



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

**O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE  
NO ESTADO SOCIAL**

**LUCIANO ROBERTO BANDEIRA SANTOS**

Salvador  
Novembro / 2012

**LUCIANO ROBERTO BANDEIRA SANTOS**

**O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE  
NO ESTADO SOCIAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito do Curso de Mestrado em Direito da Universidade Federal da Bahia como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito

Salvador  
Novembro / 2012

**LUCIANO ROBERTO BANDEIRA SANTOS**

**O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE  
NO ESTADO SOCIAL**

Dissertação aprovada como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito,  
Universidade Federal da Bahia, pela seguinte banca examinadora:

---

Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito

---

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta

---

Prof. Dr.

Salvador, \_\_\_\_/\_\_\_\_/ 2012

## DEDICATÓRIA

A minha amada Taís. Pelo amor, incentivo e compreensão sem os quais esta dissertação não seria possível.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, a meus pais, por serem os primeiros a me ensinarem o valor da educação e por terem me provido dos instrumentos e da vontade de aprimorar meus conhecimentos. Agradeço a meus irmãos e amigos, pois com eles aprendi que os desafios são mais facilmente vencidos quando se tem ao lado companheiros confiáveis. Agradeço a Taís por seu amor e carinho, sem o seu estímulo esta jornada não teria se iniciado.

Agradeço aos colegas de mestrado, que enfrentaram comigo este desafio acadêmico, especialmente Renato Bonelli, Ângelo Rezende, José Antônio Garrido e Ivan Kertzman, que estiveram a meu lado nestes últimos anos e me apoiaram de forma significativa.

Agradeço Professor Doutor Edvaldo Pereira Brito, tanto pela orientação dedicada, sem a qual esta dissertação não seria possível, quanto por servir como fonte de inspiração com a qual aprendi que a caminhada do aprimoramento intelectual não possui um final e que nunca é tarde para aceitar novos desafios.

Obrigado a todos.

“ask not what your country can do for you;  
ask what you can do for your country”.

John Fitzgerald Kennedy, discurso inaugural,  
20 de janeiro de 1961.

## RESUMO

O Estatuto Constitucional do Contribuinte, no âmbito de um Estado Democrático e Social de Direito apresenta determinados aspectos que ainda não foram objeto de um estudo sistemático por parte da doutrina tributária brasileira. Com efeito, esta doutrina tem se dedicado de forma quase exclusiva a apenas um dos aspectos do Estatuto, qual seja, a construção de garantias materiais e formais que protejam o contribuinte contra excessos praticados pelo Estado. Trata-se de uma postura que negligencia os aspectos comunitários do Direito. O Estado Brasileiro sofreu uma transformação importante no decorrer do século XX com a transição do Estado Liberal para o Estado Social. Este fato apresentou grande repercussão em diversos ramos do Direito, especialmente no Direito Constitucional, e mais especificamente no que se refere ao estudo dos Direitos Fundamentais. Mas a doutrina tributária ainda não repercutiu, de forma ampla e sistematizada estas transformações. O Estatuto do Contribuinte no âmbito do Estado Social que foi positivado pela Constituição Federal de 1988 não pode, portanto, ser reduzido apenas às normas que visam proteger o contribuinte contra excessos estatais, por mais importante que seja este aspecto. É necessário compreender que o Estatuto é também composto por normas que visam a concretização daquela sociedade que foi idealizada pelo Constituinte. Faz-se necessária a discussão de institutos que possibilitem que o Estado brasileiro realize, com eficácia, uma função redistributiva operando uma redução das desigualdades sociais. Entre esses institutos, assume relevância o dever fundamental de pagar tributos. Assim, o objetivo deste trabalho é apresentar uma proposta de Estatuto do Contribuinte que leve em consideração estes aspectos comunitários e o papel que o dever fundamental de pagar tributos deve exercer no Estatuto.

**Palavras chave:** Estatuto; Contribuinte; Estado Social; Direitos e Deveres Fundamentais.

## **ABSTRACT**

The Constitutional Statute of the Taxpayer, under a Democratic and Social State of Law, has certain aspects that have not been subject to a systematic study by the Brazilian tax doctrine. Indeed, the doctrine of tax has been devoted almost exclusively to only one aspect of the Statute, namely, building materials and formal guarantees that protect the taxpayer against excesses committed by the state. It is an attitude that neglects the community aspects of Law. The Brazilian State has undergone a major transformation during the twentieth century with the transition from Liberal State to the Welfare State. This fact had great impact in different areas of law, especially constitutional law, and more specifically with regard to the study of fundamental rights. But the tax doctrine has not resonated so widely and systematically these transformations. The Statute of the Taxpayer under the welfare state that was founded by the Federal Constitution of 1988, thus, can not be reduced only to the rules meant to protect the taxpayer against state excesses, as important as this aspect is. One must understand that it is also composed of standards aimed to achieve that society that was envisioned by the Constituent. It is necessary to discuss institutes that enable the Brazilian state conduct, effectively, a redistributive function operating a reduction of social inequalities. Among these institutes, assumes relevance the fundamental duty of paying taxes. The objective of this paper is to present a proposal for a Statute of Taxpayer that takes into account these community aspects and the role that the fundamental duty of paying taxes should exercise in the Statute.

**Keywords:** Statute; Taxpayer; Welfare state; Fundamental Rights and Duties.



## **LISTA DE ABREVIATURAS**

- CE – Constituição da Espanha
- CF – Constituição Federal
- CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
- COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- CPMF – Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira
- DESC – Direitos Econômicos Sociais e Culturais
- ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
- IGF – Imposto Sobre Grandes Fortunas
- IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados
- IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
- IVA – Imposto sobre Valor Agregado
- PIS – Programa de Integração Social
- SUS – Sistema Único de Saúde
- STF – Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

Introdução. Pressupostos necessários ao estabelecimento das bases da discussão	11
1. Modelos de Estado X Modelos de Tributação	17
1.1 Sociedade, Estado e Atividade Tributária	17
1.2 Tributação, Estado Liberal e Estado do Bem Estar Social	19
1.3 Gênese e expansão do pensamento neoliberal	23
1.4 Alguns comentários sobre a carga tributária no Brasil	27
1.5 Modelos de Estado e de tributação brasileiros, segundo Constituição de 1988	30
1.6 A fiscalidade no Estado Democrático e Social de Direito	33
2. Proposta de Conceito “Estatuto do Contribuinte”	37
2.1 Do desenvolvimento histórico do Estatuto do Contribuinte	37
2.2 Da posição do Estatuto do Contribuinte no Sistema Normativo Brasileiro	42
2.3 O Estatuto do Contribuinte como um Complexo de Normas Fundamentais	44
2.4 A concepção de direitos fundamentais adotada	45
3. O Estatuto do Contribuinte e os Direitos Fundamentais	49
3.1 O Estatuto dos Contribuintes e os Direitos de Defesa	50
3.2. O estatuto do contribuinte e os direitos fundamentais sociais	55
3.3 A fundamentalidade dos direitos sociais	57
3.3.1 Dos argumentos contrários à fundamentalidade dos direitos sociais	58
3.3.2 Dos argumentos a favor da fundamentalidade dos direitos sociais	62
3.4 Do alcance e da eficácia do Estatuto do Contribuinte	72
3.5 Das conseqüências da eficácia objetiva do Estatuto Do Contribuinte	74
4. Uma releitura do princípio da capacidade contributiva	75
4.1 Análise do artigo 145, §1º da constituição	81
4.2 O sentido da cláusula sempre que possível	82
4.3 O art. 145, §1º e os impostos “materiais” ou “reais”	86
4.4 Sentido e alcance do <u>princípio</u> da capacidade contributiva	88
4.5 A capacidade contributiva e a progressividade	92
4.6 A capacidade contributiva e a seletividade	95
4.7 A capacidade contributiva e a proteção ao mínimo vital	100
4.8 A capacidade contributiva e a proibição ao confisco	105
5. Do Papel dos Deveres Fundamentais no Estatuto do Contribuinte	108
5.1 Evolução da noção de deveres	113
5.2 Conceito de Dever Fundamental – Uma proposta	115
5.3 O regime jurídico dos deveres fundamentais	119
5.4 Das restrições aos direitos fundamentais	129
5.4.1 Limites x restrições aos direitos fundamentais	130
5.4.2 Teoria interna	132
5.4.3 Teoria externa	133
5.4.4 – A opção deste trabalho	134
5.5 O dever fundamental de pagar tributos como vetor hermenêutico	136
Conclusão	141
Referências	147

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação aborda um tema clássico do Direito Tributário, o Estatuto do Contribuinte. Pretende, porém, fazê-lo sob uma perspectiva divergente daquela sob a qual vem sendo tratada a questão, em especial pela doutrina brasileira.

Com efeito, o Estatuto vem sendo considerado, basicamente, como um conjunto de normas que protegem o contribuinte contra a tributação indevida ou excessiva, como se o mesmo versasse exclusivamente sobre direitos e garantias do contribuinte. Ocorre que este é apenas um dos aspectos da questão, e não dá conta da profunda complexidade desta.

Não se discute que a atividade tributária deva obedecer a um núcleo de normas que protejam o contribuinte contra iniquidades. Não obstante, a própria sobrevivência do Estado Democrático de Direito e o efetivo exercício dos direitos e garantias fundamentais, em especial dos direitos sociais, depende do reconhecimento da fundamentalidade da atividade tributária e, portanto, da percepção do Estatuto do Contribuinte como um instrumento formado tanto por direitos, quanto por deveres. Esta visão apóia-se em argumentos retirados de múltiplos campos do Direito (Direito Tributário, Direito Constitucional, Filosofia do Direito), bem como de outros campos disciplinares, como a Ciência Política. Este é o primeiro e principal objetivo do presente trabalho.

Na tentativa de construção de uma teoria constitucional do tributo que atenda ao acima exposto, o primeiro passo será no sentido de enquadrar o Estatuto do Contribuinte no plano do Direito Constitucional, através da análise dos dispositivos constitucionais que regulam a atividade de tributação, considerando, além dos direitos e garantias que protegem o contribuinte, *o dever que lhe compete de contribuir, na medida de sua capacidade, para o bem da sociedade, através do tributo.*

Neste esforço, portanto, haverá a abordagem de dois temas relevantes: o estudo dos direitos fundamentais, que vem dominando a doutrina constitucionalista nas últimas décadas; e o dos deveres fundamentais, praticamente inexplorado no Brasil. Resta pacificado que o Estatuto do Contribuinte compõe-se de um complexo de normas de *direitos fundamentais* e que, portanto, sua interpretação e aplicação devem ser realizadas em conformidade com a natureza jurídica das normas que o integram.

Contudo, o presente trabalho pretende destacar um ponto de vista pouco comum no âmbito da doutrina tributarista, que diz respeito ao papel que os *deveres fundamentais* assumem dentro do Estatuto. Será argumentado que a interpretação do Estatuto deve levar em conta o papel dos deveres fundamentais dentro da Constituição, e como a defesa dos mesmos é essencial na construção de uma sociedade justa e solidária, conforme determinado pela Constituição de 1988.

Adicionalmente, ao contrapor as concepções de Estado Liberal x Estado Social, pretendemos destacar a influência que os modelos de Estado exercem nos modelos de Estatuto do Contribuinte cabíveis em cada caso. Neste sentido, consideramos que o estudo do direito tributário desenvolveu-se sob a influência do liberalismo que dominou a cena acadêmica durante o século XIX e boa parte do século XX. Ocorre que o direito constitucional sofreu uma grande transformação com a transição, em boa parte das nações ocidentais (inclusive no Brasil), do Estado Liberal para o Estado Social. Entretanto, a doutrina tributária não parece ter absorvido devidamente esta mudança, e seguiu preocupada, quase exclusivamente, com a limitação ao poder de tributar do *Leviatã*.

Como um ramo de Direito Público com íntima relação com o direito constitucional, não se pode admitir tal afastamento nos desenvolvimentos doutrinários do direito constitucional e do direito tributário. A questão da solidariedade, tão importante no âmbito do Estado Social, permaneceu praticamente esquecida pela doutrina tributária.

Ora, a transição do Estado Liberal para o Estado Social (sob a égide do Estado Democrático de Direito) representou um aumento significativo da carga de prestações a cargo do Estado, que somente podem ser cumpridas a contento se houver um ótimo funcionamento do aparato tributário. Com efeito, o comprometimento do Estado Social com diversos outros valores, além da simples manutenção das condições necessárias ao bom funcionamento do mercado – principal função atribuída ao Estado Liberal -, exige uma manipulação do sistema tributário que leve em consideração outros objetivos, além da mera arrecadação de receitas. Trata-se, no caso, da utilização do tributo com finalidades extrafiscais, que assumem especial dimensão no Estado Social, em especial no que diz respeito à função redistributiva do Estado.

Assim, pretende-se demonstrar que somente com a atribuição ao Estado das ferramentas necessárias para garantir o cumprimento dos deveres fundamentais, entre eles o dever de pagar tributos, é que será possível atingir os objetivos e valores previstos na

Constituição. No particular, defendemos que o Brasil se define, constitucionalmente, como Estado Democrático e *Social* de Direito.

### **Definições necessárias à fixação das bases da discussão**

Apresentamos a seguir algumas definições preliminares, delimitando o escopo e o foco do presente trabalho, com o objetivo de evitar que seu desenvolvimento encaminhe-se para uma discussão estéril, como sói acontecer quando os interlocutores, pretendendo analisar um objeto único e definido, na verdade se põem a discutir objetos variados – vale dizer, objetos que, malgrado portadores de um mesmo “nome”, suportam propriedades diferentes, conflitantes até.

Ademais, considerando as divergências doutrinárias existentes sobre vários institutos essenciais ao desenvolvimento do mesmo trabalho, buscaremos, na medida do possível, sempre que a referência a algum desses institutos for introduzida no texto, realizar uma breve explanação sobre a visão que o autor adota no caso em pauta. O objetivo é ainda o mesmo anunciado linhas acima: minimizar desvios interpretativos do pensamento do autor por parte dos diferentes interlocutores, por desconhecerem os contornos do objeto aqui construído.

Neste sentido, assume relevância o método lógico-linguístico, como instrumento para a busca de um significado unívoco para determinada expressão, eliminando ou reduzindo as incertezas semânticas, uma vez que a delimitação do conceito que expressa o objeto de estudo é condição indispensável para uma discussão frutífera sobre o mesmo, de forma a evitar os meros argumentos de autoridade que em nada contribuem para o desenvolvimento de uma ciência.

Fixaremos, agora, alguns limites ao nosso objeto de pesquisa. A análise do direito objetivo estará adstrita, no recorte temporal, ao período pós-Constituição de 1988. Todavia, a recuperação histórica de alguns tópicos requer referências a tempos pregressos, o que será realizado com o objetivo exclusivo de contextualizar o conteúdo exposto, sem pretensões de imprimir uma natureza historiadora ao presente trabalho. No recorte espacial, o trabalho se limitará, basicamente ao Direito pátrio. O recurso à doutrina e as referências a Constituições estrangeiras será realizada com o intuito de reforçar os argumentos do autor, sempre buscando demonstrar a compatibilidade destas

referências ao Direito pátrio.

Operaremos sempre na perspectiva do Estado Democrático de Direito, ao qual nos estaremos reportando nas referências ao Estado Social, ou ao Estado Liberal, e assim por diante.

O trabalho foi desenvolvido sob o ponto de vista do *direito positivo brasileiro*, levando em consideração tão somente o que se encontra já estabelecido no ordenamento pátrio, através dos textos normativos que o integram e da interpretação que vem sendo emprestada aos mesmos, de forma consolidada, pela doutrina e pela jurisprudência, em especial a do Supremo Tribunal Federal (STF). A investigação, portanto, pretende ter um viés majoritariamente dogmático.

Consideramos importante esta definição, na medida em que ao longo do texto serão discutidas questões relativas aos direitos fundamentais, objeto de grandes divergências doutrinárias, muitas delas decorrentes da carga subjetiva de que estão imbuídos os autores que o discutem. O subjetivismo, inerente a qualquer atividade cultural humana, é ainda mais potencializado quando os direitos fundamentais constituem-se em objeto do estudo. Em razão da corriqueira associação dos direitos fundamentais com os direitos humanos, ou seja, com aqueles direitos inerentes à natureza do homem, por sua dignidade singular e condição ética diferenciada em relação aos demais seres vivos, a discussão sobre os mesmos é constantemente carregada de paixão. Tal associação muitas vezes decorre de uma visão religiosa sobre o tema, outras vezes possui um fundo racionalista.

Esta opção pelo positivismo metodológico não importa numa acepção do positivismo legalista ou de uma “Teoria Pura do Direito”, mas tão somente que as categorias jurídicas abordadas durante o estudo serão analisadas sob o enfoque o do direito positivo brasileiro.

Tomaremos, também, por pressuposto, que a Constituição de 1988 operou uma transição do Estado Brasileiro, redefinindo-o como Estado Democrático e *Social* de Direito, que adota o princípio do Estado Social como um dos pilares de todo o ordenamento jurídico pátrio, de forma que o mesmo deve servir como vetor hermenêutico de interpretação e aplicação das normas.

Outro pressuposto a ser aqui apresentado diz respeito ao corte epistemológico adotado no presente trabalho. Assim, é pretensão do mesmo apresentar a estrutura básica do

Estatuto do Contribuinte, de acordo com o que entendemos que determina a Constituição de 1988. A análise, portanto, se resumirá às normas constitucionais pertinentes, deixando de fora o complexo normativo infraconstitucional. Ademais, a investigação será voltada essencialmente ao plano abstrato, ou seja, ao Estatuto do Contribuinte como um dever-ser constitucionalmente determinado, sem maiores aprofundamentos em questões relativas ao plano concreto.

Ademais, um dos objetivos desta dissertação é demonstrar que a doutrina tributária tem se dedicado a apenas um dos aspectos do Estatuto, qual seja, aquele relativo à proteção do contribuinte contra uma tributação indevida ou excessiva. Por essa mesma razão, pouca atenção será destinada para este aspecto, já bastante trabalhado pela doutrina nos últimos séculos. A maior parte do trabalho será destinada, como não poderia deixar de ser, ao tratamento dos demais aspectos do Estatuto, que consideramos terem sido negligenciados pela doutrina.

Portanto, não deve causar estranheza o fato de poucas linhas desse trabalho terem sido dedicadas às clássicas garantias do contribuinte (legalidade, tipicidade, anterioridade, irretroatividade, entre outras). Isto, porque, o objetivo principal aqui perseguido é demonstrar que, no âmbito do Estado social indiscutivelmente instituído pela Constituição de 1988, o estudo do Estatuto deve, necessariamente, levar em consideração: 1) a necessidade de construção de um sistema fiscal que atenda à função redistributiva do Estado; 2) a necessidade de que tal sistema atenda a outros objetivos além da arrecadação de recursos para o Estado (extrafiscalidade).

Guiados pelos pressupostos supra alinhados, pretendemos desenvolver os quatro movimentos analíticos infra apresentados (não, exatamente, na ordem dada a seguir):

- 1) contestar a natureza monovalente de conjunto de *normas de proteção* contra a tributação indevida que vem sendo atribuída ao Estatuto do Contribuinte. Este, para o autor, abriga, também, tanto um conjunto de *deveres do contribuinte*, como um nó de mandamentos de extrafiscalidade, aspectos estes seguidamente negligenciados;
- 2) fundamentar o Estatuto do Contribuinte no direito positivo brasileiro, em especial no texto constitucional;
- 3) aprofundar a discussão sobre a antinomia dos Direitos Fundamentais *x* os Deveres Fundamentais;
- 4) demonstrar a influencia do “tipo” de Estado sobre o “tipo” de Estatuto do

Contribuinte adequado ao caso e, na seqüência, historiar o surgimento do Estado Social para então tipificar o Brasil como “Estado Democrático e *Social* de Direito”.

Assim, no primeiro capítulo da obra discute-se a imbricação entre modelo de estado e modelo de tributação; a fiscalidade no Estado Democrático e Social de Direito; e os modelos de Estado e de tributação brasileiros, conforme a CF/88.

No Capítulo 2 apresenta-se uma proposta conceitual para o “Estatuto do Contribuinte”. Serão examinados seu desenvolvimento histórico; sua posição no Sistema Normativo Brasileiro; e sua natureza de Complexo de Normas Fundamentais. A concepção de direitos fundamentais adotada é aqui esclarecida.

No Capítulo 3 aborda-se “O Estatuto do Contribuinte” como complexo de Direitos Fundamentais, e analisam-se: os Direitos de Defesa; os direitos fundamentais sociais; e a fundamentalidade destes direitos sociais. O final do capítulo é dedicado às análises do alcance e da eficácia do Estatuto do Contribuinte e das conseqüências da eficácia objetiva do referido Estatuto.

O Capítulo 4 foi dedicado a uma releitura do princípio da capacidade contributiva e se inicia com a análise do artigo 145, §1º, da Constituição. Procura-se diferenciar a *regra* veiculada no referido dispositivo para, em seguida analisar o sentido e alcance do *princípio* da capacidade contributiva, com destaque para algumas questões como: a progressividade; a seletividade; a proteção ao mínimo vital; e a proibição ao confisco.

No Capítulo 5 estuda-se o papel dos Deveres Fundamentais no Estatuto do Contribuinte, ao longo do seguinte roteiro: a evolução da noção de deveres; o conceito de Dever Fundamental (uma proposta); o regime jurídico dos deveres fundamentais; as restrições aos direitos fundamentais. Como não poderia deixar de ser, a análise das restrições aos direitos fundamentais passa pela querela entre a Teoria Interna e a Teoria Externa. Por último, discute-se o dever fundamental de pagar tributos.

A Conclusão sanciona os movimentos analíticos supra anunciados, à luz da argumentação inserta nos diversos capítulos da presente dissertação.



## 1. MODELOS DE ESTADO x MODELOS DE TRIBUTAÇÃO

O estudo do Estatuto do Contribuinte como conjunto das normas que regulam a relação do contribuinte com o Estado no âmbito constitucional exige que sejam tecidas algumas considerações acerca do modelo de Estado dentro do qual aquele Estatuto vige. Com efeito, a conformação dos direitos fundamentais (elementos estruturantes e essenciais do Estatuto do Contribuinte) em cada ordenamento jurídico dependerá da concepção de Estado que cada sociedade assume para si através de sua representação política.

O Estado democrático constitui a representação política da sociedade que o integra. Esta cadeia lógica recomenda que se estude, em primeiro lugar, a tipologia social, prosseguindo pela tipologia do Estado, para, só então, seguir para uma análise do modelo de sistema tributário.

### 1.1. Sociedade, Estado e Atividade Tributária.

Não temos a pretensão de discutir o ente *sociedade*, objeto de estudo do cientista social, o que nos remeteria às obras de sociologia, como Durkheim, Weber, e toda uma plêiade de destacados nomes naquela área. Incluiremos, apenas, uns poucos parágrafos, para logo passarmos ao exame – também breve, mas algo mais encorpado – do Estado.

Ao refletir sobre a importância social – com conseqüências políticas, e jurídicas – da satisfação das necessidades dos membros de uma sociedade, aponta Nabais que, quanto menos o Estado confiar na capacidade dos cidadãos para a satisfação das próprias necessidades, mais tenderá a subsidiá-los na promoção da felicidade pessoal; e, quanto mais aprofundar seu caráter de estado social paternalista, mais onerará sua capacidade de prestação fiscal.<sup>1</sup>

Porém, partindo da premissa de que o Estado democrático vem a ser a representação política da sociedade que o integra, ao discorrer sobre a confiança do Estado na auto-responsabilidade dos cidadãos, devemos ter em conta que esta menor ou maior confiança decorre de uma opção dos próprios cidadãos, realizada através do sistema de

---

<sup>1</sup> “(...) quanto menos ele [o Estado] confiar na auto responsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades (autossatisfação), mais se descure o princípio da subsidiariedade, extremado-se num estado social paternalista preocupado, se não mesmo obcecado, no limite, com a realização da felicidade até ao pormenor (que incluirá os próprios tempos livres) dos indivíduos e, consequentemente, mais se onera a sua capacidade de prestação fiscal”. (NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Ed. Almedina, 2009, p. 185-186).

representação política.<sup>2</sup>

Vale dizer, a cultura de cada sociedade no que diz respeito à autoresponsabilidade (capacidade individual de autodeterminação e auto provimento das próprias necessidades) e ao grau de solidariedade social (inclinação da sociedade em sacrificar parte do potencial individual para viabilizar assistência à parcela da população com maiores dificuldades para o auto provimento) influenciará diretamente o modelo de Estado a ser adotado pela mesma e, por conseqüência, o modelo de tributação e a carga fiscal a ser imposta.

Sociedades mais liberais e individualistas tenderão a optar por um Estado menor e menos assistencialista: por coerência, deverão apresentar menor grau de tolerância à intervenção estatal na propriedade particular pela via tributária. Sociedades com maior senso de coletividade tenderão a optar por um Estado provedor. Conseqüentemente, deverão apresentar maior grau de tolerância à atividade tributária do Estado. Por mera ilustração, citaremos como exemplo do primeiro caso a sociedade norte-americana, famosa pelo culto ao *self made man*, e na qual o atual governo luta com dificuldades para ampliação do atendimento médico público (sistema Medicare); no outro pólo, encontramos a maior parte das sociedades européias continentais.

A questão, aparentemente simples, é, na verdade, complexa. Basta ressaltar, por exemplo, que o maior ou menor grau de individualismo ou coletivismo certamente irá variar de acordo com as circunstâncias fáticas - principalmente as de ordem econômica - que podem alterar-se drasticamente num curto período de tempo. Mudanças estas que o direito objetivo tem bastante dificuldade para acompanhar, principalmente nos ordenamentos que adotam o sistema continental europeu (em oposição ao sistema do direito consuetudinário).

Tais circunstâncias podem levar a um descompasso entre o modelo adotado pela Constituição<sup>3</sup> e as necessidades específicas do momento histórico pelo qual esteja passando a sociedade. Nos casos mais agudos, pode surgir uma inclinação para que se resolva a questão no plano extrajurídico, seja pela adoção e tolerância de medidas inconstitucionais, seja pela ocorrência de uma ruptura constitucional.

---

<sup>2</sup> Não se olvida aqui o fato de que as sociedades não são homogêneas e que a opção prevalecente será aquela presente na parcela da população que conseguiu impor-se sobre as demais. Ainda assim, mantém-se o conceito da representação, enquanto declina-se de aprofundar, aqui, a discussão.

<sup>3</sup> Tal descompasso poderia ocorrer nos casos em que a constituição, expressa ou implicitamente, tratar da matéria aqui mencionada; não sendo assim, a questão fica relegada ao plano infraconstitucional.

## 1.2. Tributação, Estado Liberal e Estado do Bem Estar Social

A tributação não constitui um fim autônomo do Estado, mas tão somente o meio que lhe possibilita o cumprimento de seus objetivos. Assim, é inexorável a imbricação entre o modelo de Estado e o modelo de tributação vigente em cada ordenamento jurídico.

Cristina Pauner Chulvi, ao examinar os pressupostos de uma pretensa justiça tributária, concede destaque ao problema da definição de um mínimo existencial isento de tributação, e associa este mínimo ao nível das prestações públicas realizadas aos cidadãos através do gasto público. Quanto mais amplas tais prestações, menor o sentido da isenção: se o Estado cobre de forma generosa as necessidades vitais de seus cidadãos, como defesa, saúde, educação, comunicações, justiça, etc., poderá exigir maiores sacrifícios fiscais do que outro Estado que não as cubra. Inversamente, no caso do Estado liberal no qual a cobertura das necessidades vitais é deixada largamente por conta das economias individuais e ao livre jogo do mercado, resultará coerente o estabelecimento desse limite à capacidade contributiva, abaixo do qual não nasce a obrigação tributaria porque os cidadãos necessitarão empregar essas quantias para a satisfação de necessidades que um Estado social cobriria.<sup>4</sup>

Conforme já advertimos, não discutiremos, aqui, o conceito de Estado, sua origem, sua tipologia. E já limitamos nosso estudo ao Estado Democrático de Direito e à sua história recente (pós-guerra). Vamos permitir-nos, entretanto, ligeiras considerações fora destes limites.

Segundo o relatório anual de 1997 do Banco Mundial, o Estado moderno – tomando-se como ponto de partida o Século XVIII – acabou por adquirir características comuns ao redor do mundo: território e população consolidados; papel interno centralizador e coordenador; autoridade soberana com funções judiciárias, legislativas e executivas

---

<sup>4</sup> En relación con la vertiente del ingreso, la capacidad económica se relaciona con otros institutos y principios para lograr esa justicia a la que aspira el sistema financiero. Respecto a los institutos se relaciona, principalmente, con la determinación del mínimo exento. La dimensión de este mínimo dependerá de las prestaciones públicas realizadas a los ciudadanos a través del gasto público. Cuantas más actividades aparezcan cubiertas por el Estado, menos sentido tendrá la exención del mínimo de existencia. Por el contrario, en un Estado liberal, que deje al libre juego del mercado de las economías individuales la cobertura de las necesidades vitales resultará coherente el establecimiento de ese limite a la capacidad contributiva por debajo del cual no nace la obligación tributaria porque los ciudadanos necesitarán emplear esas cantidades para la satisfacción de necesidades que un Estado social cubriría. Por ello, el Estado que cubra de forma generosa las necesidades vitales de sus ciudadanos, como defensa, sanidad, educación, comunicaciones, justicia, etc., podrá exigir mayores sacrificios fiscales que otro Estado que no las cubra. (CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 160-161).

(separadas); e o dever-direito de prover os bens públicos essenciais e aumentar a produtividade privada mediante o uso dos recursos públicos. Sobre estas funções mínimas, que conformam o Estado Liberal, há acordo quase generalizado. Contudo, à medida que, em diferentes tempos e lugares, o Estado avocou a si o papel de indutor do desenvolvimento econômico-social e, ainda, de redutor das desigualdades sociais, afloraram divergências, polêmicas e a formação de facções contrapostas a tal movimento.<sup>5</sup> Ver, a respeito, a Tabela 1, a seguir.

	Equacionando as falhas do Mercado			Aumentando a equidade
<b>Funções Mínimas</b>	<i>Provisão de bens públicos</i> Defesa Lei e ordem Direitos de propriedade Gestão macroeconômica Saúde Pública			<i>Proteção dos pobres</i> Programas de combate à pobreza Assistência em caso de catástrofes
<b>Funções Intermediárias</b>	<i>Controle de externalidades</i> Educação básica Proteção ambiental	<i>Regulamentação de monopólios:</i> Regulamentação dos serviços públicos Política anti-truste	<i>Superação da informação imperfeita</i> Seguro (saúde, vida, pensões) Regulamentação financeira Proteção do consumidor	<i>Provisão de seguro social:</i> Pensões redistributivas Subsídio familiar Seguro-desemprego
<b>Funções Ativas</b>	<i>Coordenação da atividade privada:</i> Promoção dos mercados Agrupamento das iniciativas			<i>Redistribuição:</i> Redistribuição de ativos

Fonte: Banco Mundial. (*Relatório sobre o desenvolvimento mundial, 1997, p. 27*).

Até fins do século XIX era muito limitado o papel do Estado na redistribuição da renda, atividade afeta à caridade privada e outras ações voluntárias. A tributação da renda, introduzida na França e Inglaterra no final do século XVIII, não era fonte importante de receita. No final do século XIX, o Chanceler Otto von Bismark introduziu na Alemanha o primeiro sistema nacional de seguridade social<sup>6</sup>, depois do que, gradualmente, diversas nações europeias incorporaram em seus ordenamentos jurídicos, novos direitos a serem garantidos pelo Estado, os chamados direitos sociais, iniciando a transição do modelo de Estado Liberal para o assim denominado Estado do Bem Estar Social.

