida por doação e para a transferência ocasionada pelo evento morte. O Estado da Bahia estipula a alíquota para doações da seguinte forma: 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento); já a transferência ocorrida por força da sucessão hereditária, estipula, como visto, alíquotas progressivas escalonadas em 4% (quatro por cento), 6% (seis por cento) e 8% (oito por cento).

É cediço que o CC/2002, na mesma esteira do CC/1916, determina que a doação de ascendente para descende ou de um cônjuge ao outro importa em adiantamento de legítima (art. 544 do CC/2002⁸²⁰). Por ocasião da sucessão *causa mortis*, o herdeiro que recebeu o bem em doação há de trazê-lo à colação (art. 2.002 do CC/2002⁸²¹), a fim de igualar as legítimas dos descendentes do cônjuge supérstite, ainda que os bens já não mais estejam no patrimônio daquele (art. 2.003 do CC/2002⁸²²); esse dever persiste mesmo no caso de o herdeiro ter renunciado à herança (art. 2.008, do CC/2002), bem como para aqueles que, na sucessão, estão na qualidade de herdeiros por representação (art. 2.009 do CC/2002). Dispensa-se a realização da colação se o doador declarar, no ato de doação ou por testamento, que a(s)

⁸²⁰ “Art. 544. A doação de ascendentes a descendentes, ou de um cônjuge a outro, importa adiantamento do que lhes cabe por herança”.

⁸²¹ “Art. 2.002. Os descendentes que concorrerem à sucessão do ascendente comum são obrigados, para igualar as legítimas, a conferir o valor das doações que dele em vida receberam, sob pena de sonegação.

Parágrafo único. Para cálculo da legítima, o valor dos bens conferidos será computado na parte indisponível, sem aumentar a disponível”.

⁸²² “Art. 2.003. A colação tem por fim igualar, na proporção estabelecida neste Código, as legítimas dos descendentes e do cônjuge sobrevivente, obrigando também os donatários que, ao tempo do falecimento do doador, já não possuírem os bens doados.

Parágrafo único. Se, computados os valores das doações feitas em adiantamento de legítima, não houver no acervo bens suficientes para igualar as legítimas dos descendentes e do cônjuge, os bens assim doados serão conferidos em espécie, ou, quando deles já não disponha o donatário, pelo seu valor ao tempo da liberalidade”.

doação(ões) saia(m) da parte disponível – presumindo-se essa circunstância quando feita a descendente que, ao tempo da doação, não seria chamado à sucessão na qualidade de herdeiro necessário (arts. 2.005 e 2.006 do CC/2002⁸²³).

Assim, quando da realização da doação do ascendente para o descendente, haverá incidência do ITCMD, segundo a lei do Estado da Bahia, sob alíquota de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento). Sucede que, por ocasião da abertura da sucessão do doador, o herdeiro/donatário deverá trazer o bem recebido em doação à colação.

Neste momento, instaura-se um impasse entre o fisco e o contribuinte, que se reflete em duas situações distintas e disjuntivas: **(a)** o fisco considerar que, quando da colação na sucessão aberta, haveria a ocorrência de um novo gerador – sucessão ocasionada pela morte – e, portanto, deveria a haver o lançamento de um “novo” ITCMD, segundo as alíquotas próprias da transmissão por sucessão, desprezando-se o que fora recolhido por ocasião da doação; **(b)** o fisco pretender lançar a diferença devida a título de ITCMD em razão do que foi recolhido a título de doação – sob alíquota de 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) – e o que é devido segundo as alíquotas previstas para a sucessão *mortis causa* – que, como visto, variam em três faixas de 4% (quatro por cento), 6% (seis por cento) e 8% (oito por cento).

A primeira hipótese, de rigor, afigura-se absolutamente esdrúxula e, além de não corresponder aos fatos jurídicos efetivamente ocorridos, padece de irrazoabilidade e constituir-se-á *bis in idem* (bitributação). Com efeito, é cediço que o direito tributário é direito de superposição, pois, frequentemente, vale-se de realidades já normatizadas por outros ramos do direito a fim de produzir a específica eficácia tributária (art. 110 do CTN). Nesse passo, quando o fato gerador relaciona-se com uma situação jurídica ou uma relação jurídica (portanto, eficácia de um fato jurídico), a lei tributária não pode dispor de modo diverso, sob pena de, por via oblíqua, violar a norma de competência. Assim, explica-se: de rigor, transferência de bens mercê da sucessão *mortis causa* não houve; a colação, como o próprio CC/2002, faz-se necessária apenas e tão somente para “para igualar as legítimas”; não se constitui, portanto, *novo* fato gerador. A exigência de crédito tributário correspondente a um “novo” ITCMD sem

⁸²³ “Art. 2.005. São dispensadas da colação as doações que o doador determinar saiam da parte disponível, contanto que não a excedam, computado o seu valor ao tempo da doação.

Parágrafo único. Presume-se imputada na parte disponível a liberalidade feita a descendente que, ao tempo do ato, não seria chamado à sucessão na qualidade de herdeiro necessário.

Art. 2.006. A dispensa da colação pode ser outorgada pelo doador em testamento, ou no próprio título de liberalidade”.

a ocorrência de um novo fato jurídico tributário constitui-se *bis in idem*, eis que a incidência mercê da transferência ocorreu quando da doação.

Costuma ser mais comum a segunda hipótese. Isto porque compreende o fisco que a doação de ascendente para o descendente é, de rigor, uma hipótese de antecipação da sucessão *mortis causa*, razão por que, quando ocorrida esta, é legítima a realização do ajuste com a apuração da diferença entre o que foi recolhido.

Essa segunda hipótese comporta a análise sob dois vieses: pelo primeiro, investiga-se se é possível essa hipótese de planejamento tributário, em que, ainda em vida, o autor da herança define de que forma os bens serão partilhados e já promove essa partilha por intermédio da doação, ou se esta forma de proceder pode ser enquadrada como evasão fiscal; em um segundo viés, cumpre investigar se o dever de proteção especial à entidade familiar pode, em integração com o princípio da tipicidade, impedir a pretensão do fisco quanto à diferença do valor a título de ITCMD.

De início, cumpre notar que, no caso da lei baiana, não há expressa previsão da cobrança da diferença do tributo, de sorte que essa exigência fica por conta de o Fisco não aceitar essas doações em vida como planejamento tributário. De outra parte, o dever de proteção especial à entidade familiar integrar-se-á com o direito ao planejamento tributário⁸²⁴ a fim de assegurar que esses atos praticados pelo contribuinte – consistentes na realização da doação em vida aos descendentes – sejam respeitados, de modo que, quando da sucessão *causa mortis*, não ensejem a cobrança da diferença de valor a título de tributo e, menos ainda, a exigência de novo tributo (ITCMD), como se novo fato gerador tivesse ocorrido.

Como quinto e último caso [*caso (05)*], cumpre aludir à hipótese em que o herdeiro, por ocasião da abertura da sucessão, renuncia à herança, na forma do art. 1.806 do CC/2002⁸²⁵. Em alguns casos, os Fiscos Estaduais manifestaram a potestade tributário no sentido de se realizar uma dupla exigência: (a) incidência por ocasião da abertura da sucessão, com a morte do *de cuius*; (b) incidência por ocasião da renúncia (que se faz sem subordinação a termo ou condição) e retorno do quinhão ao monte.

⁸²⁴ Cf. BRITO, Edvaldo. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 94-115.

⁸²⁵ “Art. 1.806. A renúncia da herança deve constar expressamente de instrumento público ou termo judicial.”.

Em nenhuma das duas situações a imposição tributária se mostra legítima. Dois são os motivos: (i) a atipicidade do fato; (ii) dever de proteção especial à família.

Os dispositivos do CC/1916 acerca da aceitação e renúncia da herança (arts. 1.581 a 1.590) não deixavam claro se a renúncia à herança implicava óbice a se considerar que a transmissão *mortis causa* teria ocorrido, ou se esta ocorreria de modo definitivo desde a abertura da sucessão, de sorte que a renúncia gerava uma segunda transmissão; isso contribuiu para que os Estados promovessem a dupla exigência tributária. Com o advento do CC/2002, especificamente no art. 1.804⁸²⁶, resolveu-se a questão, eis que deixa claro que a transmissão não se realiza se houver renúncia da herança, de sorte que o tipo tributário não se realiza, bem assim ao afirmar que a aceitação de herança torna definitiva a transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão. A atipicidade, portanto, obsta as duas exigências, eis que não houve a sucessão *mortis causa*, assim como a renúncia à herança não se enquadra como contrato de doação⁸²⁷.

Não fosse esse motivo, o dever de proteção especial à entidade familiar obstaría a imposição fiscal nesses casos, eis que não haveria nenhuma transferência de riqueza entre os integrantes da entidade familiar e, além disso, implicaria onerar tributariamente o indivíduo apenas e tão somente em razão das relações de parentesco com o *de cuius*.

Somando-se a tudo quanto fora dito nesta tese acerca da estrutura do ITCMD, há de se concluir que a exigência pretendida pelo fisco em situações como essa conflita com o mandamento constitucional no sentido de se conferir proteção especial à entidade familiar.

Vê-se, portanto, que o princípio objeto da presente tese tem, também, aplicação às hipótese de transmissão gratuita de bens – *causa mortis* ou por doação – operando como um importante limite a impedir que a tributação venha a ser um elemento a dificultar ou a inviabilizar

⁸²⁶ “Art. 1.804. Aceita a herança, torna-se definitiva a sua transmissão ao herdeiro, desde a abertura da sucessão. Parágrafo único. A transmissão tem-se por não verificada quando o herdeiro renuncia à herança”.

⁸²⁷ À mesma conclusão chegam Klaus Tipke Joachim Lang, ao analisarem a questão sob o enfoque do direito civil e direito tributário alemão: “O direito sucessório segue o direito civil também nos casos em que uma *renúncia* (§§ 1942 ss. BGB) faz com que a obrigação tributária seja suprimida retroativamente. Se a herança é renunciada, considera-se que a sucessão não se completa no plano do renunciante (§ 1953 I BGB, sobre o prazo para renúncia vide § 1944 BGB). A renúncia é um acontecimento retroativo no sentido do § 175 I 1 Nr. 2 AO (vide § 21 Nm. 440)”. (*Direito tributário* (Steuerrecht). Volume II. Tradução da 18.ª edição alemã, totalmente refeita, de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2013, p. 181).

determinadas relações econômico-patrimoniais nas relações entre os integrantes da entidade familiar.

5.6. O DEVER DE PROTEÇÃO À ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO E AS DEMAIS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.

A questão de se identificarem as espécies de tributo é, sobretudo, um tema constitucional. Se o conceito de tributo, como visto, é construído a partir do texto constitucional, a delimitação das espécies tributárias se faz, de igual modo, segundo as características indicadas pela CF/88⁸²⁸.

Muito se discutiu a respeito de quantas seriam as espécies de tributos. Houve quem entendesse, a exemplo de Alfredo Augusto Becker⁸²⁹, serem apenas duas as espécies: impostos e taxas. De outro lado, parte da doutrina – como Roque Antonio Carrazza⁸³⁰, Rubens Gomes de Souza⁸³¹ e Aliomar Baleeiro⁸³² –, seguindo orientação induzida pelo texto do próprio CTN (art. 5.º), considerou existirem três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições (de melhoria).

⁸²⁸ CF. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 124 e 125-6: “O próprio sistema constitucional adota uma classificação dos tributos e faz derivarem conseqüências do discernimento que estabelece entre as espécies e subespécies tributárias. Isto é: o texto constitucional consagra uma determinada classificação e atribui regimes jurídicos diferentes a serem aplicados às espécies tributárias. No próprio texto constitucional estão princípios e regras diferentes, e peculiares, aplicáveis com exclusividade — e relevantes efeitos — às diversas espécies e subespécies de tributos.

(...)

As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve constituir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados. Por isso procuramos evitar postura não dogmática, informada por critérios pré-jurídicos, de grande valia para o legislador, mas secundários para o jurista, que tem como ponto de partida de sua tarefa exegético o texto normativo.

Só depois de vigente a Constituição — como fundamento da ordenação jurídica global — é possível elaborar uma classificação dos tributos. Esta toma, portanto, como ponto de partida, como ponto inicial, o supremo dado jurídico: a Constituição..

⁸²⁹ *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 381: “No plano jurídico, todo e qualquer tributo pertencerá a uma destas duas categorias: imposto ou taxa”.

⁸³⁰ *Curso de direito constitucional tributário*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 543: “Parece não haver dúvida de que os tributos, no Brasil, ou são *impostos*, ou são *taxas* (de serviço e de polícia), ou são *contribuições de melhoria*”.

⁸³¹ *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 163: “No estado atual de elaboração do direito financeiro, o gênero tributo compreende três espécies: os impostos, as taxas e as contribuições”.

⁸³² *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 70-71: “Doutrinariamente, pode sustentar-se, e no Brasil tem sido sustentado, que as chamadas ‘contribuições especiais’ e as ‘contribuições parafiscais’ não assumem caráter específico: ora são imposto, ora taxas, não sendo impossível a consorciação destas com aquelas”.

Parte compreendeu serem quatro as espécies de tributos no sistema brasileiro, como o fez Luciano Amaro⁸³³, que trouxe as contribuições de melhoria para a categoria das taxas. No mesmo sentido — quatro espécies tributárias — parece intuir Paulo de Barros Carvalho⁸³⁴, ao reconhecer a natureza tributária dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, ressaltando, contudo, que estas últimas “podem assumir a feição de impostos ou taxas”, não se lhes reconhecendo, pois, em um primeiro momento, autonomia como espécie tributária.

Sucedede que, tomando como ponto de partida o sistema constitucional contemplado na CF/88, depreende-se não serem apenas três as espécies tributárias. Conquanto a análise isolada no art. 145 da CF/88, sobretudo uma interpretação literal, possa induzir à divisão tripartite das espécies tributárias, não é a essa conclusão que parece conduzir o sistema.

As espécies tributárias, pós-CF/88, não se limitam mais a impostos, taxas e contribuições de melhoria. Nessa linha, defende Misabel Abreu Machado Derzi, em notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro, chamando a atenção para o fato de que o texto constitucional de 1988 deixou extreme de dúvidas o caráter tributário das contribuições ditas especiais (porque distintas das contribuições de melhoria). São tributos porque se enquadram no conceito constitucional de tributo e, mais importante do que isso, porque determina-se que a elas se aplique o regime jurídico tributário⁸³⁵.

⁸³³ *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 81 “Com esse objetivo, identificamos quatro grupos de espécies tributárias, que permitem, por sua vez, variadas subdivisões, conforme o nível de análise ou o critério de discriminação que seja eleito:

- 1.º) impostos;
- 2.º) taxas (de serviço, de polícia, de utilização de via pública e de melhoria);
- 3.º) contribuições (sociais, econômicas e corporativas);
- 4.º) empréstimos compulsórios”.

⁸³⁴ Cf. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 44.

⁸³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 71-72 (notas de atualização): “Por ora, o importante, é realçar que, antes da Constituição de 1988, dentro do gênero tributo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal somente incluía os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria, dele afastando as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, além dos empréstimos compulsórios. A Constituição de 1988 colocou a polêmica sob novo enfoque, porque, pela primeira vez, tratou as contribuições em geral — sociais, inclusive de custeio da Seguridade Social, de intervenção no domínio econômico e corporativas — como tributo, de forma insistente e inequívoca, integrando-as aos princípios e normas que regem o sistema tributário nacional.

(...)

A Constituição de 1988 afastou a discussão sobre a natureza das contribuições sociais em geral, deixando irrefutavelmente reconhecido o seu caráter tributário.(...)

O atual dispositivo constitucional (o citado art. 149) usou da seguinte técnica para, definitivamente, encerrar a polêmica e deixar claro e insofismável o caráter tributário dessas contribuições: ao invés de simplesmente inserilas no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, expediente de que já se valera a Constituição de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda n.º 1, de 1969 (expediente que não foi suficiente e que não logrou êxito absoluto, como já referimos, especialmente após o advento da Emenda Constitucional n.º 8/77), o art. 149 manda, de forma literal e expressa, que se apliquem às contribuições os mais importantes princípios constitucionais tributários —

O STF⁸³⁶, em célebre julgado realizado após a entrada em vigor da CF/88 e, portanto, já analisando o sistema contemplado pelo novo texto constitucional, consolidou o entendimento segundo o qual são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições corporativas e as contribuições de intervenção no domínio econômico) e empréstimos compulsórios. O julgado põe as contribuições de melhoria junto com as com as contribuições especiais, muito embora internamente as segregue.

O texto de 1988 consagrou, de forma inequívoca, as contribuições especiais como uma espécie tributária, à qual todo o regime jurídico-constitucional tributário há de ser aplicado. Nessa categoria estão as contribuições sociais, as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas (corporativas) e as contribuições de intervenção no domínio econômico.

da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade — além de todas as normas gerais em matéria de Direito Tributário. E, como se isso não bastasse, a Constituição nesse artigo remete o intérprete ao art. 195, encartado em outro Título da Constituição. Denominado da Ordem Social, e lá no art. 195, inserido no Título Da Ordem Social, remete, de novo, o intérprete, ao Sistema Tributário Nacional”.

⁸³⁶ “Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, ‘nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.’ (Geraldo Ataliba, ‘Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário’, in ‘Diritto e pratica tributaria’, volume L, Padova, Cedam, 1979).

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (ADI 447, voto do Min. Carlos Velloso, DOU 05/03/93)

“As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º) são as seguintes: a) os impostos (CF arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF art. 195, I, II, III), C.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF art. 240); c.3. especiais; c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art.149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).” (RE 138.284-CE, voto do Rel. Min. Carlos Velloso, DOJ 28/08/92).

Nessa linha de pensamento encontra-se a maioria dos doutrinadores, dentre os quais podem destacar-se Fábio Fanucchi⁸³⁷, Ives Gandra da Silva Martins⁸³⁸, José Eduardo Soares Mello⁸³⁹, Paulo Ayres Barreto⁸⁴⁰ e Sacha Calmon Navarro Coelho⁸⁴¹⁻⁸⁴².

As características constitucionais das cinco espécies tributárias possibilitam segregá-las em dois grupos, tomando por critério a vinculação da materialidade da hipótese de incidência a uma atuação estatal. Assim, há o grupo dos tributos vinculados e dos tributos não vinculados. Não-vinculados são os tributos “cuja h.i. consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal (ou uma consequência desta)”⁸⁴³, assim como ocorre com os impostos e empréstimos compulsórios. Vinculados, por sua vez, seriam os tributos “cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta)”⁸⁴⁴, quer seja de forma direta e imediata, tal como as taxas e as contribuições de melhoria, quer seja de forma indireta e mediata a exemplo das contribuições especiais⁸⁴⁵.

Partindo-se dessa divisão quinária das espécies tributárias, empreender-se-á a análise da aplicação da norma constitucional alvitada às outras espécies tributárias, diversas do imposto.

Tem-se em mente, outrossim, que a imunidade não é uma especificidade do regime jurídico-constitucional do imposto, de sorte que somente se pode cogitar dessa espécie de exoneração tributária para este tipo de tributo. Esse raciocínio somente é válido para as imunidades enumeradas no art. 150, inciso VI, da CF/88, em razão, justamente, da redação do dispositivo, que fecha no signo imposto.

⁸³⁷ *Curso de direito tributário brasileiro*. vol I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971, p. 32: “Em conclusão: embora os tributos, segundo citação da lei complementar, sejam de três espécies (impostos, taxas e contribuições de melhoria), são de cinco espécies as composições de natureza tributária de nosso sistema, tôdas observando as regras de cobrança insertas no Código Tributário Nacional: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais”.

⁸³⁸ *Teoria da imposição tributária*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998, p. 118: “Por fim, uma quinta corrente, a que me filio entende que há no direito brasileiro uma divisão quinquipartida constituída por impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios”.

⁸³⁹ Cf. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 4ª ed. rev., atual. amp. Malheiros: São Paulo, 2003, p. 38-43.

⁸⁴⁰ Cf. *Contribuições: regime jurídico, destinacao e controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 53-72.