A consolidação deste novo modelo de Estado, entretanto, ocorre somente no século XX e é tradicionalmente relacionada com o movimento histórico que a doutrina denomina de *constitucionalismo moderno*, do qual são marcos históricos a Constituição mexicana

<sup>5</sup> BANCO MUNDIAL. *Relatório sobre o desenvolvimento mundial: o Estado num mundo em transformação*. Washington: Banco Mundial, 1997, pp. 20-21.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p.21.

de 1917 e a Constituição de Weimar de 1919. Conforme leciona Marciano Buffon<sup>7</sup>, tal modelo de Estado difere do clássico Estado Liberal uma vez que pretende intervir nos setores econômicos, sociais e culturais, buscando construir uma comunidade solidária, na qual cabe ao poder público a tarefa de produzir a incorporação dos diversos grupos sociais aos benefícios da sociedade contemporânea. Nas décadas seguintes o modelo do Estado do Bem Estar Social expandiu-se, desde a Europa, para outros continentes, como foi o caso da América Latina. No Brasil pode-se afirmar que, pelo menos do ponto vista jurídico, este modelo foi implantado pela Constituição de 1934, claramente inspirada nos textos constitucionais acima mencionados.

Após o final da segunda guerra mundial - ocorrido em 1945 - o modelo do Estado do Bem Estar Social vivenciou sua melhor fase. Duas razões (sem prejuízo de outras que possam ser apontadas pelos historiadores) parecem ter sido essenciais para isso.

Em primeiro lugar, em reação os horrores vivenciados durante a guerra, ganha impulso o culto aos direitos fundamentais, não só os clássicos direitos de liberdade, como também, e principalmente, os direitos sociais, cuja natureza fundamental havia recentemente sido reconhecida pelos ordenamentos constitucionais. Esta reação ocorreu em vários planos, como o jurídico, o político e o social.

Em segundo lugar, porque nas décadas seguintes à guerra mencionada o capitalismo se desenvolveu com grande sucesso, o que, conseqüentemente, abasteceu os cofres públicos, possibilitando a implementação de políticas sociais que dificilmente poderiam ser implantadas em outras circunstâncias. Tanto é assim, que o período entre 1945 e 1973 ficou conhecido na história como “os trinta (anos) gloriosos”.

Sonia Miriam Draibe<sup>8</sup> (1993, *passim*) destaca que o Estado de Bem-Estar Social deve ser entendido como a forma histórica do Estado que, no capitalismo do pós-guerra, estabeleceu limites aos efeitos socialmente diferenciadores do mercado.

Conforme a referida autora, coexistem na dinâmica capitalista processos simultâneos de homogeneização social – cuja base é o assalariamento em massa – e de reiteração da heterogeneidade – assentada na contínua produção de diferenças sociais através do mercado. A novidade do pós-guerra – o Estado de Bem-Estar Social – foi ter imposto

---

<sup>7</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 24.

<sup>8</sup> DRAIBE, Sônia Miriam. Uma nova institucionalidade das políticas sociais? Reflexões a propósito da experiência Latino-americana recente de reformas dos programas sociais. In: *Revista São Paulo em Perspectiva*. v. 11. n. 4. p. 3-15. Disponível em: <www.seade.gov.br>.

um particular mecanismo de freios às forças brutas da desigualdade socialmente produzida pelo mercado, através do sistema de direitos e políticas sociais.

De fato, ao garantir um conjunto de benefícios aos que perderam a renda do trabalho (seguro-saúde, seguro-maternidade, indenizações por acidente de trabalho, pensões, aposentadorias e seguro-desemprego), e ao subtrair da forma mercantil pura os bens e serviços destinados à reprodução social (educação, assistência à saúde, alimentos, habitação, transportes coletivos, abrigos), o sistema de políticas sociais próprio do Welfare State assegurou o direito às condições básicas da vida, reduzindo e represando a força do mercado que, de outro modo, expulsaria recorrentemente da sociedade membros anteriormente incorporados, relegando-os à situação de párias.

Entretanto, a mesma autora destaca que a eficácia do Estado de Bem-Estar Social ao longo dos “trinta anos gloriosos” repousou em dois pilares complementares: o pleno emprego e a implementação de políticas sociais integradas em um sistema fundado na combinação de direitos sociais universais e direitos vinculados à condição de trabalho. Tais circunstâncias favoráveis raramente se configuram por um longo período.

No início da década de 1970 o mundo sofreu uma grande crise econômica, a chamada “(primeira) crise do petróleo”, e os Estados passaram a enfrentar severas dificuldades para prosseguir mantendo o modelo do Estado do Bem Estar Social. Vozes com grande repercussão no cenário político-econômico passaram a defender a inviabilidade do modelo e, até mesmo, a debitar-lhe a responsabilidade pela crise então vivenciada.

A própria Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), criada justamente para promover políticas que melhorassem o bem estar econômico e social das pessoas ao redor do mundo<sup>9</sup>, reconheceu a existência de discussão no sentido de que políticas sociais poderiam ter um efeito perverso na economia, inviabilizando o crescimento não inflacionário.

Em relatório de 1981 a OCDE atribuiu “ao bem sucedido gerenciamento das economias da OCDE” as “altas taxas de crescimento econômico e o rápido crescimento de programas sociais nas décadas de 1950 e 1960, nos países integrantes da Organização”. Mas – prossegue o relatório -, a queda no ritmo de crescimento das economias da OCDE a partir dos anos 1970 obrigou a interrupção da contínua extensão de programas

---

<sup>9</sup> “The mission of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) is to promote policies that will improve the economic and social well-being of people around the world”. [www.oecd.org.br](http://www.oecd.org.br). Acesso em 10 de maio de 2012.

e do crescimento dos benefícios. As altas taxas de desemprego teriam alimentado a crise financeira da seguridade social, quer pelo peso crescente das compensações pelo desemprego, quer pelo impacto do desemprego no espectro dos gastos sociais. Começou então a ser argumentado que algumas políticas sociais teriam efeitos negativos na economia, até o ponto de parcialmente inibirem o retorno do crescimento não-inflacionário.<sup>10</sup>

### 1.3. Gênese e expansão do pensamento *neoliberal*

Neste cenário despontou uma doutrina econômica que pregava, em apertada síntese, o retorno ao modelo do Estado mínimo. Esta doutrina recebeu posteriormente a denominação de *neoliberalismo* e apregoava a necessidade de retirada do estado da economia, devendo reservar-se a algumas poucas tarefas, como a defesa do território (manutenção das forças armadas) e o estabelecimento de condições de lei e ordem (segurança pública, aplicação do direito, garantia do direito de propriedade) que propiciassem o livre desenvolvimento do mercado.

Segundo Buffon essa concepção se firmou em três argumentos básicos: 1) o desequilíbrio orçamentário decorrente da expansão dos gastos sociais do Estado produziria déficits públicos, penalizando a atividade produtiva e provocando inflação e desemprego; 2) a amplitude dos programas sociais implicaria em demasiada intervenção e regulação do Estado na vida social, tendendo para o totalitarismo; 3) os programas sociais estimulariam a passividade e a inatividade do cidadão, pois, ao eliminar os riscos, feririam a ética do trabalho, comprometendo os mecanismos de mercado<sup>11</sup>.

Durante as décadas de 1980 e 1990, o *neoliberalismo* praticamente dominou o cenário político e econômico mundial, tanto nos denominados países *centrais ou desenvolvidos*, como Estados Unidos, França e Inglaterra, como naqueles denominados de *periféricos ou subdesenvolvidos*, como os países da América Latina, incluindo o Brasil. A referida doutrina ganhou ainda mais força após a queda do muro de Berlim (1989) e também

---

<sup>10</sup> “The rapid growth of social programmes in the 1950 and 1960s in OECD countries was closely related to high rates of economic growth and, thus, to the successful management of the OECD economies. The lower growth performance of the OECD economies since the early 1970s was bound to disrupt the continuing extension of programmes and the growth of benefits - and in that sense the financial crisis of social security is closely related to high rates of unemployment not only because of the growing burden of unemployment compensation, but because unemployment has an impact on a wide range of social expenditures. Moreover, it begins to be argued that some social policies have negative effects on the economy, even to the extent of partly inhibiting the return to non-inflationary growth”. (OECD. *The Welfare State in Crisis*. OECD Publishing, 1981, p. 5)

<sup>11</sup> BUFFON, Marciano. *Op. cit.*, pp. 43-44.

com a dissolução da URSS - União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (1991). Este último evento foi propagado como o anúncio da inviabilidade de qualquer projeto divergente do capitalismo de mercado<sup>12</sup>.

A prática da doutrina neoliberal implicou num recuo significativo das políticas sociais estatais, na retirada do Estado da prestação de uma série de serviços públicos, que foram delegados à iniciativa privada, bem como de um rol de atividades econômicas. Esta passagem de atividades do Estado para a iniciativa privada recebeu o nome de *privatização*.

No Brasil, podemos apontar, por exemplo, a privatização dos serviços de telefonia, energia elétrica, serviços de água e esgoto, bem como a privatização de empresas estatais que atuavam em setores estratégicos da economia, como a mineração (Vale do Rio Doce) e siderurgia (Companhia Siderúrgica Nacional – CSN).

Muitos economistas passaram a acreditar que o recurso à redistribuição como meio de reduzir a desigualdade econômica prejudica a economia geral e tende ao fracasso no longo prazo. Para esta corrente, os programas de assistência social são inflacionários, e o sistema tributário necessário para apoiá-los reduz o estímulo e, portanto, a produção. Ademais, economia só poderia ser reestimulada pela redução de impostos e pela adoção de outros programas que a curto prazo irão gerar desemprego e prejudicar especialmente os que já estão na posição mais baixa da economia. Mas esse prejuízo será apenas temporário, pois uma economia mais dinâmica irá gerar prosperidade, o que, no fim oferecerá mais empregos e mais dinheiro para os deficientes e outros realmente necessitados.

Além das características já mencionadas, Buffon<sup>13</sup> menciona ainda que a “bula” do neoliberalismo informaria também a necessidade de: 1) transferir para a classe assalariada a maior parte do ônus da manutenção dos serviços públicos que restassem após a diminuição do Estado, reduzindo a tributação sobre o capital; 2) enfraquecimento dos sindicatos dos trabalhadores; 3) automação da produção para ganho de produtividade e redução de custos; e 4) diminuição dos direitos sociais, em especial os

---

<sup>12</sup> Segundo Perry Anderson e Emir Sader, entre outros, os membros da Sociedade de Mont Pèlerin - Friedrich Hayek, Milton Friedman e outros pensadores “neoliberais” – foram os pais da “doutrina do pensamento único”, que advoga a supremacia do Mercado sobre o Estado no domínio econômico, livre de regulação. Teria nascido daí o (suposto) “consenso de Washington”, uma decisão dos países mais ricos para impor – mas, não belicamente - o neoliberalismo aos demais. Cf. SADER, E. et al. (orgs.). *Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o estado democrático*. Rio: Paz e Terra, 1995.

<sup>13</sup> BUFFON, Marciano. *Op. Cit.* p. 44-45



relativos ao trabalho, uma vez que o excesso de direitos trabalhistas seria responsável pelo alto índice de desemprego. Segundo a interpretação neoliberal, o financiamento do gasto público em programas sociais gerou uma ampliação do déficit público, inflação, redução da poupança privada, que acabaram desestimulando o trabalho e a concorrência.

Tabela 2. Características dos modelos estatais de bem estar social e neoliberal

<b>Estado do Bem-Estar Social</b>	<b>Neoliberalismo</b>
Pós-guerra – até início dos anos 80	Início dos anos 80 – dias atuais, e reações recentes
Forte presença do Estado na economia	Máxima redução da presença do Estado na economia
Imposto progressivo	Redução de impostos
Protecionismo econômico	Abertura econômica
Elevados gastos públicos em benefícios sociais	Redução dos gastos públicos em benefícios sociais
Existência de estatais	Privatização de estatais

Fonte: elaboração própria.

Duas décadas depois da colocação em prática da concepção *neoliberal*, o resultado se mostrou bastante divergente daquele projetado por aquela doutrina, especialmente no que diz respeito à redução da desigualdade e à obtenção de melhores condições de vida pelas massas menos favorecidas.

A comparação dos relatórios de órgãos internacionais como o Banco Mundial e a OCDE demonstraram que, no início do século XXI, os níveis de concentração de renda se mostraram maiores do que os apresentados no início da década de 1980, de modo geral ao redor do globo, e em especial nas denominadas economias periféricas.

A experiência *neoliberal* demonstrou que, em que pese o crescimento econômico ser uma condição *necessária* para a redução das desigualdades e a obtenção de melhores condições de vida, em especial com relação aos direitos fundamentais sociais, não constitui condição *suficiente*, sendo necessária a implementação de mecanismos de redistribuição de renda e de promoção de acesso a bens, direitos e oportunidades para as classes menos favorecidas.

Não é trivial a tarefa de demonstrar a veracidade destas afirmações, dadas as muitas dimensões da questão (renda, trabalho, educação, saúde, habitação, e outras mais). Apenas a título de ilustração, apresentamos a seguir uma tabela com dados retirados de um relatório da CEPAL<sup>14</sup> (ONU-Comissão Econômica para a América Latina e Caribe), que mostra a desigualdade em forma de concentração da renda familiar em 4 países da América Latina, relativos ao período 1990-2003. O quadro mostra a permanência da concentração de renda, com o caso brasileiro apresentando-se como o mais grave,

<sup>14</sup> CEPAL. *Panorama social 2005* (Anexo Estatístico, Q.12). Em [www.eclac.org](http://www.eclac.org). Acesso em 20/07/2012.

tendo, inclusive, se acentuado no período.

A amostra é reduzida, mas a realidade não é diferente quando consultamos, por exemplo, relatórios do Banco Mundial, com alcance global. Evidentemente, grandes discrepâncias são encontradas entre países, mas para compatibilizar os dados, são estes países estratificados em grupos de história recente semelhantes, com os países mais ricos numa ponta, os mais pobres no outro extremo, e os demais dispostos em alguns grupos, segundo suas taxas altas, médias ou baixas de desenvolvimento.

Tabela 3. Distribuição de renda nas famílias como % da renda total, 1990-2003

		Renda média	Participação na renda total				Relação da renda média per capita entre...	
			40% mais pobres	30% seguinte	20% seguinte	10% mais ricos	10% +rico/40% +pobre	20% +rico/20% +pobre
Brasil	1990	9,3	9,5	18,6	28,0	43,9	31,2	35,0
	2003	9,9	11,2	18,3	25,7	44,9	27,9	31,8
Chile	1990	9,4	13,2	20,8	25,4	40,7	18,2	18,4
	2003	13,6	13,7	20,7	25,5	40,0	18,8	18,4
Uruguai	1990	9,3	20,1	24,6	24,1	31,2	9,4	9,4
	2003	9,4	21,6	25,4	25,6	27,3	9,5	10,2
Argentina	1990	10,6	14,9	23,6	26,7	34,8	13,5	13,5
	2003	9,4	16,0	22,3	24,5	37,3	15,5	16,6

Fonte: CEPAL, Panorama social 2005 (1) Relação da renda média per capita entre os 10% mais ricos e os 40% mais pobres

Assim, acerca da experiência *neoliberal*, Buffon<sup>15</sup> conclui que a lógica segundo a qual foi construída a globalização desconsiderou os efeitos sociais (previsíveis, ressalta) desse processo. O resultado disso foi o agravamento da situação de pobreza, mesmo dentro dos países que supostamente haviam alcançado o desenvolvimento almejado. O Estado deveria restringir sua atuação aos estreitos limites orçamentários, uma vez que o déficit público origina processo inflacionário. Nesta linha, a contenção do gasto público transforma-se em dogmática dos organismos econômicos, a despeito de implicar efeitos sociais indesejáveis. O referido autor chega mesmo a questionar a pertinência do que chama de “combate obstinado à inflação” através da prática de juros elevados, que, em última instância, sacrificaria o potencial de desenvolvimento econômico do país.

Resta assim demonstrado que a adoção, sem reservas, da teoria neoliberal não se mostrou apta a garantir o cumprimento pelo Estado dos objetivos constitucionais diversas vezes mencionados neste texto: a concretização dos direitos sociais e a redução das desigualdades sociais.

<sup>15</sup> BUFFON, Marciano. *Op. Cit.* p. 56.

#### 1.4. Alguns comentários sobre a carga tributária no Brasil.

No que diz respeito especificamente à tributação, o modelo que vem sendo adotado não caminhou no sentido de atingir aqueles objetivos. Uma análise perfunctória da carga tributária no Brasil presta-se a corroborar esta afirmação.

A carga tributária bruta (CTB) brasileira atingiu, em 2010, **33,56% do PIB**, segundo relatório oficial da Receita Federal do Brasil <sup>16</sup>. Embora haja opiniões no sentido do exagero de tal carga tributária, o mesmo documento aponta que ela não se enquadra entre as mais elevadas do mundo.

O relatório em causa aponta que a arrecadação concentra-se nos tributos indiretos (incidentes sobre bens e serviços), que representam **48%** do valor total arrecadado, ou seja, praticamente a metade de todo o valor arrecadado no país através da tributação <sup>17</sup>.

Em segundo lugar em participação na arrecadação tributária vêm os tributos incidentes sobre a folha de salário que, em 2010, totalizaram **26,4%** do valor total arrecadado, dos quais praticamente um quarto se refere à contribuição social do empregado.

A elevada participação dos tributos indiretos, segundo alguns autores e pesquisas realizadas por institutos de renome (a exemplo do IPEA), penalizaria as classes média e baixa, que suportariam a maior parte da carga tributária, resultando na chamada regressividade tributária <sup>18</sup>.

Por exemplo, o tributo que teve a maior participação na arrecadação tributária em 2010 (e que vem se mantendo historicamente nessa situação) foi o ICMS, tributo indireto que incide na aquisição de bens e que é pago sob mesma alíquota, independentemente da capacidade contributiva de quem adquire o bem. Esta situação, entretanto, poderia ser amenizada pelo uso da seletividade através da imposição de alíquotas mais baixas a produtos essenciais (consumidos por toda a população) e mais altas a produtos de luxo.

Por outro lado, em opinião corroborada por estudo conjunto realizado pela Diretoria de

---

16 BRASIL. Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2010 – Análise por tributo e bases de incidência. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br). Acesso em 08/06/2012.

17 A metodologia adotada na elaboração do relatório classifica as bases de incidência dos tributos em: 1) tributos sobre a renda; 2) tributos sobre a folha de salário; 3) tributos sobre a propriedade; 4) tributos sobre bens e serviços; 5) tributos sobre transações financeiras; e 6) outros tributos.

18 Segundo o levantamento do Ipea (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada), com dados de rendimento de 2002 e 2003, os 10% mais pobres do país gastam 32,8% da renda com impostos. A renda média dessa faixa da população era de R\$ 49,8 por mês. Já os 10% mais ricos do país gastam 22,7% do seu rendimento com impostos. A renda mensal destes era de R\$ 2.178. Disponível em [www.ipea.gov.br](http://www.ipea.gov.br) Acesso em 22/10/2009.

Pesquisa do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e a Secretaria de Assuntos Fiscais do Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES) “a tributação da folha de salários é pesada, cerca de 2/3 da arrecadação do imposto de renda provêm de empresas, e a *tributação da renda pessoal é relativamente pouco explorada*”<sup>19</sup>.

Existe quase um consenso no meio jurídico tributário acerca do subaproveitamento de alguns institutos previstos na Constituição para o fim de adequar a imposição tributária à capacidade contributiva e que dependem, única e exclusivamente de uma regulamentação que lhes possibilite cumprir a missão para a qual foram idealizados.

À guisa de exemplo, pode-se citar o subaproveitamento da progressividade no IPTU, bem como a ausência de instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF).

Houve grande discussão acerca da possibilidade de instituição de progressividade em relação ao IPTU, com a utilização de critério real (valor do imóvel), até a edição da Emenda Constitucional nº 29/2000, que modificou a redação do inciso I do §1º do art. 156 da CF para expressamente prever a progressividade com base em tal critério, e mesmo após a referida EC, por muitos considerada inconstitucional.

Independentemente de tal discussão o fato é que mesmo após a referida EC a maior parte dos municípios brasileiros ainda não faz uso do instituto, e mesmo grandes capitais ainda não otimizaram seu uso.

Para muitos, é sinal da falta de compromisso do legislador com a realização de uma Justiça tributária que remedie, ou pelo menos atenuie, a desproporcionalidade da distribuição da carga tributária brasileira, a ausência, após 20 anos da promulgação da Carta Magna, da edição de Lei Complementar que implemente o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF).

Aliás, certa reticência sobre a real vontade de que tal tributo fosse implementado já se percebe no próprio legislador constituinte, que remeteu a instituição do IGF à Lei Complementar, procedimento que exige quorum qualificado para aprovação, sem nenhuma aparente razão para tanto. Ainda que se discuta se a exigência de Lei Complementar prevista no art. 153, VII da CF diz respeito à própria instituição do IGF ou, tão somente ao estabelecimento dos contornos gerais que tal tributo deva obedecer, o certo é que tal exigência fugiu à técnica utilizada com os demais tributos pelo

---

<sup>19</sup> VARSANO, Ricardo. et al. *Uma Análise da Carga Tributária no Brasil*. <[http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td\\_0583.pdf](http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/td_0583.pdf)>. Acesso em 14/10/2009

constituente.<sup>20</sup>

É curioso, ainda, notar que uma representativa parte das propostas de reforma tributária que já foram apresentadas no Congresso previam a extinção do IGF. É, no mínimo, curioso a insistência pela extinção de um tributo que jamais chegou a ser instituído e sobre o qual, portanto, simplesmente não existe material empírico a indicar sua eficiência e justiça como meio de financiamento do Estado.<sup>21</sup>

Ainda sobre o subaproveitamento dos institutos que deveriam servir à implementação de uma adequação do modelo tributário aos preceitos constitucionais, pode-se citar o mau uso que os entes federativos fazem dos institutos da remissão, anistia e parcelamento.

Tais institutos seriam aptos justamente para implementar a isonomia em casos específicos. Assim, poderiam ser remidas as dívidas de IPTU de proprietários de imóveis em áreas que foram afetadas por desastres naturais como um contrapeso às despesas extraordinárias que tais contribuintes tiveram. Ou poderiam ser parcelados os débitos tributários de empresas que atuam em determinado setor econômico e que tiveram sua atuação prejudicada por alguma medida adotada pelo governo em benefício da sociedade (o que teria causado um sacrifício desproporcional daqueles).

Porém o que se observa é o uso indiscriminado de tais institutos, sem a utilização de qualquer critério objetivo. Na esfera Federal, por exemplo, observamos a criação de um parcelamento especial, com relevantes benefícios como a redução de multas e juros, a cada três anos. (Leis nº 11.941/09; nº 10.684/03; nº 9.964/00; e MP nº 303/06).

A ausência de critérios na utilização destes institutos ocasiona, muitas vezes, o efeito contrário, ou seja, agrava a má distribuição da carga tributária. Existe também, o abuso dos beneficiários que aderem a um parcelamento, regularizando sua situação fiscal, mas o descumprem e, logo em seguida, podem aderir a novo parcelamento.

Aliada à ineficiência da cobrança da dívida ativa esta situação causa um desequilíbrio financeiro, cresce a necessidade de manutenção de uma alta carga tributária com os “bons pagadores” arcando com a sonegação praticada pelos “maus pagadores”. Isto, por

---

<sup>20</sup> SOARES, Maria Cecília Sanches. *Lei Complementar Tributária: Aspectos Críticos*. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/31242/public/31242-34725-1-PB.pdf>>. Acesso em 17/10/2009

<sup>21</sup> OLIVEIRA, José Teófilo. *Reforma Tributária: Uma Resenha*. <[http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/publicacao\\_04.pdf](http://www.sefaz.es.gov.br/publicacoes/arquivos/publicacao_04.pdf)>. Acesso em 22/10/2009.

sua vez, ocasiona até mesmo uma violação à livre concorrência uma vez que estes concorrem deslealmente com aqueles.

Desta forma, a vinculação constitucional impõe uma reformulação do modelo tributário praticado atualmente, de forma a garantir que o mesmo trabalhe no sentido da efetivação dos objetivos previstos no art. 3º, III da Constituição, bem como do princípio da capacidade contributiva.

### **1.5. Modelos de Estado e de tributação brasileiros, segundo Constituição de 1988**

Observou-se que, inexoravelmente, o modelo de Estado e certas opções que uma determinada sociedade politicamente organizada realiza se refletirão no modelo de sistema tributário a ser adotado. Uma contradição entre tais fundamentos levará a um mau funcionamento do sistema.

Neste tópico, pretende-se demonstrar que a Constituição de 1988 estabeleceu para o país um determinado modelo de Estado e, por conseqüência, um modelo associado de tributação.

Já demos por pacífico que a Constituição de 1988 redefiniu o Estado Brasileiro como Estado Democrático e *Social* de Direito, vinculando o ordenamento jurídico pátrio aos pressupostos do Estado Social, que passam a valer como vetor de interpretação e aplicação das normas.

Muito embora tal afirmação seja praticamente<sup>22</sup> um consenso no âmbito da doutrina constitucionalista nacional, o presente tópico se faz necessário por dois motivos. Primeiro porque, ao contrário de determinadas constituições alienígenas, a exemplo da Constituição Espanhola de 1978 (CE), a Constituição de 1988 não assume, expressamente, a natureza de Estado Social para o Brasil<sup>23</sup>. Segundo, porque a

---

<sup>22</sup> O termo “praticamente” é utilizado aqui por cautela, uma vez que não foi localizada doutrina que se posicione em sentido contrário.

<sup>23</sup> O art. 1º da Constituição de 1988 dispõe que: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em *Estado Democrático de Direito*”. O Art. 1.1 da CE estabelece que: “Espanña se constituye en un *Estado social y democrático de Derecho*, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”. A Constituição Portuguesa (assim como a brasileira) utiliza, no art. 2, a expressão Estado de Direito Democrático, omitindo o termo “social”. Entretanto, o preâmbulo do mesmo afirma a aspiração socialista daquele Estado ao afirmar: “A Assembleia Constituinte afirma a decisão do povo português de defender a independência nacional, de garantir os direitos fundamentais dos cidadãos, de estabelecer os princípios basilares da democracia, de assegurar o primado do Estado de Direito democrático e de abrir caminho para uma *sociedade socialista*, no respeito da vontade do povo português, tendo em vista a construção de um país mais livre, mais justo e mais fraterno” (grifos nossos).

afirmação da importância do Princípio do Estado Social como vetor *vinculante* da aplicação do Direito é indispensável para evitar o esvaziamento da discussão acerca dos deveres fundamentais, objetivo parcial deste trabalho.

Assim, em primeiro lugar, cabe ressaltar que a Constituição de 1988, em seu art. 1º, estabelece que a República Federativa constitui-se em Estado Democrático de Direito. Omitiu o constituinte o termo social, ao contrário do ocorrido em outros países que explicitamente se declaram Estado Democrático *e Social* de Direito (como a Espanha). Dessa forma, poder-se-ia, ao realizar uma interpretação isolada do referido dispositivo, acreditar que o constituinte não almejou, necessariamente, a criação de um Estado *Social*, ou mesmo que, sendo a referida omissão intencional, almejou a criação de um Estado Não Social.

Aqueles não afetos a tal interpretação poderiam argumentar que o estabelecimento, ainda nos incisos do referido dispositivo, da dignidade da pessoa humana e dos valores *sociais* do trabalho e da livre iniciativa como fundamentos da República afastariam tal interpretação. Não entendemos que tal argumento seja forte o suficiente.

A dignidade da pessoa humana se revela um conceito indeterminado e demasiadamente aberto, podendo ser preenchido com conteúdos bastante divergentes entre si. Não existe um conceito universalmente válido para o referido conceito, que deverá variar, conforme cada cultura. Assim, não se pode pretender que a realização da dignidade humana passa, necessariamente, pelo estabelecimento de um Estado Social, independentemente da cultura da sociedade pertencente ao referido Estado.

Já o inciso IV do art. 1º da CRFB menciona apenas os valores *sociais* do trabalho e da livre iniciativa e assim, isoladamente, não seria apto a afastar a interpretação desfavorável ao Estado Social. A livre-iniciativa, aliás, é um valor bastante compatível com um Estado Liberal e um sistema tributário não redistributivo, no sentido de que aqueles mais capazes (ou com melhores condições iniciais de disputa) logrem colher grandes benefícios e aqueles menos favorecidos sejam abandonados à própria sorte. A interpretação desfavorável, portanto, ainda permaneceria sustentável.<sup>24</sup>

Mas, ainda no Título I da CRFB aparecem – como incisos do art. 3º - preceitos que começam a inviabilizar qualquer interpretação que deixe de entender o Estado

---

<sup>24</sup> Em sentido contrário ao do texto, entendendo que o art. 1º, IV, é uma expressão do Princípio do Estado Social: ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 399.

Brasileiro como um Estado Social, que deve, necessariamente, adotar um modelo de tributação redistributivo.

O inciso I estabelece como objetivo fundamental da república a Construção de uma sociedade livre, justa e *solidária*. A solidariedade, portanto, constitui-se, no caso brasileiro, não somente num valor ético, mas num valor jurídico, com assento constitucional e, portanto, com normatividade. Já não cabe aqui, portanto, o que foi acima mencionado acerca da livre iniciativa. Inicia-se, aqui, a conformação de um ordenamento que pretende que os ônus sejam distribuídos conforme a *capacidade* de cada um, e que os bônus sejam distribuídos conforme a *necessidade* de cada um: um Estado redistributivo.

O inciso III do mesmo dispositivo estabelece como fundamento da república “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Reforça-se aqui o que foi acima dito acerca solidariedade. A redução das desigualdades sociais e a erradicação da pobreza e da marginalização pressupõem:

- I) uma distribuição de renda equitativa e não isoladamente determinada pela capacidade de cada um ou pelas condições iniciais;
- II) assistência àqueles que sejam desprovidos de capacidade para prover a própria subsistência e o próprio acesso às condições materiais necessárias a uma vida digna.

O inciso IV, por sua vez, estabelece como fundamento da República: “promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”. Assim, além da vedação à discriminação pelos motivos expressos no dispositivo, o mesmo preceitua a promoção do bem de todos, o que significa, necessariamente, que o bem daqueles que não possuem a capacidade, física, intelectual ou econômica de perseguir o próprio bem estar, deverá ser provido pelos demais membros da comunidade.

Ao longo da Constituição, uma série de outros dispositivos reforça a tese aqui levantada. Naturalmente, não há espaço suficiente para mencionar especificamente cada um deles. Somente a título de exemplo, podemos citar as seguintes disposições constitucionais como demonstração da tese supra: a função social da propriedade (art. 5º, XXIII; art. 170, III; art 182, §2º), os direitos sociais (art. 6º), as disposições sobre Política Agrícola e Reforma Agrária (art. 184 e ss.), as disposições sobre assistência social (arts. 203 e 204).



No que tange ao sistema tributário nacional, o caráter redistributivo do Estado brasileiro é demonstrado principalmente, pelo teor do art. 1º, III e art. 3º, III da Constituição. Ademais, o §1º do art. 145 impõe o dever estatal de graduação dos impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte<sup>25</sup>. Note-se ainda a determinação de utilização da técnica da progressividade em relação ao imposto de renda (art. 153, §2º, I).

É pelas razões expostas que o presente trabalho parte do pressuposto de que a Constituição de 1988 determinou a construção de um Estado Social. Isto significa, em primeiro lugar, que é dever do Estado propiciar aos indivíduos o acesso aos chamados Direitos Econômicos Sociais e Culturais (DESC). A efetivação de tais direitos por parte do Estado não prescinde de um grande dispêndio de recursos materiais. A principal fonte de tais recursos são os tributos (em especial os impostos), daí a pertinência de discutirmos adiante sobre o dever fundamental de pagar tributos como elemento integrante do Estatuto do Contribuinte.

Ademais a Constituição de 1988 determinou ainda que o sistema econômico (do qual faz parte o sistema tributário), muito embora seja regido pelo princípio da livre iniciativa, deve ser dotado de mecanismos redistributivos que propiciem a redução das desigualdades sociais. Tal dogma também é importante para a compreensão da proposta que será construída acerca do Estatuto.

### **1.6. A fiscalidade no Estado Democrático e Social de Direito**

Afirmar que determinado Estado se configura em um Estado Fiscal nada mais significa do que afirmar que o mesmo constitui um Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos<sup>26</sup>. Característica, aliás, comum à absoluta maioria dos Estados contemporâneos.

A mera leitura do conceito de Estado Fiscal é suficiente para demonstrar a incorreção da

---

<sup>25</sup> O mencionado dispositivo se refere expressamente somente aos impostos. Entretanto, parte da doutrina entende que tal dever se refere também a outros tributos. Luciano Amaro assevera que: “outras espécies tributárias *podem* levar em consideração a capacidade contributiva, em especial as taxas, cabendo lembrar que, em diversas situações, o próprio texto constitucional veda a cobrança de taxas em hipóteses nas quais não se revela capacidade econômica”. (AMARO, L. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2007). Por sua vez, Anderson S. Madeira afirma: “O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios”. MADEIRA, A. S. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006. P. 117. Cf. também: ÁVILA, Humberto. *Op.cit.* P. 396-402.

<sup>26</sup> NABAIS, José Casalta. *Op. cit.* p.192

associação entre Estado Fiscal e Estado Social, sendo certo que a fiscalidade é uma característica compatível tanto com o Estado Social quanto com o Estado Liberal.

Com efeito, a idéia de Estado Fiscal foi em grande parte desenvolvida com a finalidade de estabelecer uma delimitação clara entre Estado e sociedade. Neste sentido, ao Estado caberia preocupar-se com questões políticas e à sociedade caberia preocupar-se com questões econômicas, que estariam, assim, livres da interferência estatal.

Ocorre que esta delimitação, que jamais existiu de forma absoluta no Estado liberal, tornou-se ainda mais tênue com a transição para o Estado Social. NABAIS ressalta que existe uma zona de interseção entre as esferas de atuação política (estatal) e econômica (da sociedade), que, entretanto, há de ser minoritária, em relação a cada uma das esferas, traduzindo-se no caráter normal de intervenção e ação econômicas do Estado, na busca pelo equilíbrio e orientação globais da economia<sup>27</sup>.

Interessante destacar que na Constituição Portuguesa, existe um dispositivo (art. 80º, “a”) que prevê como um dos princípios fundamentais da organização econômica a subordinação do poder econômico ao poder político, cujo significado seria “fazer prevalecer o poder democraticamente legitimado sobre o poder fático proporcionado pela riqueza ou pelas posições de domínio econômico”<sup>28</sup>.

Na CFRB de 1988 não existe dispositivo com redação semelhante. Porém, a imposição (subordinação dos interesses econômicos aos interesses políticos democráticos) pode ser deduzida do pluralismo político (art. 1º, V), bem como dos objetivos fundamentais da república, em especial aqueles prescritos no art. 3º, I (promoção de uma sociedade livre justa e solidária,) e no art. 3º, IV, (promoção do bem de todos sem discriminações). Ressalte-se ainda as previsões constitucionais que subordinam a propriedade ao cumprimento de sua função social (arts. 5º, XXIII e 170, III).

De qualquer maneira, o estabelecimento de mecanismos que evitem a manipulação do poder político pelo poder econômico é um desafio que se impõe a todas as democracias, constituindo um objetivo inerente ao Estado Democrático de Direito.

Assim, “estadualidade fiscal” significa uma separação entre Estado e economia, o que implica em que o Estado deverá buscar os recursos financeiros no patrimônio de

---

<sup>27</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coleção de teses. Coimbra: Ed. Almedina, 2009. p. 195.

<sup>28</sup> GOMES CANOTILHO et VITAL MOREIRA. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993. p. 394

terceiros, através da tributação. Essa separação permite que Estado e economia atuem conforme critérios autônomos: o Estado guiar-se-á pelo critério do interesse geral; a economia, pelo critério do lucro.

O sistema econômico tende a ser mais produtivo do que o político, sendo capaz de realizar mais, com a mesma quantidade de recursos. Entretanto, a racionalidade do sistema econômico apresenta-se limitada, uma vez que desconsidera outros objetivos, que não o lucro, ao apurar o sucesso do sistema social de forma global. Cabe ao Estado, portanto, a salvaguarda dos interesses públicos, ao qual se reserva as tarefas de controlar e corrigir o próprio processo da atividade econômica, bem como de corrigir os resultados da repartição de rendimentos e patrimônios decorrentes do processo econômico, sempre que aqueles resultados se apresentem indefensáveis do ponto de vista da justiça (art.3º, III da Constituição).

Destaque-se que, o que foi acima afirmado aplica-se à generalidade das democracias modernas, uma vez que não se concebe, atualmente, uma separação absoluta entre Estado e economia, de forma que o Estado deixe de exercer, ainda que minimamente, um determinado controle sobre os processos e resultados econômicos tendo em vista os interesses gerais da sociedade.

Portanto, incorreta a associação muitas vezes realizada entre Estado fiscal e Estado social, uma vez que, pelo menos em tese, no Estado liberal a separação entre Estado e economia se apresenta mais forte do que no Estado social.

Entretanto, a fiscalidade no Estado social assume uma feição diferenciada em relação àquela observada no Estado liberal. Em decorrência dos objetivos assumidos por aquele modelo estatal, como a redução das desigualdades sociais e a prestação direta pelo Estado de diversos bens considerados essenciais ao bem estar da população (direitos sociais), surgem algumas consequências.

Em primeiro lugar, tais atividades exigem uma maior quantidade de recursos financeiros, daí resultando que a imposição tributária no Estado Social se apresente de uma forma mais elevada.

Em segundo lugar, a realização de tais objetivos exige a construção de um sistema tributário diferenciado, que deixa de ter como único objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Neste contexto, ganha relevo o caráter extrafiscal do sistema.

Neste mesmo sentido entende Buffon<sup>29</sup>. Ao examinar a idéia de solidariedade social no contexto do Estado fiscal, o mesmo afirma que na própria noção de Estado fiscal já se encerra a idéia de solidariedade, uma vez que acarreta o dever solidário de contribuir para a manutenção da sociedade. Esta solidariedade, prossegue o autor, pode ser vislumbrada a partir de dois enfoques: a) a solidariedade pela fiscalidade, tendo por fim a obtenção de receitas, em atividade guiada pelo critério da capacidade contributiva; e b) a solidariedade pela extrafiscalidade, quando a imposição fiscal tem por fim a realização de determinado fim no campo social, econômico ou cultural.

Em outras palavras, a insistência em um modelo tributário que preocupa-se exclusivamente (ou quase) com a arrecadação de receitas, ainda que esta arrecadação ocorra com atenção às garantias formais que protegem o contribuinte contra uma tributação indevida ou excessiva é, claramente, incompatível com o modelo do Estado social, como é aquele que foi instituído pela carta de 1988 no Brasil.

Por um lado, ainda no âmbito da fiscalidade, torna-se necessária que a graduação do tributo tenha em atenção, além da capacidade contributiva do indivíduo, outros objetivos e valores postos constitucionalmente.

Por outro lado, faz-se necessário adotar uma visão ampla da extrafiscalidade, que além de constituir um instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, pode e deve ser utilizada também como instrumento de concretização dos valores constitucionais, em especial dos direitos fundamentais.

---

<sup>29</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 97.

## 2. PROPOSTA DE CONCEITO DO “ESTATUTO DO CONTRIBUINTE”

A proposta do presente trabalho é partir de uma análise das modernas teorias constitucionais para tentar relacionar tais teorias com a dogmática do Direito Tributário, na tentativa de alcançar uma teoria constitucional do tributo<sup>30</sup> que, ao mesmo tempo, seja logicamente sustentável e enfrente os problemas apresentados na introdução.

Ou seja, a pretensão é efetivar um estudo das posições jurídicas ativas e passivas do indivíduo e do Estado, em decorrência das normas constitucionais, e averiguar como tais normas deveriam, em nosso entender, refletir-se na relação recíproca entre os mesmos, enquanto partes da relação tributária<sup>31</sup>.

Assim, não faz parte do objeto do presente trabalho a discussão acerca da necessidade e ou da pertinência da codificação dos direitos e garantias do contribuinte, nos moldes de um Código de Defesa do Consumidor, por exemplo. O que aqui se pretende é realizar uma análise da natureza e do conteúdo do Estatuto do Contribuinte, como integrante do Estatuto Constitucional do indivíduo, na tentativa de alcançar um conceito para o mesmo. As normas infraconstitucionais, portanto, não fazem parte da abordagem do presente estudo.

### 2.1 Do desenvolvimento histórico do Estatuto do Contribuinte

Foi ressaltado anteriormente que o Estatuto do Contribuinte vem sendo compreendido pela doutrina tributária clássica como um complexo de direitos fundamentais, compreendendo, em sua maior parte, um misto de direitos de defesa e de direitos a regras e procedimentos<sup>32</sup>.

Nesta acepção, pode-se sustentar que a noção de legalidade, ou seja, a idéia de que o

---

<sup>30</sup> Esta expressão “teoria constitucional do tributo” foi observada em dissertação de Mestrado de Leonardo Nunes Marques apresentada à Universidade Cândido Mendes como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Empresarial e Tributação. É aqui empregada no sentido de definir uma teoria do tributo que absorva o recente desenvolvimento por que passou e passa o Direito Constitucional, tanto em relação à Teoria do Estado, quanto, e principalmente, em relação à Teoria dos Direitos Fundamentais (em oposição à uma dogmática que trate o Direito Tributário de forma compartimentalizada).

<sup>31</sup> Entendida aqui não no sentido em que é utilizada nos manuais de Direito Tributário, ou seja, aquela relação que surge após a ocorrência do fato gerador, mas num sentido amplo.

<sup>32</sup> Para uma melhor compreensão acerca dos vários aspectos que os direitos fundamentais podem assumir (direitos de defesa, direitos a prestações estatais e direitos a regras e procedimentos): ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã. Malheiros: São Paulo, 2008, p. 85

tributo somente pode ser exigido após prévia autorização dos representantes políticos dos contribuintes, estaria na origem daquele complexo.

Neste sentido, Alberto Xavier menciona que tal noção pode ser identificada já no século XI, com a sedimentação da idéia de que os tributos não poderiam ser cobrados sem que tivessem sido criados por lei. Com efeito, a Magna Charta, datada do século XII previa expressamente que: “*no scutage or aid shall be imposed to our kingdom unless by the common counsel of our kingdom*”<sup>33</sup>.

O referido autor destaca que naquela época já se podia identificar uma expressão do princípio da legalidade, muito anterior, portanto, à difusão da idéia de separação dos poderes, às revoluções burguesas do século XVIII e ao desenvolvimento do Direito Administrativo pelos filósofos políticos da época, representantes do iluminismo.

Interessante destacar, inclusive, que vários autores identificam o pacto firmado entre o Rei João Sem Terra e os senhores feudais ingleses, que resultou na elaboração da Magna Carta, como um dos antecedentes históricos que ajudou a construir a idéia de direitos fundamentais.

Neste sentido, Dirley Ferreira da Cunha, leciona que os direitos fundamentais, como princípios jurídico-constitucionais que concretizam o respeito à dignidade da pessoa humana, surgiram com a criação do Estado Constitucional no final do século XVIII. Porém, tais direitos fundamentais são conseqüências da evolução da humanidade, constituindo a *Magna Charta Libertatum* de 1215 um dos marcos históricos dessa evolução, destacando que no item 12 da mesma foi estabelecido o princípio básico de que o exercício do poder tributário deve ser consentido pelos súditos<sup>34</sup>.

Conforme exposto por Alberto Xavier, naquela época o princípio da legalidade na tributação se relacionava com a idéia de sacrifício consentido. Posteriormente, com o desenvolvimento da idéia de Estado de Direito, o princípio da legalidade passou a ser desdobrado em duas concepções paralelas: a primeira, no sentido de que os impostos só poderiam ser criados por lei formal; e a segunda, no sentido de que as intervenções do poder na esfera de liberdade e propriedade do cidadão carecem de lei autorizadora.

Demonstrando uma vez mais a nítida conexão entre o Estatuto do Contribuinte e a idéia

---

<sup>33</sup> XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p.23.

<sup>34</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley Ferreira da. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. Salvador: Jus Podivm, 2008. p. 552-562.

de direitos fundamentais, é fácil perceber que é justamente com o desenvolvimento dos Estados Constitucionais, a partir das revoluções iluministas do final do século XVIII bem como com as declarações de direitos proclamadas na mesma época, que o Estatuto passa a tomar corpo, absorvendo uma série de garantias adicionais.

Assim, além da legalidade, surgiram outras tantas garantias, como o devido processo legal, o direito ao contraditório e à ampla defesa, o direito de acesso ao judiciário, a proibição de penas desproporcionais, todas elas com repercussão direta no Estatuto do Contribuinte.

Nesse ponto, merece relevo o art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (DDHC), de 1789, ao estabelecer que para a manutenção da força pública e para as despesas da administração, é indispensável uma contribuição comum, que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades. Tal dispositivo expressa o Princípio da Capacidade Contributiva, de extrema relevância para o sistema normativo tributário.

Ao longo da história, não só o complexo de normas que regem a relação tributária sofreu mutações, como o próprio fundamento do tributo foi sendo alterado, assim como a finalidade do mesmo.

Ricardo Lobo Torres realiza um estudo da evolução no fundamento do tributo em três fases históricas. Assim, na fase que denomina de período do “Estado Patrimonial” (período absolutista compreendido entre a fase final do feudalismo e o século XVIII), o fundamento do tributo era encontrado no poder absoluto do príncipe, e a finalidade do mesmo era financiar as despesas pessoais deste e a manutenção das forças de segurança da nação<sup>35</sup>.

Na parte final do período absolutista, ocorre a transição entre o “Estado Patrimonial” e o “Estado Policial”, inspirado no pensamento iluminista e na ascensão do ser humano como centro axiológico da filosofia. Aqui, o fundamento do tributo deixa de ser o poder do príncipe. O mesmo passa a ser visualizado como o preço necessário para a garantia de um patamar de ordem indispensável para o desenvolvimento humano. Em outras palavras, cabe ao Estado o exercício de determinadas funções (especialmente a função policial) e o tributo deve financiar estas atividades estatais. Segundo Torres, já nesta fase

---

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1991. p. 28.

começam a florescer as idéias de necessidade impor limitações ao poder de tributar, bem como de restringir o tributo à capacidade do indivíduo de contribuir para os gastos públicos<sup>36</sup>.

Finalmente, coincidindo com o surgimento da noção de Estado de Direito, ocorre a transição da fase do Estado Policial para a fase do Estado Fiscal (início do século XIX). Sedimenta-se a ideia de que a arrecadação de tributos deve configurar a principal fonte de recursos para o Estado. Passa-se a adotar a tese do contrato social como principal fundamento para a atividade tributária<sup>37</sup>.

É certo que o Estado Fiscal existe desde os primórdios do Estado de Direito, surgido após o fim do absolutismo. Entretanto, a evolução do constitucionalismo operou profundas alterações na amplitude e na interpretação dos direitos fundamentais e também dos deveres fundamentais.

Durante o predomínio do pensamento liberal, o Estado mínimo era visto como uma imposição do Direito, sob os pressupostos da não intervenção na economia e da centralidade da proteção da liberdade e da propriedade.

Após a revolução industrial e a posterior maior participação da classe trabalhadora nas decisões políticas, houve a gradual consolidação do entendimento de que o Estado deveria, além de adotar medidas tendentes à proteção da liberdade e propriedade, agir no sentido de garantir a efetivação de alguns direitos sociais, ainda que num patamar mínimo. No período pós-guerra, houve, inclusive, a incorporação de direitos sociais por diversas constituições. Surgia assim a noção de direitos fundamentais sociais.

Conforme ressalta Leonardo V. Giannetti<sup>38</sup> o Estado Fiscal liberal satisfazia-se com uma tributação limitada, pois tinha como preocupação a neutralidade econômica e social e como necessidade o pagamento dos custos inerentes ao funcionamento da máquina burocrática. O Estado Social, economicamente interventor e socialmente conformador - logo, mais preocupado com o funcionamento global da sociedade e da economia - obrigado a incorrer em maiores despesas requeria uma base de tributação mais larga.

---

<sup>36</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* p. 83.

<sup>37</sup> *Ibidem.* p. 97-147.

<sup>38</sup> “Realmente, enquanto o Estado Fiscal liberal tinha como preocupação a neutralidade econômica e social e era assentado em uma tributação limitada, necessária apenas para satisfazer as despesas primordiais decorrentes do funcionamento da máquina burocrática, o Estado Social era economicamente interventor e socialmente conformador, estando, assim, mais preocupado com o funcionamento global da sociedade e da economia e possuindo como base uma tributação mais alargada”. GIANNETTI, L. V. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011



Com a evolução do Estado de Direito para o Estado Democrático e *Social* de Direito, operou-se, mais uma vez, uma transformação no fundamento e na finalidade da tributação. O fundamento da tributação no Estado Social é, visivelmente, a solidariedade social, e sua finalidade não é mais apenas garantir o financiamento do aparelho burocrático do Estado, mas também garantir a efetivação dos Direitos Sociais, que possuem um alto custo financeiro, e, além disso, perseguir a redução das desigualdades sociais operando uma *função redistributiva*.

O Estatuto do Contribuinte, dentro de um modelo de Estado Social, não pode apenas almejar a proteção dos clássicos direitos fundamentais de primeira dimensão, em especial a liberdade e a propriedade. Deve também estar apto a garantir, que o Estado efetive os direitos sociais e opere sua função redistributiva. Por outro lado, cresce em relevância a posição passiva do contribuinte, consistente no dever fundamental de pagar tributos e, portanto, a intolerância com condutas tendentes a esquivar-se, ilegitimamente de tal dever.

Nabais destaca esta questão, ressaltando que a implementação do Estado Social traz consigo um alto custo financeiro, superior àquele observado no âmbito de um Estado Liberal.<sup>39</sup>:

É justamente por isso que o presente trabalho critica a postura adotada pela doutrina tributária que vem apresentando uma visão sobre o Estatuto do Contribuinte que desconsidera por completo a transição do Estado Liberal para o Estado Social.

Preocupando-se exclusivamente com as clássicas garantias do contribuinte, a doutrina tem sonogado ao direito tributário o desenvolvimento necessário para fundamentar a adaptação do sistema fiscal às novas exigências impostas pela Constituição de 1988, em especial no que se refere à operacionalização da função redistributiva do Estado e à concretização dos direitos sociais.

---

<sup>39</sup> “Perguntar por quem suporta os custos do estado social é indagar sobre quem efectivamente arca com os custos por termos um estado social, ou seja, um estado que para além de assegurar os clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais, realiza também um núcleo essencial dos chamados direitos e deveres económicos, sociais e culturais ou, na versão da União Europeia, assegura o bem conhecido “modelo social europeu”. Pois bem, como se afigura óbvio, os custos *stricto sensu* do estado, isto é, os seus custos financeiros, implicam a existência de um estado fiscal, concretizando-se portanto para os cidadãos no cumprimento do dever fundamental de pagar impostos. Pois é preciso não esquecer que, ao contrário do que por vezes se vê afirmado, todos os direitos têm custos, e custos públicos”. NABAIS, José Casalta. *Reflexões sobre quem paga a conta do estado social*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 88, p. 269-308, set/out. 2009. p. 270-271.

## 2.2 A posição do Estatuto do Contribuinte no Sistema Normativo Brasileiro

Conforme ressaltado anteriormente, a proposta do presente trabalho é discorrer sobre o Estatuto do Contribuinte como parte do Estatuto Constitucional do indivíduo, ou seja, como parte integrante do núcleo essencial das normas constitucionais que regem o cidadão.

Assim, obviamente, na acepção aqui emprestada, o Estatuto possui assento constitucional. Porém, mais do que isso, o Estatuto é composto essencialmente por normas de direitos fundamentais.

Boa parte dos direitos previstos no art. 5º da Constituição possui aplicação direta no âmbito da relação tributária. Por sua vez, as garantias previstas no art. 150 da Constituição são diretamente reconduzíveis a um ou mais dos direitos e garantias individuais previstos no art. 5º.

Por outro lado, o dever de pagar tributos, além de constituir um requisito essencial para o funcionamento do Estado, opera como instrumento imprescindível para a efetivação dos direitos fundamentais tanto daquele que contribui, como de terceiros.

Isto posto, depreende-se que a posição do Estatuto do Contribuinte no sistema normativo brasileiro situa-se no seio da própria Constituição Federal, no âmbito que a mesma reserva para os direitos fundamentais, o que resulta tanto da natureza de suas normas (que configuram limitações ao poder Estado para a proteção da esfera jurídica dos contribuintes) quanto de sua origem histórica e processo de sedimentação, nos moldes do que foi exposto linhas acima. O Estatuto, portanto, ocupa posição da mais elevada estatura dentro do ordenamento pátrio.

Tal percepção não é desprovida de conseqüências práticas. Assim, por exemplo, todas as garantias dos contribuintes que são reconduzíveis aos direitos e garantias individuais, encontram-se fora do alcance do poder de revisão constitucional, por força do art. 60, §4º da Constituição.

Neste sentido, além dos direitos e garantias previstos no art. 5º da Constituição e de outros que tenham sido incorporados ao ordenamento pátrio por meio de acordos ou tratados internacionais (art. 5º, §2º) também estão protegidas contra o poder revisor outras disposições, como as constantes do art. 145, §1º e dos incisos do art. 150, todos da Constituição de 1988. Tais dispositivos não podem ser alterados, se tal alteração

resultar em uma diminuição na proteção do contribuinte.

Observe-se, inclusive, que boa parte do poder de regulamentar, no plano infraconstitucional, as questões relativas ao Estatuto foram retiradas do alcance da lei ordinária, como sói acontecer com as questões relativas aos direitos fundamentais. Isto porque os aspectos mais importantes da relação tributária estão submetidos à reserva de lei complementar.

Edvaldo Pereira de Brito leciona que, ao contrário do que se observa em outros ordenamentos, no Brasil, com a Constituição de 1988, existe um verdadeiro sistema tributário normativo, com a reserva de matérias e funções específicas para cada uma das espécies normativas existentes. Neste sistema, cada uma das normas funciona como uma engrenagem que atuando de forma conjunta movimentam a máquina estatal na sua função de tributar.

Este sistema tributário configura um subsistema, com características peculiares, dentro do sistema normativo maior, constituído pela Constituição, que por sua vez é a norma maior dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Neste passo, é de fundamental importância o art. 146, III da CF quando reserva à Lei Complementar a tarefa de 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.

Do artigo 146 da Constituição se deriva o Princípio da Eficácia da Lei Complementar, pelo qual *todo* tributo que consta da discriminação constitucional de rendas deve ter a definição do seu fato gerador, sua base de cálculo e seus contribuintes através de Lei Complementar<sup>40</sup>.

Por sua vez, via de regra, a referida Lei Complementar não institui o tributo, tarefa que é realizada pela Lei Orgânica do Tributo, cujo veículo é a lei ordinária. Desta forma, por exemplo, restou inconstitucional a conduta dos Estados e Municípios quando cobraram ICMS e ISS fundamentando-se unicamente na existência de Lei Complementar federal que estabeleceu normas gerais para os referidos tributos.

---

<sup>40</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 633.

Abaixo destas leis orgânicas vêm os decretos, que possuem tão somente a tarefa de regulamentar o que naquelas está disposto, não possuindo a capacidade de criar, modificar ou extinguir direitos subjetivos. Finalmente, vêm os atos normativos de natureza administrativa, previstos no art. 100 do Código Tributário Nacional.

Destaca-se que boa parte da doutrina entende que, no sistema tributário nacional, ao contrário do que vem entendendo a jurisprudência do STF, nenhum papel é reservado para a medida provisória. Para esta parcela da doutrina, a medida provisória não pode ser equiparada com a lei para efeitos tributários, uma vez que sua edição não depende da prévia autorização dos representantes da vontade do povo (legislativo), não suprimindo a exigência de consentimento popular que é a base do princípio da legalidade no Direito tributário<sup>41</sup>.

Realmente, ao se considerar que a raiz histórica do princípio da legalidade no direito tributário está intimamente relacionada com a idéia da necessidade de prévio consentimento do contribuinte, através de sua representação política, para a cobrança do tributo, não faz sentido que a medida provisória possa ser equiparada à lei para tal desiderato.

Assim, conclui-se que o critério topográfico é insuficiente para determinar a posição do Estatuto do Contribuinte no sistema normativo brasileiro. Integrado essencialmente por normas de direitos fundamentais, o Estatuto deve ser situado na mesma posição destinada a estes no ordenamento brasileiro. Como pôde ser observado, boa parte dos direitos e garantias dele extraídos estão imunes até mesmo às emendas constitucionais. Ademais, a regulamentação infraconstitucional dos aspectos mais importantes a ele atinentes deverá ser efetuada através de Lei Complementar, nos termos do disposto no art. 146, II e III da Constituição.

### **2.3 O Estatuto do Contribuinte como Complexo de Normas de Direitos Fundamentais**

De tudo quanto já foi exposto, não é possível fugir à conclusão de que o Estatuto Constitucional do Contribuinte, no ordenamento brasileiro, é formado, majoritariamente,

---

<sup>41</sup> Neste sentido: BRITO, Edvaldo. O Imposto Territorial Rural e Progressividade. In: BRITO, Edvaldo e ROSAS, Roberto (coord.). *Dimensão Jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003. p. 246. Ver também: ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*. Salvador, nº. 12 nov-jan, 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>. Acesso em: 16 de novembro de 2010. p. 7-8.

por normas de direitos fundamentais.

No bojo do Estatuto, podem ser identificados, pelo menos, três tipos de normas: aquelas que protegem o contribuinte, em sua relação com o Estado, limitando o poder tributário (direitos e garantias do contribuinte); aquelas que dirigem o Estado, determinando que a tributação atinja determinadas finalidades (prestação dos direitos sociais e função redistributiva); e aquela que constitui o dever de pagar tributo, viabilizando as finalidades antes mencionadas. Não apenas as primeiras, mas todas estas normas são essenciais para a efetivação da dignidade humana.

Assim, não há como dissociar o estudo dos direitos e garantias do contribuinte da dogmática dos direitos fundamentais. Os princípios que regem o direito tributário, como a tipicidade, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade, e a capacidade contributiva, entre outros, possuem uma natureza instrumental, porque objetivam, justamente, evitar que a invasão patrimonial decorrente do tributo afete indevidamente o direito de propriedade do contribuinte.

Por outro lado, o estudo dos demais aspectos do Estatuto do Contribuinte aqui defendidos, relacionados ao segundo e terceiro grupo de normas citados também se encontra vinculado à dogmática dos direitos fundamentais.

#### **2.4 A concepção de direitos fundamentais adotada**

Não é objetivo do presente trabalho realizar uma análise aprofundada das diversas teorias acerca dos Direitos Fundamentais, do regime jurídico aplicável aos mesmos, de sua eficácia, entre outros aspectos que podem ser estudados. O que aqui se pretende é tão somente apresentar a concepção de direitos fundamentais à qual o presente trabalho se filia, como pressuposto para justificar a visão que aqui será apresentada sobre a forma como as normas que integram o Estatuto do Contribuinte devem ser interpretadas e aplicadas.

Assim, inicia-se esta abordagem afirmando que, para a posição que este trabalho adota, somente são considerados direitos fundamentais aqueles direitos positivados por uma Constituição, outorgando-lhes uma proteção especial, de tal forma que seja possível depreender que os mesmos constituem valores estruturantes do ordenamento jurídico regido por aquela carta.

Com efeito, parte da doutrina jusfundamental entende que deve haver uma diferenciação

entre Direitos Humanos e Direitos Fundamentais. Os primeiros constituiriam aqueles direitos que são inerentes à natureza do ser humano, independentemente do reconhecimento dos mesmos por parte do Estado. Os segundos seriam constituídos por aqueles direitos que, além de ostentarem tal característica, foram internalizados em um determinado ordenamento jurídico em razão de sua positivação constitucional, sendo ainda alçados à condição de fundamentais pela constituição que rege o referido ordenamento<sup>42</sup>.

Divergimos, portanto, daquela concepção que considera os direitos fundamentais, como uma categoria jurídica *pré-constitucional*, ou seja, que a vinculação *jurídica* do Estado aos direitos fundamentais independeria do reconhecimento dos mesmos pela Constituição.

Não ignoramos a existência de doutrina qualificada que defende o contrário. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, leciona que os direitos fundamentais não são outorgados pelo ordenamento jurídico, mas condicionam o mesmo<sup>43</sup>.

Edvaldo Brito também menciona a existência de correntes doutrinárias que acreditam nos chamados *limites transcendentales*. Estes limites condicionariam, inclusive, o poder constituinte originário e poderiam ser classificados em duas categorias:

A primeira é constituída pelos objetivos da sociedade civil e diz respeito à vontade das *forças reais de poder*<sup>44</sup>, numa concepção pluralista. Configuram um condicionamento ao

---

<sup>42</sup> Adota-se aqui o entendimento de que nem todos os direitos previstos numa determinada Constituição são, necessariamente, direitos fundamentais. Parte majoritária da doutrina constitucional espanhola, por exemplo, considera que Direitos Sociais, Econômicos e Culturais não constituem direitos fundamentais, porque não gozam do regime privilegiado outorgado aos direitos previstos nos artigos 14 a 29 da Constituição da Espanha. Não podem, por exemplo, ser objeto de *recurso de amparo*, instrumento processual específico através do qual a violação a um daqueles direitos pode ser levado diretamente ao Tribunal Constitucional.

<sup>43</sup> “O direito às condições mínimas de existência digna inclui-se entre os direitos da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade. Aparece explicitamente em alguns itens do art. 5º da CF de 1988, sede constitucional dos direitos humanos. Proclamam-no a Declaração Universal dos direitos do Homem (1948), no art. 25, e a Declaração sobre o Direito do Desenvolvimento, como já vimos. O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade erga omnes, aproximando-se do conceito e das conseqüências do estado de necessidade. Não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo preexistente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Vol. III. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999. p. 151

<sup>44</sup> O autor denomina de forças reais de poder “esferas particulares, relativamente autônomas, desde os sindicatos até os partidos políticos, desde os grupos organizados até os grupos não organizados, as quais

poder formal em que se expressa o poder constituinte na medida em que influenciam tanto a escolha dos seus membros, cuja preponderância ideológica fica exposta, quanto a tomada de decisões a ser efetuada pelos mesmos.

Em nossa opinião, esta primeira categoria de limites transcendentais não configura um limite jurídico ao poder constituinte, mas sim um limite social ou político. Uma eventual violação do poder constituinte a tais limites não seria resolvida no âmbito dos tribunais, mas no âmbito dos movimentos sociais ou políticos. De toda forma, não se trata de objeto de discussão neste trabalho.

A segunda categoria é que interessa à discussão aqui levantada. Edvaldo Brito aponta corrente doutrinária que defende a existência de um limite ao poder constituinte, formado pelos *direitos e garantias individuais preservados pelo direito internacional*. Levanta-se aqui a discussão acerca da existência ou não de uma primazia entre direito internacional e direito interno.

Mais uma vez, entende-se que não há que se falar em um limite *jurídico* ao poder constituinte originário. Não se nega, aqui, que a cristalização de determinados direitos humanos na consciência jurídica internacional termine por configurar, de certa maneira, um limite ao poder constituinte. Entretanto, não é possível falar-se em uma natureza estritamente jurídica de tal limite, pelo menos enquanto não houver um organismo internacional capaz de impor tal limite. Em outras palavras, não há Direito sem sanção.

Em nossa opinião, não há como fugir da constatação de que, mesmo com todo o desenvolvimento do Direito Internacional, o problema acima ainda precisa de solução para que se possa falar que os direitos e garantias individuais preservados pelo direito internacional constituem, efetivamente, um limite *jurídico*, ao poder constituinte, ou, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, que os direitos fundamentais *não são outorgados pelo ordenamento, mas condicionam o mesmo*.