⁸⁴¹ *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 35: “Em segundo lugar, verifica-se que o tributo é categoria genérica que se reparte em espécie: impostos, taxas e contribuições de melhoria(...) Mais à frente, como já visto, o constituinte se referirá aos empréstimos compulsórios, às contribuições especiais e aos impostos extraordinários e residuais, todos da competência exclusiva da União”.

⁸⁴² Sobre a classificação quinária construída a partir da análise do texto constitucional, cf. MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 167-202, *et passim*.

⁸⁴³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ªed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 131.

⁸⁴⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ªed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 131.

⁸⁴⁵ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ªed., 3ª tir. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 183-4.

Como dito alhures, no capítulo 2 desta tese, a imunidade é uma categoria constitucional – i.e., da qual somente se cogita no plano do texto constitucional – por meio do qual, ao se repartir o poder tributário por intermédio da competência, o constituinte, com o intuito de proteger determinados valores caros à ordem constitucional, põe a salvo do exercício da competência determinados fatos, pessoas ou bens.

E pode fazê-lo em relação a qualquer espécie tributária, embora não se negue seja mais comum em relação aos impostos, haja vista tanto a fundamentação da instituição dessa espécie tributária, bem assim a compostura do aspecto material da hipótese de incidência tributária.

5.6.1. Aplicação às taxas.

A norma constitucional de competência outorga aos entes tributantes — União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal — parcela de poder tributário para, por intermédio de lei, criarem taxas decorrentes “do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição” (art. 145, inciso II, da CF/88). Trata-se, portanto, de tributo de competência comum.

Essa norma define o aspecto material da hipótese de incidência tributária: **(i)** exercício do poder de polícia; ou **(ii)** prestação ou disponibilização de serviços públicos específicos e divisíveis.

Taxas são tributos necessariamente vinculados a uma atuação estatal específica dirigida ao contribuinte, por expressa disposição constitucional. A materialidade da hipótese de incidência do fato gerador da taxa será sempre ou serviço público específico e divisível efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte, ou efetivo exercício regular do poder de polícia (art. 145, II, do CF/88 e 77 do CTN).

A norma geral de direito tributário — função exercida, no particular, pelo CTN — define o que seja poder de polícia para fins da incidência tributária, bem como os serviços públicos e as características de especificidade e divisibilidade.

O texto constitucional ainda contempla outra regra relativa à taxa, precisamente quanto à base de cálculo, ao dizer que “[a]s taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (art. 145, § 2.º, CF/88).

Isso porque a base de cálculo funciona, juntamente com o fato gerador, como um critério de identificação do perfil da espécie tributária. Paulo de Barros Carvalho, em quatro trabalhos distintos, dedicou espaço para registrar a importância tanto do aspecto material da hipótese de incidência quanto da base de cálculo da formação da compostura do tributo e, sobretudo, na identificação constitucional da espécie tributária tratada⁸⁴⁶.

⁸⁴⁶ “A outra função de grande relevância da base de cálculo é confirmar ou afirmar o verdadeiro critério material das hipóteses endonormativas tributárias. Nesse sentido, é de extraordinária valia. Vezes sem conta encontramos formulação legislativa que se refere ao determinado critério material, quando a base de cálculo estipula grandeza que mede outra realidade. Poder-se-ia indagar a respeito de que dado haveríamos de acolher, em caso de flagrante contraste. Mas ressalta à evidência que devemos nos guiar pelas indicações do critério quantitativo, no caso a base de cálculo, por força de função especificadora do conteúdo do débito tributário e ainda porque, na descrição do critério material, nem sempre age o legislador com a devida precisão e o adequado e recomendável rigor. (...)”

Seria de bom direito que, ao esboçar equações endonormativa tributárias, acudir-se à mente do legislador a necessidade de estabelecer base de cálculo apropriada ao dimensionamento do critério material, o que viria, ao mesmo tempo, a confirmá-lo. Tal premência já fora enfatizada por Gilberto de Ulhoa Canto, em maturados e oportunos ensinamentos.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002, p 176 e 177).

“Tenho para mim, por isso mesmo, que a base calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que se deve ser prestado a título de tributo. Isso não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou *função comparativa*.

(...)

Sob outro aspecto podemos afirmar que a base de cálculo está viciada ou defeituosa quando verificamos que não mede as proporções do fato impositivo, sendo-lhe totalmente estranha. Quer dizer, ainda que ambas proposições incidam sobre o mesmo suporte factual, pode que a base de cálculo e a hipótese tributária recortem fatos jurídicos diversos (Fjt≠Fbc). Tal circunstância é motivo para desvios na consistência interna da regra-matriz de incidência: não basta que a hipótese tributária e a base de cálculo sejam de imposto, ou de taxa: há de existir correlação lógica entre os fatos jurídicos constituídos por ambas. (...)

No que toca aos impostos, qualquer incompatibilidade pode denunciar invasão no setor competencial de outra pessoa política de direito constitucional interno, sobre ferir, de maneira frontal, o princípio da capacidade contributiva. E no que atina às taxas, a distorção atinge inapelavelmente o princípio da ‘proporcionalidade’, essencial ao vulto típico dessa figura. A reflexão implica reconhecer a importância fundamental do confronto entre as duas proposições seletoras do real. Por isso, o cotejo entre essas entidades, como já salientei, faz com que o enunciado da base de cálculo venha a afirmar, confirmar ou afirmar aquele constante da hipótese tributária.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 171, 180 e 181).

“E foi para este fim, qual seja, a imediata verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a exigência de um imposto, de uma taxa ou contribuição de melhoria, aplicando-se, subsequentemente, às várias espécies de cada qual.

Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada no momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências

Com efeito, conforme pontua Paulo de Barros Carvalho, o perfeito entrelaçamento entre o critério material da hipótese de incidência e a base impositiva ditará a espécie tributária de que se está a cuidar e, sobretudo, a consonância com os ditames constitucionais. Qualquer distorção havia nessa relação, que há de ser simbiótica, pode macular a cobrança do tributo.

Em obra dedicada à classificação constitucional dos tributos, Márcio Severo Marques⁸⁴⁷ registra que a base de cálculo há de se adequar perfeitamente ao aspecto material da hipótese de incidência, ao fato gerador que dá azo à ocorrência da exação tributária, de modo que, a rigor, “[a] falta de adequação entre a base de cálculo e o aspecto material do antecedente normativo compromete a própria natureza jurídica do tributo, desvirtuando a espécie impositiva, e, pois, o regime sobre ela aplicável”.

Nesse particular, para que o citado dispositivo constitucional reste violado, necessário se faz a identidade absoluta de elementos previstos na norma de tributação para a base de cálculo do imposto e para a base de cálculo da taxa. Nesse sentido, reiteradas decisões do C. Supremo Tribunal Federal⁸⁴⁸, inclusive com a edição da súmula vinculante n.º 29⁸⁴⁹.

tributárias, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter o incólume a autonomia municipal; b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária, em a necessidade de considerações retóricas e até alheias ao assunto.

Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, o tipo tributário se acho integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 12ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 29).

“[...] o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies. Adequadamente isolados os dois fatores, estaremos credenciados a dizer, sem hesitações, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição, bem como anunciar a modalidade de que se trata” (*Direito tributário: linguagem e método*. 3.ª ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 618).

⁸⁴⁷ *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 166.

⁸⁴⁸ AI 654292 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-11 PP-02425 RT v. 98, n. 890, 2009, p. 175-176. AI 730565 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 16/12/2008, DJe-038 DIVULG 26-02-2009 PUBLIC 27-02-2009 EMENT VOL-02350-14 PP-02846. AI 618150 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 13/03/2007, DJe-004 DIVULG 26-04-2007 PUBLIC 27-04-2007 DJ 27-04-2007 PP-00098 EMENT VOL-02273-27 PP-05658.

⁸⁴⁹ “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”.

Essas são as regras constitucionais especificamente voltadas para a figura tributária da taxa. Conectam-se com as essas regras os postulados hermenêuticos de aplicação, os princípios e as demais regras constitucionais que integram o sistema constitucional tributário brasileiro.

Partindo para o exame das normas gerais de direito tributário previstas em lei complementar (art. 146, inciso III, da CF/88), identificam-se no CTN – que bem cumpre essa função – os arts. 77 a 80.

O art. 79 do CTN descreve as características do serviço público para ser tributado por meio de taxa. Interessa, nesta defesa, a regra do art. 78, que define as características da atividade de polícia administrativa que ensejam cobrança de taxa⁸⁵⁰.

Enquanto que, para o serviço público ser tributado, basta que, específico e divisível, seja efetivamente prestado ou posto à disposição, para o poder de polícia ensejar a cobrança de taxa, é necessário que haja o seu efetivo exercício. O STF, entretanto, examinando esta questão, firmou posição no sentido de que não é necessário que o ente tributante comprove o efetivo exercício, bastando que disponha de organização administrativa para que a atividade co-respectiva seja praticada. Dito de outro modo, o ente tributante não precisa comprovar o efetivo exercício do poder de polícia; mas que dispõe do aparato para realizá-lo⁸⁵¹.

Por outro lado, o parágrafo único do art. 78 do CTN define o que seja exercício regular do poder de polícia para efeito de cobrança de taxa, assim qualificado “quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”. Noutros termos, deve haver competência administrativa atribuída por lei ao órgão administrativo e ser exercido com a observância do devido processo legal.

⁸⁵⁰ Eis a regra: “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

⁸⁵¹ RE 361009 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe-217 DIVULG 11-11-2010 PUBLIC 12-11-2010 EMENT VOL-02430-01 PP-00087. RE 588322, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-164 DIVULG 02-09-2010 PUBLIC 03-09-2010 EMENT VOL-02413-04 PP-00885 RIP v. 12, n. 63, 2010, p. 243-255 RT v. 99, n. 902, 2010, p. 149-157.

No tocante à base de cálculo, o CTN traz regra compatível com o § 2.º do art. 145 da CF/88, ao afirmar, no parágrafo único do art. 77, que “taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas”.

Afora isso, conforme costuma ser sustentado pela doutrina, há a necessidade de expressa previsão de destinação da receita auferida por meio da taxa para o custeio da atividade que se constitui seu fato gerador – ao que parece com fundamento no art. 9.º da Lei Federal n.º 4.320/64.

Feitos esses registros acerca dessa espécie tributária, cumpre examinar de que forma o dever de proteção especial do Estado à entidade familiar pode operar como limite à tributação.

O texto constitucional já contém uma norma de imunidade para um serviço público que, de regra, é remunerado por taxa dada a especificidade e a divisibilidade; trata-se da garantia de gratuidade da celebração do casamento civil, prevista no art. 226, § 1.º, da CF/88. Trata-se, como dito anteriormente, de uma norma de imunidade referente à taxa, baseada no valor de proteção da entidade familiar.

Prosseguindo, ainda, no exame do texto constitucional, há de se construir uma outra norma de imunidade, calcada na garantia do planejamento familiar, prevista no §7.º do art. 226. Já ficou registrado nesta tese que o planejamento familiar pauta-se na dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável e é sempre de livre decisão do casal. O Estado, contudo, há promover recursos educacionais e científicos para o exercício desse, de modo que há de garantir sua gratuidade, interditando a cobrança de taxa por esse serviço por parte da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios. Cria-se a partir daí, portanto, uma norma de imunidade atrelada ao planejamento familiar.

A legislação prevê, outrossim, – e há muito tempo – uma outra norma de diferimento quanto às taxas judiciárias, baseada no direito constitucional ao acesso à justiça, mas, também, no dever de proteção especial à entidade familiar. Cuida-se da Lei Federal n.º 1.060/50, que assegura àqueles que, sem sacrifício dos recursos necessários à sua própria subsistência e à de sua *família*, não têm como arcar com o custo econômico do processo, o benefício da gratuidade da justiça, que os dispensa da obrigação de adiantar as despesas processuais.

De fora parte essas situações, a limitação constitucional de que ora se trata impõe a necessidade de que cada ente tributante – e, portanto, dotado de competência tributária para a instituição de taxas nos seus respectivos âmbitos de atribuição quanto aos serviços públicos e ao exercício do poder de política –, ao regular as taxas, tenha em consideração o dever de proteção da entidade familiar como limite à tributação. Isso tanto para compreender novas hipótese de imunidade implícitas, bem como para se determinar o controle de constitucionalidade de determinada taxas com base nessas limitação ao poder de tributar.

5.6.2. Aplicação às contribuições de melhoria.

É tributo de competência comum; União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios podem instituir, por intermédio de lei, e cobrar a contribuição de melhoria, desde que o façam em razão de obras compreendidas em sua competência administrativa.

As contribuições de melhoria têm como materialidade da respectiva hipótese de incidência, necessariamente, uma obra pública que implique valorização de imóvel pertencente ao contribuinte. É, pois, tributo vinculado a uma atuação específica do Estado dirigida ao contribuinte, consistente em obra pública que tenha por efeito a valorização de imóvel pertencente ao contribuinte.

O aspecto material da hipótese de incidência alberga, de rigor, três elementos indispensáveis: valorização do imóvel, obra pública e, também, que aquela tenha sido uma decorrência desta (nexo causal entre os dois primeiros elementos).

A criação da contribuição de melhoria há de ser feita por lei que contemple todos os elementos elencados no inciso I do art. 82 do CTN e preveja a formação do contraditório, provocada por qualquer interessado, no prazo de trinta dias (inciso II do art. 82 do CTN).

O sujeito passivo, embora o CTN não o aponte, deverá ser, como sói, o proprietário do imóvel alvo da valorização advinda da obra pública. Esse é o devedor natural do tributo, na dicção de Dino Jarach, baseada no tributarista holandês Sinnighé Damsté⁸⁵².

O CTN delimita os critérios com base nos quais a lei que instituir o tributo deverá mensurar o tributo, por intermédio da base de cálculo e da alíquota (que poderá ser fixa ou *ad valorem*), na medida em que determina a contribuição relativa a cada imóvel dever ser fixada pelo rateio da parcela do custo da obra da qual decorra a valorização imobiliária (e que deverá ser coberta pelo tributo), pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização (§ 1.º do art. 82 do CTN).

Não há, contudo, previsão *constitucional* para destinação da receita, do produto da arrecadação. O art. 81 do CTN afirma, contudo, que as contribuições de melhoria servem para fazer “face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária”.

Ainda quanto ao montante arrecadado, o CTN alberga, ainda no *caput* do art. 81, duas regras importantes em derredor da limitação deste: **(i)** estabelece um limite global de arrecadação, ao impedir que, por meio da contribuição de melhoria, se arrecade recursos superiores ao gasto com a obra pública; **(ii)** estabelece um limite individual, para cada contribuinte, coincidente com o montante da valorização do respectivo imóvel decorrente da obra pública. Daí a necessidade de previsão em lei instituidora da contribuição de melhoria do elemento indicado no item 82, inciso I, alínea *e*, do CTN.

A contribuição de melhoria, porque inequivocamente de natureza tributária, há de sujeitar às limitações constitucionais ao poder de tributar. É possível compreender, portanto, que a aplicação do dever de proteção especial à entidade familiar como limitação constitucional ao poder de tributar, no tocante às contribuições de melhoria, há de remeter ao contexto do bem de família, cujo conceito e regime jurídico foram expostos no item **5.3.** desta tese.

Naquele item, defendeu-se a imunidade do bem de família aos impostos reais (IPTU/ITR) e ao ITBI/ITIV e, noutra quadra, a inconstitucionalidade da exceção à impenhorabilidade do

⁸⁵² Cf. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957, p. 195. *El Hecho imponible*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001, p. 168. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004, p. 386.

bem de família quanto ao débitos decorrentes do imóvel que se constitui bem de família, como decorrência da aplicação da proteção do dever de proteção especial à entidade familiar no âmbito da tributação.

Nesse mesmo passo e pelos fundamentos expostos naquele item, é possível agregar à proteção ao bem de família também a imunidade quanto à contribuição de melhoria do imóvel utilizado pela família como residência (bem de família).

É cediço que a *ratio essendi* da contribuição de melhoria é a imposição do dever de contribuir com o gasto público realizado com obra pública da qual decorreu a valorização de determinado imóvel. É um tributo sinalagmático e comutativo na medida em que a norma geral estabelece que: **(i)** somente dos proprietários de imóveis situados na zona atingida pela obra poderá ser cobrada a contribuição de melhoria; **(ii)** não se poderá arrecadar com a contribuição receita superior à despesa atribuída à obra; **(iii)** não se poderá cobrar do proprietário valor superior ao correspondente à valorização do imóvel.

Se, contudo, o imóvel que sofreu a valorização em razão da obra for destinado à moradia da entidade familiar (bem de família, portanto), ou que voluntariamente instituído como bem de família, mercê da proteção especial que a Constituição determina ao Estado conferir-lhe, há de se compreender que também se encontra protegido quanto à exigência fiscal relativa à contribuição de melhoria. Essa proteção, mercê da carga axiológica que alberga, bloquearia a tanto o IPTU/ITR como a contribuição de melhoria⁸⁵³.

Caso se compreenda insuficiência de elementos a construir a norma tributária imunizante quanto à contribuição de melhoria com base no dever especial de proteção da entidade familiar, há de se compreender que esse princípio impõe ao legislador, no tocante à contribuição de melhoria, a ordem de, ao regular a contribuição de melhoria, ter em consideração o dever de proteção da entidade familiar, como limite à tributação.

⁸⁵³ É possível, outrossim, construir um raciocínio paralelo em torno da exigência da contribuição de melhoria e do IPTU. Com efeito, a contribuição de melhoria, em última análise, é desencadeada pelo fato econômico valorização do imóvel decorrente de obra pública. Vê-se, pois, que esse fato, por si, não implica para o proprietário um aumento de capacidade contributiva, haja vista que o signo de riqueza em tese revelado não é renda, mas uma valorização de um bem integrante do patrimônio do contribuinte. Ao lado disso, essa valorização impactará no valor venal do imóvel, o qual, por sua vez, é a base impositiva do IPTU, de sorte que o valor deste sofrerá aumento. Assim, analisando a carga tributária global a incidir sobre essa realidade, é possível concluir, no caso concreto, o desrespeito à capacidade contributiva e à vedação ao confisco.

O ente tributante, com competência para a instituição da contribuição de melhoria haja vista que é o realizador da obra pública, deverá conferir um tratamento tributário mais favorecido àqueles imóveis que se constituem bem de família.

Eis, pois, as possíveis repercussões do dever de especial proteção à entidade familiar no campo das contribuições de melhoria.

5.6.3. Aplicação às contribuições especiais.

A espécie tributária denominada de contribuições especiais⁸⁵⁴, como já dito, subdivide-se em contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuições no interesse de categorias profissionais e econômicas. A materialidade da hipótese de incidência desses tributos não precisa estar vinculada a uma atuação estatal; o texto constitucional não o exige; este, entretanto, impõe que a lei que instituir tais contribuições deve contemplar uma finalidade para o tributo (art. 149 da CF/88) e deve haver destinação específica para o produto da arrecadação. As contribuições especiais, por conseguinte, constituem-se tributos cuja criação deve ser animada por uma finalidade específica, prevista na respectiva lei e autorizada constitucionalmente.

Remete-se pois, aqui, em derredor do regime jurídico-constitucional das contribuições especiais, ao quanto foi escrito nos itens **2.4.6.8.** e **5.6.**, destacando-se a aplicação do regime jurídico-tributário a essa exação.

Nesse passo, considerando a unidade da constituição, as finalidades constitucionais das contribuições especiais não de ser concertadas de acordo com o dever de proteção da entidade familiar.

Dito de outro modo, a fixação expressa pelo texto constitucional de uma determinada finalidade a ser atingida pela criação de uma contribuição, ou que terá as respectivas políticas públicas financiadas por intermédio de uma figura tributária dessa espécie, deve ser conformada com o dever especial de proteção do Estado à entidade familiar, de modo que: **(i)** as finalidades eleitas constitucionalmente não poderão interferir ou prejudicar a família; **(ii)** a

⁸⁵⁴ Há doutrinadores que denominam o gênero contribuições especiais e de contribuições sociais. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27.^a ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 85-6.

carga tributária resultante das contribuições deverá observar o dever de especial proteção à entidade familiar, de sorte que a definição do fato gerador, da base de cálculo e a estipulação das alíquotas há de ser feita pelo legislador segundo o valor de preservação e proteção da entidade familiar.