J. J. Gomes Canotilho menciona que a positivação dos direitos fundamentais significa sua incorporação na ordem jurídica positiva, sendo ainda necessário que esta positivação ocorra de maneira especial, atribuindo aos mesmos a qualificação de fundamental,

---

se expressam, politicamente, mediante a formação de grupos ou de camadas sociais, participando, direta ou indiretamente, da formação da vontade coletiva. Consistindo, nestes termos, à antítese do totalitarismo que despoticamente conduz a coisa pública. [...] traduzem a instituição que se estuda com o nome de pluralismo. BRITO, Edvaldo. *Limites da Revisão Constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993. p. 26-28.

elevando-os ao ponto mais alto do ordenamento<sup>45</sup>. Isto porque, sem uma positivação, os *direitos do homem* constituem idéias, aspirações, valores éticos, mas não são direitos, no sentido jurídico do termo, já que não gozarão da proteção conferida pelas normas constitucionais.

Aqui, entretanto, torna-se necessário realizar a mesma ressalva apontada pelo autor acima mencionado<sup>46</sup>. Afirmar que somente podem ser considerados como direitos fundamentais aqueles direitos que forem efetivamente positivados por uma constituição, com esta qualidade, não significa que se considera o Direito como um sistema fechado, formado exclusivamente por regras.

Noberto Bobbio coaduna a posição aqui defendida. Para o referido autor, expectativas não positivadas não deveriam ser denominadas de direitos, mas de exigências. A utilização da mesma terminologia para identificar objetos distintos não faria, assim, qualquer sentido<sup>47</sup>.

Registre-se ainda que o teor do §2º do art. 5º da CF, não pode ser utilizado como argumento contrário ao que foi acima exposto. Embora o mesmo represente, indiscutivelmente, uma permeabilização do ordenamento interno ao direito internacional, esta decorre justamente da positivação do referido dispositivo. Não se pode considerar, por exemplo, que na ausência do preceito citado, a norma dele decorrente estaria implícita na Constituição.

---

<sup>45</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 377.

<sup>46</sup> *Ibidem*. Loc. Cit.

<sup>47</sup> *Por prudência, sempre usei, no transcorrer desta minha comunicação, a palavra “exigências” em vez de “direitos”, sempre que me referi a direitos não constitucionalizados, ou seja, meras aspirações, ainda que justificadas com argumentos plausíveis, no sentido de direitos (positivos) futuros. Poderia também ter usado a palavra “pretensão” (claim), que pertence à linguagem jurídica, e que é frequentemente usada nos debates sobre a natureza dos direitos do homem; mas, em minha opinião, esse termo é ainda demasiadamente forte. Naturalmente, nada tenho contra chamar de “direitos” também essas exigências de direitos futuros, contanto que se evite a confusão entre uma exigência (mesmo que bem motivada) de proteção futura de certo bem, por um lado, e, por outro, a proteção efetiva desse bem que posso obter recorrendo a uma corte de justiça capaz de reparar o erro e, eventualmente, de punir o culpado.* BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p.73.



### 3. O ESTATUTO DO CONTRIBUINTE E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Uma análise das normas constitucionais pertinentes revela uma íntima relação, em diversos sentidos e aspectos, entre os direitos fundamentais e o Estatuto do Contribuinte.

Marciano Buffon – tendo em conta todas as dimensões dos direitos fundamentais - realizou, sintética e didaticamente, uma análise daquela relação. Demonstrar sua existência quanto aos chamados “direitos de defesa” não exige grande esforço. No que tange aos direitos sociais e aos chamados direitos de solidariedade, o autor parte da tese de que o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana pode obter maior densificação através da instituição de um modelo adequado de tributação que obedeça a duas premissas básicas: a) a observância do princípio da capacidade contributiva em seu duplo aspecto – o positivo (imposição eficaz do dever de contribuir àqueles que possuem maior capacidade econômica), e o negativo (vedação de tributação que viole o direito ao mínimo existencial); e, b) a utilização da extrafiscalidade como instrumento propiciador de uma maior realização dos direitos fundamentais, através do estímulo ou desestímulo de determinadas condutas sociais<sup>48</sup>.

O referido autor sustenta que a tributação, além de dever observância aos clássicos direitos fundamentais de defesa, tem por objetivo a concretização dos direitos fundamentais sociais econômicos e culturais, em posição que se coaduna com tudo quanto foi acima exposto acerca do modelo de tributação imposto pela CFRB de 1988.

No estágio atual de desenvolvimento da ciência do Direito a compartimentação dos chamados “ramos do Direito” se revela anacrônica, e não é mais possível realizar um estudo do Estatuto do Contribuinte que leve em consideração tão somente os direitos e garantias que protegem o contribuinte de uma tributação indevida.

Tal estudo deve levar em consideração, no mínimo, dois outros aspectos que recebem cada vez maior relevância da doutrina constitucional: 1) a necessidade de implantação de um modelo que efetivamente concretize o dever constitucional de contribuir com os gastos públicos, nos moldes previstos na constituição; 2) a necessidade de que tal modelo sirva ao objetivo de concretização dos direitos fundamentais (de todas as dimensões), de forma a perseguir a maior realização possível do princípio da dignidade da pessoa humana, eixo central de toda a doutrina jurídica moderna.

---

<sup>48</sup> BUFFON, Marciano. *Op. cit.* p. 146.

A relação entre o Estatuto do Contribuinte e os direitos fundamentais de primeira dimensão - os direitos de defesa - já foi profundamente analisada pela doutrina tributária pátria, em estudos que continuam sendo desenvolvidos pelos tributaristas da atualidade, sempre com o objetivo de garantir a maior proteção possível ao contribuinte.

Entretanto, a relação do Estatuto com os direitos fundamentais de segunda dimensão (direitos sociais ou direitos a prestações positivas) e com os direitos fundamentais de terceira dimensão (direitos-deveres de solidariedade) vem sendo praticamente ignorada pela doutrina do direito tributário, em uma postura que não pode mais ser sustentada após todo o desenvolvimento pelo qual passou a doutrina dos direitos fundamentais.

Efetivamente, resta pacificado que a garantia tão somente dos chamados “direitos de defesa” não se mostrou apta a propiciar a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana. A experiência tem demonstrado que a abstenção estatal, deixando que a sociedade atue livremente, com observância tão somente dos mecanismos do mercado, resultou num agravamento das desigualdades sociais. Demonstrou ainda que, dentro deste panorama de desigualdade, a parcela menos favorecida da sociedade não consegue gozar efetivamente da liberdade que os direitos de defesa visam propiciar.

Ou seja, sem a elaboração de mecanismos estatais destinados a garantir, ainda que minimamente, que todos os integrantes da sociedade possuam os meios materiais necessários para fruir de forma efetiva da autodeterminação, os direitos fundamentais de primeira dimensão terminam por constituir-se em meras garantias formais, aproveitáveis tão somente por uma pequena parcela da população.

Assim, considerando que a dignidade da pessoa humana foi positivada como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, impõe-se a todos os poderes públicos e em especial ao poder legislativo, a construção de um modelo de tributação que se revele efetivamente apto a concretizar os direitos fundamentais de todas as dimensões.

### **3.1 O Estatuto do Contribuinte e os direitos de defesa**

Conforme já ressaltado no tópico anterior, a relação entre o Estatuto e os direitos fundamentais de primeira dimensão tem sido, direta ou indiretamente, o foco principal (quase exclusivo) da doutrina tributária pátria. Assim, no presente trabalho, serão tecidos apenas breves comentários acerca deste tema, uma vez que o objetivo principal do mesmo se constitui em demonstrar a necessidade de que se considere também a relação do Estatuto com os demais direitos fundamentais e, ainda, a necessidade de conferir uma

adequada interpretação ao dever fundamental de pagar tributos, com o fim de construir um modelo de tributação que se coadune com o disposto na Constituição de 1988.

Com efeito, a relação entre o Estatuto e os direitos fundamentais de primeira dimensão é quase evidente, não se fazendo necessário maior esforço dogmático para demonstrá-la. É que a atividade tributária, por sua essência mesmo, já implica uma invasão do Estado no patrimônio do contribuinte, afetando diretamente um dos clássicos direitos fundamentais que é a propriedade. Sem propriedade, não há como se falar em vida digna.

Não são poucos os doutrinadores que mencionam que a proteção à propriedade constitui a razão mesma do nascimento Estado, o fundamento do chamado pacto social.

Ressalte-se que a importância da propriedade privada e a sua indispensabilidade para a obtenção de uma vida digna independe até mesmo do conceito de Estado ou da filosofia política a ser adotada pelo indivíduo. No socialismo ou no comunismo, por exemplo, o que se almeja é evitar a propriedade privada *dos meios de produção*. Mesmo aí, um mínimo de propriedade privada é imprescindível para uma vida digna.

Nas filosofias jusnaturalista e jurracionalista dos séculos XVII e XVIII a proteção da liberdade e da propriedade era o fim propriamente dito do Estado. Para tanto teria sido celebrado o Contrato Social, com o objetivo de preservar estes direitos também no Estado. John Locke, um dos idealizadores da doutrina dos direitos humanos jurracionalista clássica, empregou o termo inglês *property* como um conceito aglutinador de subconceitos - *Life, liberty and state* -, em um contexto, portanto, bem mais amplo do que lhe é atribuído quando utilizado nos dias correntes.

Conforme Edvaldo Brito, o exercício do poder de tributar ocorre quando uma corporação de direito público opera a transferência do patrimônio de um particular para atender a necessidades públicas, obedecendo a um núcleo legal constituído de critérios que protegem aquele particular contra iniquidades no exercício daquele poder<sup>49</sup>.

Ou seja, o Estado possui o poder de invadir o patrimônio do contribuinte, a fim de obter os recursos indispensáveis para financiar suas atividades de consecução das necessidades públicas. Entretanto, esta invasão de patrimônio deve ocorrer conforme critérios pré-fixados pelo poder constituinte, que objetivam evitar iniquidades e garantir que a tributação ocorra de forma justa e com respeito aos direitos fundamentais do

---

<sup>49</sup> BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 641.

contribuinte, que *não pode ser tratado como um mero súdito*, mas sim como cidadão.

Desta forma, é o conjunto de todos aqueles critérios, que atinam com a preservação do patrimônio do particular de transferências que ofendam o núcleo acima citado, que integram a relação do “Estatuto do Contribuinte” com os direitos fundamentais de primeira dimensão.

Vale a pena destacar, como o fez o doutrinador acima referido, que os referidos critérios de justiça na tributação não se encontram reduzidos às previsões expressas no Capítulo I do Título VI da Constituição (Do Sistema Tributário Nacional), mas encontram-se dispersos por todo o texto da Carta Política, que merece, portanto, um exame apurado do intérprete se este pretende obter uma compreensão global e sistemática do Estatuto.

O próprio texto constitucional já deixa isto claro quando menciona que o Sistema Tributário Nacional inclui outras garantias asseguradas ao contribuinte (art. 150, *caput*) e princípios fundamentais adotados pela constituição.

Entre os princípios que compõem o estatuto do contribuinte, Edvaldo Brito menciona os seguintes<sup>50</sup>:

1. Competência Tributária do ente estatal.
2. Legalidade
  - 2.1 irretroatividade
  - 2.2 anterioridade
  - 2.3 anualidade
  - 2.4 tipicidade
3. Isonomia
  - 3.1 capacidade contributiva
4. Proibição do efeito tributário confiscatório
5. Garantia da unidade econômica e social
6. Imunidade

A norma tributária, ao estabelecer a hipótese do fato gerador, deve obediência a todos esses princípios-garantias. Mas, conforme salientado linhas acima, existem normas que integram a relação ora analisada e que não estão previstos no Capítulo I do Título VI da CF. Inclusive existem alguns princípios que sequer encontram normatividade expressa em qualquer dispositivo da Constituição, embora sua existência e normatividade sejam pacíficas tanto na doutrina como na jurisprudência.

---

<sup>50</sup> *Ibidem*. p. 642.

Somente à guisa de exemplo, podem ser citados os seguintes princípios: Republicano; Democrático; Federativo; Segurança Jurídica; Dignidade da Pessoa Humana; Livre Iniciativa Econômica; Não Bis in Idem; entre outros.

Por exemplo, Roque Antônio Carraza, outro autor que destaca o papel dos princípios no Sistema Constitucional Tributário em obra dedicada ao tema, inicia sua análise do referido sistema justamente a partir do Princípio Republicano. Para o referido autor, o art.1º da CF dispõe que o Brasil se constitui em uma República, o que significa que o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais<sup>51</sup>.

Outro exemplo é a dignidade da pessoa humana, erigida como fundamento da república já no art. 1º da CF, e por muitos considerados como o cerne da discussão sobre os direitos fundamentais. Diversos autores mencionam o princípio da dignidade da pessoa humana como eixo central em torno do qual deve girar a interpretação das normas (especialmente no âmbito da hermenêutica constitucional).

Dirley da Cunha Junior aponta a dignidade da pessoa humana como o critério basilar que permite a formulação de um conceito material de direitos fundamentais, considerando que a fundamentalidade material residiria no fato dos direitos fundamentais serem concebidos como posições jurídicas necessárias para a concretização desta dignidade, pelo menos no que se refere aos clássicos e mais abordados direitos fundamentais<sup>52</sup>.

Ricardo Maurício Freire Soares, em obra consagrada a uma tentativa de responder “como se pode, no atual momento evolutivo da experiência jurídica brasileira, diante das inconsistências do jusnaturalismo e do positivismo, fundamentar e operacionalizar uma proposta de direito justo”, defendeu a hipótese segundo a qual “o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana oferece o embasamento axiológico para a concretização do direito justo no sistema jurídico pátrio<sup>53</sup>”.

Em tópico destinado a defender a existência de direitos (fundamentais) a ações estatais positivas, Robert Alexy fornece como idéia-guia para um conceito geral e formal de direitos fundamentais a hipótese de que os mesmos constituem posições jurídicas tão

---

<sup>51</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 65.

<sup>52</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: Juspodium, 2008. p. 538-539.

<sup>53</sup> SOARES, Ricardo Maurício Freire. *O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 17.

importantes que a decisão sobre garanti-las, ou não, não pode ser simplesmente deixada para a maioria parlamentar. Em seguida, refuta a crítica de que o conceito de importância seria indeterminado e inservível para o fim pretendido, afirmando: “A concepção apresentada é uma concepção básica, ampla e *formal*. Ao seu lado pode coexistir uma concepção básica ampla e *substancial*. Sob a Constituição Alemã essa concepção ampla e substancial é determinada pelo conceito de dignidade humana”<sup>54</sup>.

Ora, é natural e inevitável que o sobreprincípio da Dignidade da Pessoa Humana repercuta no âmbito Direito tributário, integrando o Estatuto do Contribuinte e operando conseqüências jurídicas que podem ser deduzidas da própria CF.

Neste sentido o art. 3º, III da CF estabelece como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, o que deve ser levado em conta no exercício do poder tributário<sup>55</sup>.

Acrescente-se que a proteção do contribuinte não ocorre somente na esfera judicial. Conforme já foi acima ressaltado, esta proteção também é exigida no seio do processo administrativo fiscal. Edvaldo Brito tratou do assunto em texto escrito para congresso internacional de Direito Tributário sediado na Itália, identificando as seguintes garantias, devidas ao contribuinte no processo administrativo<sup>56</sup>:

- Autorità competente
- Diritto ad avere un giusto processo
- Contraddittorio e diritto di difesa
- Prove ottenute in modo illegittimo
- Diritto ad essere assistiti da un avvocato e diritto a rimanere in silenzio
- Divieto di incarcerazione per debiti
- Ragionevole durata del processo

No mesmo sentido, Humberto Ávila destaca a relevância do procedimento administrativo para a concretização do Estatuto do Contribuinte, como sede de realização do devido processo legal, por meio do qual serão distribuídos equitativamente os bens jurídicos conflitantes na relação obrigacional tributária<sup>57</sup>.

---

<sup>54</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 446-449

<sup>55</sup> Sobre o tema, v.: BRITO, E. *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico*. São Paulo: Saraiva, 1982.

<sup>56</sup> BRITO, Edvaldo. La Tutela Del Contribuente Nel Procedimento Tributario: L'Esperienza Brasiliana. In: DI PIETRO, Adriano (Coord.). *La Tutela Europea ed Internazionale Del Contribuente Nell'Accertamento Tributario*. Milano: Cedam, 2009. p. 156

<sup>57</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*. Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º. 12, nov-jan 2008, p. 24.

Interessante a discussão acerca da submissão das contribuições sociais ao Estatuto do Contribuinte ou a um estatuto próprio. O STF, desde o advento da Constituição de 1988, tem se posicionado pela *natureza tributária* das contribuições sociais, conforme pode ser observado nos julgados: RE 556.664, RE 559.882; RE 505.771-AgR; RE 560.626; RE 543.997-AgR.

Não obstante, prevêm um regime diferenciado para as referidas prestações pecuniárias, que não se sujeitariam integralmente ao Estatuto do Contribuinte próprio dos impostos, a exemplo da referência a uma “anterioridade mitigada” para a CPMF realizada no julgamento do RE 566.032/RS.

O art. 149 da CF dispõe que as contribuições sociais estão sujeitas ao disposto nos arts. 146, III, 150, I e III, sem prejuízo do disposto no art. 195, § 6º (necessidade de lei complementar para a edição de normas gerais; legalidade; anterioridade e irretroatividade).

Por sua vez, o art. 195 e §§ da CF estabelece uma série de regras e princípios aplicáveis às contribuições para a seguridade social. Por exemplo, as mesmas não se submetem às imunidades previstas no art. 150, VI, mas devem respeitar as imunidades previstas nos arts. 149, §2º, I, 195, II e 195, §7º<sup>58</sup>.

Assim, conforme a jurisprudência do STF, nem todos os princípios tributários seriam aplicáveis às contribuições sociais, havendo um regime paralelo aplicável às mesmas. Não obstante, considerando que se tratam também de invasões do Estado na esfera jurídica do cidadão, de intervenção na propriedade, também devem obedecer a um núcleo de garantias que assegure que o exercício desse poder interventivo não ofenda os direitos fundamentais do contribuinte.

### **3.2. O estatuto do contribuinte e os direitos fundamentais sociais**

A relação do Estatuto com os Direitos Fundamentais de segunda dimensão é muito menos óbvia do que aquela analisada no item anterior. Ademais, a doutrina tributária praticamente não se preocupou em analisar os aspectos que envolvem esta relação, o que dificulta sobremaneira a pesquisa a ser realizada sobre o tema.

No início deste trabalho, naquilo que pode ser considerada a fundação da pesquisa aqui

---

<sup>58</sup> Com relação à imunidade prevista no art. 195, II, o STF mais uma vez pareceu interpretar a matéria de forma restritiva, ao entender que os proventos de aposentadoria dos servidores públicos não estão imunes à incidência de contribuição previdenciária do empregado. (ADI 3.105, Rel. p/ Ac. Min. Cezar Peluso).

realizada, buscou-se demonstrar a existência de dois pressupostos que agora encontram terreno fértil para demonstrar sua importância ímpar para o presente trabalho.

Naquele momento, buscou-se apresentar duas premissas: 1) a necessária imbricação entre modelo de Estado e modelo de tributação; e 2) a imposição constitucional pela adoção de um modelo de Estado Social. Destas duas premissas, extraiu-se a conclusão lógica de que a constituição *determinou* a adoção de um modelo tributário dotado de certas características, cujas bases são extraídas do art. 1º e do art. 3º da Constituição e que, em razão disso, deve necessariamente ser voltado para a concretização dos direitos sociais e para a redução das desigualdades econômicas.

Com efeito, diante da Constituição de 1988, não é possível negar a existência e a força vinculante do Princípio do Estado Social, uma vez que aquela carta constituiu um Estado Democrático *e Social* de Direito, que possui como um dos seus fundamentos a dignidade da pessoa humana e que tem entre seus objetivos a construção de uma sociedade *solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais*.

Neste panorama, embora o princípio da dignidade da pessoa humana possua um alto grau de indeterminação e um conteúdo que necessariamente deve variar no tempo e no espaço, dentro do ordenamento jurídico instituído pela carta de 1988, a leitura do referido princípio não poderá jamais passar ao largo daquilo que está disposto no art. 3º. Conforme já ressaltado anteriormente, a solidariedade, diante do texto constitucional, não se constitui tão somente em um valor ético, mas também configura um valor jurídico, portanto, em filtro hermenêutico para interpretação e aplicação das normas.

Assim, a tributação, no Brasil, não deve obediência somente aos direitos fundamentais de defesa e às garantias formais que os mesmos proporcionam. Os poderes públicos devem sempre perseguir um modelo de tributação que privilegie a efetivação dos direitos sociais e a redução das desigualdades sociais.

Para a consecução deste objetivo, é imprescindível que a tributação no Brasil persiga de forma mais efetiva a concretização do princípio da capacidade contributiva em seus aspectos positivo e negativo.

O tributo é, por excelência, um instrumento de redistribuição patrimônio e renda, uma vez que retira uma parcela da propriedade de cada contribuinte com o objetivo de angariar recursos que possibilitem a consecução de finalidades públicas.

Entretanto, quando a tributação não observa o princípio da capacidade contributiva,



deixando de incidir de forma mais incisiva sobre o patrimônio daqueles que possuem maior capacidade econômica e de forma mais amena sobre o patrimônio dos menos favorecidos economicamente, aquela redistribuição deixa de ocorrer de forma efetiva, ou até mesmo se opera uma concentração de renda.

Necessário, portanto, identificar as falhas no modelo de tributação que o Brasil vem adotando a fim de vislumbrar quais as possibilidades de construção de um modelo alternativo que melhor atenda aos objetivos constitucionais.

### **3.3 A fundamentalidade dos direitos sociais**

Boa parte do posicionamento nacional sobre o tema aqui abordado é inspirado nas doutrinas e jurisprudências Alemã e Portuguesa.

Entretanto, a inspiração no Direito alienígena deve ser realizada de forma crítica com a adaptação do instituto às peculiaridades fáticas e jurídicas nacionais. Desta forma a própria existência dos direitos fundamentais sociais enfrenta desafios no direito comparado que muitos entendem que não se repetem em nossa realidade.

Tal existência de direitos fundamentais sociais é questionada em países cujas Constituições não os prevêm de maneira expressa, ou não lhes atribuem eficácia plena. Este é justamente o caso da Alemanha, cuja constituição praticamente não contém previsão expressa de Direitos a prestações; e de Portugal e Espanha, que diferenciaram o regime constitucional dos direitos, liberdades e garantias, do regime constitucional dos direitos sociais.

Neste sentido, o Ministro Gilmar Mendes chegou a afirmar que, diante da realidade pátria, principalmente em face da Constituição Federal que apresenta, de forma analítica, diversos direitos sociais que somente podem ser satisfeitos mediante o fornecimento de prestações positivas por parte do Estado, a repetição do debate realizado em solo europeu não tem pertinência<sup>59</sup>.

Não obstante, tais circunstâncias não impediram o levantamento de vozes na doutrina nacional contra o reconhecimento de direitos fundamentais sociais. Em que pese parecer ser possível reconhecer uma majoritariedade na posição que entende ser inquestionável a existência e a pertinência de direitos fundamentais sociais no ordenamento pátrio,

---

<sup>59</sup> Neste sentido, trecho do voto do Ministro do Gilmar Mendes no julgamento da Suspensão de Tutela Antecipada 175. Disponível na internet: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=610255>>. Acesso em 07/06/2010

serão aduzidos abaixo argumentos contra e a favor da “fundamentalidade dos direitos sociais”.

### **3.3.1 Dos argumentos contrários à fundamentalidade dos direitos sociais**

Os argumentos aqui expostos podem ser interpretados tanto no sentido da negação da existência de direitos fundamentais sociais no ordenamento constitucional brasileiro como no sentido que não nega tal existência, mas a considera como um erro do constituinte. Ademais, também será esta a seara de argumentos que, embora coadunem com a existência de tais direitos, militam a favor de uma interpretação restritiva do conteúdo e eficácia dos mesmos.

Assim, por exemplo, Roger Stiefelmann Leal entende que vivenciamos uma época de vulgarização da noção de direitos fundamentais que pode ser diretamente vinculada à tipificação de direitos sociais como fundamentais.<sup>60</sup>

O referido autor entende que houve precipitação e falta de técnica do legislador constituinte que incluiu diversos direitos sociais no título da Constituição destinado aos direitos fundamentais. Tal fato pode ser atribuído à reação ideológica e política ao modelo liberal que dominou os séculos XVIII e XIX e culminou com uma exploração desproporcional dos economicamente fracos pelos detentores do capital, bem como à adoção do sufrágio universal que levou a classe política a incluir as reivindicações provenientes das massas antes excluídas do processo político.

Naturalmente, nem a persecução de uma igualdade material, nem o esforço no sentido de incluir os interesses de pessoas antes marginalizadas nas decisões políticas podem, *per se*, serem considerados como uma postura inadequada do constituinte num Estado Democrático de Direito. Não é esse, portanto, o sentido captado das palavras do autor mencionado.

Ocorre que o mesmo afirma, e neste ponto não há como dele discordar, que as prestações fáticas, em geral, possuem diversas maneiras de serem realizadas. Isto conduz, necessariamente, ao problema da definição de um conteúdo para os direitos sociais previstos na constituição, questão essa de cunho eminentemente político e que deve ser definida, em regra, pelo parlamento, e não pelos tribunais.

O raciocínio apresentado ganha relevância, por exemplo, quando se depara com uma

---

<sup>60</sup> LEAL, Roger Stiefelmann. *Direitos sociais e a vulgarização da noção de direitos fundamentais*. Disponível na internet: <<http://www.6.ufrgs.br/ppgd/doutrina/leal2.htm>>. Acesso em 10/06/2010

das questões mais tormentosas com a qual vem se ocupando a jurisprudência nacional, qual seja a relativa ao fornecimento de tratamentos de saúde que não são cobertos pelo Sistema Único de Saúde (SUS).

Perceba-se que o cerne da questão se resume aos seguintes problemas: o conteúdo do direito à saúde; e, poder ou não o judiciário intervir na administração pública para determinar o fornecimento de um tratamento que os representantes eleitos do povo, por opção (comissiva ou omissiva), resolveram que não deveria ser coberto pelo SUS.

Numa situação limite não é tão difícil vislumbrar que os recursos destinados ao fornecimento dos tratamentos de saúde em virtude de decisão judicial (que em geral são significativamente superiores àqueles cobertos pelo SUS) serão necessariamente retirados de outras áreas e outras prestações também devidas pelo Estado.

Ocorre que não se pode descuidar tratar-se o Brasil de um Estado Democrático cuja constituição atribui ao parlamento, e não ao poder judiciário, a importante tarefa de discutir e decidir como os recursos financeiros angariados pelo Estado deverão ser gastos e quais são as prioridades, mesmo dentro daquelas funções essenciais que a Carta Magna estabeleceu que não podem ser deixadas de lado pelo poder público.

Não se pretende, aqui, fornecer uma resposta conclusiva para a questão (tratamentos de saúde), que é bastante complexa e merece até mesmo um estudo exclusivamente destinado à sua análise.

Aqui, basta apenas deixar claro que uma solução extrema no sentido de uma total discricionariedade para o judiciário determinar o fornecimento do tratamento (mesmo que partindo do pressuposto de que o destinatário é doente e o tratamento é eficaz) não é constitucionalmente adequada, porque não se pode considerar que o princípio democrático e outros que entrem em conflito com o direito à saúde deverão sempre ceder em relação a este.

Robert Alexy já afirmou que: “saber se e em que medida se deve atribuir aos dispositivos de direitos fundamentais normas que garantam direitos a prestações em sentido amplo é uma das questões mais polêmicas da atual dogmática dos direitos fundamentais”<sup>61</sup>. O autor informa que a discussão é especialmente intensa no que se refere aos direitos fundamentais sociais.

---

<sup>61</sup> ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p. 433

Faz-se necessário contextualizar a problemática enfrentada pelo referido doutrinador, uma vez que, como acima já foi afirmado, na Constituição Alemã não existe uma previsão expressa de direitos a prestações de forma analítica como ocorre na Constituição do Brasil. Não obstante, alguns dos argumentos ali levantados independem de tal fato.

Neste sentido pode-se mencionar o argumento segundo o qual os direitos a prestações seriam incompatíveis até mesmo com a natureza dos direitos fundamentais e com a história de seu surgimento. Com efeito, originalmente, os direitos fundamentais surgiram como uma reação da população (ou parte dela) contra os abusos cometidos pelos detentores do poder Estatal.

A concepção de direitos fundamentais encontra-se originalmente bastante vinculada à idéia de “direitos de defesa” como uma esfera de liberdade dentro da qual o Estado não poderia intervir. Esta concepção, por sua vez está historicamente relacionada com as revoluções liberais do final do século XVIII, de quando são datados alguns dos primeiros e mais importantes documentos que mencionam tais direitos, como a Declaração de Direitos do Bom Povo da Virgínia (EUA) e a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (França).

Assim, poder-se-ia argumentar que os direitos fundamentais não podem, ao mesmo tempo, constituir pretensões a uma ação estatal e uma pretensão à sua negação.

Outro argumento que pode ser oposto aos direitos fundamentais sociais é aquele que os acusa de ou bem deslocar do parlamento para os tribunais a competência para a decisão acerca da política social, ou bem tipificar como fundamentais direitos que não seriam justiciáveis, incorrendo desta forma tanto em uma atitude demagógica como em uma ofensa à força vinculante da constituição.

A base deste argumento passa pela indeterminação do conteúdo dos direitos sociais constitucionalmente previstos. Pode-se retornar ao exemplo do direito à saúde, já expresso acima. A discussão acerca de seu conteúdo permite interpretações com os mais diversos graus de amplitude, desde uma concepção que implique num direito subjetivo aos tratamentos disponíveis, independentemente de seu custo ou dificuldade de acesso, incluindo os tratamentos experimentais nos casos em que não haja tratamento com eficácia cientificamente comprovada contra a enfermidade, até uma concepção que preste ampla deferência à reserva do possível e à discricionariedade do legislador para

escolher que tratamentos poderão ser arcados com recursos públicos. Numa zona cinzenta seria possível vislumbrar a discussão acerca de tratamentos de fertilidade, doenças degenerativas incuráveis que apresentam alto custo para uma pequena extensão na longevidade e qualidade de vida, entre outros.

Outra questão que costuma ser argüida contra a existência de direitos fundamentais sociais se refere aos altos custos que geralmente são associados à viabilização do exercício dos mesmos. Em decorrência dos efeitos financeiros vinculados à realização dos direitos sociais o reconhecimento de uma justiciabilidade, mesmo para o requerimento de medidas que não estivessem previstas na legislação infraconstitucional, implicaria numa intervenção desproporcional do judiciário na política orçamentária.

Por outro lado, o contra-argumento no sentido de que tal fato não impediria o reconhecimento da fundamentalidade dos direitos sociais, que ficariam subordinados à regulamentação por parte do legislador infraconstitucional, seria rechaçado pelo caráter vinculante da constituição e pela ideia de que os direitos fundamentais constituem decisões importantes demais para serem deixadas ao arbítrio da maioria parlamentar.

Neste ponto, alerta Norberto Bobbio que na Constituição italiana as normas que se referem a direitos sociais foram chamadas pudicamente de “programáticas”. O autor questiona que gênero de normas são essas que não ordenam, proíbem ou permitem *hit et nunc*, mas ordenam, proíbem e permitem num futuro indefinido e sem um prazo de carência claramente delimitado. Questiona o autor sobre a real existência de um direito cujo reconhecimento e efetiva proteção são adiados *sine die*, além de confiados à vontade de sujeitos cuja obrigação de executar o “programa” é apenas uma obrigação moral ou, no máximo política.<sup>62</sup>

Poderia, então, ser concebida (como hipótese alternativa com o fim de sustentar a tipificação fundamental dos direitos sociais) a ideia de que os caminhos a serem seguidos para a concretização dos direitos sociais já se encontrariam definidos em sede constitucional, cabendo ao intérprete extrair da Constituição as orientações necessárias para seguir corretamente estes caminhos pré-determinados. Esta noção pode ser ligada à ideia de “constituição dirigente” ou “totalitarismo constitucional”. Entretanto, tal entendimento entraria em confronto com o pluralismo político previsto no art. 1º, V, da CF e que é considerado por alguns como um dos fundamentos de um Estado

---

<sup>62</sup> BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992, pp.72

Democrático de Direito.<sup>63</sup>

Com efeito, de nada adianta defender o pluralismo político e a alternância no poder como corolários de uma democracia constitucional, se os eventuais ocupantes do poder não tiverem uma margem razoável de discricionariedade para escolher os meios através dos quais serão realizados os objetivos previstos na Constituição e, até mesmo, para eleger uma prioridade entre esses objetivos.

Ao se considerar o pluralismo político e a própria democracia como pressupostos para um Estado de Direito, deve haver necessariamente aquela margem de escolha acima referenciada. Estas escolhas deverão ser realizadas pelo poder executivo e o legislativo, democraticamente legitimados justamente para esta tarefa. Ademais, ao condicionar a aplicabilidade dos direitos sociais à Lei, a constituição delega ao poder legislativo o momento e modo mais oportuno para concretizá-los.<sup>64</sup>

Mas se assim é, a princípio é incabível a ingerência do poder judiciário na escolha feita pelos demais poderes sobre a forma e tempo para realização dos direitos sociais. A decisão judicial, nesta seara, configuraria um deslocamento inconstitucional de competências para o judiciário e uma ofensa à separação dos poderes (ou à convivência harmônica entre os mesmos). Esta observação ganha relevância diante dos altos custos orçamentários para a implementação dos direitos sociais, fugindo ao judiciário a competência para a administração financeira do Estado.

Assim, após trilhar o caminho dos argumentos acima expostos, o defensor da fundamentalidade dos direitos sociais se veria novamente confrontado com o problema já colocado: ou se defende que o legislador não está vinculado aos direitos sociais, com o que seria inadequada a tipificação destes como fundamentais; ou se defende que o legislador está vinculado aos mesmos, legitimando, em última instância, que o poder judiciário decida sobre a forma como devem ser aplicados os recursos financeiros do Estado, o que não se coadunaria com o princípio democrático e a separação dos poderes.

### **3.3.2 Dos argumentos a favor da fundamentalidade dos direitos sociais**

Discorda-se do entendimento segundo o qual a positivação dos direitos fundamentais sociais seria desvalorizadora da noção de direitos fundamentais.<sup>65</sup> Na verdade, aqui se

---

<sup>63</sup> LEAL, Roger Stiefelman. *Op. Cit.*, p.3

<sup>64</sup> *Ibidem*, *Loc. Cit.*

<sup>65</sup> *Ibidem*. p.6

entende que os direitos fundamentais constituem expressões da dignidade da pessoa humana que tendem a se ampliar sempre que as circunstâncias fáticas e jurídicas o permitam.

Não é por outro motivo que a doutrina vem gradativamente expressando uma preferência pelo termo dimensão, em substituição ao termo geração, anteriormente utilizado para a designação das diferentes categorias de direitos fundamentais, uma vez que a segunda pode levar à idéia de que houve uma substituição, quando o que se quer expressar é uma idéia de acúmulo gradativo de direitos.

Embora seja discutível possuírem ou não os direitos sociais a mesma medida de justiciabilidade que possuem os direitos de defesa (e mesmo, a princípio, admitindo que efetivamente não possuem), não é este o fator que deve ser considerado para a classificação de um determinado direito como fundamental, mas sim a sua indispensabilidade para que seja alcançada uma existência digna dentro dos padrões de cada Estado e sociedade.

Ao contrário de resultar numa desvalorização da noção de direitos fundamentais, os direitos sociais representam um passo adicional na caminhada para possibilitar uma existência humana digna, que em muitos aspectos retira dos clássicos direitos de liberdade aquela condição de meras garantias formais, para auxiliá-los a alcançarem uma dignidade substancial que somente enriquece o sistema de direitos fundamentais como um todo.

De nada adianta defender o direito de autodeterminação se o indivíduo não tem acesso aos meios necessários, seja para realizar escolhas adequadas, seja para possibilitar as ações necessárias a transformar estas escolhas em realizações. Por exemplo, o direito de propriedade só é importante para aqueles que já possuem ou podem adquirir bens. Esta aquisição, para a maioria da população, pressupõe o acesso ao trabalho, que, por sua vez, pressupõe o acesso à educação.

Robert Alexy leciona que o principal argumento a favor dos direitos fundamentais sociais é justamente aquele baseado na liberdade. Em primeiro lugar, porque a liberdade jurídica (fazer ou deixar de fazer algo) somente tem valor quando há também a liberdade fática (condições materiais) de exercer aquela liberdade. Em segundo lugar, porque a liberdade fática de um expressivo número de titulares, na sociedade industrial

contemporânea, depende em grande parte de atividades estatais<sup>66</sup>.

As liberdades jurídicas e os clássicos direitos fundamentais representam meras fórmulas vazias para os indivíduos que não possuem a liberdade fática necessária para exercê-los. Considerando que os direitos fundamentais têm por objetivo possibilitar o livre desenvolvimento do ser humano e de sua dignidade, é natural e até necessário que o ordenamento constitucional inclua a previsão não só das liberdades necessárias para esse desenvolvimento, mas dos meios que possibilitam o exercício dessas liberdades.

Surge então o problema da indefinição do conteúdo dos direitos sociais, vinculado à necessidade de manter-se o respeito pelo princípio democrático, evitando-se que os rumos da nação sejam, em última instância, determinados pela cúpula do poder judiciário.

Não se pretende aqui afastar a indeterminação do conteúdo dos direitos sociais e nem mesmo se concebe que tal seja possível fora do contexto de totalitarismo constitucional acima mencionado. Tampouco se pretende discutir, que a administração financeira do Estado cabe ao Parlamento e ao governo, e não ao poder judiciário. Aliás, defendemos uma discricionariedade do judiciário razoavelmente limitada (se comparada com algumas posições doutrinárias mais vanguardistas) para o controle judicial das opções legislativas acerca da realização dos direitos sociais.

Ocorre que do acima exposto não decorre logicamente uma impossibilidade de reconhecimento dos direitos fundamentais sociais. Com efeito, a indeterminação do conteúdo dos mesmos não impede a aquiescência de um conteúdo essencial, mínimo, sem cuja realização estarão os poderes públicos incidindo em inconstitucionalidade, passível de ser retificada mediante o controle dos atos estatais (comissivos ou omissivos) pelo poder judiciário.

Aliás, a indeterminação do conteúdo não é problema que aflige somente os direitos sociais previstos na Constituição, mas também se aplica (de forma menos complexa) aos direitos fundamentais clássicos. Nem a vida, nem a liberdade, nem a propriedade configuram direitos absolutos que não podem ser afetados em nenhuma medida ou situação pelo Estado. A desapropriação, o confisco de produtos de ilícitos, o aborto do bebê fruto de estupro e a pena de prisão são apenas alguns exemplos de limitações aos referidos direitos. Todos estes casos envolvem a possibilidade do judiciário ser chamado

---

<sup>66</sup> ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p.503



a manifestar-se acerca da legitimidade da limitação ao direito fundamental.

Outro problema conexo decorre da diferença teórico-estrutural entre os direitos a ações negativas e os direitos a ações positivas, e suas implicações na justiciabilidade dos direitos<sup>67</sup>. De fato, os direitos de defesa constituem proibições para que o Estado afete determinadas posições jurídicas, que operam como forças contrárias a *todas as ações estatais* que afetem aquelas posições<sup>68</sup>. Já os direitos a ações positivas, em seu aspecto principal, constituem para o Estado o dever de proteger ou fomentar algo. Daí não decorre que *todas as ações estatais* que representem essa proteção ou fomento sejam obrigatórias. Havendo meios diversos para atingir a finalidade determinada pelo direito à prestação positiva, o Estado pode escolher qual dos meios irá adotar.

Os direitos sociais, em sua essência, constituem direitos a ações positivas, descritos no segundo tipo acima referido. Para o Estado configuram obrigação de proteger ou fomentar algo, mediante prestações positivas pelo Estado, mas nem toda ação que represente a proteção ou fomento do direito social é obrigatória. Em regra, possibilitam diferentes formas de atingir o mesmo fim que deles decorre.

Mas, embora a princípio caiba à instância política a escolha do meio através do qual o fim determinado pelo direito social deve ser atingido, não resta desprovida de conseqüências judiciais a previsão do direito. Fica o Estado obrigado a escolher pelo menos um dos meios possíveis para atingir o fim e, a princípio, quando houver apenas um meio disponível, fica o Estado obrigado a adotá-lo.

Por sua vez, nem a indeterminação do conteúdo do direito social nem a possibilidade de serem realizados por meios diversos tornam as opções do legislador imunes ao controle do poder judiciário. Com relação ao conteúdo, já se expôs que pelo menos a idéia do conteúdo essencial mínimo pode ser oposta quando o núcleo do direito for afetado pelo conteúdo que o legislador pretende lhe atribuir (ou deixar de atribuir). Quanto aos meios a serem adotados para a consecução do direito, embora se entenda que exista ampla margem do legislador para efetuar a opção, é sempre possível um controle através da proporcionalidade em seu triplo aspecto (necessidade, adequação e proporcionalidade

---

<sup>67</sup> Ibidem. p. 461-470.

<sup>68</sup> Afirmar que os direitos de defesa operam como forças contrárias a todas as ações que afetam as posições jurídicas que deles decorrem não significa que constituam proibições absolutas para estas ações. Na verdade, como os direitos de defesa não são absolutos, existem certas circunstâncias que autorizam sua afetação. Mas, na ponderação necessária para avaliar a legitimidade dessa afetação, os direitos de defesa operam sempre como argumentos contrários à afetação de algo.

em sentido estrito).

Também merece ser refutado o argumento fundado na origem histórica dos direitos fundamentais que sustenta uma incompatibilidade entre a natureza dos direitos fundamentais e os direitos sociais.

O fato de terem os direitos fundamentais surgido como direitos de defesa do cidadão contra o Estado não é justificativa para que os mesmos se limitem a tal objetivo. É necessário levar em conta o caráter dinâmico que possuem como expressão que tende a realizar, gradualmente, o valor maior, que é a dignidade do homem.

Na época das revoluções liberais, o maior óbice à realização desse valor era o abuso de poder pelos Estados absolutistas. Por isso, nada mais natural do que se preocupar, em primeiro lugar, em delimitar uma esfera de liberdade dentro da qual o ser humano estaria protegido das intervenções estatais desarrazoadas.

Na atual sociedade urbana industrial não se concebe um livre desenvolvimento da personalidade de uma ampla parcela da sociedade sem uma razoável colaboração do Estado. Daí resultarem, de forma igualmente natural, os direitos a prestações positivas como um dos aspectos dos direitos fundamentais.

Ressalte-se ainda que mesmo as liberdades clássicas pressupõem uma certa medida de ação estatal. O direito à propriedade, apesar de ser oposto contra o Estado, era também oposto aos demais cidadãos, além de depender de uma regulamentação<sup>69</sup>, e nesta medida dependiam de uma proteção estatal efetivada através de ações positivas. O mesmo se repete com os demais direitos fundamentais de primeira dimensão, afastando a afirmação de que um direito não pode constituir ao mesmo tempo pretensões a uma ação estatal e prestações a uma abstenção de sua parte.

Afastados os argumentos contrários ao reconhecimento dos direitos fundamentais sociais, cabe colocar os argumentos a seu favor.

O primeiro argumento favorável pode ser extraído da própria Constituição. Quando a CF estabelece que a República Brasileira configura um “Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais” (preâmbulo) bem como que “ são direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer [...]” (art. 6º),

---

<sup>69</sup> Os direitos a prestações positivas do Estado podem ser classificadas em direitos a proteção; direitos a organização e procedimento; e direitos a prestações em sentido estrito. Os dois primeiros tipos citados envolvem direitos a prestações normativas. Neste sentido ALEXY, Robert. *Op. cit.*, p.450-498.

dificulta-se outra interpretação viável, senão aquela pela qual é dever do Estado fornecer estes bens jurídicos ao cidadão, direta ou indiretamente.

Ademais acima já foi mencionada a ascendência que possuem os dispositivos contidos no título I da Constituição. A nosso ver, é impossível falar-se em “erradicação da pobreza” ou em “redução das desigualdades” (art. 3º, III) sem alguma medida de efetivação dos direitos sociais. Por seu turno, também é muito difícil, pelo menos dentro do panorama cultural brasileiro, falar-se em “dignidade da pessoa humana” (art. 1º, III) sem que o Estado providencie o acesso aos direitos sociais, pelo menos, para a parcela desfavorecida da sociedade.

Diante da moderna hermenêutica constitucional já não é mais possível conceber a existência de normas constitucionais totalmente desprovidas de qualquer eficácia. Lênio Luiz Streck se apóia em Ferrajoli, e na ideia de garantismo por esse desenvolvida, para falar de uma mudança de paradigma que foi operada no constitucionalismo do pós-guerra a partir da segunda metade do século XX. Esta mudança levou vários Estados a reconhecerem, no próprio texto da Constituição, não só uma sujeição dos poderes estatais (inclusive o legislativo) ao Direito, mas também diversos direitos fundamentais que passaram a constituir fundamentos mesmo do Estado e que, inclusive, alcançaram o plano internacional através da Declaração Universal dos Direitos do Homem<sup>70</sup>.

Com efeito, altera-se aquele panorama edificado em grande parte sobre a Teoria Pura de Kelsen, no qual não havia que se falar numa subordinação do legislador a uma ordem objetiva de valores, de forma que todo conteúdo material legislativo estaria devidamente legitimado desde que a elaboração das normas tivessem obedecido aos requisitos formais de validade.

Diversas são as alterações promovidas pela mudança de paradigma a que alude Streck, que incluem, entre outras, as seguintes. Uma alteração das condições de validade das leis, que ao lado dos requisitos de validade formal passam também a depender de uma coadunação com as normas constitucionais substantivas. Isto é, dependem de uma coerência com os princípios de justiça estabelecidos na Constituição. Altera-se a natureza da jurisdição que não mais se limita a subsumir os fatos às previsões normativas para daí extrair a solução a ser aplicada no caso concreto, mas implica, em primeiro lugar, uma sujeição à Constituição, do que deriva uma necessidade permanente

---

<sup>70</sup> STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2001. p. 48.

de análise crítica das normas que, em tese, seriam aplicáveis ao caso, de forma a promover sempre uma interpretação conforme a Constituição e, quando for o caso, o afastamento das normas que sejam inválidas formal ou materialmente através da declaração de inconstitucionalidade.

Pode-se ainda falar em uma alteração do papel da ciência do Direito à qual também cabe uma análise crítica da legislação vigente e a formulação e discussão de técnicas que auxiliem o intérprete e o aplicador da lei a evitarem a consagração de inconstitucionalidades que de outra forma decorreriam de uma aplicação imponderada das normas legais. Neste sentido, aliás, a teoria acerca do instituto da vedação ao retrocesso social, vem recebendo uma grande atenção da doutrina constitucional. O referido instituto visa, justamente, evitar um retorno a uma situação de inconstitucionalidade por omissão que já havia sido sanada pela edição das leis que viabilizam o exercício de um direito social constitucionalmente consagrado, bem como combater uma legislação operada na contramão do sentido determinado pelos princípios e regras constitucionais.

Da constitucionalização rígida dos direitos fundamentais, surgem para o Estado direitos e obrigações que produzem uma dimensão substancial na democracia de forma que nem tudo que for decidido pela maioria representada pelo parlamento, ainda que com obediência aos requisitos formais de validade pode ser considerado constitucional. A dimensão material a que se aludiu reduz as balizas constitucionais dentro das quais a ação dos poderes públicos é permitida. Especificamente para o legislador, estabelece determinados conteúdos que são obrigatórios e outros que são proibidos nos atos legislativos, estes conteúdos independem do posicionamento da maioria que esteja ocupando o poder político. Não é por outro motivo que a última alteração a que Streck faz referência é justamente uma mudança na relação entre direito e política, convertendo-se esta em instrumento da atuação daquele, subordinada aos vínculos impostos pelos princípios constitucionais.

Neste sentido, esta vinculação das escolhas políticas ocorre tanto num aspecto negativo, com relação aos atos cuja adoção é proibida, quanto num aspecto positivo, com relação aos atos cuja adoção é necessária. Neste sentido, os direitos sociais determinam uma atuação comissiva do Estado num determinado sentido, sem, entretanto, eliminar a margem de discricionariedade que é essencial à democracia e ao pluralismo político.

Outro argumento que deve ter um peso considerável para o reconhecimento de direitos

fundamentais sociais é aquele relativo aos direitos das minorias. Sob uma perspectiva política, devem ser consideradas minorias aqueles grupos que devido a certas características históricas ou sociais não lograram ainda obter uma representação adequada nos âmbitos políticos de decisão como o parlamento e o governo.

Eduardo Appio leciona como a Suprema Corte dos Estados Unidos, por meio de diversos precedentes, buscou identificar as minorias a partir da consideração de que determinadas classes de pessoas não têm acesso à mesma representação política que os demais cidadãos ou, ainda, que sofrem histórica e crônica discriminação por conta de características essenciais a sua personalidade que demarcam a sua singularidade no meio social.<sup>71</sup>

Com efeito, é indispensável para uma democracia que pretenda respeitar o princípio da dignidade do ser humano que existam mecanismos capazes de evitar uma opressão das minorias, mesmo que através de escolhas realizadas pela maioria. Em se tratando de um Estado Democrático de Direito, é ainda necessário que alguns desses mecanismos (os mais importantes) estejam previstos em sede constitucional, constituindo ainda cláusulas pétreas, a fim tanto de evitar sua supressão pelos ocupantes dos poderes quanto de se impor a estes vinculando as decisões políticas em determinada medida.

Entre os principais mecanismos com a potencialidade de operar num sentido de proteção às minorias que não possuem uma representação política adequada é possível citar o direito a um mínimo existencial e o direito geral a uma igualdade fática.

O primeiro protege as minorias na medida em que garante, pelo menos, um direito às condições necessárias para que se alcance uma existência digna, salvaguardando este direito das escolhas realizadas pela classe politicamente dominante, que incorrerão em inconstitucionalidade sempre que violarem aquele direito. O segundo protege as minorias na medida em que possibilita que os grupos excluídos possam, no futuro, reunir as condições necessárias para participarem do processo político em condições cada vez mais equânimes.<sup>72</sup>

---

<sup>71</sup> APPIO, Eduardo. *Direito das Minorias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. *Passim*.

<sup>72</sup> Naturalmente, não se está aqui a defender um direito à uma igualdade fática de caráter absoluto. O direito à igualdade fática tem como fim diminuir as desigualdades de condições materiais, mas não de eliminá-las, uma vez que uma medida razoável de diferenças é inerente à condição humana. Ademais, a redução das desigualdades constitui uma meta para o futuro e não uma determinação para o presente, uma vez que somente é passível de ser atingida através de uma implementação gradual que depende de diferentes fatores, entre os quais se incluem as condicionantes econômicas e os recursos financeiros a serem utilizados pelo Estado na persecução deste fim.

*Ambos os instrumentos acima referidos são materializados na Constituição através dos direitos fundamentais sociais. Por um lado se prestam à garantia de uma existência digna através do fornecimento das condições materiais mínimas necessárias a tal desiderato. Por outro lado, os direitos sociais (em especial o direito à educação) aproxima os grupos excluídos da possibilidade de obter uma representação política adequada.*

Assim, resta demonstrado que os direitos fundamentais sociais constituem, ao lado dos clássicos direitos de liberdade, importantes e indispensáveis instrumentos para a concretização da dignidade da pessoa humana no estágio atual da sociedade brasileira. Seu reconhecimento não implica em vulgarização ou desvalorização da noção de direitos fundamentais, mas, ao contrário, se revela imprescindível para um sistema de direitos fundamentais coerente numa sociedade industrial, evitando que os direitos de defesa constituam meras garantias formais para a parcela maior da população, servindo apenas para a manutenção do *status quo*, aproveitando apenas a uma minoria privilegiada em detrimento de uma grande classe de excluídos sociais.

Neste sentido, para uma parcela significativa da população, a garantia de uma existência minimamente digna, enquanto perdure as desigualdades sociais atualmente vivenciadas, somente pode ser aproximada na medida em que sejam garantidos os direitos fundamentais sociais. Por outro lado, a busca pela redução dessas desigualdades também passa necessariamente pela garantia dos direitos fundamentais sociais.

Neste panorama, a positivação constitucional dos direitos sociais exige, no mínimo, um sistema tributário coerente com esta opção, dotando o Estado das ferramentas necessárias para uma concretização efetiva dos direitos sociais. Tal conclusão independe das diferenças acima apontadas entre os direitos de defesa e os direitos sociais.

Chulvi destaca o fato de que, por expressa previsão constitucional, os DESC não podem ser objeto de *recurso de amparo*, garantia processual prevista na Constituição Espanhola, através da qual o titular de direitos fundamentais pode levar diretamente à Corte Constitucional espanhola a ameaça ou violação a tais direitos. A referida autora, chama a atenção a racionalização de um modelo em que se dota de força normativa os direitos e princípios que consagram a natureza social do Estado Espanhol, porém se atenua o sistema de garantia dos mesmos em relação aos demais direitos previstos

constitucionalmente<sup>7374</sup>. Destaque-se, entretanto, que o fato dos direitos previstos no Capítulo III do Título I da constituição espanhola não poderem ser objeto de *recurso de amparo*, não significa que as questões relacionadas aos mesmos jamais serão conhecidas pela Corte Constitucional da Espanha, porque existem outras vias de controle de constitucionalidade através das quais aquela corte poderá conhecer de tais questões.<sup>75</sup>

George Marmelstein ressalta, inclusive, que parte da doutrina Espanhola sequer considera os DESC como direitos fundamentais, por conta, justamente, do teor do art. 53.2 da Constituição Espanhola.<sup>76</sup> Destaca que, para alguns doutrinadores espanhóis, embora não sejam desprovidos de proteção jurídica, os DESC não seriam considerados direitos fundamentais, porque não gozariam do tratamento normativo e processual adequado. Entretanto, o mesmo argumento não seria aplicável ao ordenamento brasileiro, uma vez que não existe tal tratamento diferenciado no âmbito constitucional.

Assim, reconhecida a natureza fundamental dos direitos sociais e a obrigação do Estado brasileiro de concretizá-los na maior medida possível, torna-se ainda mais evidente a importância de dotar este mesmo Estado com as ferramentas necessárias à arrecadação dos recursos indispensáveis para o cumprimento das prestações positivas.

Neste sentido, é imprescindível que a proteção dirigida ao contribuinte aconteça de tal forma que, mesmo sem abrir mão do necessário respeito aos direitos e garantias individuais, tais como a obediência à legalidade e tipicidade, ao devido processo legal formal e material, à ampla defesa e ao contraditório, não se inviabilize a atividade de constituição e persecução do crédito tributário.

### **3.4 Do alcance e da eficácia do Estatuto do Contribuinte**

De tudo quanto foi exposto, restou assentado que as normas integrantes do Estatuto do Contribuinte possuem verdadeira natureza jurídico fundamental. Esta constatação, por

---

<sup>73</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. P. 105.

<sup>74</sup> Dispõe o art. 53.2 da Constituição Espanhola: “Cualquier ciudadano podrá recabar la tutela de las libertades y derechos reconocidos en el artículo 14 y la Sección 1ª del Capítulo segundo ante los Tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional. Este último recurso será aplicable a la objeción de conciencia reconocida en el artículo 30”.

<sup>75</sup> Ibidem.

<sup>76</sup> MARMELSTEIN, George. *Efetivação Judicial dos Direitos Econômicos Sociais e Culturais*. Dissertação de Mestrado apresentada na Universidade Federal do Ceará. Disponível em <http://direitosfundamentais.net>. Acesso em 12 de abril de 2012.

sua vez, deve ensejar conseqüências relevantes no plano de sua aplicação, conseqüências estas que não vêm merecendo a devida atenção da jurisprudência, e mesmo da doutrina, com notáveis exceções.

Muito embora o campo dos direitos fundamentais seja certamente aquele que mais vem recebendo atenção por parte dos teóricos do Direito, com inúmeros doutrinadores de renome desenvolvendo teses acerca da forma como deve ocorrer, na prática, a aplicação dos dispositivos veiculadores de direitos fundamentais, muito pouco se observa acerca deste mesmo tema no que diz respeito especificamente ao campo do Direito tributário.

Humberto Ávila destaca o descompasso entre o que é previsto pelo Direito Positivo e o que é concretizado pela jurisprudência no âmbito dos direitos do contribuinte. Segundo aquele autor, com o qual aqui concordamos, o problema reside no fato de que doutrina e jurisprudência procuram apenas *descrever* o que está disposto no texto constitucional, quando o verdadeiro espírito daqueles dispositivos não pode ser alcançado pela mera *descrição*, mas deve ser *construído* pelo intérprete e aplicador do direito<sup>77</sup>.

Edvaldo Brito leciona que a interpretação e aplicação do direito não se esgota no discurso do legislador formal. Segundo o mesmo: “essa linguagem, sozinha, não resolve. Então, após gravitar-se em sua volta, tem-se de socorrer de outra linguagem, com a qual se fala sobre esse objeto”. Essa outra linguagem, que decodifica aquele discurso é denominada de metalinguagem, e são os intérpretes que fazem a metalinguagem: professor, doutrinador e juiz<sup>78</sup>.

O sentido da norma, portanto, não é um produto acabado, inserido no texto do dispositivo legal, em que caberia ao intérprete tão somente descobrir este sentido. Pelo contrário, ele deve ser construído, através dos instrumentos hermenêuticos, com uma interpretação sistemática que coloque aquele sentido de maneira coerente e harmônica com o ordenamento jurídico. A distinção entre descrição e construção, assim como a distinção entre regras e princípios, e o reconhecimento da força normativa destes, são imprescindíveis para que o Estatuto do Contribuinte alcance, na prática, a eficácia que lhe foi efetivamente atribuída no Direito positivo.

Por exemplo, a jurisprudência vem efetuando a interpretação do art. 150, III, “b” e “c”

---

<sup>77</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, nº. 12, nov-jan, 2008. p. 2.

<sup>78</sup> BRITO, Edvaldo. O Imposto Territorial Rural e Progressividade. In: BRITO, Edvaldo e ROSAS, Roberto (coords.). *Dimensão Jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 247.



da CF, expressões dos princípios da anterioridade e da irretroatividade, como regras semanticamente independentes do princípio do Estado de Direito e da segurança jurídica que lhe é inerente. Esta posição levou o Supremo Tribunal Federal a permitir a aplicação de novas alíquotas no curso do próprio exercício, relativamente a lucros obtidos antes da modificação legislativa, no julgamento do RE 197790-6.

Da mesma maneira, conforme já foi ressaltado acima, entendeu que não houve qualquer inconstitucionalidade na cobrança da CPMF à alíquota de 0,38% já no primeiro dia do exercício de 2004 com base na EC 42/03, publicada em 31 de dezembro de 2003.

Uma interpretação das normas tributárias integrantes do Estatuto do Contribuinte em conformidade com a sua natureza de direitos fundamentais certamente teria levado a conclusões diversas. O STF já possui diversos julgados acerca da forma como deve se dar a interpretação das normas de direitos fundamentais. Também já possui alguns julgados que reconhecem a natureza jurídica fundamental das normas de proteção do contribuinte contra o exercício irregular do poder de tributar. Só resta agora atuar de forma coerente com a conclusão lógica que se depreende das premissas acima expostas.

### **3.5 Das consequências da eficácia objetiva do Estatuto Do Contribuinte**

As obras mais recentes que se debruçam sobre o tema dos direitos fundamentais têm apontado para a dupla dimensão de que gozam estes direitos<sup>79</sup>. Se por um lado representam posições jurídicas subjetivas essenciais de proteção da pessoa, por outro representam *valores objetivos básicos* de conformação do *Estado Constitucional Democrático de Direito*, elementos objetivos fundamentais que sintetizam os valores básicos da sociedade democraticamente organizada e os expandem para toda a ordem jurídica. Enquanto elementos objetivos, os direitos fundamentais formam a base de todo o ordenamento jurídico.

Esta dimensão objetiva dos direitos fundamentais possui uma série de consequências jurídicas, cuja discussão aprofundada não cabe no espaço e no objetivo do presente. Não obstante, considerando a natureza jurídica fundamental das normas integrantes do Estatuto do Contribuinte, é pertinente realizar uma breve análise de pelo menos algumas daquelas consequências. Concentraremos essa análise na eficácia dirigente e na eficácia irradiante dos direitos fundamentais.

Dirley da Cunha Júnior destaca, como importante consequência da dimensão objetiva

---

<sup>79</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: Juspodium, 2008. p. 608.

dos direitos fundamentais, sua eficácia dirigente em relação ao Estado, impondo-lhe o dever permanente de concretizá-los e realizá-los na maior medida possível<sup>80</sup>.

Um dos reflexos mais importantes da eficácia dirigente se relaciona com o Princípio da Capacidade Contributiva. Assim, em sua dimensão objetiva, referido princípio, que integra o Estatuto, impõe ao Estado o dever de planejar, organizar e executar sua atividade tributária de maneira a distribuir o ônus tributário proporcionalmente à capacidade econômica de cada indivíduo. E este dever deve ser realizado na maior medida possível.

Se por um lado é, atualmente, inviável que o Estado afira com precisão a capacidade econômica de cada integrante da sociedade, por outro existem práticas da Administração Tributária que se revelam completamente incompatíveis com o referido princípio, a exemplo da omissão que já dura um quarto de século no que diz respeito à instituição do Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no art. 153, VII da Constituição.

Outra questão constantemente debatida é a concentração da carga tributária nacional nos denominados *impostos indiretos*. Referidos tributos vêm sendo apontados pela doutrina tributária como inadequados para a efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva e, não obstante, são aqueles que possuem maior peso na arrecadação tributária nacional.

A segunda consequência mencionada da dimensão objetiva dos direitos fundamentais é a eficácia irradiante, que os identifica como vetores para a interpretação e aplicação das normas infraconstitucionais. Isto quer dizer que toda e cada uma das normas tributárias infraconstitucionais deve ser interpretada e aplicada em conformidade com aqueles vetores delineados pelo Estatuto do Contribuinte.

No mesmo sentido se posiciona Daniel Sarmiento, para quem, de acordo com o efeito irradiante, os valores que dão lastro aos direitos fundamentais penetram por todo o ordenamento jurídico, condicionando a interpretação das normas legais e atuando como impulsos e diretrizes para o legislador, a administração e o judiciário<sup>81</sup>.

---

<sup>80</sup> *Ibidem*, p. 611-612.

<sup>81</sup> SARMENTO, D. A dimensão objetiva dos direitos fundamentais: fragmentos de uma teoria. In: *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, v. XII, 2003, p. 297-332.

#### 4. UMA RELEITURA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A reformulação do modelo de tributação brasileiro passa pela necessária releitura do Princípio da Capacidade Contributiva, que deve ocupar lugar central no Sistema Normativo Tributário, servindo, em todos os casos, como critério de interpretação das normas que integram o referido sistema, exceto quando a utilização do tributo para finalidade extrafiscal for incompatível com a aplicação do referido princípio.

A releitura do Princípio da Capacidade Contributiva deve, em primeiro lugar, passar pela necessária diferenciação do mesmo em relação à *regra* disposta no art. 145, §1º, da Constituição, com a qual vem muitas vezes, erroneamente, sendo identificado, tanto pela doutrina, quanto pela jurisprudência.