Essa regra vale para as contribuições sociais, para as contribuições corporativas (no interesse de categorias profissionais e econômicas), para a contribuição de intervenção no domínio e, também, para a contribuição para o custeio de iluminação pública (art. 149-A da CF/88). As finalidades a serem atingidas por essas contribuições e o dimensionamento da respectiva carga de exação devem ser estipuladas segundo o dever de proteção especial à entidade familiar.

Nesse passo, é possível cogitar que o constituinte, por intermédio de emenda constitucional e considerando o regime jurídico das contribuições especiais, autorize à União a criação de contribuições com o objetivo de financiar os programas assistenciais à família (art. 226 do CF/88).

Com efeito, já há um programa instituído pelo texto constitucional – inclusive na concepção originária de 1988 – tendente à especial proteção da entidade família, enunciado no *caput* do art. 226. Desse modo, restaria ao poder reformador a inserção, por meio de emenda, da autorização da criação de uma contribuição para eventual custeio de políticas públicas voltadas a essa seara.

Eis, pois, as possíveis formas de aplicação desse princípio tributário no campo das contribuições especiais.

5.6.4. Aplicação aos empréstimos compulsórios.

Empréstimo compulsório é tributo de competência exclusiva da União, que somente pode ser instituído por intermédio de lei complementar, e cuja materialidade da hipótese de incidência não precisa ser vinculada a nenhuma atividade estatal específica dirigida ao sujeito passivo. É, pois, sob essa perspectiva, tributo não vinculado.

Por imposição constitucional, o produto da arrecadação deve ter destinação específica prevista em lei (art. 148, parágrafo único, da CF/88). Por derradeiro, a característica mais marcante contida no texto constitucional é justamente a necessidade de a norma que a institui prever a restituição do valor arrecadado.

O empréstimo compulsório somente pode ser criado diante de determinadas circunstâncias. Com efeito, o art. 148 da CF/88 determina que a instituição de empréstimo compulsório somente pode se dar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, bem assim no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (situação em que deverá ser observada a anterioridade simples, prevista no art. 150, inciso III, alínea "b", da CF/88). Trata-se, portanto, de uma competência tributária extraordinária, que somente pode ser exercida sob essas circunstâncias, sob pena de invalidade – por inconstitucionalidade – da norma que vier a instituí-la. E a natureza das circunstâncias justifica que a competência seja atribuída à União.

De regra, não se vislumbra concerto entre os pressupostos constitucionais que justificam a criação dos empréstimos compulsórios com o dever de especial proteção do Estado à entidade familiar. Fala-se “de regra” porque, examinando sob a perspectiva do investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, é possível vislumbrar alguma situação em que este diga respeito a alguma política pública no interesse de proteger a entidade familiar. Assim, pode o empréstimo compulsório servir de fonte de custeio para alguma política pública protetiva da entidade familiar.

Por outro lado, como limitação ao poder de tributar, a proteção à entidade familiar age como limite à instituição dos empréstimos compulsórios. Esse limite pode operar sobre, pelo menos, dois campos: aspecto material da hipótese de incidência e mensuração do tributo (base de cálculo e alíquota).

Quanto ao aspecto material, cumpre registrar que o texto constitucional não confere nenhum indicativo acerca do respectivo fato gerador do empréstimo compulsório, o que permite, inclusive, que o empréstimo compulsório tenha por fato gerador realidade já compreendida no âmbito da competência tributária quanto aos impostos da União ou de outros entes, bem como das contribuições especiais. Nesse passo, ao definir a materialidade desse tributo, a União

deverá ter em mente, outrossim, o dever de proteção especial da entidade familiar, de sorte que não poderá sacrificá-la ou desestimulá-la.

O segundo aspecto da hipótese de incidência do empréstimo compulsório passível de limitação por força da proteção especial da entidade familiar alude, justamente, à mensuração do tributo. Equivale dizer, o estabelecimento da base de cálculo e a graduação da alíquota – ou o estabelecimento da alíquota, no caso de alíquota fixa – deve-se fazer tendo a entidade familiar como valor a preservar, sem que o empréstimo compulsório criado para o atendimento de despesas extraordinárias não se torne, sobretudo em conjunto com os demais tributos, uma escorcha tributária; não implique uma carga demasiadamente pesada para a entidade familiar.

São as diretivas que podem ser extraídas, com base no dever de proteção especial à entidade familiar, como limitativas do poder de tributar.

5.7. A INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DO DEVER DO ESTADO DE PROTEÇÃO DA ENTIDADE FAMILIAR COMO LIMITE À TRIBUTAÇÃO EM OUTROS SISTEMAS JURÍDICOS (NA ALEMANHA, NA ITÁLIA E EM PORTUGAL).

Na linha do quanto exposto no **capítulo 3** desta tese, cumpre gizar algumas questões relacionados com os sistemas jurídicos em cuja constituição há referência protetiva à entidade familiar. Isso não significa dizer, por óbvio, que somente esses países contêm regras protetivas à entidade familiar no tocante à tributação; isso por dois motivos: (i) o primeiro deles – e mais evidente – refere-se a impossibilidade de pesquisa desenvolvidas abranger todos os sistemas em que haja proteção constitucional à família; (ii) o segundo diz respeito à circunstância de que, embora as constituições de alguns países não tenham alusão protetiva à família, contam com normas tributárias que protegem à entidade familiar, a exemplo dos Estados Unidos.

Misabel Abreu Machado Derzi destaca que o marco decisivo que desencadeou um novo enfoque da proteção da família no âmbito do direito tributário veio com a decisão do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfG) de 1957, por meio da qual se considerou inconstitucional a declaração obrigatória em conjunto dos cônjuges, como se tratasse de rendimentos de uma só pessoa. Entendeu-se que tal regra ofenderia o art 6.º da Lei Fundamental, por submeter a uma alíquota progressiva mais elevada a renda unificada dos

cônjuges, implicando um tratamento mais oneroso em relação aos solteiros. Essa decisão recomendou a adoção da técnica do *splitting*, então já vigente nos Estados Unidos, como alternativa para harmonizar, nestes casos, a proteção da entidade familiar na tributação⁸⁵⁵.

Ressaltam, com precisão, Bodo Pieroth e Bernhard Schlink que a Lei Fundamental de Bonn, em seu art. 6.º, n.º 1, diretamente, não impõe a melhor posição, mas proíbe a pior posição de casados em face de solteiros, de pais em vista de pessoas sem filhos e do casamento e da família. Com base nisso, o Tribunal Constitucional Federal deu importância a este princípio especial de igualdade, sobretudo para o direito tributário, e deduziu desse princípio limites a oneração tributária de casamentos e famílias⁸⁵⁶⁻⁸⁵⁷. A citada disposição da Lei Fundamental de Bonn determina, exatamente, a especial proteção do Estado à família, com redação semelhante ao *caput* do art. 226 da CF/88⁸⁵⁸.

Tratando sobre regra análoga do direito tributário italiano (que determinava a acumulação da renda entre os cônjuges com tratamento unitário), a Corte Constitucional da Itália reconheceu que a exigência da tributação conjunta oferece um tratamento discriminatório contra os núcleos familiares legitimados em favor de uniões livres e das chamadas famílias de fato (entidades familiares). Nesse julgamento, considerou a Corte: (i) violam o princípio da igualdade de todos os cidadãos ante a lei e não estão ordenados segundo a igualdade jurídica dos cônjuges; apesar de serem situações iguais, têm tratamento diferente, por um lado pela posse da renda, enquanto se considera sujeito do imposto que, não o é, e por outro, malgrado a posse de rendas, também por essas é considerado sujeito do imposto quem não o é. E em ambos os casos o tratamento diferente ou diverso não tem nenhuma razão justificada nem

⁸⁵⁵ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 764 (nota de atualização).

⁸⁵⁶ Cf. PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 220-1.

⁸⁵⁷ “Na sua função jurídico-objetiva, o art. 6º, n. 1, contém ainda a imposição não só de proteger o casamento e a família contra afetações causadas por forças sociais mas, para além disso, também de os apoiar por meio de medidas do Estado, por exemplo, através da tomada em consideração, do ponto de vista fiscal, das necessidades de assistência e de educação dos filhos. Da obrigação dos pais (art. 6º, n. 2, frase 2) resulta uma obrigação de atuação em prol do bem dos filhos, à qual o filho tem um direito jurídico-fundamental nos termos do art. 2º, n. 1. Contudo, do art. 6º, n. 1, não resultam quaisquer direitos concretos à participação em determinadas prestações do Estado”. (PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 321).

⁸⁵⁸ “Artigo 6

[Matrimônio – Família – Filhos]

(1) O matrimônio e a família estão sob a proteção especial da ordem estatal”.

resulta dirigido para garantir ou tutelar a unidade familiar; (ii) violam o direito à proteção igual da intimidade da mulher casada⁸⁵⁹.

Na Itália, Benvenuto Griziotti, ao tratar do tributo como norma ética, já afirmava que a família era o tipo elementar de associação, em que se encontram os fins individuais da vida, proteção e assistência que se harmonizam com os fins coletivos do desenvolvimento e prosperidade da própria família e com normas éticas aplicadas, *ex aequo et bono*, pelo *pater familias* para a repartição de custos e cargas derivadas das exigências familiares⁸⁶⁰.

Antonio Berli⁸⁶¹ defendia, há muitas décadas, uma isenção a ser concedida à família numerosa – na linha de proteção definida pelo art. 31 da Constituição Italiana⁸⁶². Por meio desta, o chefe de família gozaria de isenção quanto a alguns tributos, desde que: (a) o chefe da família fosse o pai; (b) se o chefe da família fosse uma viúva de guerra, que o número de filhos carentes não fosse inferior a seis; (c) se o chefe de família fosse um órfão, que o número de irmãos carentes não seja inferior a quatro. Essa isenção à família numerosa consistia: (i) no aumento da cota fixa mensal de dedução da renda sujeita ao imposto complementar; (ii) na redução proporcional dos rendimentos submetidos aos efeitos do imposto sobre a riqueza móvel⁸⁶³.

Em Portugal, segundo José Casalta Nabais, a consideração fiscal da família, imposta expressamente pela Constituição da República Portuguesa, implica proibição de discriminação desfavoráveis dos contribuintes casados e com filhos em relação aos contribuintes solteiros ou sem filhos; não implica, contudo, a imposição ao legislador da utilização da tributação para o favorecimento da constituição e desenvolvimento da família, por intermédio de benefícios fiscais, por exemplo⁸⁶⁴. Discorda-se dessa segunda parte da conclusão do jurista lusitano, ao se *examinar a realidade constitucional brasileira*, conforme visto no **capítulo 4**.

⁸⁵⁹ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 766-7 (nota de atualização).

⁸⁶⁰ Cf. *Principios de politica, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. Enrique Mata. 2.ª ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958, p. 269.

⁸⁶¹ *Corso istituzionale di diritto tributario*. Vol. II. Milão: Giuffrè, 1965, p. 167-70.

⁸⁶² “A República favorece com medidas econômicas e outras providências a formação da família e o cumprimento das obrigações relativas, com particular consideração pelas famílias numerosas. Protege a maternidade, a infância e a juventude, favorendo as instituições necessárias para esse fim”.

⁸⁶³ Cf. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Vol. II. Milão: Giuffrè, 1965, p. 169.

⁸⁶⁴ Cf. *Direito fiscal*. 6.ª ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 153-4.

As maneiras pelas quais se vem propondo a proteção da entidade familiar no direito tributário português, segundo José Casalta Nabais, são duas: (a) via da forma de tributação: concretizada no problema da unidade fiscal (se a entidade familiar ou o indivíduo), conclui-se, por um lado, que a discriminação desfavorável da família não constitui um efeito necessário nem é um efeito exclusivo da tributação conjunta, já que ela pode ser facilmente neutralizada nesta e subsiste na tributação separada dos casais com filhos face aos casais sem filhos, e, de outra parte, que a exigência constitucional de o imposto sobre o rendimento ter “em conta os encargos e os rendimentos do agregado familiar” não exige a tributação conjunta da famílias; e (b) via da substância da tributação: consubstanciada no *quantum* da tributação, que se afira a tutela jurídico-fiscal da família, de sorte a evitar que as pessoas paguem mais tributos pelo simples fato de constituírem família⁸⁶⁵. Esta última via impõe: (i) a consideração dos encargos familiares em sede do imposto sobre o rendimento, assente este numa tributação conjunta ou separada; (ii) a não tributação ou intangibilidade fiscal do mínimo existencial conjugal ou familiar; (iii) dedução, em termos realisticamente justos, dos encargos com o sustento e a educação dos dependentes⁸⁶⁶. Recorde-se, outrossim, conforme dito anteriormente, que a legislação tributária portuguesa contempla o *splitting* conjugal⁸⁶⁷⁻⁸⁶⁸.

⁸⁶⁵ Cf. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 154.

⁸⁶⁶ Cf. NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 154-5.

⁸⁶⁷ Vide, também, Victor Faveiro. Cf. *O Estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 435-9 e 802-3.

⁸⁶⁸ Cf. CAMPOS, Diogo Leite. *Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade*. Separata do Volume LV do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra. Coimbra: s.e.1980, p. 7.

6. CONCLUSÃO.

Eis, portanto, a conclusão da presente Tese, dividida, segundo os capítulos, nos seguintes conjuntos de assertivas:

➤ Capítulo 2.

- I. Há de se compreender a constituição como um acoplamento estrutural entre o sistema jurídico e os demais sistemas sociais (e.g., política e economia), de modo que o estudo da teoria dos sistemas é base – e, portanto, *conditio sine qua non* – para a compreensão de qualquer discurso científico no campo do Direito.
- II. O sistema compõem-se de dois elementos: repertório (conteúdo) e estrutura (ordem). Sendo jurídico o sistema, seu conteúdo é composto por normas jurídicas. A estrutura entre essas normas implica coordenação, interdependência e harmonia entre as normas. Coordenação, porque as normas se integram funcionalmente no procedimento de interpretação/aplicação; interdependentes, eis que, em maior ou menor grau, umas normas têm sua interpretação/aplicação influenciadas por outras; harmonia, em razão do imperativo de exclusão de antinomias.
- III. O sistema jurídico é um conjunto de normas-regras e de normas-princípios ordenadas funcionalmente e escalonadas em razão de determinados vetores (os princípios) que *conformam dinamicamente* o seu desenho, compondo uma unidade dotada de abertura axiológica e de mobilidade.
- IV. O sistema jurídico tem sua gênese empírica exatamente quando e onde determinado suporte fático (econômico, religioso, político, social etc.) seja conduzido a fato jurídico fundamental. Do ponto de vista sociológico, é o suporte fático que condiciona a proposição fundamental (ponto de vista empírico); ao passo em que, sob o aspecto formal, é a posição fundamental que juridifica o dado-de-fato (ponto de vista lógico ou sistemático).
- V. O sistema jurídico é tanto um *sistema normativo*, como um *sistema de procedimentos*. É um sistema de procedimentos por ser um sistema de ações

baseadas em regras e direcionadas por regras, por intermédio das quais as normas são promulgadas, fundamentadas, interpretadas e aplicadas. É um sistema normativo por ser um sistema de resultados ou de produtos de procedimentos que, de algum modo, criam normas. O sistema normativo é o aspecto externo do sistema, ao passo em que o sistema de procedimentos consiste no aspecto interno.

VI. Um sistema externo apresenta pontos de partida indiscutíveis, chamados *axiomas*, bem como de conclusões extraídas dos axiomas aplicando a lógica, denominados *teoremas*. São requisitos de axioma: **(a) coerência**: os axiomas devem ser compatíveis, i.e., não devem estar em contradição; o sistema jurídico externo não contém antinomias; **(b) completude**: do subconjunto dos axiomas podem ser deduzidos todos os teoremas do sistema e, simetricamente, não é admissível um teorema não deduzível de um axioma do sistema; esse requisito conduz ao *positivismo jurídico* e a inexistência de lacunas do ordenamento; **(c) independência**: cada axioma não deve ser deduzível de outro axioma; um axioma deduzível de um axioma é, de fato, um teorema; e, para alguns, **(d) necessidade**: os axiomas devem ser os únicos necessários para deduzir o subconjunto dos teoremas. Esses quatro requisitos do sistema externo correspondem aos quatro princípios lógicos, *respectivamente*: **(a)** princípio da não-contradição; **(b)** princípio do terceiro excluído; **(c)** princípio da identidade; **(d)** recai no requisito da completude.

VII. A abertura ou o fechamento do sistema depende, diretamente, do seguinte fator: possibilidade de um elemento que lhe é estranho interferir diretamente em seu funcionamento, de modo a lhe alterar a estrutura, função ou introduzir-lhe ou suprimir-lhe elementos. Havendo essa possibilidade, diz-se que o sistema é aberto; não sendo possível fazê-lo, diz-se que o sistema é fechado. Abertura e fechamento de um sistema, entretantes, podem ser examinados por sob duas perspectivas: quanto à operação do sistema e quanto à cognição do sistema.

VIII. Quanto à operação do sistema, abertura e fechamento são características oriundas da possibilidade de elementos que lhe são externos/estranhos venham a, diretamente e independentemente de qual elemento do sistema que a ele adira, passe a integrar o sistema, como elemento seu: *(a)* se o sistema somente puder ser modificado (com inserção, supressão ou alteração de seus elementos) pelo procedimento nele mesmo

previsto, por meio de sua própria mecânica de funcionamento, tem-se um sistema *operativamente fechado*; (b) se o sistema estiver sujeito à modificação (com inserção, supressão ou alteração de seus elementos) por força de um elemento externo, sem a necessidade de movimentação de suas estruturas para a produção de um novo elemento, está-se diante de um sistema *operativamente aberto*. No tocante à cognoscibilidade, abertura e fechamento dizem respeito à aptidão de elementos externos/estranhos do sistema influenciarem na produção, modificação e supressão de elementos deste, como fator a ser levado em consideração na operação do sistema. Nesse passo, aberto cognitivamente é o sistema que se apresenta susceptível a influências advindas de outros sistemas como fator a motivar sua atuação no sentido de modificação de seus elementos (criação, supressão ou alteração de elementos). Cognitivamente fechado, por sua vez, caracteriza-se o sistema que não dialoga com outros, de sorte que não sofre essa influência quanto à sua própria (re)produção.

- IX. Pode-se afirmar, contudo, que o direito é um sistema operativamente fechado e autopoietico, na medida em que se (re)produz segundo estabelecem seus próprios elementos integrantes, porém cognitivamente aberto, eis que sofre a influência de elementos de outros sistemas por ocasião da adoção da decisão de modificar-se (criando, suprimindo ou alterando elementos).
- X. Assim, em síntese, sistema jurídico, aqui, é tomado como um conjunto de normas que traz como características básicas a ordem e a unidade. Ordem, na medida em que cada uma delas cumpre uma função, descreve institutos, prescreve mandamentos a todos aqueles que venham a exercer poder (competência) e a todos aqueles aos quais o exercício deste pode ser dirigido. A unidade, por sua vez, diz respeito **(i)** à não-fragmentação do sistema; **(ii)** à impossibilidade de isolamento funcional de cada um de seus elementos; e, por fim, dentro do sistema, **(iii)** à inexistência de lacunas. Há, portanto, entre os elementos, coordenação entre si, harmonia e interdependência.
- XI. A Constituição, embora acoplamento estrutural entre política e direito, é concebida por cada um dos sistemas como mecanismo interno da sua auto-reprodução, e possibilita o reingresso da diferença entre o jurídico e o político nos

respectivos sistemas. Isso permite a capacidade evolutiva das Constituições (reforma e mutação constitucional).

XII. Em termos de hermenêutica constitucional, convém distinguir os *procedimentos interpretativos de bloqueio* dos *procedimentos interpretativos de legitimação das aspirações sociais*. O primeiro se volta ao Estado de Direito concebido como Estado mínimo, reduzido em suas funções, de sorte que tem uma orientação de bloqueio, conforme princípios da legalidade e estrita legalidade, como peças fundamentais da constitucionalidade; a interpretação de legitimação das aspirações sociais, por sua vez, significa que certas aspirações se tornariam metas privilegiadas, que superariam a conformidade constitucional estritamente formal – fazem parte da pretensão de realização inerente à própria Constituição.