Neste sentido, por exemplo, Luciano Amaro afirma que “o princípio da capacidade contributiva está expresso no art. 145, §1º, da Constituição”<sup>82</sup>. Roque Antonio Carraza utiliza a mesma expressão que Amaro<sup>83</sup>. Até mesmo Humberto Ávila, que se destacou no estudo da distinção entre princípios e regras, parece identificar o princípio da capacidade contributiva com a *regra* que está disposta no art. 145, §1º da Constituição, embora não o afirme categoricamente.<sup>84</sup>

Aliás, a confusão entre princípios e regras é comum na doutrina tributária pátria. Neste sentido, a maior parte dos incisos do art. 150 da Constituição, que constituem limitações ao poder de tributar, expressam regras, muito embora a doutrina, de forma praticamente unânime, atribua aos referidos dispositivos a natureza de princípios. Ora, não podem ser classificados como princípios dispositivos que não admitem uma aplicação mediante a ponderação com outros princípios ou regras com ele colidentes<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 138.

<sup>83</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 93.

<sup>84</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. Ed. Saraiva: São Paulo, 2010. P. 378-379: “A progressividade decorre do princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º)”. E ainda: “(...) desse postulado decorre o dever de analisar (...) os princípios gerais tributários previstos no Sistema Tributário Nacional (pessoalização dos tributos e capacidade contributiva, art. 145, §1º).

<sup>85</sup> Em nosso entender, apenas os incisos II (igualdade) e IV (vedação ao confisco) do art. 150 ostentam a natureza de princípios, todos os demais, incluindo as imunidades previstas no inciso VI veiculam verdadeiras regras. Indaga-se, no caso da anterioridade, quais são os princípios ou regras que devem ser ponderados com o art. 150, III, “b” com finalidade de delimitar seu âmbito de aplicação. O mesmo não se aplica com relação aos incisos II e IV, sendo diversos os casos em que a jurisprudência afasta a aplicação dos mesmos com base na ponderação com outros princípios, em especial nos casos em que os tributos são utilizados com finalidade extrafiscal. Ressalve-se, entretanto, que afirmar a natureza de regra dos citados dispositivos não significa negar a existência dos princípios com os quais os mesmos são usualmente

Conforme ressalta Buffon, é o Princípio da Capacidade Contributiva que fundamenta a regra prevista no art. 145, §1º e não o contrário<sup>86</sup>. Esta percepção é importante para ter-se em conta que o disposto no referido dispositivo constitucional não pode funcionar como limite para a aplicação do princípio ora analisado. Ou seja, o dispositivo não esgota o conteúdo do princípio da capacidade contributiva no ordenamento pátrio.

Na verdade, o sentido do dispositivo citado reside em estabelecer um grau mínimo de concreção para o princípio que o fundamenta, uma vez que, como é sabido, os princípios são normas que buscam a otimização de um determinado valor que podem ser realizadas em variados graus.

Para Alexy, o principal critério de distinção entre princípios e regras, reside no fato de que princípios constituem mandamentos de otimização, caracterizados por poderem ser satisfeitos em variados graus, de acordo com o âmbito das possibilidades fáticas e o âmbito das possibilidades jurídicas, este último determinado pelas regras e princípios colidentes.<sup>87</sup>

Em face desta possibilidade, é recomendável ao contribuinte que, caso pretenda retirar do legislador ordinário certa margem de discricionariedade em relação à concretização de determinado princípio, estabeleça uma regra constitucional cujo descumprimento levará à inconstitucionalidade da norma, mais facilmente apurada em relação às regras do que em relação aos princípios.

Ao estabelecer o dispositivo do art. 145, §1º da Constituição o constituinte limitou a margem (válida) de atuação do legislador ordinário que, pelo menos em relação aos impostos, deverá graduar a imposição de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, imprimindo ainda caráter pessoal aos impostos, sempre que houver esta possibilidade.

O referido dispositivo, portanto, não pode servir como critério para a declaração de inconstitucionalidade de normas que graduem outros tributos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte e, muito menos, para impossibilitar a graduação dos denominados “impostos materiais” de acordo com aquela capacidade.

Neste sentido, por exemplo, agiu mal o STF, com a edição da Súmula 668, que

---

associados.

<sup>86</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 174.

<sup>87</sup> ALEXY, Robert. *Op. Cit.* p. 90

considerou inconstitucionais as leis municipais que estabeleceram alíquotas progressivas para o IPTU, exceto nos casos em que a progressividade se destinava a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

Ressalte-se, o que está aqui em questão são os fundamentos que levaram à edição da referida Súmula, e não o conteúdo da mesma. Faz-se interessante a leitura do voto do relator do Recurso Extraordinário 153771<sup>88</sup>, Min. Carlos Velloso que, infelizmente, restou vencido na ocasião, o que gerou um dos precedentes que levaram à edição da súmula.

Em seu voto o Min. Carlos Velloso destaca que a cláusula “sempre que possível”, que consta do dispositivo do art. 145, §1º, somente pode se referir à determinação para imprimir caráter pessoal aos impostos, não se aplicando à determinação para que os impostos sejam graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Para esta última determinação, pouco importa a distinção entre impostos pessoais e impostos reais, estando todos eles vinculados ao princípio da capacidade contributiva.<sup>89</sup>

Prosseguindo no referido voto, o Ministro destaca que o princípio da capacidade contributiva está localizado nas dobras do princípio da igualdade tributária, que encontra expressão no art. 150, II, da Constituição. A igualdade tributária, por sua vez, é uma face da igualdade genérica, cujo direito é garantido pelo art. 5º da Constituição.

O designado “caráter real” do IPTU, portanto, não poderia ter sido utilizado para fundamentar a declaração de inconstitucionalidade de Lei municipal que buscava adequar o tributo ao princípio da capacidade contributiva, estabelecendo alíquotas progressivas de acordo com o valor venal do imóvel.

Tal inconstitucionalidade poderia até ser declarada se o tribunal entendesse que o critério eleito não era apto a demonstrar capacidade econômica diferenciada por parte do contribuinte, mas jamais pelo fundamento que foi utilizado, que terminou por limitar o alcance do princípio da capacidade contributiva à regra inserta no referido dispositivo constitucional.

---

<sup>88</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 153.771. Min. Relator Carlos Velloso. D.J. 05 set 1997. Disponível em <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>

<sup>89</sup> Nas palavras do Min. Velloso a interpretação do que está inscrito no §1º do art. 145 da Constituição Federal deve ser esta: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, dado que há impostos que não possuem tal característica. Mas a pessoalidade dos impostos deverá, a todo modo, ser perseguida. Todos os impostos, entretanto, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham caráter pessoal”.

Tanto é assim, que a Emenda 29/00, que consignou expressamente a possibilidade de estabelecer alíquotas progressivas de acordo com o valor do imóvel, foi posta à prova perante o STF em diversas oportunidades e jamais teve sua inconstitucionalidade declarada. Se o fundamento acima criticado fosse realmente válido, a Emenda deveria ter sido declarada inconstitucional, uma vez que não caberia ao revisor da constituição afastar ou restringir as limitações ao poder de tributar, pois todas elas são consideradas cláusulas pétreas<sup>90</sup>.

Se tal declaração não ocorreu, foi justamente pelo fato de que veio ao encontro do princípio da capacidade contributiva e não de encontro ao mesmo. Reforça-se o argumento de que o “caráter” material de determinados impostos jamais deveria ter sido utilizado como óbice para a adequação dos mesmos ao princípio mencionado.

Concorda-se, aqui, com a visão exposta por Cristina P. Chulvi acerca do princípio da capacidade econômica. A referida autora destaca que o mencionado princípio faz parte da estrutura lógico-objetiva do sistema tributário e que, mesmo que não houvesse qualquer dispositivo constitucional fazendo menção ao mesmo (como é o caso do art. 31.1 CE) ele seria deduzido do princípio da igualdade e da estrutura objetiva da realidade fiscal, posto que integra necessariamente o conceito desse sistema, constituindo seu núcleo duro.

Chulvi destaca que o sistema tributário atual não constitui tão somente um meio de obtenção de recursos financeiros para o Estado, mas também um instrumento para alcançar as finalidades e realizar os valores constitucionalmente consagrados, posição que se coaduna com defendida neste trabalho. Destaca ainda que o princípio base do sistema tributário, a capacidade econômica, deve predicar-se tanto na vertente tributária como na vertente do gasto. Na primeira, deve buscar-se distribuir equitativamente a contribuição para o sustento dos gastos públicos. Na segunda, deve-se buscar redistribuir equitativamente a renda. Ou seja, os encargos devem ser distribuídos de acordo com a capacidade, e os benefícios devem ser distribuídos de acordo com a necessidade de cada um<sup>91</sup>.

---

<sup>90</sup> O STF possui diversos julgados em sede Recurso Extraordinário no sentido de que a progressividade do IPTU em razão do valor do imóvel após a edição da EC 29/00 é constitucional. Entretanto, a ADI 2372 que visa a declaração de inconstitucionalidade da própria Emenda Constitucional ainda se encontra pendente de julgamento.

<sup>91</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 156-157. No mesmo sentido de que o princípio da capacidade contributiva independe de expressa previsão constitucional: MELO,

A fim de reforçar os argumentos acima, cabe trazer a baila o posicionamento de Nabais acerca do princípio da capacidade contributiva. Antes, entretanto, vale ressaltar que a Constituição portuguesa não dispõe de um preceito com redação semelhante ao art. 145, §1º da Constituição brasileira. Assim, a vigência e a validade do princípio da capacidade contributiva no ordenamento português, à semelhança do que ocorre em outros ordenamentos (como é o caso da Alemanha), é defendida através de um esforço teórico para deduzi-lo de outros preceitos constitucionais expressos ou implícitos. Tal situação, entretanto, simplesmente reforça o que acima foi mencionado, no sentido da inadequação de identificar o referido princípio com a regra disposta no dispositivo constitucional citado. Ademais, a semelhança entre o ordenamento brasileiro e o português, cuja constituição serviu de fonte de inspiração para a carta de 1988, autoriza o aproveitamento do posicionamento ora reproduzido para os fins deste trabalho.

Nabais ressalta que a vigência e a validade do princípio constitucional citado não dependem de sua expressa previsão, uma vez que o mesmo resulta da conjugação dos dispositivos constitucionais relativos: 1) ao princípio geral da igualdade, ao exigir um critério material de comparação no domínio dos impostos; 2) aos dispositivos dispersos pela constituição que integram a chamada constituição fiscal; e 3) aos preceitos relativos aos direitos fundamentais, especialmente os que tutelam direitos e liberdades de natureza econômica, como suporte à aquisição e gozo de riqueza<sup>93</sup>.

O mencionado autor ressalta que a capacidade contributiva abarca dois significados, funcionando tanto como substrato ou pressuposto da tributação, quanto como critério ou parâmetro de tributação.

No primeiro sentido, a capacidade contributiva implica em que a tributação deve basear-se, necessariamente, na potencialidade econômica, o que, de qualquer maneira, resulta da natureza financeira do tributo. Em outras palavras, como substrato da tributação, a capacidade contributiva representa a lógica segundo a qual o dinheiro somente pode ser retirado de onde existe. Neste sentido ela não exclui a possibilidade de tributação linear,

---

José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Dialética: São Paulo, 2007. p. 32 e PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2. Ed. Livraria do Advogado Editora: Porto Alegre, 2008. p. 80.

<sup>92</sup> Em última instância, isto poderia levar até mesmo à possibilidade de utilização (em casos extremos) do princípio da capacidade contributiva como critério de controle dos atos da administração pública no que diz respeito aos gastos públicos. A discussão de tal possibilidade exige um espaço que não se faz possível no presente trabalho. Assim, o destaque do efeito do princípio da capacidade contributiva com relação aos gastos foi realizado tão somente com a intenção de defender a necessidade de um sistema tributário que opere, efetivamente, a chamada “função redistributiva” do Estado.

<sup>93</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 462

nem a proporcional (em oposição à progressiva). Esta exclusão dependeria de outros suportes constitucionais, como a idéia de dignidade da pessoa humana, como base da unidade de sentido do estatuto constitucional do indivíduo.

A capacidade contributiva, naquele primeiro significado, não é apta a perseguir uma justiça material, ainda que se leve em consideração que a generalidade dos autores se referem à mesma (como substrato da tributação) em um sentido mais exigente do que o meramente lógico, compreendendo as valorações que o legislador deve realizar a fim de evitar, por um lado, a afetação do mínimo existencial, e, por outro lado, o efeito confiscatório do tributo. Com efeito, naquele primeiro significado, a capacidade contributiva apenas impediria a tributação daquele mínimo necessário à subsistência do contribuinte, mas não a tributação do mínimo existencial no sentido que lhe imprime a constituição, que é determinado em função dos direitos sociais e demais aspectos do princípio do Estado Social. Trata-se de opor o conceito de existência ao conceito de existência *digna*.

Por sua vez, no que diz respeito ao efeito confiscatório, a capacidade contributiva, naquele primeiro significado (substrato da tributação), somente afastaria a tributação que efetivamente esgotasse a riqueza produzida, quando o limite ao confisco, como se sabe, é fornecido pela conjugação, por um lado, dos valores fundamentais que consubstanciam o direito à propriedade, e de outro lado, do princípio do estado social, que impõe uma função social à propriedade e uma redução das desigualdades sociais.<sup>94</sup>

É como critério ou parâmetro de graduação dos impostos que o princípio da capacidade contributiva possui maior significado e alcance, funcionando como filtro de constitucionalidade das normas de imposição fiscal.

Como critério de graduação dos impostos o princípio da capacidade contributiva encontra sua máxima eficácia. É nesse sentido que o mesmo impõe ao legislador a construção de uma norma tributária que respeite a dignidade da pessoa humana, em seu aspecto individual, evitando que a incidência do tributo ampute do patrimônio do contribuinte aquela parcela indispensável para o seu bem estar mínimo, para a sua realização como pessoa.

É também como critério de graduação que este princípio impõe ao mesmo legislador a construção de uma norma que respeite a dignidade da pessoa humana, em seu aspecto

---

<sup>94</sup> *Ibidem*. p. 466.



comunitário, a exigir uma contribuição para os gastos públicos efetivamente condizente com as possibilidades do contribuinte.

É justamente nesse âmbito que se torna possível falar em uma relação da capacidade contributiva com as técnicas da progressividade e da seletividade, técnicas estas que não se relacionam com a capacidade contributiva enquanto mero substrato material do tributo.

#### **4.1 Análise do artigo 145, §1º da constituição**

Estabelecida a distinção entre a *regra* disposta no art. 145, §1º da Constituição e o *princípio* da capacidade contributiva, cabe agora realizar uma breve análise do alcance e significado daquele dispositivo constitucional para, então, partir para uma análise do alcance do referido princípio. Eis a redação do referido dispositivo:

§ 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.

A primeira divergência doutrinária em relação ao referido dispositivo diz respeito à utilização do termo “impostos” e não do termo “tributos”. Questiona-se, assim, se o mesmo seria aplicável tão somente aos impostos, ou se a redação decorreu de um lapso do constituinte e, por isso, seria o mesmo aplicável também a outros tributos.

Considerando a natureza de regra do preceito, há que se defender que o mesmo, efetivamente, somente alcança aos impostos, ficando os demais tributos fora do seu alcance, o que não implica que o *princípio* que o fundamenta não possa alcançá-los.

Entender pela abrangência do referido dispositivo, com sua natureza de regra, sobre todos os tributos levaria a conseqüências nefastas sobre o sistema tributário. Levaria, por exemplo, a uma imunidade das contribuições previdenciárias incidentes sobre o salário mínimo, quebrando o equilíbrio atuarial da previdência, uma vez que parece indefensável que uma graduação de tais contribuições segundo a capacidade econômica não implique em tal imunidade.

Levaria também a uma obrigação constitucional de prestação de *todos* os serviços públicos divisíveis, sem o pagamento de taxas, para todos os que comprovassem não possuir capacidade econômica para arcar com tais taxas. Muito embora, à primeira vista, esse possa parecer um efeito benéfico, cabe destacar que nem todos os serviços públicos

são indispensáveis à dignidade humana. Imagine-se o caso das taxas de fiscalização referentes ao exercício de determinadas atividades comerciais. Pode-se defender um direito constitucional ao exercício do comércio imune de taxas enquanto a atividade não resultar em lucro?

Na doutrina nacional, Carraza entende que as taxas e contribuições de melhoria também podem ser graduadas segundo a capacidade econômica do contribuinte, em decorrência do princípio da igualdade. Tal graduação, entretanto, ficaria a critério do legislador ordinário, não constituindo uma exigência do art. 145, §1º da CF.<sup>95</sup>

Ávila entende que as taxas e contribuições sociais, às quais denomina de “tributos vinculados”, não se submetem ao jugo do art. 145, §1º da CF. Adverte que a determinação constitucional pela gratuidade de determinados serviços públicos decorre de outros fundamentos, como o princípio do Estado Social e a vinculação aos direitos fundamentais.<sup>96</sup>

Amaro afirma que, embora o dispositivo só se refira impostos, outras espécies tributárias podem levar em consideração a capacidade contributiva, especialmente as taxas, destacando as hipóteses em que a Constituição prevê a gratuidade para as mesmas em hipóteses nas quais não se revela a capacidade econômica<sup>97</sup>.

Se aceitarmos que o preceito efetivamente veicula uma regra, a distinção entre princípios e regras praticamente aniquila todos os motivos que levaram às divergências sobre este e outros aspectos do dispositivo analisado.

Acima foi mencionado que a construção de uma regra constitucional homenageia a segurança jurídica, amputando uma grande parte da margem de discricão que o legislador ordinário possui para regulamentar, no plano infraconstitucional, os dispositivos da constituição.

Neste sentido, ao utilizar o termo “impostos” o constituinte estabeleceu, somente para esta espécie tributária uma obrigação de, sempre que possível, impor um caráter pessoal e uma graduação conforme a capacidade econômica.

#### **4.2 O sentido da cláusula sempre que possível**

---

<sup>95</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 93. Nota de rodapé nº 44.

<sup>96</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. Saraiva: São Paulo, 2010, p. 396-402.

<sup>97</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 142.

Outra divergência doutrinária diz respeito à expressão “sempre que possível” que consta do referido dispositivo. Uma parte da doutrina entende que a referida cláusula aplica-se exclusivamente à obrigação de imprimir caráter pessoal aos impostos. Outra parte entende que a mesma se refere tanto a esta obrigação quanto à obrigação de graduar os impostos conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A discussão assume maior relevo quando se constata que, na Constituição de 1946, o art. 202 previu que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Ou seja, neste texto, claramente se percebe que a cláusula “sempre que possível” se relacionava somente à pessoalidade do *tributo*. Questiona-se, assim, se a mudança de redação pretendeu alterar este panorama.

Já foi exposta acima a posição do Min. Carlos Velloso, para quem a cláusula citada somente relaciona com o caráter pessoal dos impostos. Esta, aparentemente, é a posição dominante da doutrina, encampando-a, entre outros, Ives Gandra Silva Martins, Hugo de Brito Machado, e Humberto Ávila.

Amaro destoa desta corrente e expressamente consigna sua discordância em relação a Machado e Martins quanto a aplicar-se a cláusula somente em relação à personalização dos impostos<sup>98</sup>. Na opinião deste autor, a cláusula analisada: “abre campo, precisamente, para a conjugação com outras técnicas tributárias (como a extrafiscalidade), que precisam ser utilizadas em harmonia com o princípio ali estatuído”.

A solução do problema é bastante complexa. Antes de tudo, é preciso lembrar que a generalidade da doutrina parte do pressuposto de que o dispositivo mencionado abriga um princípio. Mas se assim for, correndo-se o risco de contrariar a opinião de todos, há que se chegar à conclusão de que a cláusula “sempre que possível” é totalmente desnecessária e não possui qualquer utilidade prática.

É consenso geral de que os princípios são normas que reclamam uma otimização em conformidade com o âmbito das possibilidades fáticas e jurídicas. Assim, independentemente da cláusula referir-se à personalização dos impostos, à graduação destes de acordo com a capacidade econômica, ou com ambas as obrigações, a retirada da cláusula do texto não implicaria em absolutamente nenhuma consequência.

Como princípio a aplicação do dispositivo dependeria, de um lado, das possibilidades

---

<sup>98</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 139.

fáticas. Assim, é evidente que nenhuma violação ao mesmo resultaria da ausência de personalização dos tributos naqueles casos em que a hipótese material de incidência do imposto não leva em conta qualquer característica pessoal do contribuinte (IPI e ICMS). Por outro lado, a aplicação do art. 145, §1º dependeria também do âmbito das possibilidades jurídicas, permitindo que, através da ponderação, outras regras e princípios prevalecessem, afastando obrigação de graduar o imposto conforme a capacidade econômica. É justamente isso que ocorreria no caso dos impostos utilizados com finalidade extrafiscal, quando, por exemplo, impostos aduaneiros gravam mais severamente a importação de produtos nocivos ao meio ambiente.

Imagine-se então a redação do dispositivo, sem a cláusula “sempre que possível”, mantendo a sua natureza de princípio, conforme entende a maior parte da doutrina. Nota-se que a retirada do texto em nada afetaria as conseqüências acima mencionadas.

Ocorre que, a existência do referido texto é, justamente, o maior obstáculo à apreensão do preceito citado como uma regra. Isto porque é extremamente complicado defender a impossibilidade *absoluta* tanto da personalização de *qualquer* imposto, quanto de sua graduação conforme a capacidade econômica, pelo menos do ponto de vista jurídico. O que existe, é a extrema dificuldade prática de levar esta personalização ou graduação a cabo, o que exigiria da administração fazendária o dispêndio de recursos que, provavelmente, inviabilizaria seu funcionamento. Neste sentido apontam as lições de Aliomar Baleeiro e de José Eduardo Soares de Melo.<sup>99</sup>

Vejamos o caso do IPI, tido como exemplo clássico de imposto insusceptível de personalização e de graduação segundo a capacidade econômica. Com efeito, possuímos, no ordenamento brasileiro, norma que configura justamente a personalização do referido tributo, ao estabelecer a isenção de IPI para a aquisição de veículos por portadores de deficiência física (Lei 8.989 de 24 de fevereiro de 1995).

---

<sup>99</sup> Da obra de Aliomar Baleeiro se retira a lição de que a cláusula analisada não confere discricionariedade ao legislador, mas, ao contrário, acentua a imperatividade do dispositivo: “Ao contrário, o advérbio acentua sempre o grau da imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo impossível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica subjetiva do contribuinte. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1097. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO parece concordar com esta premissa ao afirmar: “Como a estrutura da norma tributária sempre revela a intensidade econômica do ônus imputado ao contribuinte, forçoso defluir o entendimento de que sempre é possível apreender o caráter pessoal e a capacidade econômica do contribuinte. O que nem sempre será possível é obter, com absoluta segurança e certeza, o caráter eminentemente pessoal e a exata capacidade econômica. MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Dialética: São Paulo, 2007. p. 33-34.

No caso do ICMS, muito embora, à primeira vista, seja impossível a construção de um sistema de lançamento que leve em conta as obrigações impostas pelo art. 145, §1º da CF, parece factível a construção de um procedimento posterior, de restituição, que atenda a ambas as exigências do dispositivo. É o que ocorre, por exemplo, com o sistema TAX FREE, presente em diversos países (a exemplo da Argentina), em que o visitante estrangeiro é restituído dos valores referentes ao IVA (Imposto por Valor Agregado), bastando, para tanto, apresentar suas notas fiscais e passaporte em posto alfandegário na saída do país. Juridicamente falando, não parece haver grandes óbices à instituição de um sistema semelhante em relação ao ICMS no Brasil, cuja finalidade fosse atender às obrigações do dispositivo analisado<sup>100</sup>.

Ocorre que é visível a fragilidade dos mecanismos mencionados em relação ao intento de fraudes a serem cometidas por contribuintes mal intencionados. No caso do mecanismo do IPI, qualquer interessado pode adquirir o veículo por interposição de um deficiente físico para valer-se da isenção ali mencionada. De forma semelhante, no caso de um mecanismo semelhante ao do IVA, cuja intenção fosse restituir integral ou parcialmente o valor do ICMS incidente sobre produtos adquiridos por pessoas com limitada capacidade econômica, poderia ser facilmente burlado. Por exemplo, bastaria às pessoas abastadas, providenciar que suas compras fossem realizadas em nome de seus empregados, exigindo destes os valores referentes à restituição.<sup>101</sup>

Neste mesmo sentido a lição da Baleeiro que, referindo-se à extrema dificuldade de graduação dos impostos indiretos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte de fato, aí enxerga a razão da cláusula “sempre que possível” para a

---

<sup>100</sup> Um sistema como o da “Nota Cidadã”, por exemplo, em que o município de Salvador estimula a exigência de notas fiscais pelo adquirente de serviços sujeitos ao ISS, mediante o creditamento de percentual do valor do tributo para ser utilizado na compensação com o IPTU, poderia (do ponto de vista jurídico) ser facilmente adaptado para atender às disposições do art. 145, §1º da CF.

<sup>101</sup> Interessante julgado em relação ao problema aqui proposto é mencionado por Nabais. Trata-se da sentença do 2º Senado do BVERfG alemão, de 27 de junho de 1991, em que este fixou ao legislador um prazo para adotar as medidas necessárias à reposição da igualdade entre os contribuintes titulares de rendimentos provenientes de juros de depósitos bancários, afetada em razão da aplicação de imposto sobre tais rendimentos apenas a parte dos contribuintes. Isto ocorreu porque uma norma administrativa recomendava o respeito de seus agentes ao segredo bancário. Em razão disso, a única forma de liquidação do imposto era através das declarações dos próprios contribuintes, que não eram fiscalizadas pela Administração. A referida sentença decidiu que a isonomia exigia um tratamento igual tanto em termos jurídicos como em termos fáticos. Assim, uma disciplina de cobrança tributária que permite um déficit de execução desta magnitude pode ser imputada diretamente ao legislador, implicando em uma inconstitucionalidade material da norma. Dada a previsibilidade de fuga generalizada ao tributo, o que efetivamente veio a se verificar, impunha-se a adoção de técnicas menos sujeitas à fraude, como a da retenção na fonte. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009, p. 472.

personalidade e defende para tais situações o uso da seletividade.<sup>102</sup>

Assim, pretendendo-se uma acepção do art. 145, § 1º da CF como o veículo de uma regra, é necessário atribuir à cláusula “sempre que possível” um sentido que permita ao legislador a consideração das possibilidades fáticas como critério para a adoção ou não de mecanismos como aqueles mencionados acima. Por outro lado, esta permissão confere ao legislador uma margem de discricionariedade exacerbada, que dificulta sobremaneira o controle de constitucionalidade das normas que deixem de atender às imposições do dispositivo, uma vez que a prova da viabilidade de dispositivos de fiscalização que inibam as fraudes mencionadas aproxima-se da diabólica, ainda mais quando se tratar do controle em abstrato.

No mesmo sentido parece entender Edvaldo Brito, quando afirma que todos os impostos podem ser regulados de modo pessoal e que, justamente por isso, se o dispositivo não fosse mitigado pela cláusula “sempre que possível”, então, quando, na prática, fossem de apuração técnica insusceptível, a tributação não se faria<sup>103</sup>.

Por outro lado, muito embora se reconheça a vulnerabilidade provocada pelo acima exposto, o problema não sofre qualquer diminuição ao se entender o dispositivo como veículo de um princípio, e não de uma regra. Ao contrário, a margem de discricionariedade do legislador ordinário, em tal caso, é até maior, dificultando ainda mais o controle de constitucionalidade, motivo pelo qual se insiste no posicionamento aqui adotado.

#### **4.3 O art. 145, §1º e os impostos “materiais” ou “reais”**

Em razão da referência do dispositivo ao caráter pessoal dos impostos, diversos doutrinadores questionaram acerca da possibilidade do mesmo alcançar os chamados impostos “reais” ou “materiais”. Cabe, em primeiro lugar, esclarecer em que consistem tais impostos, para então analisar se os mesmos são ou não alcançados pelo preceito.

Mais uma vez se depara aqui com um problema em que a ausência de uma busca pelo significado unívoco de um termo acaba gerando uma discussão prejudicada, uma vez que os interlocutores discutem sobre objetos diferentes.

Amaro denomina de impostos reais aqueles que consideram, objetivamente, a situação

---

<sup>102</sup> Baleeiro. *Op. Cit.* p. 1097.

<sup>103</sup> BRITO, Edvaldo Pereira. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989. p. 326

material, sem levar em conta as condições do indivíduo que se liga a essa situação. Assevera que tais impostos, que soem ser os impostos indiretos, também se submetem ao dispositivo mencionado, devendo a lei que os cria estabelecer critérios de quantificação que não ofendam a presumível capacidade econômica do contribuinte “de fato”<sup>104</sup>.

Para Kiyoshi Harada, são pessoais os impostos que levam em consideração as qualidades individuais do contribuinte e sua capacidade econômica na dosagem do aspecto quantitativo do tributo. Nos impostos reais, a graduação considera somente a matéria tributável abstraindo as condições individuais do contribuinte.<sup>105</sup>

Brito diferencia as duas classificações mencionadas por Amaro, lecionando que a classificação entre impostos diretos e indiretos é realizada conforme haja ou não a repercussão fiscal, ou seja a transferência do ônus do tributo pelo contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Já a classificação entre impostos pessoais e reais é realizada de acordo com a estrutura constitucional do imposto e a possibilidade de, conforme tal estrutura, levar-se em conta características pessoais daquele que arcará com o ônus do mesmo. Conclui que o único imposto real previsto na Constituição é o IPI<sup>106</sup>.

Ávila se aproxima dessa posição. Embora não toque diretamente na questão da classificação entre impostos reais e impostos pessoais assevera, como acima citado, que a expressão “sempre que possível” diz respeito ao caráter pessoal dos impostos e significa “sempre que a hipótese material de incidência permitir a consideração de elementos pessoais”. Porém, de forma diferente de Brito, conclui que o ICMS, o IPI, e os impostos sobre comércio exterior, não são alcançados pela pessoalidade<sup>107</sup>.

Com efeito, uma classificação de acordo com a hipótese material de incidência (nos moldes de sua estrutura constitucionalmente posta) faz mais sentido e é mais útil do que uma classificação realizada conforme o imposto leve ou não em consideração as condições pessoais daquele que arca com o tributo. Esta última condição, de acordo com o que foi acima exposto, vai depender da vontade política do legislador em criar mecanismos que imprimam tal característica ao imposto o que terminaria por afetar uma classificação construída sobre tais bases.

---

<sup>104</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 141.

<sup>105</sup> HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 255-256

<sup>106</sup> BRITO, Edvaldo Pereira de. Imposto Territorial Rural e Progressividade. In: Brito, Edvaldo e Rosas, Roberto (coord.). *Dimensão Jurídica do Tributo*. São Paulo: Editora Meio Jurídico, 2003. p. 245/269.

<sup>107</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 373.

Assentado um significado para a expressão “impostos materiais ou reais”, reiteramos o que foi colocado no tópico anterior quanto ao alcance ou não dos mesmos pelo disposto no art. 145, §1º da CF. Ou seja, os mesmos são alcançados pelo referido dispositivo, porém, a expressão “sempre que possível” deve ser entendida num sentido que permita a consideração das possibilidades fáticas da Administração levar a efeito mecanismos que atendam ao dispositivo.

Para Becker, a regra constitucional que juridicizou o princípio da capacidade contributiva tem eficácia exclusivamente perante o legislador, que deverá escolher para compor a hipótese de incidência do tributo fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital. Uma vez realizada esta escolha, a mesma constituiria uma presunção *jure et de jure*. O juiz poderia analisar apenas em abstrato se o fato escolhido realmente configura uma expressão de riqueza, mas não poderia realizar esta análise, no plano concreto, em relação a um determinado indivíduo.<sup>108</sup>

No mesmo sentido, CARRAZA afirma que a capacidade contributiva à qual alude a Constituição é exclusivamente *objetiva* porque não se refere às condições econômicas reais de cada contribuinte, mas às suas manifestações objetivas de riqueza aludindo ao que Alfredo Augusto Becker chama de *fatos-signos presuntivos riqueza*.<sup>109</sup> Discordamos dessa posição. Aliás, não se vislumbra como uma capacidade contributiva atrelada *exclusivamente* às manifestações objetivas de riqueza possa ser compatível com a personalização dos impostos.