XIII. A constituição é também um sistema jurídico normativo fechado *do ponto de vista operativo*, de sorte que a ela somente se incorporam novas normas mediante o procedimento por ela mesma permitido: reforma/revisão ou mutação constitucional. É, também, sistema complexo, pois compõe-se de uma série de outros subsistemas (subsistema dos direitos fundamentais, subsistema da organização dos poderes do Estado etc). Esses subsistemas, ao seu turno, apresentam-se como subsistemas normativos abertos de normas-regras e de normas-princípios, dentre eles o *sistema (constitucional) normativo tributário*. Sob a perspectiva cognitiva, a abertura decorre da influência que recebe de outros subsistemas diretamente na decisão de construir seus elementos. Sob o ponto de vista operativo, a abertura advém de determinadas normas que, expressamente, permitem o ingresso de outras normas, *integrantes também subsistemas constitucionais, tendentes a ampliar o espectro de proteção do subsistema tributário*. Trata-se, portanto, de uma abertura operativa relativa.

XIV. São direitos fundamentais as posições jurídicas que investem o indivíduo de um conjunto de prerrogativas, faculdades e instituições imprescindíveis a assegurar uma existência digna, livre, igual e fraterna de todas as pessoas. São fundamentais em duplo sentido: **(a)** porque são essenciais aos homens em sua convivência; **(b)** porque eles representam os pilares ético-político-jurídicos do Estado, fornecendo as bases sobre as quais as ações dos órgãos estatais se desenvolvem, em cujos limites se

legitimam (determinantes de limites negativos) e para a concretização dos quais se determinam comportamentos positivos (determinantes positivos).

XV. A fundamentalização (ou fundamentalidade) comporta exame sob o aspecto formal e sob o aspecto material. Quanto ao aspecto formal, apresenta quatro dimensões: (a) as normas consagradoras dos de direitos fundamentais, enquanto normas fundamentais, são colocadas em patamar superior na ordem jurídica; (b) como normas constitucionais, encontrar-se-iam submetidas aos procedimentos agravados de revisão; (c) como normas incorporadoras de direitos fundamentais passa, a constituir limites matérias à própria revisão (*cláusulas pétreas*); (d) mercê da vinculatividade imediata dos poderes públicos, constituem-se parâmetros materiais de escolhas, decisões, ações e controle, dos órgãos legislativos, administrativos e jurisdicionais. A fundamentalidade material, por sua vez, exprime-se na circunstância de que o conteúdo dos direitos fundamentais é inexoravelmente constitutivo das estruturas básicas da sociedade e do Estado. Da idéia de fundamentalidade material derivam as seguintes consequências: (a) a abertura da constituição a outros direitos, também fundamentais, mas não constitucionalizados; vale dizer, aos direitos materialmente, mas não formalmente, fundamentais; (b) a aplicação a estes direitos só materialmente constitucionais de alguns aspectos do regime jurídico inerente à fundamentalidade formal; (c) a abertura a novos direitos fundamentais. Esse caráter aberto é demonstrado em norma expressa no texto constitucional brasileiro de 1988 (art. 5.º, §2.º).

XVI. Direitos fundamentais, portanto, podem ser conceituados como situações jurídicas (dimensão subjetiva) titularizadas pelos indivíduos (pessoas naturais, pessoas jurídicas ou mesmo entes despersonalizados) em face do Estado (ou, em algumas circunstâncias, em face de entidades paraestatais e particulares), reconhecidos direta e ou indiretamente pela ordem constitucional (dimensão objetiva), a impor a este prestações positivas e negativas com o objetivo de concretizar valores acolhidos pela Constituição como essenciais à sociedade e ao Estado por ela almejados.

XVII. Calcado em critérios pertencentes à teoria geral do direito, sob influência do pandectismo germânico, Georg Jellinek desenvolveu acerca dos direitos fundamentais a teoria dos quatro *status*: (a) *status negativus* ou *status libertatis* –

estado de liberdade; **(b)** *status subjectionis* ou *status* passivo – sujeição; **(c)** *status positivus* ou *status civitas* – direito subjetivo, pretensão uma prestação positiva; **(d)** *status activus* – participar ativamente da formação da vontade estatal, como membro da comunidade política.

XVIII. Acerca da fundamentação dos direitos fundamentais, podem ser destacadas as seguintes correntes: **(a)** dos jusnaturalistas – que considera os direitos do Homem como imperativos do direito natural, inatos ao ser humano, anteriores e superiores ao Estado; **(b)** dos positivistas – que consideram a densidade normativa dos direitos humanos subordinada à estrita medida da positivação; **(c)** dos idealistas – os direitos do Homem são pautas ideais recolhidas ao longo do tempo; **(d)** dos realistas – em contradição ao idealistas, considera que os direitos fundamentais são resultado da experiência concreta hauridas das lutas políticas, econômicas e sociais; **(e)** dos objetivistas – encara os direitos fundamentais como realizadas em si mesmas, ou como valores objetivos ou decorrências de valores; **(f)** dos subjetivistas – concebendo-se como faculdades da vontade humana decorrentes de sua autonomia; **(g)** dos contratualistas – que emprestam aos direitos a categoria de cláusulas do contrato firmado pelo Homem quando ingressou na vida social; e **(h)** dos institucionalistas – considerando-os como instituições imanentes à vida comunitária.

XIX. A constitucionalização dos direitos fundamentais produz as seguintes conseqüências: **(a)** as normas que os reconhecem situar-se-ão no escalão máximo do ordenamento positivado, não podendo ser contrariadas por nenhuma outra; **(b)** essas normas se submetem ao processo complexo e agravado de reforma constitucional, servindo de limites formais para o exercício do poder de reforma da constituição; **(c)** também são limites materiais do poder reformador, uma vez que não podem ser abolidas; **(d)** dotadas de imediata aplicabilidade e vinculatividade dos poderes públicos; **(e)** são protegidas através do controle de constitucionalidade. O Judiciário tem o dever de conferir aos direitos fundamentais a máxima eficácia possível.

XX. São características dos direitos fundamentais: **(a)** historicidade; **(b)** universalidade; **(c)** inalienabilidade; **(d)** imprescritibilidade; **(e)** irrenunciabilidade; **(f)** limitabilidade; **(g)** concorrência; **(h)** proibição de retrocesso; **(i)** constitucionalização.

- XXI. As limitações constitucionais ao poder de tributar são uma espécie das várias limitações estabelecidas ao ente estatal por meio de regras de competência, de princípios, de garantias e de direitos fundamentais.
- XXII. O poder tributário é a potestade tomada a expressão em significado específico de potência; integrante do poder soberano como elemento seu, próprio como expressão deste, de sorte que a soberania implica a capacidade de exigir de quem a ela está submetido contribuições compulsórias necessárias para o custeio das despesas públicas. Não coincide, pois, necessariamente, com o poder de tributar que é a medida do poder tributário a ser distribuído às entidades políticas (dotadas de poder legislativo), resultado da distribuição de parcelas do poder tributário por intermédio da divisão de competência (também chamada de discriminação de rendas).
- XXIII. A expressão “limitações” justifica-se por tratarem-se de normas jurídicas que têm por escopo realizar a contenção do poder de tributar, protegendo determinados valores e bens jurídicos eleitos pelo constituinte como fundamentais, que não podem ser suprimidos ou mesmo atingidos pelo exercício daquele – a não ser para a ampliação do espectro de proteção. São, pois, normas jurídicas de *bloqueio*, razão por que se compreendem como *limites*. São normas-garantias do contribuinte – ou de quem, potencialmente, possa figurar o campo de atuação do poder estatal – que o protegem quanto ao exercício do poder do Estado; *in casu*, um poder específico: o poder de tributar.
- XXIV. A idéia de positividade ou negatividade dessas categorias reside na circunstância que podem ser segregadas, quanto às limitações constitucionais o poder tributar, duas categorias: (i) normas jurídicas (regras e princípios) que impõem ao legislador tributário o dever de sua observância, no exercício da competência tributária outorgada diretamente pela mesma constituição – daí a idéia de limitação positiva; (ii) normas jurídicas que atuam em conjunto com a norma tributária constitucional de outorga da competência tributária, de modo a definir negativamente a competência, de modo a proteger bens e valores, recortando e retirando do âmbito de incidência daquela (competência tributária) determinadas pessoas, bens e fatos, haja vista relacionarem-se, exatamente, com aqueles valores caros à sociedade – daí o

sentido de limitação negativa, de exclusão do âmbito de incidência da competência tributária, de sorte a *imunizar* aquelas pessoas, bens e fatos.

- XXV. Há normas (regras e princípios) que se revelam diretamente a partir de dispositivos do texto constitucional dirigidos diretamente à tributação (e.g., legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco etc.); as limitações constitucionais *explícitas*.
- XXVI. Há limitações que precisam ser extraídas a partir da interpretação sistemática e teleológica de diversos dispositivos do texto constitucional, integrantes dos subsistema tributário e/ou de outros subsistemas constitucionais que interagem com aquele, não sendo possível extrair seu sentido e seu significado diretamente a partir de um dispositivo: são as limitações constitucionais *implícitas*.
- XXVII. As limitações formais ao poder de tributar estão relacionadas com a competência, o procedimento, o tempo e a forma da instituição normativa que versará sobre a tributação, ao passo em que as limitações materiais concernem ao conteúdo das restrições, ao que pode ser objeto de tributação e os respectivos limites.
- XXVIII. As normas de 1.º grau das compostas de princípios (princípios em sentido estrito e sobreprincípios) e regras. As normas de 2.º grau são compostas dos postulados, e se compreendem como condições essenciais, sem as quais o objeto não pode sequer ser apreendido eis que são normas sobre a aplicação de outras normas e, assim, qualificadas como *metanormas* (normas de segundo grau). Com base nesse critério, Humberto Ávila divide as limitações constitucionais ao poder de tributar em limitações de primeiro grau, integrado por regras e princípios, e limitações de segundo grau, compostas de postulados normativos. As limitações de 1.º grau são divididas da seguinte forma: (a) limitações formais: (a') procedimentais e (a'') temporais; (b) limitações materiais: (b') decorrentes das normas de competência e (b'') substanciais (indiretas e diretas). As limitações de 2.º grau, compostas de postulados, são divididas em: (a) postulado da proibição do excesso; (b) postulado da concordância prática; (c) postulado da proporcionalidade; (d) postulado da razoabilidade; (e) postulado da eficiência; (f) postulado da juridicidade e proibição da analogia.

- XXIX. A parcela do poder de tributar entregue especificamente pela Constituição a cada ente político é denominada de competência tributária. Ostenta características básicas que decorrem tanto da própria disciplina constitucional tributária como da natureza das competências legislativas: *i)* privatividade; *ii)* indelegabilidade; *iii)* incaducabilidade; *iv)* inalterabilidade; *v)* irrenunciabilidade; *vi)* facultatividade de exercício.
- XXX. O princípio da legalidade determina que a competência tributária só pode ser exercida através de lei em sentido formal e material. É dizer, o tributo é, necessariamente, matéria de lei, e só poderá ser instituído ou majorado através de lei editada pelo órgão legislativo competente, mercê de proposta apresentada pelos legitimados constitucionalmente e obedecido procedimento constitucional.
- XXXI. Segundo o princípio da tipicidade, a lei deve traçar de modo rigoroso todos os elementos que delinearão o fato e a relação jurídica tributária, de sorte que somente nascerá a obrigação tributária na forma rigorosamente descrita em lei se o fato (tipo) descrito exaustivamente pela lei também se verificar no plano fenomênico.
- XXXII. Por questões relacionadas à segurança jurídica, o Poder Constituinte houve por bem reservar ao âmbito de competência material de espécie legislativa diferenciada – que exige *quorum* diferenciado para aprovação (maioria absoluta) – a regulação de determinadas matérias por ele expressamente referidas. As funções da lei complementar em matéria tributária, a rigor, segundo a atual CF/88, podem assim ser definidas: *(a)* estabelecer normas gerais, que serão observadas por todos os entes políticos no exercício da respectiva competência tributária; *(b)* dirimir os conflitos de competência entre os entes, delimitando as respectivas regras; *(c)* regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; *(d)* instituir tributos específicos; *(e)* estabelecer tratamento tributário diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas; *(f)* estabelecer critérios especiais de tributação (art. 146-A).
- XXXIII. Assim, em consonância com a regra da não surpresa e da segurança jurídica, a CF/88 prevê em seu art. 150, inciso III, os princípios da irretroatividade e da anterioridade da lei tributária.

XXXIV. O princípio da irretroatividade impede que a lei tributária seja aplicada a fatos ocorridos anteriormente à entrada em vigência da norma. A norma só pode alcançar os fatos ocorridos após sua entrada em vigor.

XXXV. O princípio da anterioridade determina que nenhum tributo poderá ser exigido para fatos geradores ocorridos antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a lei que o institui ou o majora é promulgada. Há três regras respeitantes à anterioridade: a anterioridade simples, a anterioridade nonagesimal e a anterioridade mista. Com a EC n.º 42/2003, como visto, a principal é a anterioridade mista. A anterioridade nonagesimal está reservada apenas às contribuições sociais. A anterioridade simples tornou-se, por conseguinte, a exceção, de aplicação residual, nos casos expressos pela CF/88.

XXXVI. Sob a visão da tributação, a igualdade pode ser compreendida em dois sentidos: *(i)* em sentido eminentemente jurídico, com paridade de posições, excluindo os privilégios de classe, de etnia e de religião, de maneira que os contribuintes se encontrem em iguais circunstâncias e postos ante um mesmo regime fiscal; *(ii)* em sentido econômico, é a obrigação de contribuir com as despesas públicas em igual medida, entendido em termo de sacrifício; nesse último sentido, aplica-se à ideia de capacidade contributiva.

XXXVII. Segundo Misabel Abreu Machado Derzi, o princípio da isonomia implica cinco conseqüências: *(a)* proibição de distinguir (universalmente) na aplicação da lei, em que o valor básico protegido é a segurança jurídica; *(b)* proibição de distinguir no teor da lei, vedação que salvaguarda valores democráticos como abolição de privilégios e de arbítrios; como conseqüência disso, os princípios da generalidade e da universalidade; *(c)* dever de distinguir no conteúdo da lei entre desiguais, e na medida dessa desigualdade; em direito tributário, o critério é a capacidade econômica do contribuinte; *(d)* dever de considerar as grandes desigualdades econômico-materiais advindas dos fatos, com o fim de atenuá-los e restabelecer o equilíbrio social; a progressividade cumpriria esse papel; *(e)* possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo

acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação a fim de efetivar planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.

XXXVIII. O princípio da capacidade contributiva deflui do princípio da igualdade em matéria tributária — muito embora este a ele não se resume. É um critério de aplicação da igualdade. Direcionado aos entes políticos, impõe que, ao se criar o tributo, o legislador tenha de respeitar limites econômicos revelados pelo contribuinte objetivamente considerado, sob pena de se violarem direitos fundamentais deste, além de, em última análise, vilipendiar o princípio da dignidade da pessoa humana.

XXXIX. A capacidade contributiva comporta exame sob duplo aspecto: **a)** capacidade contributiva absoluta ou objetiva — como pressuposto jurídico do imposto e como diretriz para eleição das hipóteses de incidência dos impostos; **b)** capacidade contributiva relativa ou subjetiva — como critério de graduação do imposto, sob o enfoque pessoal, aferindo-se a capacidade contributiva *in concreto* e, assim, um limite à tributação tanto no aspecto global como no aspecto individual.

XL. Tem-se defendido que a progressividade seria o meio mais adequado para garantir o respeito à capacidade contributiva. Progressividade é a técnica de escalonamento de alíquotas, por meio da qual estas se elevam na medida em que aumenta a base de cálculo do tributo.

XLI. É inequívoco que toda tributação implica transferência de bens do setor privado para o setor público, justificado pelo princípio da solidariedade social e pela revelação de um signo presuntivo de riqueza que exprime a capacidade contributiva. A vedação ao confisco impõe que a tributação não signifique a perda deste signo presuntivo a curto e médio prazo.

XLII. As contribuições especiais constituem espécie tributária que ostenta um traço imposto pela CF que a diferencia do todas as demais espécies tributárias: toda contribuição deve ser criada com uma finalidade específica adrede definida pela norma jurídica que a institui; a União poderá criar contribuições que tenham por objetivo a manutenção da seguridade social e a implementação de direitos sociais

(contribuições sociais), o atendimento de interesses de categorias profissionais ou econômicas (contribuições corporativas) bem como a intervenção do Estado no domínio econômico (CIDE).

XLIII. O desrespeito a essa finalidade, quer seja no plano normativo (constitucional e infraconstitucional) quer seja no plano fático (de aplicação da norma) — i.e., tanto pelo legislador como pelo administrador — macula a cobrança. Os recursos angariados com essa exação tributária são necessariamente vinculados a uma finalidade.

XLIV. O art. 150, inciso V, da CF/88, contém regra impedindo que os entes políticos dotados de competência tributária se valham de exações dessa natureza para “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens”; excepciona-se a regra para a “cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

XLV. O art. 151 da CF/88 veda a instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitindo, entretanto, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

XLVI. As imunidades são as normas constitucionais que delimitam negativamente a competência tributária dos entes políticos impedindo-os que, por meio da tributação, colham patrimônio, rendas ou serviços de determinadas entidades, ou venham alcançar pela tributação determinados bens ou situações específicas.

XLVII. Em razão disso, a construção do conceito de imunidade há de observar essa natureza dúplice: (a) norma constitucional demarcatória da competência tributária, mercê de conter hipótese de intributabilidade; (b) direito público subjetivo titularizados direta ou indiretamente por ela favorecidas.

XLVIII. Sobre as imunidades, cinco são as premissas fundamentais: (a) toda e qualquer imunidade somente tem sede na Constituição, ao tempo em que esta, quanto às formas exonerativas, somente concede diretamente a imunidade, ainda que, por

imprecisão técnica-gramatical, alude a isenção e a não-incidência; (b) por ser uma limitação constitucional ao poder de tributar, somente pode ser regulada no plano infraconstitucional por lei complementar (art. 146, inciso II, da CF/88) – função essa cumprida hoje, precipuamente, pelo CTN; (c) por serem garantias do contribuinte, estão protegidos quanto à tentativa de redução ou supressão promovida pelo poder de reforma constitucional (art. 60, §4.º, inciso IV, da CF/88); (d) mercê da integração entre o *caput* do art. 150 e do § 2.º do art. 5.º, todos da CF/88, é possível admitir a existência de imunidades contidas implicitamente no texto constitucional, a partir da interpretação de dispositivos nele contidos; (e) as imunidades tributárias não constituem categoria constitucional própria e exclusiva dos impostos; aplicam-se às demais espécies tributárias, conforme dispuser o texto constitucional.

XLIX. Fundada no princípio federativo, a imunidade recíproca impede que um ente político, ao exercer a competência tributária definida e atribuída constitucionalmente, venha a impor exação tributária cujo fato gerador se relacione com patrimônio, renda ou serviços uns dos outros; essa imunidade se estende às autarquias e às fundações públicas, quanto ao patrimônio, rendas e serviços vinculados às suas atividades essenciais.

L. Em razão do caráter laico do Estado brasileiro, a fim de evitar qualquer tipo de discriminação em função da opção de religião e culto, não é permitida a instituição de impostos em relação ao patrimônio renda ou serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às dela decorrentes, de qualquer entidade religiosa.

LI. Visando a beneficiar entidades que, sem objetivar o lucro, prestam serviços de educação e assistência social — que, a rigor, são funções próprias do modelo de Estado do bem-estar social adotado pela Constituição brasileira — previu-se, para essas entidades, a imunidade tributária.

LII. A imunidade tributária prevista na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da CF/88 abrange “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. A justificativa dessa imunidade reside justamente na preocupação em se proporcionar o acesso à educação e à informação a uma maior gama de pessoas, sobretudo as mais carentes.