Assim, faz muito mais sentido, apresentando uma maior compatibilidade com o princípio da dignidade da pessoa humana, que a constituição leve em consideração tanto o aspecto objetivo quanto o aspecto subjetivo da capacidade contributiva. Somando-se a isso a aceção do art. 145, §1º como veículo de uma regra e da cláusula “sempre que possível” como uma cláusula de exceção que permita a fuga às imposições do preceito quando as condições fáticas não permitam seu atendimento, parece chegar-se a um esquema logicamente plausível.

#### **4.4 Sentido e alcance do princípio da capacidade contributiva**

Neste ponto extravasa-se dos limites do texto do art. 145, 1º, e da regra que o mesmo

---

<sup>108</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2010. p. 523-524; 532-533.

<sup>109</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 97.



consustancia, para buscar uma análise do *princípio* da capacidade contributiva, numa interpretação em conformidade com o sistema constitucional tributário e, em especial, com o princípio do Estado Social e com as disposições do art. 1º e 3º da Constituição Federal.

Neste sentido deve-se compreender o referido princípio como uma norma que reclama que, da forma mais equânime possível, os custos da construção da sociedade almejada pela Constituição sejam distribuídos conforme a capacidade de cada indivíduo em contribuir para o bem estar da comunidade.

A justa distribuição dos encargos comunitários e, em especial, dos encargos financeiros, é uma exigência do princípio da igualdade. Em um Estado Democrático e Social de Direito, esta igualdade a ser perseguida caracteriza-se por ser uma igualdade material e, justamente por isso, o critério de justiça a ser utilizado não se contenta com uma distribuição proporcional destes encargos, exigindo que aqueles mais capacitados assumam uma parcela maior do ônus. Trata-se de igualar os desiguais pela via da tributação.

Conforme ressalta Buffon, uma tributação que obedeça às premissas mencionadas viabiliza uma efetiva redução das desigualdades. Ademais ao preservar da tributação os desprovidos de capacidade contributiva, viabiliza-se a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, através da não-tributação do mínimo existencial.<sup>110</sup>

Outro aspecto do princípio da capacidade contributiva bastante ressaltado pela doutrina diz respeito à vedação da utilização de tributo com efeito de confisco. Conforme Leandro Paulsen, a preservação do mínimo vital e a vedação de confisco constituem conteúdos *normativos extremos* do princípio da capacidade contributiva, que se aplicam a todos os tributos, inclusive aqueles denominados de vinculados<sup>111</sup>.

Novamente assume relevância tudo que foi mencionado no início deste trabalho acerca da imbricação entre o modelo de Estado e o modelo de tributação, bem como sobre a inquestionável escolha da Constituição de 1988 pelo modelo do Estado Social. É imperativo, portanto, que a releitura do princípio da capacidade contributiva seja realizada sob o prisma de tais premissas, levando em consideração todo o disposto no

---

<sup>110</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 177.

<sup>111</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 82.

Título I da Constituição Federal.

É inegável que o princípio analisado já existia e era aceito no âmbito do Estado Liberal. Entretanto, há que se concordar que, por um lado, a transição para o Estado Social repercute necessariamente no conteúdo e no alcance do mesmo. Por outro lado, no âmbito deste modelo estatal, a eficácia deste princípio transforma-se em condição para uma efetiva concretização do próprio modelo estatal adotado<sup>112</sup>. Sem tal eficácia, não há que se falar em uma efetiva concretização do caráter democrático e muito menos do caráter social do Estado brasileiro.

Como uma norma princípio, a capacidade contributiva possui um alto grau de indeterminação e um conteúdo variável de acordo com as circunstâncias histórico-culturais, assim como ocorre com o princípio da dignidade da pessoa humana. Chulvi destaca a impossibilidade de construir uma definição conclusiva e imutável de capacidade econômica. Pretendendo-se que o princípio da capacidade econômica sirva como instrumento de justiça, não se pode fixar seu conteúdo, mas deve-se deixar que o sentido coletivo, aquilo que a generalidade das pessoas sentem como justo ou injusto, conforme os limites cambiantes deste princípio elástico.<sup>113</sup>

Para além daquilo que restou consignado nas palavras da autora espanhola, cabe destacar que dificilmente se configurará uma conjuntura que permita a eleição de um único índice como apto a demonstrar a capacidade econômica.

A complexidade da sociedade brasileira atual resultou em uma exigência por um sistema tributário igualmente complexo, demandando por diversos tributos incidentes sobre manifestações diversas de capacidade econômica, de maneira que, atuando sinergicamente, o conjunto desses tributos consiga corrigir as distorções a que, inevitavelmente, a eleição por um único critério levaria.

O sistema fiscal constitui uma realidade complexa, irreduzível a um único elemento, porque só uma pluralidade de impostos é capaz de corresponder adequadamente a uma base econômica multifacetada. Ademais, a pluralidade de objetivos do sistema tributário

---

<sup>112</sup> BUFFON, Marciano. *Op. cit.*, p. 178.

<sup>113</sup> CHULVI, Cristina Pauner. El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. p. 159. Nas palavras da autora: *Al igual que ocurre con el valor justicia del que no se puede construir una definición concluyente e inmutable en el tiempo, la capacidad económica puede rellenarse de múltiple contenidos. Por tanto, si el principio de capacidad va a servir realmente a la justicia no podemos fijar para siempre su contenido; habrá que dejar que sea el sentido colectivo, la apreciación de lo que se siente con generalidad como justo o injusto lo que vaya conformando los límites siempre cambiantes de este elástico principio. Si hoy se considera que a renta(...)es un índice de capacidad económica, mañana puede que el indicador sea el gasto o consumo(...)*

atual, muitos deles contraditórios entre si, exige a combinação de diferentes impostos, de forma que, visando um leque de bases de incidência suficientemente largo, possam, além de gerar a receita indispensável ao funcionamento do Estado, produzir distintos efeitos no plano social e econômico<sup>114</sup>.

Assim, o recorrente tema relativo à instituição de um imposto único, que viesse solucionar o problema da complexidade do sistema tributário pátrio há que ser enfrentado levando em consideração o acima exposto. Revelando-se difícil a correção das imperfeições existentes em cada imposto, parece impossível a criação de um imposto único que atenda a todos os ditames constitucionais tributários, inclusive, e principalmente, que não viole o princípio da capacidade contributiva<sup>115</sup>.

Aproveitando a discussão relativa às bases de incidência dos impostos, cabe mencionar aquilo que foi ressaltado por Paulsen como um dos problemas em que o princípio ora analisado exerce papel de extrema importância, qual seja, a *adequada interpretação das bases econômicas*<sup>116</sup>.

Isto porque, a Constituição, ao definir as bases de incidência de diversos impostos, não forneceu (e nem poderia fornecer) uma definição sobre em que consiste ditas bases. Assim, por exemplo, a Constituição não fornece um conceito de renda. Entretanto, não pode haver dúvidas de que ao editar a lei que institui e ou regulamenta um imposto, a discricionariedade do legislador encontra-se limitada pelo princípio da capacidade contributiva. Os conceitos legais acerca das bases de incidência dos tributos deverão sempre implicar na tributação de efetivas manifestações de capacidade econômica. Uma indenização por dano material, por exemplo, jamais poderia ser considerada como renda para fins de incidência do IR.

Por fim, cabe tecer pequeno comentário a respeito da corrente doutrinária que considera a capacidade contributiva como um princípio de sobredireito ou metajurídico. Não é possível concordar com tal opinião, uma vez que, como já ressaltado, existem hipóteses que autorizam o afastamento da aplicação deste princípio pelo resultado da ponderação com outros princípios e regras constitucionais. É justamente isso que acontece nos casos de utilização dos tributos com finalidade extrafiscal. Em tais situações, o legislador não

---

<sup>114</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 230.

<sup>115</sup> *Ibidem*.

<sup>116</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 84.

tem em conta a capacidade contributiva, mas outros valores constitucionais. Um princípio metajurídico, por exemplo, seria o princípio da dignidade da pessoa humana, que jamais pode ser afastado. Mesmo nas hipóteses em que a dignidade de uma determinada pessoa é aparentemente desconsiderada por uma norma, tal desconsideração somente se apresenta juridicamente justificável caso esteja fundamentada pela homenagem à dignidade de outra(s) pessoa(s).

Deduz-se, desta forma, que, como norma princípio, a capacidade contributiva possui um conteúdo que extravasa do disposto no art. 145, §1º, da CF, que expressa tão somente uma pequena parcela do conteúdo possível de ser atribuído ao princípio. Por seu turno, também o alcance do princípio não pode ser limitado por uma interpretação que o limite às balizas do dispositivo citado, uma vez que a capacidade contributiva deve irradiar seus efeitos por todas as normas do sistema tributário, sendo afastada apenas quando o resultado da ponderação com outras regras ou princípios constitucionais autorizar.

#### **4.5 A capacidade contributiva e a progressividade**

Boa parte da doutrina tributária considera a progressividade como a técnica que melhor realiza o princípio da capacidade contributiva, havendo até mesmo quem fale em princípio da progressividade. Por outro lado, existem autores que defendem que progressividade não decorre da capacidade contributiva, mas sim de outros princípios constitucionais, como aqueles relativos à igualdade material e ao Estado Social. Independentemente da posição que se adote, não há como se negar a relação existente entre a progressividade e a concretização do Estatuto Constitucional do Contribuinte, uma vez que tanto a capacidade contributiva como a igualdade material e o Estado Social constituem princípios que integram o mesmo. Pertinente, portanto, discorrer sobre alguns aspectos relativos à progressividade.

Aliomar Baleeiro destaca que a capacidade econômica objetiva não é suficiente à concretização da justiça fiscal que depende, em grande parte, da personalização dos impostos e da adoção de um sistema fiscal progressivo. Para o referido autor, tributos graduados conforme a capacidade econômica são os tributos progressivos. Os tributos não progressivos acabam por incidir em regressividade, uma vez que penalizam a riqueza das famílias modestas em fração proporcionalmente maior que de pessoas mais

abonadas.<sup>117</sup>

Melo compreende a progressividade como um princípio e, entende que o ideal seria que todos os impostos fossem progressivos sob pena de, não o sendo, incidirem em regressividade e inconstitucionalidade. Para aquele autor, a progressividade se relaciona com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, estabelecendo que a carga tributária seja mais significativa para aqueles contribuintes que revelem maior riqueza<sup>118</sup>.

Buffon consigna que a progressividade é apenas um dos meios de realização do princípio da capacidade contributiva. Cita Sacchetto, para quem a mudança de perspectiva ocorrida no final do século XIX, de uma concepção do tributo como preço dos serviços estatais, para uma concepção apoiada no conceito de solidariedade, justificou a transição do tributo proporcional para o progressivo<sup>119</sup>.

O referido autor destaca que a discussão acerca da progressividade no Brasil encontra-se prejudicada por amarras ideológicas anacrônicas, advindas de concepções neoliberais. Exemplifica com a posição de Friedrich Hayek, para quem a tributação progressiva fere a justiça econômica, ao taxar mais pesadamente ganhos maiores advindos, em tese, de um maior gasto de energia (trabalho). Em sentido semelhante, a referência de Michael Lingston ao desincentivo advindo de uma maior tributação sobre aqueles que possuem maior iniciativa e que, portanto, auferem maior renda<sup>120</sup>.

Buffon sustenta que a progressividade, no Brasil, encontra apoio no próprio modelo estatal adotado, afirmando que o Estado Democrático de Direito deve estar fundado no princípio da capacidade contributiva o que, em regra, implica numa imposição fiscal progressiva. Assim, a tributação progressiva deveria ser aplicada a todas as espécies tributárias em relação às quais não exista um óbice intransponível para tanto. Afirma que, pelo menos em relação aos impostos, a progressividade é aplicável a todos<sup>121</sup>.

Nabais defende que o princípio da capacidade contributiva não constitui qualquer suporte para a progressividade dos impostos ou do sistema fiscal<sup>122</sup>. Para este autor, o

<sup>117</sup> BALEEIRO. *Op. Cit.* p. 1161.

<sup>118</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7ª ed. Dialética: São Paulo, 2007. p. 37.

<sup>119</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 187.

<sup>120</sup> *Ibidem*. pp. 188-189.

<sup>121</sup> *Ibidem*. Loc. Cit.

<sup>122</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 493-495. V. tb. pp. 477 e 577.

princípio analisado somente exige uma taxaçoão diferente na proporçoão da diferença da capacidade de contribuir, ou seja, um sistema tributário proporcional, não progressivo. A progressividade, por sua vez, decorreria de outros princípios constitucionais, como o princípio do Estado Social.

Esta posição, entretanto, apresenta-se enfraquecida em face do reconhecimento, pelo mesmo autor, de que a progressividade era defendida mesmo no âmbito do Estado liberal. Ressalve-se, porém, que Nabais distingue entre a progressividade de cada um dos impostos e a progressividade do sistema fiscal como um todo. Assim, por exemplo, no âmbito do Estado liberal, a progressividade de um determinado imposto podia ser utilizada para compensar a regressividade de outro, justamente para atingir um sistema proporcional, coerente com a ausência de demanda por uma igualdade social.

Muito embora apresente uma posição dissonante em relação à de Nabais quanto à ausência de relação entre o princípio da capacidade contributiva e a progressividade, Chulvi também enxerga uma íntima relação entre o Estado Social e o imposto progressivo. Para ela, o *princípio* da progressividade concretiza uma desigualdade qualitativa necessária para lograr a igualdade material exigida pela Constituição Espanhola. Assim, o grau de progressividade do sistema fiscal dependerá da concepção que se tenha do princípio da igualdade no ordenamento: quanto mais se perseguir aquela igualdade, mais progressivo será o sistema<sup>123</sup>.

Certamente, esta parece uma visão mais coerente. A diferença de tratamento decorrente da taxaçoão progressiva exige um fundamento (constitucional) de validade, sob pena de violação da igualdade. Os argumentos apresentados por Nabais, calcados principalmente na sua decorrência do Estado Social, parecem frágeis diante da constataçoão de que a progressividade já era defendida mesmo no âmbito do Estado Liberal.

Por outro lado, as bases do presente trabalho revelam-se sintonizadas com a visão apresentada por Chulvi. Afirmar que uma tendência maior por uma igualdade material implica um sistema fiscal mais progressivo reforça justamente a imbricaçoão entre modelo de Estado e modelo de tributaçoão, bem como a demanda constitucional por um

---

<sup>123</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 161-162. A autora qualifica a progressividade como um princípio. Não discrepa, entretanto, da doutrina espanhola em geral, uma vez que a Constituição Espanhola prevê expressamente o *princípio* da progressividade como guia do sistema tributário. Art. 31.1 (CE): *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.*

sistema que exerça uma função redistributiva, diante da imposição da redução das desigualdades sociais como um dos objetivos da República.

Assim, embora pareça mais acertado classificar a progressividade como uma técnica e não como um princípio, do que decorre a ausência de uma normatividade própria, é seguro afirmar que o arcabouço constitucional já apresentado até aqui exige um *sistema fiscal* progressivo, como uma das vias necessárias para alcançar os objetivos constitucionais.

Não entendemos defensável uma exigência de que todos os tributos, ou mesmo que todos os impostos devam, necessariamente, adotar a técnica da progressividade. Até porque, tal desiderato apresenta-se de consecução extremamente difícil com relação a determinados impostos, em especial aqueles classificados como indiretos.

Não obstante, o sistema como um todo deve apresentar um resultado progressivo, ou seja, a apuração final da carga tributária deve demonstrar que aqueles dotados de maior capacidade econômica contribuam para o sustento dos gastos públicos de forma mais que proporcional à diferença de capacidade econômica. Em outras palavras, a carga tributária (percentual da riqueza pessoal destinada aos tributos) suportada pelos mais ricos deve ser maior do que aquela suportada pelos mais pobres, levando-se em consideração, inclusive, os impostos indiretos.

Ocorre que, para a obtenção de tal resultado, não é a progressividade (da alíquota) a única técnica disponível. Assim, excetuando-se previsão constitucional expressa, como no caso do imposto de renda, não existe uma imposição pela adoção da progressividade em relação a cada imposto específico, mas somente em relação ao sistema fiscal como um todo.

#### **4.6 A capacidade contributiva e a seletividade**

Ao lado da progressividade, outra técnica apontada como apta a concretizar o princípio da capacidade contributiva é a seletividade, que consiste em graduar a taxa de forma inversamente proporcional à essencialidade do produto ou serviço a sofrer a incidência do imposto.

A referida técnica possui previsão constitucional expressa para aplicação em relação ao

IPI e ao ICMS (art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III da CF)<sup>124</sup>. Entretanto, a Constituição não define em que consiste a essencialidade em razão da qual deverá o imposto ser seletivo.

Segundo Ávila, a essencialidade somente pode ser considerada através da perspectiva da garantia e desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, ou seja, aquilo que é essencial para a dignidade humana, sua vida ou saúde, significando que a tributação de alimentos e remédios deve ser regressiva<sup>125</sup>. Para este autor, a seletividade não decorre do princípio da capacidade contributiva, mas importa na concretização tributária da igualdade de tratamento de acordo com o parâmetro da dignidade da humana e da imposição constitucional de proteção do mínimo de existência.

Ocorre que o mesmo autor afirma ser duvidoso que a seletividade seja dedutível da proteção da dignidade humana e do Princípio do Estado Social, porque a decisão sobre quais alimentos ou remédios devem ser vistos como essenciais dependerá de variáveis momentâneas e políticas. Fundamenta, ainda, a ausência de relação entre capacidade contributiva e a proibição de tributar determinados bens, no fato de que a capacidade contributiva do sujeito passivo somente se inicia após a realização dos gastos com a satisfação de sua existência mínima e de sua família, além da manutenção ativa da fonte produtora de seus rendimentos. Assim, a referida proibição decorreria de outros parâmetros constitucionais. Neste sentido, a proibição de tributar alimentos necessários à subsistência não decorre da capacidade contributiva, mas da obrigação de estimular a obtenção dos bens indispensáveis à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde. Entretanto, diante da ausência de uma predeterminação constitucional absoluta dos critérios que orientarão o uso da seletividade, sempre existirá uma apreciação discricionária acerca dos produtos a serem desonerados pela via da seletividade<sup>126</sup>.

Em primeiro lugar, parece haver uma certa contradição na posição de Ávila, quando assevera que a seletividade não decorre da capacidade contributiva, mas sim da proteção à dignidade humana, para, em seguida, afirmar ser duvidoso que a seletividade seja

---

<sup>124</sup> Curiosamente, em relação ao IPI, a Constituição estabelece que o imposto *será seletivo, em função da essencialidade do produto*, enquanto estabelece que o ICMS *poderá ser seletivo*. Induzindo ao raciocínio de que, em relação ao primeiro, haveria uma obrigatoriedade de adoção da técnica, mas em relação ao segundo haveria apenas uma faculdade. Neste sentido: BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 213. Nota de rodapé 487. Em sentido contrário: CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 103.

<sup>125</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 394.

<sup>126</sup> *Ibidem*. p. 395.



dedutível da dignidade humana e do Princípio do Estado Social. Assim, o que o autor parece querer afirmar é que os exatos critérios de definição da essencialidade dos produtos a serem desonerados não é diretamente dedutível de tais princípios. Ocorre que a impossibilidade de deduzir diretamente da Constituição os critérios necessários para a concretização dos princípios constitucionais não é um problema exclusivo da questão aqui tratada. Aliás, esta é uma característica comum à generalidade dos princípios e, ao passo em que traduz um dos principais problemas na hermenêutica moderna, configura também a principal utilidade prática dos princípios. Ou seja, por configurarem *pautas gerais de valoração*, abertas a preenchimentos diversos conforme as circunstâncias de tempo, espaço e cultura, os princípios jurídicos se adaptam aos mais diversos ordenamentos, porém, muito raramente, fornecem uma solução única e definitiva para os problemas jurídicos, servindo apenas como vetores que orientam numa determinada direção.

É interessante destacar a posição de Carraza acerca da seletividade. Manifestando-se sobre o tema, o referido autor afirma que, não obstante a diferença de redação entre o art. 153, §3º, I e o art. 155, §2º, III da CF, em ambos os casos existe um dever de conferir ao imposto um caráter seletivo. Trata-se de uma obrigação e não de uma faculdade. Assevera ainda que, no caso do ICMS, a seletividade poderá ser alcançada com qualquer técnica que atenda a tal finalidade, porém, com relação ao IPI, a seletividade deve ser efetivada, necessariamente, através da variação de alíquotas, a fim de cumprir o disposto no art. 153, §1º da CF<sup>127</sup>. Ainda, para Carraza, qualquer manipulação do IPI e do ICMS que importe em variação do valor a pagar deve visar o caráter seletivo desses impostos. Qualquer outro objetivo visado pelo legislador ordinário, que importe em descaracterização desses impostos como seletivos resulta em inconstitucionalidade<sup>128</sup>. Finalmente, o autor faz referência a um *princípio da seletividade* divergindo do entendimento de que a mesma não constitui um princípio, mas sim uma técnica.

---

<sup>127</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 103-104. O § 1º do art. 153 da CF estabelece: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

<sup>128</sup> *Ibidem*. p. 105. Nesta linha o autor conclui pela inconstitucionalidade do art. 42 da L. 9.532/97 que estabeleceu: “Os estabelecimentos produtores de açúcar de cana, localizados nos estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo e em estados das regiões Norte e Nordeste, terão direito a crédito presumido, calculado com base em percentual, fixado pelo Poder Executivo em virtude do diferencial de custo da cana-de-açúcar entre as regiões produtoras do País, a ser aplicado sobre o valor do produto saído do estabelecimento e compensado com o IPI devido nas saídas de açúcar. Este dispositivo foi revogado pela Lei nº 9.779/99”.

Buffon encontra-se entre os autores que entendem que a seletividade pode servir de instrumento de adequação dos tributos indiretos à capacidade contributiva<sup>129</sup>. O referido autor utiliza propositadamente a expressão *tributos indiretos* ao invés de *impostos indiretos* por entender que existem diversas contribuições sociais que gozam de características semelhantes às de tais impostos, em especial o PIS, a COFINS e a CIDE incidente sobre combustíveis. Isto porque, tais contribuições, diversamente das contribuições previdenciárias, não possuem como característica terem seu produto destinado a um fundo que se reverterá em benefícios para o próprio contribuinte. Em outras palavras, o pagamento de tais contribuições sociais não gera um direito subjetivo ao gozo futuro de benefícios previdenciários nem configuram uma espécie de seguro, como ocorre com as contribuições previdenciárias. Por isso, o referido autor denomina-as de *impostos finalísticos* ou de contribuições não-sinalagmáticas. Buffon entende que o princípio da capacidade contributiva incide em todos os impostos, diretos e indiretos (e ainda sobre as contribuições mencionadas). Com relação a estes últimos, entende que a seletividade é o meio mais apto de adequação dos mesmos à capacidade contributiva. Assim, pode-se depreender que a mesma constituiria uma técnica através da qual tais tributos são adaptados ao princípio da capacidade contributiva.

A nosso ver, não há que se confundir a utilização da seletividade para a adequação do tributo ao princípio da capacidade contributiva com a sua utilização com finalidade extrafiscal, ou seja, para a concretização de valores constitucionais e não para a arrecadação de receitas financeiras para o Estado. A desoneração de produtos da *cesta básica*, por exemplo, homenageia a capacidade contributiva, na medida em que, embora tais produtos sejam consumidos por toda a população, os menos favorecidos economicamente utilizam uma parte maior de sua riqueza pessoal para a obtenção de tais produtos do que aqueles dotados de maior capacidade econômica. Entretanto, a desoneração de produtos que agridam menos ao meio ambiente, por exemplo, mesmo no caso de produtos de elevado valor de mercado e, portanto, destinados ao consumo dos mais ricos, em nada se vincula à capacidade contributiva, mas sim à concretização de um valor constitucionalmente protegido, qual seja, o direito a um meio ambiente sadio. Ambas as hipóteses configuram um aspecto do Estatuto do Contribuinte, porém são aspectos diversos de um mesmo sistema normativo.

---

<sup>129</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 212-215.

Neste sentido, não entendemos correto afirmar que um determinado imposto possui, necessária e intrinsecamente, uma finalidade fiscal ou extrafiscal. Todos os impostos podem ser manipulados para atingir ambas as finalidades. Assim, discorda-se de Carraza quando afirma que o IPI e o ICMS devem necessariamente ser instrumentos de extrafiscalidade, por força do teor do art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III da CF<sup>130</sup>. Registre-se ainda que o ICMS, imposto que para Carraza deve, necessariamente, ser um instrumento da extrafiscalidade é justamente o tributo com maior participação na arrecadação tributária no Brasil.

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, nos impostos seletivos (IPI e ICMS) a capacidade contributiva será concretizável do ponto de vista objetivo e genérico, ou seja, a igualdade ou desigualdade será aferida de acordo com uma manifestação objetiva de capacidade econômica (consumo de determinado bem)<sup>131</sup>.

Importante destacar que boa parte da doutrina, ao discorrer acerca da seletividade, relaciona a utilização da técnica apenas com o ICMS e o IPI, que são impostos para os quais a constituição prevê expressamente o seu uso. Entretanto, a nosso ver, em posição que se aproxima à de Buffon, acima mencionada, a seletividade pode ser utilizada como meio de adequação de diversos impostos e contribuições ao princípio da capacidade contributiva. O ISS, por exemplo, é perfeitamente compatível com a seletividade, graduando-se a incidência do imposto de acordo com a essencialidade do serviço.

Em resumo, a seletividade, assim como a progressividade, não constitui um princípio, mas uma técnica de tributação. Pode ser utilizada, pelo menos, com duas finalidades diferentes: adequação do tributo, em especial os denominados impostos indiretos, ao princípio da capacidade contributiva; ou a concretização de outros valores constitucionais (extrafiscalidade), com a oneração ou desoneração de um bem ou serviço com o fito de estimular ou desestimular uma determinada conduta (e.g. oneração de produtos potencialmente danosos ao meio ambiente). O IPI e o ICMS, devem ser seletivos, por expressa disposição constitucional. Deve ser afastada uma interpretação literal do art. 155, §2º, III da CF, que resultaria numa utilização facultativa da seletividade em relação ao ICMS, uma vez que para tal fim (concessão de uma

---

<sup>130</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 103.

<sup>131</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 105.

faculdade na utilização da técnica) o dispositivo seria totalmente desnecessário. Entretanto, o uso da seletividade não se encontra restrito apenas a estes dois impostos, como uma técnica de tributação, a mesma pode ser utilizada tanto para a adaptação de outros tributos à capacidade contributiva, como para a concretização de outros valores constitucionalmente protegidos.

#### **4.7 A capacidade contributiva e a proteção ao mínimo vital**

Outro instituto jurídico que vem recebendo bastante atenção da doutrina é aquele relativo ao mínimo vital ou mínimo existencial ou ainda mínimo de existência digna. A doutrina constitucional, em especial aquela mais dedicada ao estudo dos direitos fundamentais tem trabalhado na construção de um conceito segundo o qual, cada indivíduo teria, por sua condição de ser humano, o direito à proteção de um núcleo mínimo de direitos e garantias, considerado indispensável para uma vida digna. O mínimo existencial, portanto, é uma noção diretamente vinculada ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Transportado este conceito para o âmbito do Direito Tributário, iniciou-se uma discussão acerca do mínimo imune, ou mínimo isento. Em cotejo com o princípio da capacidade contributiva, o reconhecimento da existência de um *mínimo imune* consiste em reconhecer a existência de uma proibição constitucional de que seja considerada como expressão de capacidade de contribuir a renda ou patrimônio que sejam suficientes tão somente para satisfazer as necessidades consideradas indispensáveis para garantir uma existência humana digna<sup>132</sup>.

Neste sentido, a proteção ao *mínimo imune* está intimamente relacionada ao princípio da capacidade contributiva. Neste mesmo sentido se posiciona Ávila, quando afirma que a capacidade de contribuir inicia somente acima do limite das necessidades para a manutenção da vida<sup>133</sup>.

Também é justamente neste sentido que boa parte da doutrina tributária fala sobre os limites inferior e superior da *zona de capacidade contributiva*. O limite inferior da mesma é representado pela proteção ao mínimo existencial, abaixo deste não há que se falar em existência de capacidade contributiva. O limite superior é representado pela

---

<sup>132</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 167.

<sup>133</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 86. Melhor seria falar em vida *digna*, e não somente em vida.

proibição ao confisco, qualquer tributação que ultrapasse este limite incide em violação ao direito de propriedade.

Diversos autores defendem que o reconhecimento da existência de um mínimo imune é uma decorrência lógica do Estado de Direito. Assim, pensa Buffon, quando afirma que num Estado que existe em razão do homem, é defeso ao Estado exigir tributos que possam atingir o mínimo essencial a uma existência digna<sup>134</sup>. Este autor confere ao instituto algumas conseqüências práticas. O mesmo defende: 1) inadmissibilidade do imposto de renda sobre os salários que se revelem insuficientes para cobrir somente as despesas que deveriam estar ao alcance do salário mínimo (art. 7º, IV da CF); 2) inconstitucionalidade da vedação à dedução integral do IR das despesas essenciais, em especial saúde, educação e moradia; 3) inexigência de tributos vinculados dos cidadãos cuja renda mensal seja insuficiente para prover a própria sobrevivência; 4) não incidência das contribuições previdenciárias sobre o salário mínimo.

Ocorre que, embora no plano teórico seja relativamente fácil defender e fundamentar a existência de um mínimo imune, no plano prático se revela extremamente complexo definir os contornos de tal imunidade. Assim, não entendemos recomendável uma extração de conclusões como a acima reportada, sem uma consideração dos aspectos pragmáticos que envolvem as mesmas.

Em primeiro lugar, assumindo o risco da adoção de uma postura que diverge da generalidade da doutrina, não visualizamos uma dedução lógica *necessária* entre o reconhecimento do mínimo existencial (conjunto mínimo de direitos e garantias que o Estado deve dotar o cidadão, como condição para uma existência digna) e o reconhecimento de uma imunidade implícita consubstanciada no mínimo imune. Não pode haver dúvidas de que é defeso ao Estado considerar como expressão de capacidade contributiva manifestações de riqueza que não ultrapassam o indispensável para arcar com as despesas necessárias a uma vida digna. Mas ocorre que, no modelo do Estado Social, em tese, cabe ao próprio Estado prover o cidadão com o mínimo necessário para tal dignidade. Levado ao extremo, tal raciocínio implicaria numa inexistência de um mínimo de despesas, a serem arcadas pelo próprio indivíduo para a obtenção de uma vida digna. Qualquer manifestação de riqueza ostentada pelo mesmo, em um tal panorama, indicaria um *plus*, passível, portanto, de tributação. Não afirmamos,

---

<sup>134</sup> BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 181.

entretanto que este seja o caso Brasileiro.

Desde já, o acima exposto serve, no mínimo, para rebater uma afirmativa bastante comum, qual seja, a de que, no modelo do Estado Social o mínimo imune possui uma maior amplitude do que no Estado Liberal, uma vez que, ao reconhecer a existência dos direitos sociais, seria incongruente que o próprio Estado retirasse, através da tributação, os meios materiais necessários para satisfazê-los. Ora, o que o Estado Social faz é justamente assumir o dever de prestar, diretamente, em um patamar mínimo, a satisfação de certas necessidades (educação, saúde, entre outras). Ao fazê-lo, em tese, o Estado Social está retirando do indivíduo a incumbência de, por conta própria, buscar a satisfação de tais necessidades. No Estado Liberal, ao contrário, cabe ao próprio indivíduo buscar a satisfação dessas necessidades, gerando uma maior necessidade de recursos materiais e, portanto, uma tolerância menor à tributação, conforme, inclusive, já foi exposto no início deste trabalho.