- LIII. A fim de proteger a liberdade de produção cultural musical *brasileira* materializada em fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, a EC n.º 75/2013 introduziu a imunidade para os “fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil” que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, ou obras interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.
- LIV. O texto constitucional albergar, de modo difuso, diversas outras situações de imunidade aplicadas não somente aos impostos, como, também, nomeadamente, às taxas e às contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições de intervenção sobre domínio econômico e contribuição no interesse de categorias profissionais e econômicas). São estas as hipóteses de imunidade aplicadas aos impostos, às taxas e às contribuições especiais, conforme indicação especificamente feita naquele. Não se encontram, contudo, na configuração constitucional atual, hipóteses de imunidade para a contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios, nada impedindo que o poder constituinte de reforma venha a introduzi-las.
- LV. Todas as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, contudo, ostentam a natureza de normas jurídicas constitucionais que veiculam direitos fundamentais, que tem por destinatários tanto as pessoas naturais como pessoas jurídicas – ou mesmo entes despersonalizados que se encontrem na situação de contribuinte do tributo.
- LVI. Por se tratarem de potestades do sujeito – do contribuinte – contra o Estado, enquadram-se como direitos de primeira dimensão. Impõem ao Estado posturas abstencionistas no exercício do poder tributário, a começar pela própria delimitação deste por intermédio da competência tributária. Além disso, as limitações constitucionais ao poder de tributar, de rigor, se enquadram como *garantias-limite*, uma vez que operam como normas de bloqueio no exercício do poder tributário, conformando a atuação do ente político titular de sua parcela (competência tributário).

LVII. Os §§ 2.º e 3.º do art. 5.º da CF/88 exprimem uma cláusula de abertura do subsistema constitucional relativo aos direitos fundamentais. A primeira parte do *caput* do art. 150 da CF/88 cumpre essa mesma função de cláusula de abertura – e de conexão com outros subsistemas – em relação ao subsistema constitucional tributário relativo às limitações constitucionais ao poder de tributar.

LVIII. As limitações constitucionais ao poder de tributar, a seu turno, contam com a norma contida na primeira parte do *caput* do art. 150 da CF/88, que também estabelece ser não-exaustiva a enumeração de princípios e regras constitucionais protetivas dos contribuintes contida naquele artigo. Ao iniciar o rol de princípios constitucionais da tributação, o constituinte expressou “[s]em prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”; deixou claro, pois, que existem outras garantias do contribuinte que não apenas as ali elencadas.

LIX. As limitações constitucionais ao poder de tributar ostentam todas as características dos direitos fundamentais, na medida em que: **(a)** decorrem de um processo de afirmação histórica (historicidade); **(b)** destinam-se a todos os indivíduos que estão submetidos ao poder tributário do Estado (universalidade); **(c)** são impassíveis de transferência (inalienabilidade); **(d)** impassíveis de extinção pelo desuso (imprescritibilidade); **(e)** impassíveis de renúncia (irrenunciabilidade); **(f)** não são absolutos de modo que se deve operar com as parênticas da máxima observância e da mínima restrição (limitabilidade); **(g)** são exercidos em conjunto, fazendo parte do “Estatuto do Contribuinte” (concorrência); **(h)** não podem ser objeto de redução ou supressão (proibição de retrocesso) – apenas de ampliação do espectro de proteção; e, por fim, de rigor, em certa medida, **(i)** os principais direitos (*rectius* limites) são originados do início da organizações sociais em que se exigiram contribuições *in natura* ou *in pecunia* dos seus membros para cobrir as despesas da comunidade, passando para textos escritos na medida em que a organização do Estado e direitos básicos dos indivíduos passaram a constar de documentos escritos (constitucionalização).

LX. Como direitos fundamentais, às limitações constitucionais ao poder de tributar aplicam-se as regras hermenêuticas da máxima efetividade e da mínima restrição.

LXI. A interpretação a ser feita em derredor do texto constitucional que veicula essa norma deve buscar identificar esse valor subjacente e conferir-lhe máxima efetividade. A restrição (LCPT) da restrição (tributação, que, de per si, é um limite à liberdade e ao patrimônio) não se deve interpretar restritivamente; mas com regra da máxima eficácia e da mínima restrição. Eis a premissa que deve orientar a atuação do Poder Judiciário, máxime do c. STF.

LXII. Defende-se a existência de limite constitucional ao poder de tributar derivado da imposição, pela Constituição, da especial proteção do Estado à entidade familiar; direito fundamental incorporado ao catálogo de direitos desse jaez.

➤ **Capítulo 3.**

LXIII. Interessa, entretantes, ao presente estudo, exatamente, a *constitucionalização* desta entidade: a *família*. A constitucionalização numa concepção puramente positivista, de modo que será examinado esse fenômeno no regime brasileiro desde a Independência, bem como o estado atual da proteção nas constituições vigentes em alguns países da Europa. Esse corte epistemológico tem duas razões e duas conseqüências. As razões para tal são: **(i)** a opção pela análise do ponto de vista eminentemente jurídico da proteção constitucional à entidade familiar; para **(ii)** a partir daí – e integrando os subsistemas tributário e o de direitos fundamentais – construir normas de proteção da entidade familiar quanto à tributação. As conseqüências dessa opção, por sua vez, consistem em: **(i)** elaboração de uma tese que parte, como premissa acrítica, do conceito (jurídico) de entidade familiar construída pelo Supremo Tribunal Federal, para utilizar essa categoria como o elemento central para proteção contra o poder de tributar; e **(ii)** construir um raciocínio calcado no sistema constitucional brasileiro, tomando as experiências constitucionais estrangeiras apenas e tão somente como fonte de inspiração para a reflexão hermenêutica, a fim formular conclusões aplicáveis à experiência brasileira enquanto a ordem constitucional for a vigente.

LXIV. A inserção do tema no contexto das constituições brasileiras se, faz, de rigor, como sói ser, em consonância com as necessidades surgidas no seio dos sistemas

social e político, refletidas nos textos jurídicos na medida em que a Constituição, como norma primeira do sistema jurídico, passa a realizar uma aproximação maior entre a estruturação do Estado e à satisfação dos anseios e necessidades da sociedade civil. A constituição jurídica, nessa quadra, é condicionada pela realidade histórica. A CF/88, por sua vez, na esteira da evolução da disciplina da matéria pelas constituições anteriores, cuidou da família por meio do art. 226, com integração aos objetivos da República (art. 3.º), principalmente o bem-estar social e o princípio da solidariedade social. Integram-se diretamente com a proteção da família outras regras e princípios contidos no texto constitucional [dignidade da pessoa humana (art. 1.º, inciso III), igualdade entre homem e mulher (art. 5.º, inciso I), direito das presidiárias de amamentar os filhos (art. 5.º, inciso L), prisão por descumprimento de obrigação alimentícia (art. 5º, inciso LXVII) e proteção da criança, do adolescente, do jovem e do idoso (art. 227 e 230)].

LXV. O art. 226 da CF/88 contém as seguintes regras: **(a)** previsão, no *caput* do artigo, da família como base da sociedade e destinatária de especial proteção do Estado; **(b)** gratuidade da celebração do casamento civil; **(c)** efeitos civis do casamento religioso, conforme dispuser a lei; **(d)** para fins de proteção do Estado, reconhecimento da união estável entre homem e mulher como entidade familiar, com expressa referência à lei para a facilitação de sua conversão em casamento; **(e)** reconhecimento como entidade familiar da comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes; **(f)** igualdade de direitos e deveres referentes à sociedade conjugal entre o homem e a mulher, bem assim igualdade entre os filhos (naturais, adotados, havidos ou não na constância da união); **(g)** dissolução do casamento pelo divórcio (EC 66/2010); **(h)** planejamento familiar como livre decisão do casal, fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e paternidade responsável, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas; **(i)** dever do Estado de assegurar a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.

LXVI. A CF/88, nesse particular, teve função primordial no reconhecimento pelo ordem jurídica dessa realidade social como entidades familiares. O princípio da dignidade

da pessoa humana, insculpido no art. 1.º, inciso, III, como um valor fundamental e inarredável da República Federativa do Brasil (ao lado da soberania, da cidadania, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e do pluralismo político), bem assim os valores da liberdade, da igualdade e da proteção à segurança jurídica, impõem que essas comunidades fundadas na afetividade, na reciprocidade e pleno desenvolvimento da personalidade de cada um de seus membros sejam reconhecidas pelo Estado como uma *entidade familiar*, segundo uma concepção de família democrática.

LXVII. O STF, no julgamento da ADI n.º 4.277, que encampou a ADPF n.º 132-RJ, reconheceu expressamente a união entre pessoas do mesmo sexo como entidade familiar. Admitiu, pois, a união homoafetiva como uma realidade social a reclamar a mesma proteção que o Estado confere à união heteroafetiva, não se vislumbrando fundamento na Constituição para a realização de qualquer discriminação entre elas.

LXVIII. Conforme já destacado, o critério para reconhecimento da entidade familiar é o elemento concernente à *afetividade*. Em conjunto com os demais princípios constitucionais fundamentais (dignidade da pessoa humana, igualdade, liberdade e segurança jurídica), fundamenta o reconhecimento jurídico dessas comunidades como entidades familiares, independentemente da diversidade de sexo e da consanguinidade. Por essa razão, alude-se, pois, à *família afetiva*.

LXIX. Nada obstante, a fim de não se imiscuir nas discussões em torno do conceito de família – que pode estar sob os influxos de concepções e de pré-conceitos imbuídos de carga axiológica de natureza religiosa ou ideológica – opta-se pela adoção da expressão *entidade familiar*, compreensiva daquelas comunidades formadas a partir do casamento, da união estável heteroafetiva ou homoafetiva, da convivência entre um dos pais e o(s) descendente(s) [filho(s) e/ou neto(s)] consanguíneo(s) ou não, e da convivência entre irmãos, ligadas pelo elemento afetivo.

LXX. Cabe registrar que o texto constitucional de 1988, de modo expreso e inequívoco, reconhece a qualidade de entidade familiar – outorgando-lhes proteção jurídica – a duas figuras de comunidade afetiva: a formada pela “*união estável entre homem e*

mulher” (§3.º do art. 226) e a comunidade formada por qualquer dos pais e seus descendentes (§4.º do art. 226).

- LXXI. Nesse passo, cumpre destacar que o reconhecimento, pela CF/88, de uma pluralidade de entidades familiares, hoje é inquestionável; isso porque: **(i)** expressa menção pelos §§ 3.º e 4.º do art. 226; **(ii)** o casamento deixou de significar o único “selo de legitimidade”; e, por fim, **(iii)** “a proteção jurídica que era dispensada com exclusividade à estrutura familiar (pense-se no ato formal do casamento) foi substituída pela tutela jurídica atribuída atualmente ao ‘conteúdo’ ou à substância”.
- LXXII. Embora o art. 5.º, inciso I, da CF/88 já tenha consagrado a igualdade como um valor inarredáveis do sistema constitucional brasileiro, o constituinte, no §5.º do art. 226 e no § 6.º do art. 227, em reforço a essa regra e com o objetivo de afastar qualquer influxo possivelmente advindo da legislação infraconstitucional anacrônica acerca do direito de família, fez questão de afirmar: **(i)** a igualdade entre homem e mulher quanto aos direitos e deveres referentes à sociedade conjugal – o que deve se estender para fora do campo do direito civil, exprimindo igualdade de tratamento também na seara trabalhista, previdenciária, administrativa e tributária; **(ii)** igualdade de direitos e qualificações entre os filhos havidos ou não da relação do casamento, ou por adoção, proibidas quaisquer designações discriminatórias relativas à filiação; esta norma, tal como a anterior, não se confina ao campo do direito de família e das sucessões; espraia-se, de igual maneira, pelos setores do direito trabalhista, previdenciário, administrativo e tributário. O *pátrio poder* cedeu espaço ao *poder familiar*. Introduziu, pois, o princípio da *igualdade familiar*.
- LXXIII. Contrariaria em absoluto o valor básico da igualdade consagrado pela CF/88 estabelecer qualquer diferenciação nas situações jurídicas de qualquer dos integrantes da união familiar.
- LXXIV. O § 7.º do art. 226, da CF/88, disciplina o planejamento familiar, como forma assistir ao casal na sua livre decisão de **(i)** ter ou não filhos e **(ii)** definir, respeitado o princípio da dignidade da pessoa humana, quantos filhos quer ter.

LXXV. No art. 226, § 8º, da CF/88, determina-se que o Estado assegurará a assistência à família na pessoa de cada um dos que a integram, criando mecanismos para coibir a violência no âmbito de suas relações.

LXXVI. O dever de assistência aos integrantes da família – criança, adolescente, jovem e idoso – há de ser considerado, outrossim, na interpretação ao *caput* do art. 226 da CF/88, no tocante à especial proteção da entidade familiar, para a construção da norma constitucional de limitação ao poder de tributar sob a perspectiva da preservação da entidade familiar, em especial no tocante à tributação à renda e à exigência de contribuições previdenciárias.

LXXVII. As constituições europeias, em maior ou menor medida, cuidaram da família. Selecionaram-se, pois, as Constituições Alemãs: a Constituição de Weimar (1919) – que tem alguns dispositivos ainda vigentes em razão de expressa indicação do texto constitucional que a sucedeu – e Lei Fundamental de Bonn (1949); a Constituição da República Portuguesa de 1976; a Constituição Espanhola de 1978; a Constituição da República Francesa de 1958; a Constituição Italiana de 1947 e a Constituição Austríaca de 1920 – suspensa em 1938 e restabelecida em 1945. O projeto de Constituição para a Comunidade Européia também alberga normas protetivas à família (entidade familiar).

➤ Capítulo 4.

LXXVIII. A compreensão do dever de proteção especial à entidade familiar como limite ao poder tributário. O ponto de partida é, pois, a admissão de limitações constitucionais implícitas ao poder de tributar, resultante sobretudo do caráter aberto do subsistema constitucional tributário, ao que se integra, outrossim, o caráter aberto do catálogo de direitos fundamentais.

LXXIX. Quatro serão os níveis de abordagem: **(a)** Insuficiência da densidade normativa dos princípios constitucionais tributários para a especial proteção à entidade familiar; **(b)** necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de bloqueio incidente no campo tributário; **(c)** necessidade de integração do dever de especial proteção à entidade familiar como norma de

concretização das aspirações sociais no campo tributário; e, por fim, **(d)** o dever fundamental do tributo exigido, também, segundo o dever imposto ao Estado de especial proteção à entidade familiar.

LXXX. A circunstância de determinada norma-princípio ser considerada explícita ou implícita dependerá, justamente, do grau do esforço hermenêutico necessário para a construção da norma a partir do texto constitucional/legal. Quanto mais úteis forem os métodos literal-sistemático para a extração da norma, mais próximo estar-se-á de um princípio explícito, de uma norma a aflorar de modo inequívoco do texto.

LXXXI. As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser consideradas direitos fundamentais e, além disso, há se compreender que não se esgotam apenas com aquelas que estão tratadas no título da Ordem Tributária, de sorte que são encontradas em outras partes da Constituição, a exemplo da Ordem Social. Nesta, além das regras e princípios que estão expressamente vinculados às contribuições especiais sociais (máxime no art. 195 da CF/88), é possível extrair uma norma constitucional limitadora do poder de tributar a partir do dever de proteção especial à entidade familiar, contido no art. 226 da CF/88.

LXXXII. O campo semântico da expressão “proteção especial” pode ser decomposto nos seguintes vetores: **(a)** estímulo à formação da entidade familiar; **(b)** estímulo à preservação da entidade familiar; **(c)** não intervenção do Estado na entidade familiar; **(d)** integração do dever de proteção da entidade familiar com os arts. 1.º, 3.º, 5.º e 150 da CF/88; **(e)** mobilização dos poderes do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) para a promoção da proteção da entidade familiar; **(f)** imposição da máxima adequação possível do dever de proteção do Estado aos valores consagrados constitucionalmente e da formulação de normas e políticas públicas para a concretização da proteção.

LXXXIII. A especial proteção do Estado à entidade familiar também implica a integração do dever de proteção da entidade familiar com os arts. 1.º, 3.º, 5.º e 150 da CF/88. De rigor, o art. 1.º do texto constitucional estabelece como fundamentos da República Federativa do Brasil: **(i)** a soberania; **(ii)** a cidadania; **(iii)** a dignidade da pessoa humana; **(iv)** os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; **(v)** o pluralismo

político. O dever de proteção especial da entidade familiar imposto ao Estado interage, principalmente, com a dignidade da pessoa humana e com os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. A proteção da entidade familiar pauta-se, sobretudo, em assegurar a cada um dos integrantes da entidade familiar uma existência digna, de modo a garantir a cada um deles os direitos fundamentais previstos na CF/88, bem assim sob respeito aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

LXXXIV. O caráter especial da proteção conferida pelo Estado à entidade familiar integra-se, também, com o art. 5.º e com o art. 150 da CF/88, mercê das cláusulas de abertura previstas em ambos, já aludidas em duas oportunidades na presente tese. Da mesma forma que o art. 5.º não esgota o rol de direitos fundamentais (art. 5.º, §2.º, da CF/88), nem o art. 150 esgota as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 150, *caput*, primeira parte, da CF/88), os arts. 226 a 230 não esgotam as medidas integrantes da especial proteção do Estado à entidade familiar. Essas normas, de rigor, hão de se integrar, outrossim, para a promoção de uma especial proteção da entidade familiar, máxime no campo tributário, de sorte que essas normas resultantes desse processo interpretativo integram-se ao catálogo de direitos fundamentais, tornando-se, também por isso, cláusulas pétreas.

LXXXV. Nenhum dos princípios constitucionais tributários que costumam ser tradicionalmente identificados pela doutrina – sejam eles expressos ou implícitos – possui densidade normativa suficiente a tutelar o bem jurídico consistente na entidade familiar, pois nenhum deles traz, de modo autônomo e independente, a proteção, também, ao valor/bem jurídico representado pela entidade familiar.

LXXXVI. A norma constitucional que estipula o dever de proteção à entidade familiar como um limite ao poder de tributar o faz justamente por considerar a família como um valor a ser protegido contra o exercício do poder estatal, de modo que essa norma opera como norma de bloqueio, a conferir a mais integral tutela àquela.

LXXXVII. O tributo pode atender a uma aspiração social plasmada no texto constitucional, em disposições com base nas quais se construam normas de caráter programático. O dever de proteção especial à entidade familiar, além de representar uma norma de

bloqueio à tributação nociva àquela, pode, também no campo tributário, operar como um instrumento para a realização de programas contidos em normas constitucionais.

LXXXVIII. O conceito de tributo é da categoria dos jurídico-positivos, construído, ao menos no caso do direito brasileiro, a partir de disposições constitucionais. É o dever fundamental e consiste em prestação pecuniária, que se limita pelas liberdades fundamentais, pautada pelas normas-princípios constitucionais da capacidade contributiva — como um princípio de individualidade, de realidade e para a proteção do mínimo existencial —, do custo/benefício ou da solidariedade, e que ostenta a finalidade primária ou secundária de obtenção de receita tanto para as necessidades públicas como para as atividades protegidas pelo Estado, sendo exigida a prestação pecuniária de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.

LXXXIX. Como o tributo é dever fundamental consistente em prestação pecuniária limitado pelos direitos fundamentais, dentro os quais estão os princípios e regras constitucionais integrantes das limitações constitucionais ao poder de tributar, ao se considerar o dever de proteção especial à entidade familiar como limite à tributação, há de se ter em linha de raciocínio, portanto, que esse dever constitucional há de se conformar com esse limite.

XC. A solidariedade social que fundamenta o dever tributário há de ter sua consideração iniciada no seio da entidade familiar (base da sociedade). No fundamento axiológico do tributo, há de ser ponderado o valor relativo à entidade familiar, conjugado com o dever do Estado de lhe conferir especial proteção.

XCI. A solidariedade social não pode ser fundamento para a imposição tributária ao indivíduo a ponto de prejudicar a subsistência digna da entidade familiar. O contribuinte há de ser tratado não apenas em sua individualidade, mas, também, como integrante da entidade familiar e esta, também, como uma unidade. A capacidade contributiva — que opera como limite e como fundamento à tributação — também deve ser examinada sob a perspectiva da entidade familiar.

XCII. A abertura cognitiva e a composição da constituição albergue de subsistemas jurídico-constitucionais abertos permitem a formulação de uma norma constitucional implícita cujo conteúdo semântico é dirigido à proteção da entidade familiar sob a perspectiva do exercício do poder de tributar do Estado. Por outro lado, no aspecto sintático, essa norma limita, em concerto com as demais normas de direitos fundamentais, o exercício do poder de tributar tomando em linha de conta a proteção do valor envolvido na entidade familiar.

XCIII. Misabel Abreu Machado Derzi alude aos pontos relacionados com a proteção tributária da entidade familiar, surgido na década de 1980 nos Estados Unidos e Europa, destacando: (a) ofensa a princípio da igualdade entre cônjuges, no que tange ao direito da mulher casada em manter o trabalho remunerado extraluar, ser sujeito passivo no imposto de renda e de manter o sigilo profissional de seus ganhos frente aos do marido; (b) situação desigual e desvantajosa das uniões legais, em comparação às uniões de fato, por meio da declaração obrigatória e conjunta, que submete o valor total da renda familiar ou do patrimônio (nos países em que existe a tributação progressiva ao patrimônio) a alíquotas progressivas mais elevadas, impostas por algumas legislações; (c) crítica à consideração da família, unitariamente considerada, como entidade de capacidade contributiva, prevalecendo a posição da individualidade, ou da independência da capacidade contributiva de cada membro familiar, especialmente os cônjuges; (d) neutralidade do Estado diante do modelo ideal de casamento, não podendo a lei assumir o chamado “papel pedagógico” de reconduzir a mulher ao trabalho doméstico, por meio de tributações mais agressivas à segunda renda familiar (em geral à da mãe de família); (e) dever de o Estado não prejudicar os casados em relação aos não-casados, admitindo alguns doutrinadores e legisladores até mesmo o inverso, uma posição legal de franco favorecimento ao casamento, mas nunca uma posição legal de desestímulo às famílias constituídas pelo casamento.

XCIV. É possível formular um enunciado linguístico – cambiante, em certa medida, mercê do fato a aplicar – dessa norma constitucional implícita limitativa do poder de tributar, em face das pessoas naturais (pessoas físicas). Ei-lo: “*veda-se à União, aos Estados-membros, ao Distrito Federal e aos Municípios, no exercício da competência tributária outorgada pela Constituição, a instituição e o*

dimensionamento de tributos sem a necessária observância do dever de proteção do Estado à entidade familiar, quer seja como norma a bloquear a tributação como exercício do poder do Estado tendente a interferir negativamente na constituição/manutenção da entidade familiar, quer seja como forma de propiciar o estímulo e a preservação da entidade familiar”.

➤ Capítulo 5.

- XCV. A pragmática da aplicação da norma constitucional implícita limitativa do poder tributário exige observar que, no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos do Estado, todos os cidadãos e grupos sociais, de modo que não se pode cerrar o círculo de intérpretes. A ampliação do círculo de intérpretes é consequência da necessidade de integração da realidade no processo de interpretação, de sorte que a unidade da Constituição surge da conjugação do processo e das funções de diferentes intérpretes.
- XCVI. Nesse processo, há de se recordar, como contraponto, que o tributo é um dos instrumentos utilizados pelo Estado para realizar a *necessária* função de justiça (re)distributiva. Assim, ao se construir uma norma constitucional tributária implícita limitativa do poder de tributar há de se ter em linha de conta que, ao lado do tributo forjado pela lei, segundo as normas constitucionais expressas, há, como fundamento dele, o princípio da solidariedade social.
- XCVII. Por se tratarem essas normas de limitações constitucionais ao poder de tributar, há de se destacar que, por imposição do art. 146, inciso II, da CF/88, lei complementar deverá dispor sobre ela, quando se tratarem de imunidades condicionadas.
- XCVIII. O fato gerador do imposto de renda vem indicado na CF/88 (art. 153, inciso III) e delimitado no art. 43 do CTN, consistindo na aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de *renda*, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou *de proventos de qualquer natureza*, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Não se refere, pois, ao patrimônio do contribuinte do ponto de vista estático, mas à *riqueza nova* que a ele se agrega.

XCIX. Conforme destaca Misabel Abreu Machado Derzi, existem, hoje, três sistemas de tributação da renda da pessoa natural: (a) o primeiro e mais elementar considera individualmente cada membro familiar e calcula a renda (rendimentos deduzidos os encargos) de cada pessoa, ignorando a unidade familiar como titular de capacidade contributiva própria; é um sistema muito difundido atualmente, adotado em diversos países, com algumas variações, dentre eles na Itália, Espanha, Brasil e Alemanha; (b) o segundo é uma variação da tributação independente, pois, embora considere as pessoas individualmente, faz derivar do estado civil certo modelo de casamento e de família, uma série de consequências, impondo para isso alíquotas (reais, não-nominais) mais ou menos suaves (a exemplo dos Estados Unidos); (c) o terceiro considera a família como comunidade de fanhos e consumo e a tributa em conjunto, sem, contudo, admitir qualquer prejuízo em relação aos solteiros, utilizando-se a técnica do *splitting* restrita aos cônjuges, em caráter compulsório (Portugal) ou facultativo (Alemanha) ou *splitting* total, também chamado de coeficiente familiar (França).

C. Segundo a técnica do *splitting* conjugal, *que há de se estender a todas as formas de união familiar*, as rendas da entidade familiar são somadas, embora não sejam tributadas de forma unitária. Por meio dessa técnica, realiza-se uma redistribuição dos rendimentos em momento anterior à incidência da norma tributária, eis que são acumuladas – chegando-se a um montante global – e, após, divididas e imputadas em cotas iguais aos membros da entidade familiar e, assim e por fim, expostas à tributação em modo separado.

CI. O sistema do *splitting* familiar é aquele que melhor se adequa à proteção da entidade familiar quanto à tributação do imposto de renda, por considerar todos os membros da entidade familiar. A legislação brasileira, contudo, não admite nenhuma das formas de *splitting*.

CII. Além do aspecto relacionado com o *splitting* conjugal, três são as perspectivas que podem ser identificadas na incidência desse limite constitucional à hipótese do imposto de renda, que podem servir como critério de aferição da constitucionalidade das normas tributárias. Ei-las: (a) as possibilidades, previstas em lei, de dedução de

despesas da base de cálculo do imposto de renda, a exemplo das despesas com saúde, educação e com as contribuições previdenciárias do empregado doméstico; **(b)** graduação de alíquotas do imposto de renda pessoa física, calcada na técnica da progressividade, segundo o dever de proteção à entidade familiar; e, por fim, **(c)** a construção de uma regra de imunidade para o imposto de renda pessoa física calcada no dever de proteção à entidade familiar como norma de imunidade para o imposto de renda.

CIII. É necessário que se coletivizem as necessidades da entidade familiar, a fim de que cada indivíduo integrante desta (seja qualificado como dependente ou não) seja tratado como um centro de imputação de necessidades, mas tenha essa situação particular transportada para contexto tributário da entidade familiar e, assim, seja deduzida da renda desta para efeito da incidência tributária.

CIV. Há de se admitir: (a) possibilidade de dedução de todas as despesas de saúde de todos os integrantes da entidade familiar; (b) possibilidade de dedução de todas as despesas com educação dos integrantes da entidade familiar, mercê do dever dos pais de conferir educação aos filhos, sem se cogitar de qualquer limite máximo; (c) dedução, sem limitação, da contribuição previdenciária do empregado doméstico como valorização do trabalho, promoção do bem estar da família.

CV. Sustenta-se que as deduções com despesas dos dependentes significam, em verdade, norma de imunidade, de sorte que, mesmo que a legislação infraconstitucional nada falasse, seria possível construir uma norma constitucional de imunidade

CVI. Como a legislação brasileira não contempla a técnica do *splitting* (quer o conjugal quer o familiar), uma forma alternativa de proteção da entidade familiar reside na aplicação do princípio da progressividade segundo essa idéia, o que implicaria a necessidade de graduação de alíquotas segundo características da entidade familiar (número de integrantes, por exemplo). De rigor, seria uma maneira de obter, de forma oblíqua, os mesmos efeitos práticos do *splitting* familiar.

- CVII. Há necessidade de se reconhecer como imune a realização de ganho de capital oriundo da alienação de bem de família com a utilização de recursos para a aquisição de outro imóvel para a moradia da entidade familiar.
- CVIII. Embora a legislação infraconstitucional já contenha dispositivos com conteúdo análogo ao ora alvitado, é preciso reconhecer que essa concepção há de ter albergue constitucional, compreendida como uma norma de imunidade, ainda que implícita...
- CIX. O direito ao mínimo existencial não tem dicção constitucional própria, na medida em que não se encontra explícito em um determinado dispositivo, com conteúdo delineado de modo estanque. Deve-se construí-lo a partir da idéia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão. Trata-se de uma condição mínima de bem-estar material e social, abaixo do qual não se pode imaginar a possibilidade do exercício da cidadania na sociedade, menos ainda como cidadãos iguais. É um direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, positivamente, exige dele prestações; envolve, portanto, um *status negativus* e um *estatus positivus*. Vertida essa proteção contra o poder tributário do Estado, o mínimo existencial integra uma imunidade tributária implícita.
- CX. É inequívoco, portanto, que a proteção ao mínimo existencial não se circunscreve apenas e tão somente à esfera jurídica do indivíduo; por imposição do art. 1.º, inciso III, do art. 5.º, do art. 145, §1.º, do art. 150 e do art. 226, todos da CF/88, esse valor juridicamente protegido estende-se, em igual configuração, à entidade familiar, de modo a proteger também as necessidades desta. A idéia de dignidade da pessoa humana, nesse passo, desloca seu eixo para a entidade familiar, eis que de nada serviria a consideração do indivíduo em suas necessidades básicas, se estas – as necessidades básicas – não fossem consideradas no quadro da coletividade mínima da sociedade (entidade familiar), uma vez que é neste contexto que primeiro se busca a satisfação daquelas.
- CXI. Esta indisponibilidade para a tributação estende-se, outrossim, às necessidades básicas de manutenção da entidade familiar, de sorte que o parâmetros previsto na

legislação de imposto de renda pessoa física não de ser revistos a fim de que, no montante de renda indicado como isento pela legislação, integrem-se, de igual modo, os custos que a entidade familiar há de suportar a fim de que a existência digna de cada um de seus integrantes se torne viável, haja vista significarem o mínimo existencial familiar.

CXII. Integrar-se-á a compostura constitucional da proteção à entidade familiar com o arquétipo desses tributos a fim de concluir, base na norma constitucional limitadora ao poder de tributar cujo valor protegido é a entidade familiar, que: (a) padece de inconstitucionalidade a exceção à impenhorabilidade do bem de família quanto à execução do crédito tributário inscrito em dívida ativa decorrente desses tributos; (b) é possível construir a imunidade do bem de família para o imóvel urbano.

CXIII. Quanto à aplicação do princípio ao IPTU, ITR e ITIV/ITBI, cumpre destacar o seguinte: **(I)** se o texto constitucional traz regra de imunidade expressa quanto ao ITR para a pequena gleba rural explorada pelo proprietário ou sua família, que não possua outro imóvel, não se encontra justificativa razoável para deixar desprotegido o imóvel urbano utilizado pelo proprietário para sua moradia e de sua entidade familiar quanto à exigência tributária respectiva (IPTU); violaria, pois, o postulado da coerência; **(II)** se a moradia é direito fundamental do indivíduo (art. 6.º da CF/88), bem assim a dignidade da pessoa humana é valor fundamental da República do Brasil, não se vislumbra motivo para que o bem de família, urbano ou rural (respeitado, quanto a este, a noção de pequena gleba), não reste protegido quanto à tributação (IPTU e ITR); **(III)** quanto ao ITIV/ITBI, cumpre destacar que, em função dos mesmos valores que protegem o bem de família no que concerne ao IPTU/ITR, é possível empreender raciocínio para se considerar a aquisição de imóvel destinado a servir à moradia da entidade familiar (bem de família) também seja imune ao ITIV tanto na sua aquisição como na sua alienação para a substituição por outro; **(IV)** examinando as exceções à impenhorabilidade do bem de família, se encontram, tanto na Lei Federal n.º 8.009/90 como no CC/2002, a exigência de tributos que incidam sobre o imóvel ou sejam a eles relacionados (IPTU, ITR, taxas de serviço ou de polícia relacionadas com o imóvel, contribuição de melhoria); considerando a diretiva imposta no *caput* do art. 226 da CF/88 quanto à especial proteção do Estado à entidade familiar, examinando essa exceção sob o viés da

aplicação ao campo tributário desse norma, conclui-se que as regras contidas no CC/2002 e na citada não lei não sobrevivem ao exame de constitucionalidade, uma vez que não se encontra justificativa razoável para que a dívida tributária sujeite o proprietário à perda do bem de família.

CXIV. Pode-se afirmar que a proteção de constitucional tributária o bem de família à luz do princípio defendido na tese, pode assim ser sintetizada: **(a)** imunidade do bem de família (urbano ou rural) quanto ao IPTU, ITR e ITIV/ITBI, sendo que, quanto ao imóvel rural, há de se observar a integração com o dispositivo sobre a imunidade expressamente contido no texto constitucional; **(b)** inconstitucionalidade da exceção à garantia da impenhorabilidade do bem de família para a exigência do IPTU e ITR.

CXV. Cumpre recordar que a CF/88 determina a seletividade de alíquotas do IPI e do ICMS em razão da essencialidade do produto. Essa essencialidade do produto deve ser aquilatada não apenas do ponto de vista da mercadoria/produto em si, ou do significado dele para a garantia de uma existência digna (arts. 1.º, inciso III, e 170, *caput*, da CF/88), mas, também, da importância desse quanto à entidade familiar.

CXVI. Embora com o um âmbito de atuação bem restrito e mais fluido, é possível, portanto, cogitar do dever de especial proteção à entidade familiar como um limite à tributação também em relação ao IPI, ICMS e ISSQN.

CXVII. Quanto ao ITCMD, vê-se que realidade econômica atingida por esse imposto compreende a transmissão gratuita de bens gerada pelo evento morte, ocorrida por sucessão hereditária regida pelas relações de parentesco entre o indivíduo *de cujus successione agitur (de cujus)* e os vocacionados à sucessão aberta, bem assim pela sucessão definida pela vontade daquele, declarada em testamento. A transmissão gratuita por ato *inter vivos* sobre a qual é possível a incidência do tributo de que ora se trata é ocasionada pelo contrato de *doação*. Com efeito, a CF/88 não alude a toda e qualquer forma de transmissão gratuita de bens por ato *inter vivos*; fecha a norma no contrato típico de *doação*. Por essa razão, Estados e Distrito Federal somente podem atingir, por intermédio de ITCMD, as transmissões gratuitas resultantes de *contratos de doação*; se a transmissão gratuita por ato *inter vivos* não se der por intermédio do contrato de *doação*, não se cogita da incidência deste imposto.

- CXVIII. Embora a CF/88 determine que o Senado fixará as alíquotas máximas para o ITCMD, é possível compreender que, por intermédio do dever de proteção especial à entidade familiar, se estabeleça um valor máximo a ser recolhido a título desse imposto no caso de sucessão hereditária.
- CXIX. O STF, em célebre julgado (RE 138.284-CE) realizado após a entrada em vigor da CF/88, consolidou o entendimento segundo o qual são cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais (contribuições sociais, contribuições corporativas e as contribuições de intervenção no domínio econômico) e empréstimos compulsórios. O julgado põe as contribuições de melhoria junto com as com as contribuições especiais, muito embora internamente as segregue.
- CXX. O texto constitucional já contém uma norma de imunidade para um serviço público que, de regra, é remunerado por taxa dada a especificidade e a divisibilidade; trata-se da garantia de gratuidade da celebração do casamento civil, prevista no art. 226, § 1.º, da CF/88. Trata-se, como dito anteriormente, de uma norma de imunidade referente à taxa, baseada no valor de proteção da entidade familiar.
- CXXI. Calcado na garantia do planejamento familiar, prevista no §7.º do art. 226, o Estado há promover recursos educacionais e científicos para o exercício desse, de modo que há de garantir sua gratuidade, interditando a cobrança de taxa por esse serviço por parte da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal ou dos Municípios. Cria-se a partir daí, portanto, uma norma de imunidade atrelada ao planejamento familiar.
- CXXII. A limitação constitucional de que ora se trata impõe a necessidade de que cada ente tributante – e, portanto, dotado de competência tributária para a instituição de taxas nos seus respectivos âmbitos de atribuição quanto aos serviços públicos e ao exercício do poder de política –, ao regular as taxas, tenha em consideração o dever de proteção da entidade familiar como limite à tributação. Isso tanto para compreender novas hipótese de imunidade implícitas, bem como para se determinar

o controle de constitucionalidade de determinada taxa com base nessa limitação ao poder de tributar.

CXXIII. As contribuições de melhoria têm como materialidade da respectiva hipótese de incidência, necessariamente, uma obra pública que implique valorização de imóvel pertencente ao contribuinte. Se, contudo, o imóvel que sofreu a valorização em razão da obra for destinado à moradia da entidade familiar (bem de família, portanto), ou que voluntariamente instituído como bem de família, mercê da proteção especial que a Constituição determina ao Estado conferir-lhe, há de se compreender que também se encontra protegido quanto à exigência fiscal relativa à contribuição de melhoria. Essa proteção, mercê da carga axiológica que alberga, bloquearia a tanto o IPTU/ITR como a contribuição de melhoria.

CXXIV. Caso se compreenda insuficiência de elementos a construir a norma tributária imunizante quanto à contribuição de melhoria com base no dever especial de proteção da entidade familiar, há de se compreender que esse princípio impõe ao legislador, no tocante à contribuição de melhoria, a ordem de, ao regular a contribuição de melhoria, ter em consideração o dever de proteção da entidade familiar, como limite à tributação.

CXXV. Considerando a unidade da constituição, as finalidades constitucionais das contribuições especiais não de ser concertadas de acordo com o dever de proteção da entidade familiar. A fixação expressa pelo texto constitucional de uma determinada finalidade a ser atingida pela criação de uma contribuição, ou que terá as respectivas políticas públicas financiadas por intermédio de uma figura tributária dessa espécie, deve ser conformada com o dever especial de proteção do Estado à entidade familiar, de modo que: *(i)* as finalidades eleitas constitucionalmente não poderão interferir ou prejudicar a família; *(ii)* a carga tributária resultante das contribuições deverá observar o dever de especial proteção à entidade familiar, de sorte que a definição do fato gerador, da base de cálculo e a estipulação das alíquotas há de ser feita pelo legislador segundo o valor de preservação e proteção da entidade familiar.

- CXXVI. É possível cogitar que o constituinte, por intermédio de emenda constitucional e considerando o regime jurídico das contribuições especiais, autorize à União a criação de contribuições com o objetivo de financiar os programas assistenciais à família (art. 226 do CF/88). Com efeito, já há um programa instituído pelo texto constitucional – inclusive na concepção originária de 1988 – tendente à especial proteção da entidade família, enunciado no *caput* do art. 226. Desse modo, restaria ao poder reformador a inserção, por meio de emenda, da autorização da criação de uma contribuição para eventual custeio de políticas públicas voltadas a essa seara.
- CXXVII. De regra, não se vislumbra concerto entre os pressupostos constitucionais que justificam a criação dos empréstimos compulsórios com o dever de especial proteção do Estado à entidade familiar. Não se exclui, contudo, a possibilidade de, examinando sob a perspectiva do investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, vislumbrar-se alguma situação em que este diga respeito a alguma política pública no interesse de proteger a entidade familiar. Assim, pode o empréstimo compulsório servir de fonte de custeio para alguma política pública protetiva da entidade familiar.
- CXXVIII. Quanto ao aspecto material, cumpre registrar que o texto constitucional não confere nenhum indicativo acerca do respectivo fato gerador do empréstimo compulsório, o que permite, inclusive, que o empréstimo compulsório tenha por fato gerador realidade já compreendida no âmbito da competência tributária quanto aos impostos da União ou de outros entes, bem como das contribuições especiais. Nesse passo, ao definir a materialidade desse tributo, a União deverá ter em mente, outrossim, o dever de proteção especial da entidade familiar, de sorte que não poderá sacrificá-la ou desestimulá-la.
- CXXIX. O segundo aspecto da hipótese de incidência do empréstimo compulsório passível de limitação por força da proteção especial da entidade familiar alude, justamente, à mensuração do tributo. Equivale dizer, o estabelecimento da base de cálculo e a graduação da alíquota – ou o estabelecimento da alíquota, no caso de alíquota fixa – deve-se fazer tendo a entidade familiar como valor a preservar, sem que o empréstimo compulsório criado para o atendimento de despesas extraordinárias não

se torne, sobretudo em conjunto com os demais tributos, não se torne confiscatório para a entidade familiar.

CXXX. O marco decisivo que desencadeou um novo enfoque da proteção da família no âmbito do direito tributário veio com a decisão do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (BVerfG) de 1957, por meio da qual se considerou inconstitucional a declaração obrigatória em conjunto dos cônjuges, como se tratasse de rendimentos de uma só pessoa. Entendeu-se que tal regra ofenderia o art 6.º da Lei Fundamental, por submeter a uma alíquota progressiva mais elevada a renda unificada dos cônjuges, implicando um tratamento mais oneroso em relação aos solteiros. Essa decisão recomendou a adoção da técnica do *splitting*, então já vigente nos Estados Unidos, como alternativa para harmonizar, nestes casos, a proteção da entidade familiar na tributação.

CXXXI. A Corte Constitucional da Itália reconheceu que a exigência da tributação conjunta oferece um tratamento discriminatório contra os núcleos familiares legitimados em favor de uniões livres e das chamadas famílias de fato (entidades familiares). Nesse julgamento, considerou a Corte: (i) violam o princípio da igualdade de todos os cidadãos ante a lei e não estão ordenados segundo a igualdade jurídica dos cônjuges; apesar de serem situações iguais, têm tratamento diferente, por um lado pela posse da renda, enquanto se considera sujeito do imposto que, não o é, e por outro, malgrado a posse de rendas, também por essas é considerado sujeito do imposto quem não o é. E em ambos os casos o tratamento diferente ou diverso não tem nenhuma razão justificada nem resulta dirigido para garantir ou tutelar a unidade familiar; (ii) violam o direito à proteção igual da intimidade da mulher casada.

CXXXII. Na Itália, Benvenuto Griziotti, ao tratar do tributo como norma ética, já afirmava que a família era o tipo elementar de associação, em que se encontram os fins individuais da vida, proteção e assistência que se harmonizam com os fins coletivos do desenvolvimento e prosperidade da própria família e com normas éticas aplicadas, *ex aequo et bono*, pelo *pater familias* para a repartição de custos e cargas derivadas das exigências familiares.

CXXXIII. Antonio Berliri defendia, há muitas décadas, uma isenção a ser concedida à família numerosa – na linha de proteção definida pelo art. 31 da Constituição Italiana. Consistia: *(i)* no aumento da cota fixa mensal de dedução da renda sujeita ao imposto complementar; *(ii)* na redução proporcional dos rendimentos submetidos aos efeitos do imposto sobre a riqueza móvel.

CXXXIV. Em Portugal, segundo José Casalta Nabais, a consideração fiscal da família, imposta expressamente pela Constituição da República Portuguesa, implica proibição de discriminação desfavoráveis dos contribuintes casados e com filhos em relação aos contribuintes solteiros ou sem filhos; não implica, contudo, a imposição ao legislador da utilização da tributação para o favorecimento da constituição e desenvolvimento da família, por intermédio de benefícios fiscais, por exemplo.

REFERÊNCIAS.

ADEODATO, João Maurício. *A retórica constitucional: sobre tolerância, direitos humanos e outros fundamentos éticos do direito positivo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

AGRA, Walber Moura. *Curso de direito constitucional*. 8.^a ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: 2014.

ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. Tradução de Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

_____. *Constitucionalismo discursivo*. 2.^a ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

_____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Virgílio Afonso da Silva (tradução). São Paulo: Malheiros.

_____. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 15.^a ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARISTÓTELES. *Organon: categorias, da interpretação, analíticos anteriores, analíticos posteriores, tópicos, refutações sofisticas*. 2.^a ed. Tradução de Edson Bini. Bauru, SP: EDIPRO, 2010.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.^aed., 3.^a tir. São Paulo: Malheiros, 2002.

ÁVILA, Humberto. “Função da ciência do direito tributário: do formalismo epistemológico ao estruturalismo argumentativo”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 29. São Paulo: Dialética, 2013, p. 179-192.

_____. “Limites à tributação com base na solidariedade social”. In *Solidariedade social e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-88.

_____. “O Princípio da isonomia em matéria tributária”. In *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 734-764.

_____. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização*. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 10.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

AVI-YONAH, Reuven S. “Os Três objetivos da tributação”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 22. São Paulo: Dialética, 2008, p. 7-29.

AYALA, Jose Luis Perez de. BECERRIL, Miguel Perez de Ayala. *Fundamentos de derecho tributario*. 6.^a ed. Madrid: Editoriales de derecho reunidas S.A., 2004.

AZEVEDO, Álvaro Villaça. *Bem de família: com comentários à Lei 8.009/90*. 5.^a ed. São Paulo: RT, 2002.

BACH, Marcel Eduardo Cunico. “A (In)constitucionalidade das restrições à dedutibilidade das despesas com educação à luz dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil”. In *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 573-590.

BACHOF, Otto. *Normas constitucionais inconstitucionais?* Tradução e nota prévia de José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.

BALEEIRO, Aliomar. *Alguns andaimes da Constituição*. Rio de Janeiro: Aloísio Maria de Oliveira Editor, 1950.

_____. *Cinco aulas de finanças e política fiscal*. 2.^a ed. Rev. São Paulo: Bushatsky, 1975.

_____. *Clínica Fiscal*. Salvador: Progresso, 1958.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 11.^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Direito tributário brasileiro*. 12.^a ed. Rev., Ampl., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. “Imposto sobre renda”. In *Clínica fiscal*. Salvador: Livraria Progresso, 1958, p. 53-73.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7.^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, atualizada por Dejalma de Campos, 2001.

BALERA, Wagner. “Interpretação histórica do direito tributário”. In. *Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. Arivaldo Santos de Souza, Guilherme Santos, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins (Coordenadores). São Paulo: Atlas, 2014, p. 695-711.

BARRETO, Aires Fernandino. BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2.ª ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições — regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo — os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. “Democracia, desenvolvimento e dignidade humana: uma agenda para os próximos dez anos”. In. *Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. Arivaldo Santos de Souza, Guilherme Santos, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins (Coordenadores). São Paulo: Atlas, 2014, p. 126-142.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar — teoria e comentários*. 2.ª ed. Rev. Amp. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

BAUMAN, Zygmunt. *Ensaio sobre o conceito de cultura*. Tradução de Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2012.

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco — rumo a uma outra modernidade*. 2.ª ed. Tradução de Sebastião Nascimento. São Paulo: Editora 34, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BELSUNCE, Horácio A. García. *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1995.

BELTRAME, Pierre. *Os Sistemas fiscais*. Coimbra: Almedina, 1976.

BERGEL, Jean-Louis. *Teoria geral do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

BERLIRI, Antonio. *Principi di diritto tributario*. Vol. I. 2.ª ed. Rev. Cor. Milão: Giuffrè, 1967.

_____. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Vol. II. Milão: Giuffrè, 1965.

BIM, Eduardo Fortunato. “A Inconstitucionalidade das razões de Estado e o poder de tributar: violação ao Estado Democrático de Direito”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti Vol. 19. São Paulo: Dialética, 2005, p. 192-220.

BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di diritto dele imposte*. Trad. Francesco Forte. Milão: Giuffrè, 1954.

BOAVENTURA, Edivaldo M. *Metodologia da pesquisa. Monografia, dissertação, tese*. São Paulo: Atlas, 2004.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. *Da Estrutura à função — novos estudos de teoria geral do direito*. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani; revisão técnica de Orlando Seixas Bechara, Renata Nagamine. Barueri, SP: Manole, 2007.

_____. *Teoria da norma jurídica*. Tradução Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru-SP: EDIPRO, 2001.

_____. *Teoria do ordenamento jurídico*. 10ª ed. Tradução Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

_____. *Teoria geral do direito*. Tradução Denise Agostinetti; revisão da tradução Silvana Cobucci Leite. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. rev. amp. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Do estado liberal ao estado social*. 7.ª ed., 2.ª tir.. São Paulo: Malheiros, 2004, 230 p.

BORGES, José Souto Maior. *Direito comunitário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

BOTALLO, Eduardo D. “Algumas observações sobre a aplicação do princípio da proporcionalidade em matéria penal tributária”. *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 8. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2004, p. 58-66.

BOTTURI, Francesco. “Família na filosofia contemporânea: o debate natureza e cultura”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 127-149.

BOUVIER, Michel. “A Questão do imposto ideal”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 177-191.

BRITO, Edvaldo. “Aspectos constitucionais da tributação”. In: *As vertentes do direito constitucional contemporâneo*. Ives Gandra da Silva Martins (coordenação). Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 619-651.

_____. “Capacidade contributiva”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*. v. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p.319-329.

_____. “O Conceito atual de tributo”. In *Revista dos mestrados em direito econômico da UFBA. Homenagem ao centenário da Faculdade de Direito da UFBA*. n.º 1 (Jan/jun 1991). Salvador: Centro Editorial e Didático da UFBA, 1991, p. 27-33.

_____. *Limites da revisão constitucional*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1993.

_____. “Planejamento tributário: o legítimo direito de resistir ao pagamento de tributos”. In *Grandes questões atuais do direito tributário*. 12.º volume. Coordenador Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 2008, p. 94-115.

_____. *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico*. São Paulo: Saraiva, 1982.

BRITO, Edvaldo Pereira de. *O conceito tributo*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1997.

_____. Princípios Constitucionais Tributários. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Cadernos de Pesquisas Tributárias*, v. 18. São Paulo: Resenha Tributária, 1993. p. 553-569.

CAMPOS, Diogo Leite. *Tributação da família: carga fiscal e inconstitucionalidade*. Separata do Volume LV do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra. Coimbra: s.e.1980.

CAMPILONGO, Celso. *Direito e diferenciação social*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e direito privado*. Coimbra: Almedina, 2006.

_____. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3.ª ed. Trad. A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2002.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7.ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARBONELL, Miguel. “El neoconstitucionalismo en su laberinto”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 9-12.

CARNELUTTI, Francesco. *Teoría general del derecho. Metodología del derecho*. Traducción española de Carlos G. Posada. Granada: Comares, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. 4ª ed. cor. e aum. Abeledo-Perrot, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário. Vol. I*. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Derivação e positivação no direito tributário. Vol. II*. São Paulo: Noeses, 2013.

_____. *Direito tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. *Direito tributário: linguagem e método*. 3.ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. “Lei complementar e a experiência brasileira”. *Revista Trimestral de Direito Tributário*, vol. 81., 1998. São Paulo, Malheiros, p. 164-170.

_____. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. rev. e amp. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CAYMMI, Pedro Leonardo Summers. *Segurança jurídica e tipicidade tributária*. Salvador: JusPodivm, 2007.

CHANEL, Emmanuel de Crouy. “A Cidadania fiscal”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação – os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 33-83.

CHURCHMAN, C. West. *Introdução à teoria dos sistemas*. Petrópolis: Vozes, 1971.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil. Vol. 5*. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 — sistema tributário*. 9.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. “Conceito, vigência, interpretação, integração e aplicação da legislação tributária”. In: *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Hugo de Brito Machado (Coordenador). São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010, p. 395-435.

_____. “O Direito tributário que está na Constituição”. In: *Garantias do contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. Daniel Freire e Almeida, Fábio Luiz Gomes e João Ricardo Catarino (organizadores). São Paulo: Saraiva, 2013, p. 207-214.

_____. “Infração tributária e sanção”. *Sanções administrativas tributárias*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 420-444.

COMANDUCCI, Paolo. “Modelos e interpretación de la Constitución”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 41-67.

COMPARATO, Fábio Konder. *A Afirmação histórica dos direitos humanos*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010.

COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de derecho tributário*. 2.^a ed. Buenos Aires: Depalma, 2004.

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

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da Jurisprudência do STF*. 2.^a ed. rev. e atual., 2006.

_____. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Controle judicial das omissões do Poder Público — em busca de uma dogmática constitucional transformadora à luz do direito fundamental à efetivação da Constituição*. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. *Curso de Direito Constitucional*. 7.^a ed. Salvador: Jus Podivm, 2013.

DAVID, René. *Os Grandes sistemas do direito contemporâneo*. 4 ed. Tradução de Hermínio A. Carvalho. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DEL VECCHIO, Giorgio. *Filosofía del derecho. Tomo II*. 2.^a ed. Barcelona: Bosch, 1936.

DEPRÉRÉE, Francis. “O Direito à dignidade humana”. In *Direito constitucional – estudos em homenagem a Manoel Antonio Gonçalves Ferreira Filho*. Sérgio Resende de Barros Fernando Aurélio Zivelti (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 1999, p. 151-162.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2007.

_____. “A família e o direito tributário”. In *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, v. 65, 1994, p. 139-149.

_____. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. “Mutações jurisprudenciais, em face da proteção da confiança e do interesse público no planejamento da receita e da despesa do Estado”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 729-754.

DINIZ, Maria Helena. *Norma constitucional e seus efeitos*. 6.^a ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. “Vigência e eficácia da norma constitucional”. In: *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, Supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p.59-87.

DIREITO, Carlos Alberto Menezes. “A União estável no novo Código Civil”. In *Revista Forense: Comemorativa 100 anos. Tomo III – Direito Civil*. Coordenador Sylvio Capanema de Souza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 977-993.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e “due processo of law” – ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

DUGUIT, Leon. *Soberania y libertad: lecciones dadas em la Universidad de Columbia (New-York)*. Tradução e prólogo por José G. Acuña. Madrid: Librería Española y Extranjera, 1924.

ECO, Humberto. *Como se faz uma tese*. 15.^a ed. rev. São Paulo: Perspectiva, 2000.

ELY, John Hart. *Democracia e desconfiança: uma teoria do controle judicial de constitucionalidade*. Tradução de Juliana Lemos. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 8.^a ed. Tradução João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2001.

ENTERRÍA, Eduardo García de. MENÉNDEZ, Aurelio Menéndez. *El Derecho, la ley y el juez: dos estudios*. Madrid: Civitas Ediciones, 2000.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1964.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6.^a ed. e atual. rev. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7.^a ed. e atual. rev. por Geraldo Ataliba e Flávio Bauer Novelli. São Paulo: Noeses, 2013.

FALSITTA, Gáspare. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Turim: CEDAM, 2003.

FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro*. vol I. São Paulo: Resenha Tributária, 1971.

FAVEIRO, Vítor. *O Estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra, 2002.

FERRAJOLI, Luigi. “Sobre los derechos fundamentales”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 71-89.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. “Legitimidade na Constituição de 1988”. In *Constituição de 1988: Legitimidade, vigência e eficácia, supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 9-58.

FONROUGE, C. M. Giuliani. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Edições LAEL, 1973.

_____. *Derecho Financiero. Tomo I*. 10.^a ed. Buenos Aires: La Ley, 2011.

_____. *Derecho Financiero. Tomo II*. 10.^a ed. Buenos Aires: La Ley, 2011.

GAGLIANO, Pablo Stolze. *O Contrato de doação: análise crítica do atual sistema jurídico e os seus efeitos no Direito de Família e das Sucessões*. 4.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.

GARRIDO, José Antônio. “Breves Reflexões acerca da invalidade do ato processual postulatório”. In: *Revisitando a teoria do fato jurídico — homenagem a Marcos Bernardes de Mello*. Fredie Didier Jr. E Marcos Ehrhardt Jr. (Coordenadores). São Paulo: Saraiva, 2010, p. 281-337.

_____. “Brevíssimas considerações sobre a competência tributária e os princípios da legalidade e tipicidade tributárias”. In *Revista JAM JURÍDICA: Administração Pública, Executivo e Legislativo e Administração Municipal*. Salvador: Jam-Jurídica Editoração e Eventos Ltda, ano XVI, edição especial, setembro, 2011, p. 66-81.

_____. “A Noção de Tributo como Dever Fundamental nos Sistemas Jurídicos de *civil law* e de *common law*”. In *Revista JAM JURÍDICA: Administração Pública, Executivo e Legislativo e Administração Municipal*. Salvador: Jam-Jurídica Editoração e Eventos Ltda, ano XVIII, edição especial, setembro, 2013, p. 57-77.

_____. “O Planejamento econômico e a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE)” in. In *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia*. N.º 15. Salvador: 2007, p.183-221.

_____. “Sobre os conceitos lógico-jurídicos e os conceitos jurídico-positivos”. In *Revista do Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia: Homenagem ao Prof. Dr. George Fragoso Modesto*. N.º 13. Salvador: 2006, p.125-138.

GIANNINI, Aquile Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. 6.^a ed. Atual. Milão: Giuffrè, 1953.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo:

RT, 2003.

GOLDSCHMIDT, Werner. *Introducción al derecho — La teoría trialista del mundo jurídico y sus horizontes*. 3.^a ed. Buenos Aires: Depalma, 1967.

GOMES, Nuno Sá. *As Situações jurídicas tributárias*. Lisboa: s.e.1969.

_____. *Tributação do patrimônio: Lições proferidas no 1.º curso de pós-graduação em Direito Fiscal na Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2004)*. Coimbra: Almedina, 2005.

GOMES, Orlando. “Classificação dos atos jurídicos na obra dos publicistas”. In *Ensaio de direito civil e de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Aide, 1986, p. 68-84.

_____. “Constituição econômica e Constituição política na democracia pluralista”. In *Ensaio de direito civil e de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 13-22, 281 p.

_____. *Contratos*. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Direito de família*. 18.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Direito econômico e outros ensaios*. Salvador: Distribuidora de Livros Salvador, 1975.

_____. “Influência do direito público sobre o direito privado”. In *Direito Privado (novos aspectos)*. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961, p. 5-20.

_____. *Introdução ao Direito civil*. 13.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Introdução ao Direito civil*. 19.^a ed. rev., atual e aumentada. Edvaldo Brito e Reginalda Paranhos de Brito (atualizadores). Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. “Novos rumos do direito civil”. In *Ensaio de direito civil e de direito do trabalho*. Rio de Janeiro: Aide, 1986, p. 148-156.

_____. *Raízes históricas e sociológicas do Código Civil Brasileiro*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. “Raízes históricas e sociológicas do Código Civil Brasileiro”. In *Direito Privado (novos aspectos)*. São Paulo/Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1961, p. 77-114.

GOMES, Orlando. VARELA, Antunes. *Direito econômico*. São Paulo: Saraiva, 1977.

GONZALES, Eusebio. “El Concepto de tributo en el derecho español”. *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 113-129.

_____. *La familia ante el fisco (Documentos del Instituto de Ciencias para la Familia)*. Navarra: Universidad de Navarra, 1993.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. *A Ordem econômica na constituição de 1988*. 9.^a ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. *Dinâmica da tributação: uma visão funcional*. 2.^a ed. atual. Ampl. Rio de Janeiro: 2007.

_____. “Do poder à função tributária”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 165-176.

GRIMM, Dieter. *Constituição e política*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de politica, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. Enrique Mata. 2.^a ed. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.

GUASTINI, Ricardo. *Das Fontes às normas*. Trad. Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. “Sobre el concepto de Constitución”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 15-27.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Teoria da ciência jurídica*. Henrique Garbellini Carnio (colaborador). 2.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional; a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista “procedimental” da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

_____. *Os Problemas da verdade no Estado Constitucional*. Tradução de Urbano Carvelli. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

HAMILTON, Alexander. MADISON, James. JAY, John. *O Federalista*. Trad. Heitor Almeida Herrera. Brasília: Universidade de Brasília, 1984.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade. Vol I*. Flávio Beno Siebeneichler (tradução). 2.^a ed. Rio de Janeiro: 2003.

_____. *Direito e democracia: entre facticidade e validade. Vol II*. Flávio Beno Siebeneichler (tradução). 2.^a ed. Rio de Janeiro: 2003.

_____. “Lutas pelo reconhecimento no estado democrático constitucional”. In.: *Multiculturalismo*. Org.: Charles Taylor. Lisboa: Instituto Piaget, 1998, p. 125-164.

HART, Herbert L. A. *O Conceito de direito*. Tradução de A. Ribeiro Mendes. 4.^a ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2005.

HEGEL, G.W.F. *Princípios da filosofia do direito*. Tradução Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, Maria Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Barcelona: Marcial Pons, 2005.

HESSE, Konrad. *A Força normativa da constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

_____. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Luís Afonso Heck (tradução). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1998.

_____. *Temas fundamentais do direito constitucional*. Tradução de Carlos dos Santos Almeida, Gilmar Ferreira Mendes e Inocêncio Mártires Coelho. São Paulo: Saraiva, 2009.

HORTA, Raul Machado. “Constituição e ordem econômica e financeira”. *Revista de Informação legislativa*. Brasília, ano 28, n, 111, jul/set. 1991, p. 5-20.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. “Sanções tributárias — questões sugeridas”. *Sanções administrativas tributárias*. Coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2004, p. 478-511.

JARACH, Dino. *Curso superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1957.

_____. *El Hecho imponible*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2001.

_____. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004.

JELLINEK, Georg. *Teoría general del Estado*. Tradução de Fernando de Los Rios. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 2000.

JÈZE, Gaston. *Cours de Science des finances et de législation financière française: dépenses publiques – théorie générale du crédit public*. Marcel Giard: Paris, 1922.

_____. “O ‘fato gerador’ do imposto. Contributo à teoria do crédito do imposto”. *Revista de direito administrativo*. Vol. II, fasc I. (Tradução de Carlos da Rocha Guimarães). São Paulo: RT, 1945, p. 59-68.

_____. “Natureza e regime jurídico do crédito fiscal”. *Revista de direito administrativo*. Vol. III. (Tradução de Carlos da Rocha Guimarães) São Paulo: RT, 1946, p. 59-68

- KAUFMANN, Arthur. *Filosofia do direito*. 4.^a. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2010.
- KELLY, John M. *Uma breve história da teoria do direito ocidental*. Trad. Marylene Pinto Michael. São Paulo: Martins Fontes, 2010.
- KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. 2.^a ed. Tradução Alexandre Krug. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- _____. *A Justiça e o direito natural: temas filosóficos, jurídicos e sociais*. Tradução e prefácio de João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2009.
- _____. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1984.
- _____. *Teoria geral do direito e do Estado*. 4.^a ed. Tradução Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- _____. *Teoria pura do direito*. 6.^a ed. Tradução João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KRIELE, Martin. *Introdução à teoria do estado: os fundamentos históricos da legitimidade do Estado Constitucional Democrático*. Urbano Carvelli (tradução). Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009.
- LANG, Joachim. “Justiça fiscal e globalização”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 71-90.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español. Vol II. Derecho tributario: parte general (teoría general del tributo. Obligaciones. Procedimiento. Sanciones)*. 24.^a ed., corrigida e puesta al día. Barcelona: Marcial Pons, 2004.
- _____. *Direito tributário — teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 5.^a ed. Tradução e José Lamago. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.
- LIVINGSTON, Michael A. “Progressividade e *Solidarietà*: uma perspectiva norte-americana”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 190-197.
- LÔBO, Paulo. *Direito civil: famílias*. 5.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- LOSANO, Mário G. *Os grandes sistemas jurídicos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- _____. *Sistema e estrutura no direito. Volume 1: das origens à Escola Histórica*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

_____. *Sistema e estrutura no direito. Volume 2: o século XX*. Tradução Luca Lamberti. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

_____. *Sistema e estrutura no direito. Volume 3: do século XX à pós-modernidade*. Tradução Carlos Alberto Dastoli. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

LUHMANN, Niklas. *Introdução à teoria dos sistemas*. 2.^a ed. Trad. Ana Cristina Arantes. Petrópolis: Vozes, 2010.

_____. *Sociologia do Direito. vol. I*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1983.

_____. *Sociologia do Direito. vol. II*. Tradução de Gustavo Bayer. Rio de Janeiro: Edições Tempo Brasileiro, 1985.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional*. Vol. I. São Paulo: Atlas. 2003.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 27.^a ed. rev., atual. e amp., 2006.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. *Os Princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. 5.^a ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “Da Família, da criança, do adolescente e do idoso”. In. *Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro*. Coordenação: Ives Gandra da Silva Martins e Francisco Rezek. São Paulo: Revista dos Tribunais/CEU, 2008.

_____. “Garantias do contribuinte-cidadão: a lei e o poder”. In. *Garantias do contribuintes no sistema tributário – homenagem a Diogo Leite de Campos*. Daniel Freire e Almeida, Fábio Luiz Gomes e João Ricardo Catarino (organizadores). São Paulo: Saraiva, 2013, p. 207-214.

_____. “Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social”. In. *Direito financeiro e tributário comparado – estudos em homenagem a Eusebio Gonzáles García*. Ives Gandra da Silva Martins e João Bosco Coelho Pasin (organizadores). São Paulo: Saraiva, 2014, p. 768-780.

_____. *O Sistema tributário na constituição*. Rogério Gandra Martins (colaborador). 6.^a ed. atual. Aum. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Teoria da imposição tributária*. 2.^a ed. rev. e atual. São Paulo: LTR, 1998.

_____. “Teoria da imposição tributária e ética do estado legislador”. In. *Tratado de direito tributário*. vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 43-68.

_____. “Uma teoria do tributo”. *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 3-7.

_____. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARX, Karl. ENGELS, Friedrich. *Manifesto do Partido Comunista*. 2.^a ed. Bauru: Edipro, 2010.

MÁYNEZ, Eduardo García. *Filosofia del derecho*. 2.^a ed. rev. México: Porrúa, 1977.

_____. *Lógica del raciocínio jurídico*. México: Fontamara, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 4.^a ed. rev., atual. amp. Malheiros: São Paulo, 2003.

_____. “Disciplina legal tributária do terceiro setor”. In *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT: Centro de Extensão Universitária, 2009, p. 87-99.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.^a ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Marco Aurélio. “Interpretação constitucional e controvérsias tributárias”. In *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 1135-1165.

MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MIRANDA, Jorge. *Teoria o Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MIRANDA, Pontes de. *Tratado de direito privado*. Tomo 7. 4.^a ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

MITA, Enrico de. *La definizione giuridica dell'imposta di famiglia*. Napoli: Morano Editore, 1965.

_____. “O Princípio da capacidade contributiva”. In *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 221-256.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. *Curso de direito tributário. Vol. I: Sistema tributário na Constituição de 1969*. São Paulo: RT, 1973.

_____. “Tributação das atividades ilícitas”. In: *Interpretação no direito tributário*. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975, p. 319-336.

MORAES, Maria Celina Bodin de. TEIXEIRA, Ana Carolina Brochado. *Comentários à Constituição do Brasil*. J.J. Gomes Canotilho, Gilmar Ferreira Mendes, Ingo Wolfgang Sarlet e Lenio Luis Streck (Coordenação Científica). Léo Ferreira Leony (Coordenação Executiva). São Paulo: Saraiva/Almedina, 2014, p. 2113-2147.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

_____. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

_____. “O Princípio da capacidade contributiva”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 279-330.

MÜLLER, Friedrich. *Metodologia do direito constitucional*. 4.^a ed. Rev., atual. E ampl. São Paulo: RT, 2010.

_____. *O Novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: RT, 2007.

_____. *Teoria estruturante do direito*. 2.^a ed. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: RT, 2009.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Marcelo Brandão Cipolla (tradução). São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. “Algumas considerações sobre a figura dos tributos”. In: *Direito tributário e a Constituição: homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coelho*. Eduardo Maneira e Heleno Taveira Torres (coordenadores). São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 425-450.

_____. *Direito fiscal*. 6.^a ed. Coimbra: Almedina, 2010.

_____. *Estudos de direito fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. *O Dever fundamental de pagar impostos — contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. “Solidariedade social, cidadania e direito fiscal”. In: *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-140.

_____. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre os direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2007.

NADER, Paulo. *Curso de direito civil: direito de família. Vol. 5.* 6.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional.* 3.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Teoria geral dos atos cooperativos.* São Paulo: Malheiros, 2007.

NASCIMENTO, Marcos Roberto. “Família líquida: desafios para as políticas sociais”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição.* Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 163-189.

NAWIASKY, Hans. *Teoria general del derecho.* Traducción de la segunda edición em lenga alemana José Zafra Valverde. Granada: Comares, S.L., 2002.

NEDER, Marcus Vinícius. LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. *Processo administrativo fiscal federal comentado — de acordo com a Lei n.º 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF.* 3.^a ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NEVES, Marcelo. *A Constitucionalização simbólica.* São Paulo: Martins Fontes, 2007.

_____. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais como diferença paradoxal do sistema jurídico.* São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____. *Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil.* São Paulo: Martins Fontes, 2013.

NINO, Carlos Santiago. *Introdução à análise do direito.* São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

NOGUEIRA, Alberto. *O Devido processo legal tributário.* 2.^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Interpretação econômica no direito tributário.* São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

NOVOA, César García. *El concepto de tributo.* Buenos Aires/Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2012.

_____. “La Concepcion actual de los principios tributarios”. In *Direito tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho.* São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 137-203.

_____. “Seguridad jurídica y derecho tributario”. In *Direito tributário.* Celso Antônio Bandeira de Mello (organizador). São Paulo: Malheiros, 1997, p. 44-73.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia. Introdução ao direito econômico.* 3.^a ed. rev. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Direito tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. “Breves considerações sobre capacidade contributiva e a isonomia”. In *Direito Tributário. vol. 1. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Luís Eduardo Schoueri (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 457-523.

_____. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

_____. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PECES-BARBA, Gregorio. *Ética, poder y derecho*. México: Fontamara, 2004.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil. Vol I*. 19.^a ed. rev. atual. Rio de Janeiro: 1998.

_____. *Instituições de direito civil. Vol III*. 10.^a ed. rev. atual. Rio de Janeiro: 2001.

_____. *Instituições de direito civil. Vol V*. 13.^a ed. rev. atual. Rio de Janeiro: 2002.

PETRINI, Giancarlo. “Família, entre natureza e cultura”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini Petrini (Organizadores). Salvador: EDUFBA, 2013, p. 13-39.

PIEROTH, Bodo. SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução de António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. “Controle jurisdicional sobre as receitas das contribuições especiais”. *Revista dialética de direito tributário*. v. 142. julho/2007. São Paulo, p. 51-61.

_____. *Efeitos da decisão de inconstitucionalidade em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PINA, Rolando E. *Cláusulas constitucionales operativas y programáticas: Ley Fundamental de la República Federal de Alemania*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos, 1973.

PINTO, Alcides de Souza. “A Configuração do conceito de dever fundamental de pagar impostos na Constituição Federal de 1988”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 124-135.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. *Argumentando pelas consequências no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2011/2012.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000.

POPPER, Karl. *A Lógica da pesquisa científica*. Tradução Leônidas Hegenber e Octanny Silveira da Mota. 10ª ed. São Paulo: Cultrix, 2003.

PRANDINI, Riccardo. “Interdisciplinaridade e estudos sobre família como instituição natural”. In *Família, entre natureza e cultura: cenários de uma transição*. Miriã Alves Ramos de Alcântara, Elaine Pedreira Rabinovich, Giancarlo Petrini (Organizadores). Tradução de Raimundo Mário Santana. Salvador: EDUFBA, 2013, p. 151-162.

RADBRUCH, Gustav. *Filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

RÁO, Vicente. *Ato jurídico — noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração*. 4.ª ed. anot., rev., atual. Por Ovídio Rocha Barros Sandoval. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

RAWLS, John. *O liberalismo político*. Trad. Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

_____. *Justiça e democracia*. Trad. Irene A. Paternot. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. *Uma teoria da justiça*. Trad. Vamireh Chacon. Brasília: Universidade de Brasília, 1981.

_____. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

_____. *A Theory of justice*. Cambridge: Harvard University, 1971.

RAZ, Joseph. *O Conceito de sistema jurídico: uma introdução à teoria dos sistemas jurídicos*. Tradução de Maria Cecília Almeida. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2012.

REYES, Manuel Aragón. “La Constitución como paradigma”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 29-40.

RIVERO, Jean. MOUTOUH, Hughes. *Liberdades públicas*. Tradução Maria Ermantina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

ROCHA, Sérgio André. “A Tributação na sociedade de risco”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 24. São Paulo: Dialética, 2010, p. 543-569.

ROMANO, Santi. *L'ordre juridique*. Paris: Dalloz, 1975.

ROSA JR., Luiz Emydio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 19ª. Rio de Janeiro e São Paulo: 2006.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. Bauru: Edipro, 2003.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *O Contrato social*. Tradução de Antonio de Pádua Danesi. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

ROYO, Fernando Pérez. *Derecho financiero y tributário. Parte general*. 16.^a ed. Navarra: Thomson Civitas, 2006.

ROYO, Javier Pérez. *Las Fuentes del derecho*. 5.^a ed. Madrid: Tecnos, 2007.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

RUSSO, Pasquale. “Os Princípios fundamentais”. In *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 375-425.

SABBAG, Eduardo de Moraes. “Imunidade tributária musical e liberdade de expressão artística”. In *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 863-894.

SACCHETTO, Cláudio. “Ética e Tributação”. In *Direito tributário atual*. Coordenação de Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurelio Zivelti. Vol. 20. São Paulo: Dialética, 2006, p. 7-14.

_____. “O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano”. In *Solidariedade e tributação*. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godoi (Coordenadores). São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52.

SAKAKIHARA, Zuudi. *Código tributário nacional comentado — doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS*. Vladimir Passos de Freitas (Coordenação). 4.^a ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 172-183.

SANTIAGO, Myrian Passos. *Tributação do ilícito*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SANTOS, J.M. de Carvalho. “O Bem de família em face do Código Civil”. In *Revista Forense: Comemorativa 100 anos. Tomo III – Direito Civil*. Coordenador Sylvio Capanema de Souza. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 47-55.

SARMENTO, Daniel. *Por um constitucionalismo inclusivo: história constitucional brasileira, teoria da constituição e direitos fundamentais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. “Família e tributação - notas para uma análise transdisciplinar”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 129, 2006, p. 50-63.

SCHAPP, Jan. *Metodologia do direito civil*. Tradução de Maria da Glória Lacerda Rurack e Klaus-Peter Rurack. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2004.

SCHLUCKING, Marialva Calabrich. *A Proteção constitucional do mínimo imune*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2009.

SCHMITT, Carl. *Teología política*. Madrid: Editorial Trotta, 2009.

_____. *Teoría de la Constitución*. Francisco Ayala (tradução). Madrid: Alianza Editorial, 2003.

SCHOPENHAEUR, Arthur. *O mundo como vontade e como representação*. São Paulo: UNESP, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SICHES, Luis Recasens. *Introducción al estudio del derecho*. 2.^a ed. Porrúa: México, 1972.

_____. *Tratado general de filosofía del derecho*. 19.^a ed. México: 2008.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Teoria do conhecimento constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Virgílio Afonso. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

_____. *Curso de Direito Constitucional*. 6.^a ed. atual. Lumen Júris, Rio de Janeiro, 2010.

_____. *Direito constitucional econômico*. São Paulo: LTR, 2001.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. *O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Saraiva, 2010.

SOUZA, Ricardo Conceição. *Regime jurídico das contribuições*. São Paulo: Dialética, 2002.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao código tributário nacional — parte geral*. 2.^a ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

STAMMLER, Rudolph. *La gènesis del derecho*. Traducción del alemán Wencesleao Roces. Granada: Comares, 2006.

_____. *Tratado de filosofía del derecho*. W. Roces (tradução). México: Coyoacán, 2008.

STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TABOADA, Carlos Palao. *El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos*. Madrid: Colex, 2007.

_____. “El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos”. In *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 285-303.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A Supremacia do interesse público e o direito tributário*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2012.

TERÁN, Juan Manuel. *Filosofía del derecho*. 7.^a ed. Mexico: Porrúa, 1977.

_____. *Filosofía del derecho*. 21.^a ed. Mexico: Porrúa, 2012.

TIPKE, Klaus. “A Necessidade de igualdade na execução das leis tributários”. In *Direito Tributário. vol. 1. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. Luís Eduardo Schoueri (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 361-374.

_____. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012.

_____. “Sobre a unidade da ordem jurídica tributária”. In *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume I. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

_____. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Volume II. Tradução da 18.^a edição alemã, totalmente refeita, de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2013.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TOLEDO, Gastão Alves. *O Direito constitucional econômico e sua eficácia*. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2004.

TORRES, Heleno Taveira. “Código Tributário Nacional: teoria da codificação, funções das lei complementares e posição hierárquica no sistema”. *Revista dialética de direito tributário*. n. 71. junho/2000. São Paulo: Dialética, p. 84-103.

_____. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A CIDE-Tecnologia. *Grandes questões atuais do Direito Tributário, 7º volume / coordenador Valdir de Oliveira Rocha*. São Paulo: Dialética, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. “O Conceito constitucional de tributo”. *Teoria geral da obrigação tributária — estudos em homenagem ao Prof. José Souto Maior Borges*. Coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros editores, 2005, p. 559-593.

_____. “Ética e justiça tributária”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 173-196.

_____. *A Idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. “As imunidades tributárias e os direitos humanos: problemas de legitimação”. In *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 305-338.

_____. “Interação entre princípios constitucionais tributários e princípios da ordem econômica”. In: *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. Roberto Ferraz (coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 491-516.

_____. “Interpretação e integração da lei tributária”. In *Interpretação e aplicação da lei tributária*. Hugo de Brito Machado (Coordenador). São Paulo: Dialética. Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET, 2010, p. 333-355.

_____. “Noção de sistema tributário”. In. *Tratado de direito tributário*. vol. 1. MARTINS, Ives Gandra da Silva. NASCIMENTO, Carlos Valder do. MARTINS, Rogério Gandra da Silva. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 9-42.

_____. “A Segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar”. In *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coordenação). São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 427-445.

_____. “Sistema constitucional e competências tributárias”. In. *Direito tributário: estudos avançados em homenagem a Edvaldo Brito*. Arivaldo Santos de Souza, Guilherme Santos, Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins (Coordenadores). São Paulo: Atlas, 2014, p. 351-369.

_____. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. I. – Constituição financeira, sistema tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. II. – valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

_____. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. III. – os direitos humanos e a tributação: Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. IV. – os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. *Tratado de direito constitucional e tributário. Vol. V. – o Orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TROTABAS, Louis. *Finances publiques*. Paris, Dalloz, 1964.

UCKMAR, Victor. “La Giusta imposta”. In *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 3-14.

_____. *Principios comunes del derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002.

_____. “Sobre a harmonização tributária nos países da Comunidade Econômica Europeia”. In *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 286-303.

VERDÚ, Pablo Lucas. *A Luta pelo Estado de Direito*. Tradução e Prefácio.: Agassiz Almeida Filho. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

VIEHWEG, Theodor. *Tópica e jurisprudência: uma contribuição à investigação dos fundamentos jurídico-científicos*. Tradução de Kelly Susane Alfine da Silva. Porto Alegre: 2008.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

WALD, Arnoldo. *Direito Civil: contratos em espécie*. 18.^a ed. ref. São Paulo: Saraiva, 2009.

WALD, Arnoldo. FONSECA, Priscila M.P. Corrêa da. *Direito Civil: direito de família*. 17.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

WASSERMAN, Rafael. “Notas sobre a imunidade musical: liberdade de expressão artística e cultural nacional”. In *Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins*. Ariane Bini de Oliveira, Nayara Tataren Sepulcri e Smith Barreni (organizadores). São Paulo: Noeses, 2014, p. 845-864.

XAVIER, Alberto. *Manual de direito fiscal*. Vol. I. Coimbra: Almedina, 1974.

_____. *O negócio indirecto em direito fiscal*. Lisboa: Petrony, 1971.

_____. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

_____. *Princípios do processo administrativo e judicial tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil: Ley, derecho, justicia*. Traducción de Marina Gascón. Madrid: Trotta, 2011.

_____. “Jueces constitucionales”. In *Teoría del neoconstitucionalismo*. Miguel Carbonell (org.). Madrid: Editorial Trotta, 2007, p. 91-104.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ZIVELTI, Fernando Antonio. “Capacidade contributiva e mínimo existencial”. In. *Direito tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado*. Fernando Antonio Zivelti e Luís Eduardo Schoueri (Coordenação). São Paulo: Dialética, 1998, p. 36-47.

_____. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.