Entretanto, via de regra, observa-se uma insuficiência, na prática, da prestação de tais bens pelo Estado, consistindo naquilo que Buffon classifica de *sonegação estatal dos direitos sociais*<sup>135</sup>. Surge então a questão: esta sonegação implica numa ampliação da imunidade ora discutida, trazendo sua solução para o âmbito tributário, ou deve o problema ser resolvido no âmbito do Direito Administrativo, com a responsabilização do Estado pela omissão identificada? Em outras palavras, cabe uma discussão que responda se a omissão estatal gera um direito subjetivo a não ser tributado de forma que impeça uma busca individual pela satisfação dessas necessidades ou se gera um direito à tutela judicial de tais necessidades, ou ainda se gera ambos os direitos mencionados. Não existe espaço no presente trabalho para buscar a resposta desta discussão, entretanto, entende-se que uma referência às conseqüências práticas do reconhecimento do mínimo imune não prescinde da mesma.

Com relação à limitação da dedutibilidade de despesas do imposto de renda, também entendemos que a posição acima mencionada buscou uma resposta simplória para uma questão complexa. No caso da educação, por exemplo, seria defensável afirmar que uma educação de excelência, que inclua o acesso a equipamentos de ponta ou o aprendizado de diversas línguas estrangeiras faz parte de um mínimo existencial? Alguns podem entender que permitir a dedução integral do IR de despesas com educação, ao invés de homenagear o princípio da capacidade contributiva, na verdade o viola, uma vez que

---

<sup>135</sup> *Ibidem. Loc. Cit.*

possibilita aos mais abastados o acesso a uma educação diferenciada, não acessível à camada menos favorecida da população. Aliás, esta educação diferenciada, permite uma competição desigual no mercado de trabalho, perpetuando uma situação de desigualdade social. Assim, tal dedutibilidade violaria ainda o princípio geral da igualdade e o objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais.

Da mesma forma, a defesa de uma não incidência de contribuições previdenciárias sobre o salário mínimo também precisa enfrentar fortes argumentos em sentido contrário, tanto de ordem teórica como de ordem prática. No plano teórico, é preciso lidar com a questão, reconhecida pelo próprio autor, da mitigação do princípio da capacidade contributiva em relação às contribuições sociais sinalagmáticas. No plano prático, é preciso lidar com questões como a necessidade de manter o equilíbrio atuarial da previdência e as repercussões da transferência do ônus pelo pagamento de tais contribuições a terceiros. Uma transferência desse ônus ao empregador, por exemplo, geraria um forte estímulo ao desemprego e à informalidade. A criação ou majoração de outras contribuições para compensar a perda de receita poderia resultar numa diminuição da competitividade da indústria nacional.

Em suma, ainda há um longo caminho a percorrer entre o plano teórico do reconhecimento a um mínimo imune e o plano prático da dedução das conseqüências desse reconhecimento. Qualquer tentativa de incursão neste segundo plano deve, necessariamente, arcar com o ônus de enfrentar as questões pragmáticas relacionadas, sob pena de configurar ingenuidade ou demagogia.

Chulvi destaca a diferença entre as posições adotadas pela jurisdição constitucional espanhola e italiana, de um lado, e pela alemã, de outro. A autora registra que as cortes constitucionais da Espanha e da Itália adotam posições semelhantes ao reconhecerem a intangibilidade do mínimo vital, mas se negando a assinalar sua medida concreta. O Tribunal Constitucional alemão, por sua vez, tem buscado garantir uma proteção real das situações econômicas mais débeis, ao estabelecer, diante de uma omissão legislativa, limites abaixo dos quais não deve incidir tributação<sup>136</sup>. Com respeito à dificuldade de fixar concretamente o mínimo imune, a autora entende que é uma valoração que se situa dentro do âmbito de discricionariedade do legislador, que não

---

<sup>136</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 168. V. tb. nota de rodapé 415 na mesma página.

deve ser confundida com arbitrariedade, uma vez que, por um lado, existem critérios que devem inspirar esta valoração, como as necessidades financeiras do Estado e o nível dos serviços oferecidos ao cidadão e, por outro lado, esta quantificação se encontra submetido à revisão do Tribunal Constitucional, quando seja manifestamente insuficiente<sup>137</sup>.

A defesa doutrinária da proteção a um mínimo imune deve ainda enfrentar o problema relativo aos tributos indiretos. Este enfrentamento exige a resposta a dois questionamentos. O primeiro, saber se tais tributos também são afetados pela referida imunidade. O segundo, no caso de uma resposta afirmativa ao primeiro, como evitar uma violação da imunidade nestes casos.

Em obra destinada ao tema Renato Medrado Bonelli destaca que a doutrina, ao tratar do tema, busca a aplicação desta imunidade quase que exclusivamente ao Imposto de Renda. Entretanto, sustenta que decorre da Constituição sua aplicação a toda e qualquer espécie tributária, inclusive os tributos indiretos<sup>138</sup>. Critica o que considera uma omissão do legislador brasileiro quanto ao tema, pois, ao estabelecer um mínimo de riqueza isento do imposto sobre a renda, o legislador transmitiu a falsa idéia de que estava garantindo o mínimo imune. Para este autor, não adianta reduzir a carga tributária do indivíduo com relação a apenas um imposto e, por outro lado, onerá-lo com o repasse dos encargos fiscais nos tributos indiretos, sobretudo nos que incidem sobre o consumo. Afirma ainda que a faixa de isenção não foi atualizada por parâmetros sólidos que acompanhassem o padrão médio de custo de vida da população brasileira.<sup>139</sup>

A seletividade certamente pode funcionar como um instrumento para reduzir o impacto dos tributos indiretos no patrimônio dos menos favorecidos economicamente. Mas não é tão fácil visualizar o mesmo como instrumento suficiente para garantir a não incidência (imunidade) de tributos indiretos.

Registre-se que a Constituição de 1946 trazia em seu art. 15, §1º uma norma referente à questão aqui tratada que não foi reproduzida pela Constituição de 1988, inexistindo nesta qualquer norma de teor semelhante. O referido dispositivo apresentava a seguinte redação: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o

---

<sup>137</sup> *Ibidem. Loc. cit.*

<sup>138</sup> BONELLI B. T., Renato Medrado. *O Estatuto do Contribuinte e a Proteção do Mínimo Imune*. Dissertação apresentada para a obtenção do grau de mestre junto à Universidade Federal da Bahia. Salvador: 2012, p. 95.

<sup>139</sup> *Ibidem.* p. 139.



mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

A questão, desta forma, ainda se encontra pendente de um tratamento mais apurado, tanto no âmbito doutrinário quanto no âmbito legislativo.

#### **4.8 A capacidade contributiva e a proibição ao confisco**

Finalmente, uma releitura do princípio da capacidade contributiva de acordo com as bases estabelecidas neste trabalho precisa ainda tratar da proibição ao confisco.

Acima, já foi mencionado que o inciso IV do art. 150 é um dos poucos que veicula uma norma com natureza de princípio. Embora possua expressa previsão constitucional, entendemos que seu reconhecimento independe desta condição uma vez que o mesmo é uma decorrência lógica do direito fundamental à propriedade, bem como da interpretação sistemática da Constituição, uma vez que a permissão do confisco, além de ofender o núcleo essencial do direito de propriedade, pode colidir com outros dispositivos constitucionais como o art. 5º, XIII e o art. 170.

Para alguns doutrinadores, a vedação ao confisco é um dos aspectos do princípio da capacidade contributiva<sup>140</sup>. Outros o enxergam como um princípio autônomo que atua em conjunto com este para limitar o poder de tributar<sup>141</sup>.

Com efeito, este princípio parece ter uma vinculação muito mais íntima com o direito de propriedade e à livre iniciativa, do que com o princípio da capacidade contributiva. Não se pode afirmar, por exemplo, que uma alíquota de IR de 100% para uma faixa de rendimentos que ultrapasse um valor exorbitante (v.g. doze milhões de reais ao ano) viole a capacidade do indivíduo para contribuir com os gastos públicos, pelo menos não diretamente. É razoável entender que o rendimento percebido até o limite desta faixa é mais do que suficiente para garantir ao contribuinte uma vida digna.

Entretanto embora a posição que sustenta uma vinculação direta do não confisco ao direito de propriedade seja mais defensável, não se pode negar, no mínimo, uma relação indireta entre o princípio ora analisado e o da capacidade contributiva<sup>142</sup>. É em oposição

---

<sup>140</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 87. CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 107.

<sup>141</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 144.

<sup>142</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 177-178. Nota de rodapé n.

ao direito de propriedade que se torna possível concluir que a vedação ao confisco não pode ser entendida num sentido absoluto. Primeiro, porque, num sentido literal, um tributo que não esgotasse completamente a capacidade econômica do contribuinte não poderia ser considerado confiscatório, entretanto, muito antes de atingir tal limite, ocorre a violação ao núcleo mínimo do direito de propriedade. Em segundo lugar porque a própria vedação também possui limites, uma vez que em determinadas circunstâncias, nomeadamente quando houver utilização do tributo com finalidades extrafiscais, a tributação pode atingir patamares extremamente elevados, sem que isso implique violação ao princípio citado.

Ao sair do plano teórico para o prático, a grande dificuldade na manipulação da vedação ao confisco é estabelecer o limite a partir do qual ocorre o confisco e, portanto, uma tributação indevida. Ademais, subsiste a questão de saber se a vedação ao confisco deve ser considerada em relação a cada tributo isoladamente ou em relação ao conjunto de tributos e, neste caso, se ao conjunto de tributos de competência de cada pessoa jurídica ou de todas elas<sup>143</sup>.

No julgamento da Medida Cautelar em Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 2.010, o Pleno do STF se pronunciou no sentido de que:

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante a 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<sup>144</sup>.

O referido julgamento, embora tenha se pronunciado sobre as últimas questões, nada mencionou sobre o limite objetivo a partir do qual ocorre o confisco. Existem julgamentos pontuais do STF no sentido de considerar, em determinado caso concreto,

---

441: *Sin embargo, compartimos la opinión de quienes defiende que no se trata de presentar las dos tesis principales como enfrentadas (...) ambas teorías tienen su punto de contacto pues un sistema tributario o un tributo confiscatorio atentan contra el derecho de propiedad pero también contra la preceptiva justicia tributaria.*

<sup>143</sup> O que necessariamente traria para a discussão questões relativas ao pacto federativo e à autonomia dos entes políticos. No último caso, o aumento de tributo por uma pessoa jurídica poderia elevar a carga tributária total além do limite do confisco, limitando a margem dos demais entes tributantes e deixando em aberto a questão sobre qual delas deveria reduzir a tributação para alcançar o retorno ao patamar tolerável.

<sup>144</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direita de Inconstitucionalidade 2010. D. J. 12 abr 2010. Min. Relator. Celso de Mello. Disponível em: <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>. Acesso em 05 de junho de 2012.

se houve ou não confisco pela utilização de uma determinada alíquota, mas não existe um pronunciamento sobre aquele limite.

No âmbito legislativo, merece menção o projeto de Lei Complementar 168/89 de autoria do então senador Fernando Henrique Cardoso que tentou estabelecer tal limite objetivo ao dispor:

Art. 7º Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência. (...)

§2º Para os efeitos deste artigo, computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos ou decorrentes de um único negócio.

O referido projeto, entretanto, não foi aprovado. Recebeu ainda fortes críticas da doutrina por estabelecer limites tão elásticos (100% do valor do bem ou 50% do valor da renda) que poderiam ser considerados como uma verdadeira legitimação do confisco<sup>145</sup>.

Inexiste, portanto, norma infraconstitucional a regulamentar o art. 150, IV da CF.

A inexistência de um limite objetivo para configuração do confisco também ocorre em outros países. Chulvi destaca que a jurisprudência constitucional espanhola (assim como a do STF) vem se mostrando reticente em fixar tal limite. Apresenta, então, algumas alternativas à fixação desse limite.

A referida autora, defende o cotejo do não confisco com outros institutos constitucionais além do direito propriedade. Fazendo referências a posições adotadas pelo Tribunal Constitucional alemão, defende que, enquanto não houver a fixação de um limite objetivo, a vedação ao confisco deve ser analisada em cotejo com outros institutos constitucionais, como a proteção ao mínimo existencial ou o princípio do livre exercício da profissão, a fim de que, no caso concreto, seja possível aferir se a tributação está ocorrendo de forma confiscatória<sup>146</sup>.

---

<sup>145</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 127.

<sup>146</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *Op. Cit.* p. 181-184.

## 5. Do Papel dos Deveres Fundamentais no Estatuto do Contribuinte

Um tema ainda pouco estudado, desenvolvido e difundido no Direito é aquele relativo aos deveres fundamentais<sup>147</sup>. Neste capítulo pretende-se abordá-lo, bem como, na medida do possível, analisar os reflexos do reconhecimento da existência de deveres fundamentais no Sistema Constitucional Tributário e no Estatuto do Contribuinte.

Como se percebe do quanto foi exposto anteriormente, bem como de uma percepção panorâmica da doutrina tributária brasileira, esta se dedicou, de forma majoritária, ao estudo dos limites do poder de tributar. O enfoque, quase sempre, tem sido a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, buscando uma dogmática que evite os excessos por parte do Estado, no que diz respeito à invasão do patrimônio do indivíduo através do tributo.

Os doutrinadores contemporâneos que se dedicam ao estudo dos deveres fundamentais destacam esta desatenção para com o tema e alguns deles apontam as razões para tal desinteresse. Assim Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins citam a posição expressada por Carl Schmitt em seu texto “Direitos e Deveres Fundamentais”, no qual Schmitt justifica o estreitíssimo espaço dedicado aos deveres fundamentais (apenas 1 página, contra as 48 páginas dedicadas aos direitos fundamentais), afirmando que: 1) O Estado capitalista-liberal não pode estabelecer deveres fundamentais com a mesma estrutura que os direitos fundamentais, pois sua finalidade é garantir espaços de livre atuação dos indivíduos, limitando o Estado; 2) a Constituição de Weimar não estabeleceu deveres

<sup>147</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 01. “O tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea (...). A uma tal constatação se refere a generalidade da doutrina que versa sobre o tema: v.g. LOMBARDI, ‘Contributo allo Studio dei Doveri Costituzionali’, Milano, 1967, pp. 3ss. e 467; C. CARBONE, ‘Diritti e doveri pubblici individuali e principi fondamentali (Osservazioni generali)’, *RaDP*, 20 (1965), pp. 295ss., e ‘I Doveri Pubblici Individuali nella Costituzione’, Milano, 1968, pp. 2ss. e 42ss.; H. H. KLEIN, ‘Über Grundpflichten’, *der Staat*, 14 (1975), pp. 153ss.; R. STÖBER, ‘Grundpflichten und Grundgesetz’, Berlin, 1979, pp. 19 e ss; ‘Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension’, *NVwZ*, 1982, pp. 473ss., e ‘Grundpflichten versus Grundrechte?’, *Rechtstheorie*, 15 (1984), pp. 39ss.; H. BETHGE, ‘Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension’, *NJW*, 35 (1982), pp. 2145s., e ‘Die verfassungsrechtliche Problematik der Grundpflichten’, *JA*, 1985, pp. 249ss.; V. GÖTZ e H. HOFMANN, ‘Grundpflichten als verfassungsrechtliche Dimension’, *VVDStRL*, 41 (1982), 1983, respectivamente, pp. 8ss e 43ss; J. ISENSEE, ‘Die verdrängten Grundpflichten des Bürgers (Ein grundgesetzliches Interpretationsvakuum)’, *Döv*, 35 (1982), pp. 609ss; D. MERTEN, ‘Handlungsgrundrechte als Verhaltensgarantie’, *VA*, 73(1982), pp. 103 e ss; O. LUCTERHANDT, *Grundpflichten als Verfassungsproblem in Deutschland*, Berlin, 1988, pp. 22ss; H. HOFMANN, ‘Grundpflichten und Grundrechte’, in J. ISENSEE//P. KIRCHHOF (Eds.), ‘*Handbuch des Staatsrechts*’, vol. V, Heidelberg, 1992, pp. 331ss; K. STERN, ‘Das Staatsrecht der Bundesrepublik Deutschland’, III/2 (Allgemeine Lehren der Grundrechte), München, 1994, pp. 995ss, e S. VARELA DIAZ, ‘La idea de deber constitucional’, *REDC*, 4/1982, pp. 69ss.”

para os cidadãos, com exceção do serviço militar; 3) as referências abstratas a deveres só podem ser implementadas mediante lei que os concretizar, sendo as previsões constitucionais abstratas um critério que limita a liberdade individual em prol de interesses coletivos; 4) o dever de cumprir as leis é uma determinação vazia de conteúdo, pois o conteúdo das obrigações daí decorrentes dependerá não da constituição, mas da legislação ordinária<sup>148</sup>.

Não se está aqui tecendo qualquer espécie de crítica acerca da postura acima mencionada. A necessidade de defesa das liberdades individuais em face das intervenções estatais exacerbadas, durante períodos de totalitarismo estatal, reclamou uma dedicação diuturna da doutrina durante os últimos dois séculos. A idéia de deveres fundamentais, por sua vez, sempre esteve associada à intervenção do Estado na esfera de liberdades do cidadão, o que, de certa forma, colaborou para a aversão ao tema. Os deveres, em geral, sejam eles constitucionais ou legais, são considerados como normas de *rejeição social*, e isto é especialmente perceptível com relação ao dever fundamental de pagar tributos, aquele que mais interessa ao objeto do presente trabalho.

O pensamento liberal dominou quase completamente a cena acadêmica, desde o final do século XVIII<sup>149</sup> até a primeira metade do século XX. Sua influência consolidou uma visão segundo a qual “a liberdade individual tinha prioridade sobre a responsabilidade comunitária”<sup>150</sup>. Assim, o foco doutrinário foi direcionado para o estudo dos direitos subjetivos dos indivíduos e os deveres estudados eram apenas aqueles de titularidade do Poder Público.

Também Cristina Pauner Chulvi, em obra tomada como referência por boa parte dos autores que discorrem sobre o tema aqui tratado, reconhece a pouca atenção que a questão vem recebendo da doutrina e destaca que esta desatenção pode dever-se à posição doutrinária segundo a qual os deveres se desprendem naturalmente do reconhecimento das potestades públicas, o que tornaria desnecessária sua afirmação

---

<sup>148</sup> DIMOULIS, Dimitri *et* MARTINS, Leonardo. Deveres Fundamentais. p. 325-326. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; e CARBONELL, Miguel (coords). *Direitos, Deveres e Garantias Fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011. p. 325-345.

<sup>149</sup> O final do século XVIII é reconhecidamente considerado como o marco histórico do surgimento dos chamados direitos fundamentais de “primeira geração”, que se consolidaram com as Declarações de Direitos oriundas dos movimentos que culminaram com a independência dos Estados Unidos da América e com o fim do regime absolutista na França.

<sup>150</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coleção de teses. Coimbra: Ed. Almedina, 2009. p. 16. No mesmo sentido: GIANETTI, Leonardo Varella. *O Dever Fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. Dissertação de Mestrado depositada na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte: 2011. p. 17.

específica<sup>151</sup>.

No mesmo passo, José Casalta Nabais ressalta o desprestígio do tema no seio da doutrina constitucional portuguesa e, em geral, da doutrina constitucional europeia, citando diversos autores que chegaram à mesma constatação<sup>152</sup>. O autor citado atribui tal desatenção, ora à idéia de primazia da liberdade individual sobre a responsabilidade comunitária, bem como à necessidade de afirmação dos direitos do cidadão em face do Estado, linha de raciocínio segundo a qual os deveres decorreriam do próprio reconhecimento do poder público, e não careceriam de qualquer afirmação específica para sua sobrevivência; ora, ao escasso desenvolvimento teórico e dogmático das chamadas “situações jurídicas passivas” no direito público, que por sua vez tem raízes na construção da idéia de Estado de Direito como forma de assegurar o maior âmbito de liberdade possível aos cidadãos.

Assim, uma vez que, pelo menos em tese, o Estado sempre foi dotado de aparato destinado a fazer cumprir as obrigações de que era credor em face do cidadão, não se houve por necessária maior dedicação da doutrina ao estudo destas obrigações.

Entretanto, na Europa, a partir de meados do século XX, houve considerável desenvolvimento de teorias que associam a tributação à noção de dever fundamental. O tributo, nessa concepção, constituiria um dos deveres essenciais à existência e viabilidade do Estado de Direito e, portanto, seria essencial também à garantia dos direitos fundamentais.

No Brasil, a produção doutrinária sobre o tema ainda é bastante tímida, muito embora uma série de trabalhos acadêmicos recentes venha tentando reverter a deficiência de tratamento apontada. E, boa parte destes autores se inspirou nas obras portuguesas e espanholas sobre a questão, em especial na obra de José Casalta Nabais, acima referenciada.

No que se refere à produção legislativa, os reflexos da desatenção dedicada aos deveres podem ser facilmente percebidos. A Constituição de 1988, visivelmente, não dedicou aos deveres fundamentais a mesma rigidez sistêmica dedicada aos direitos fundamentais. Apesar do título do seu Capítulo I - “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos” - não se encontra ali um tratamento sistemático dos deveres: o capítulo não

---

<sup>151</sup> CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. p. 31

<sup>152</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 15.

veicula sequer uma norma, seja de cunho formal ou material, relativa aos deveres fundamentais. Não os enumera, nem estipula regras quanto à sua interpretação, aplicação ou eficácia. Situação muito diferente daquela relativa aos direitos fundamentais, que possuem uma série deles enumerados nas dezenas de incisos do art. 5º e conta ainda com normas de caráter formal relativas à sua interpretação e aplicação nos parágrafos do mesmo dispositivo.

A jurisprudência segue na mesma linha da doutrina e da legislação, sendo raros os julgados dos tribunais superiores que fazem menção aos deveres fundamentais. Em pesquisa realizada no sítio do Supremo Tribunal Federal, na internet, foram localizados poucos julgados em que a expressão “dever fundamental” foi utilizada. Ainda assim, na maior parte destes julgados, a expressão se refere à categoria jurídica que não coincide com aquela que é objeto do presente estudo, referindo-se, na verdade, a deveres estatais<sup>153</sup>. As exceções são o RE 603191/MT<sup>154</sup> e a AC 33 MC / PR<sup>155</sup>, as quais fazem referência justamente ao dever fundamental de pagar tributos.

Entretanto, atualmente podem ser identificados efeitos prejudiciais do desprezo dedicado ao estudo dos deveres fundamentais. Diversos autores fazem referência à chamada *hipertrofia dos direitos fundamentais* bem como à conseqüência de tal hipertrofia, qual seja a criação de uma cultura individualista em que as pessoas se consideram titulares de inúmeros direitos subjetivos, atribuindo ao Estado a obrigação de suprir todas as suas necessidades, até os mais específicos pormenores, sem, entretanto, dedicar a mínima consideração ao cumprimento de seus deveres cívicos, o que, em última análise implica na inviabilização do bom funcionamento estatal.

Carlos Alberto Gabriel Maino destaca tal panorama ao alertar que, do ponto de vista político as circunstâncias mencionadas estimulam a conformação de uma sociedade de incapazes. Uma sociedade em que ninguém pode prover-se de nada, mas têm direito a tudo. É uma alteração absoluta do princípio da subsidiariedade, outrora desconhecido pelo estado totalitário-paternalista, e hoje desconhecido pelo estado judicial paternalista. O cidadão já não espera a satisfação de seus desejos por parte do caudilho, mas por parte de um juiz – ou Tribunal Constitucional – ante quem reclama seu direito, por

---

<sup>153</sup> Adiante será tratado o conceito de deveres fundamentais, justificando porque o “dever fundamental” referido nos julgados do STF não coincide com objeto deste capítulo.

<sup>154</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 603.191. D.J.e. 05 set 2011. Min. Relatora Ellen Gracie. Disponível em <www.stf.jus.br>

<sup>155</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Cautelar nº 33. D.J.e. 10 fev 2011. Min. Relator Marco Aurélio. Disponível em <www.stf.jus.br>

exemplo, a um ambiente sadio, como se não coubesse à própria cidadania o dever de separar o lixo, evitar o vazamento de substâncias contaminantes nos cursos de água, etc. O resultado disto é que o ambiente continuará contaminado. Quer dizer, que ninguém desfrutará desse direito realmente. Pretender que a burocracia estatal resolva o problema com recursos próprios, ou impondo fortes multas a quem não cumprir as normas de tratamento de resíduos, em uma sociedade na qual ninguém se considera verdadeiramente obrigado a nada, é simplesmente ilusório<sup>156</sup>.

Urge, portanto, maior desenvolvimento teórico sobre o tema dos deveres fundamentais, a fim de possibilitar que o mesmo se reflita numa produção legislativa e jurisprudencial, que restaure os deveres ao papel essencial que devem possuir em qualquer ordenamento jurídico, e mais ainda num Estado *Social* de Direito, em que o pilar da solidariedade social ocupa posição protagonista no ordenamento.

A época atual se revela extremamente propícia ao desenvolvimento de uma teoria dos deveres fundamentais em razão da crise pela qual passa o modelo do Estado Social, em que, diante da dificuldade de um equilíbrio orçamentário financeiro, diversos setores vêm pregando uma diminuição do Estado, inclusive com o sacrifício na prestação dos Direitos Sociais Econômicos e Culturais.

Com efeito, o modelo do Estado Social vem mostrando sinais de exaustão, diante da demanda crescente por recursos necessários para sustentar uma lista sempre em expansão de direitos fundamentais. Inclusão digital, meio ambiente ecologicamente equilibrado, acessibilidade para os portadores de deficiência física ou mental, são só alguns exemplos de direitos fundamentais que importam em alto custo para o Estado.

A par disso, os Estados modernos precisam lidar com um dilema surgido com a globalização e a abertura dos mercados: como manter uma economia nacional competitiva, capaz de suportar a investida de produtos e serviços oriundos de países

---

<sup>156</sup> “Desde el punto de vista político se trata de sociedades conformadas por incapaces. Nadie puede proveerse de nada y tiene derecho a todo. Es la alteración absoluta del principio de subsidiariedad, otrora desconocido por el estado totalitario-paternalista, y hoy desconocido por el estado judicial paternalista. El ciudadano no espera la satisfacción de sus deseos por parte del caudillo sino por parte de un juez – o Tribunal Constitucional – ante quien reclama su derecho v. gr. a un ambiente sano, como si no fuera la misma ciudadanía la que tiene el deber de separar la basura, evitar el derrame de sustancias contaminantes en los cursos de agua, etc. La conclusión de ello es que el ambiente continuará contaminado. Es decir, que nadie disfrutará de eso derecho realmente. Pretender que la burocracia estatal resuelva el problema con recursos propios, o imponiendo fuertes multas a quienes no cumplen con las normas de tratamiento de residuos, en una sociedad en la que nadie se considera verdaderamente obligado a nada, es sencillamente ilusorio”. MAINO, Carlos Alberto Gabriel. Derechos Fundamentales y La Necesidad de Recuperar los Deberes. In: LEITE, G S.; SARLET, I. W.; CARBONELL, M. (Coords). *Derechos, Deberes e Garantías Fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011. p.33.



onde o custo de produção é muito inferior, em razão de uma menor tributação e de uma ausência (ou quase ausência) de direitos sociais e trabalhistas e, ao mesmo tempo, garantir, no mínimo, a manutenção desses mesmos direitos trabalhistas e sociais. Trata-se da chamada “quebra de competitividade” promovida por economias extremamente agressivas que se beneficiam de um baixo custo de produção em razão dos fatores mencionados para oferecer produtos e serviços a preços que muito dificilmente podem ser reproduzidos por países que ostentem um nível diferenciado de proteção social.

Neste sentido, se o presente trabalho é dedicado ao estudo do Estatuto do Contribuinte, no âmbito do Estado Social, buscando refletir as alterações necessárias para adequar a acepção até hoje emprestada ao mesmo à nova realidade fática e jurídica que se apresenta, é de inegável relevância que o presente estudo aborde as questões relacionadas ao estudo dos deveres fundamentais. É este o objetivo do presente capítulo.

### **5.1 Evolução da noção de deveres**

Assim como acontece com os Direitos Fundamentais, o nascimento da noção de deveres fundamentais também se encontra intimamente relacionada com o Direito Tributário. Com efeito, Dirley da Cunha Júnior destaca que os direitos do homem começaram a ser reconhecidos ainda no século XIII, com a luta dos proprietários de terra ingleses pela aprovação da *Magna Carta*, pelo Rei João Sem Terra, com a inclusão na mesma de dispositivos que evitassem a tributação sem o consentimento de representantes (*no taxation without representation*)<sup>157</sup>, evento que representou um grande passo na construção da noção de direitos fundamentais. Por sua vez, um dos embriões da noção de deveres fundamentais, origem da discussão que aqui pretendemos abordar, foi a idéia de que todos devem contribuir, na medida de sua capacidade, para fornecer ao Estado os recursos necessários ao desenvolvimento de uma sociedade justa e solidária.

Assim, a idéia da tributação como fonte de recursos financeiros para o Estado e a análise do Princípio da Capacidade Contributiva (sob seu aspecto positivo<sup>158</sup>) estão fortemente associadas à origem das discussões sobre os deveres fundamentais. Por isso mesmo, parte significativa das obras sobre os “Deveres Fundamentais” foi produzida

---

<sup>157</sup> CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de direito constitucional*. Salvador: Podium, 2008, p. 559.

<sup>158</sup> Utiliza-se aqui a expressão “aspecto positivo do Princípio da Capacidade Contributiva” como referência à ideia de que cada um deve contribuir de acordo com sua capacidade econômica para financiar o Estado, em contraposição ao que seria o aspecto negativo do mesmo princípio, que veda exigir do contribuinte uma colaboração que venha onerá-lo excessivamente, em violação à sua dignidade.

por tributaristas; e é por isso que o “dever fundamental de pagar tributos” é um dos deveres mais amplamente reconhecidos pela doutrina, e um dos mais citados como exemplo de dever fundamental.

Carlos Alberto Gabriel Maino se revela perplexo diante da formulação atual das sociedades ocidentais sobre o tema dos deveres. Destaca que, observando-se as sociedades pré-modernas, em qualquer tempo ou lugar, se notará a inteligência comum de que o homem é um ser incompleto e devedor. Seus deveres patrióticos, religiosos e familiares configuram a vida social judia, grega, romana ou medieval e diversos textos históricos são exemplo desta afirmação (v.g. Código de Hamurabi, o Antigo Testamento, entre outros). Já a sociedade moderna e pós-moderna se constitui sobre direitos: o homem nasce credor de uma série de prerrogativas, muitas das quais permanecem insatisfeitas, são de impossível cumprimento *e não se conhece quem é o sujeito obrigado a satisfazê-las*.<sup>159</sup>

Percebe-se, desta forma, que a noção de deveres ocupava um lugar de destaque na cultura das sociedades pré-modernas. Entretanto, em determinado momento histórico, iniciou-se uma reação generalizada à esta noção. A partir de então, os deveres passam a ser considerados, cada vez mais, como um *mal necessário*. Gradualmente, consolida-se na cultura jurídica a idéia de que os deveres, em especial os deveres públicos, por configurarem uma limitação à liberdade, devem ser restringidos tanto quanto possível.

Não há dúvidas de que a observação de Maino, acima mencionada, deve ser aceita com ressalvas. Não se pode pretender, atualmente, uma justificação dos deveres como a que existia nas sociedades e nos textos mencionados. Não mais se tolera uma visão do Direito Público que coloque o cidadão numa condição de súdito do Estado, ao qual cabe somente a obediência sem jamais questionar a ordem que parte de uma autoridade. Entretanto, também é incontestável que o oposto, ou seja, um ordenamento que negligencie os aspectos comunitários da vida em sociedade, preocupando-se exclusivamente (ou quase) com a proteção do indivíduo, sem dotar a sociedade de mecanismos eficientes de proteção contra aqueles que descumprem suas obrigações sociais, resulta em problemas igualmente graves.

Ricardo Lodi Ribeiro<sup>160</sup> retratou com acuidade este panorama ao concluir que, com a

---

<sup>159</sup> MAINO, Carlos Alberto Gabriel. *Op. cit.* p.32.

<sup>160</sup> RIBEIRO, Ricardo Lódi. A segurança dos direitos fundamentais do contribuinte na sociedade de risco. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). *Direitos Fundamentais: Estudos em homenagem ao*

abertura do direito tributário à idéia de justiça, recuperou-se o equilíbrio entre os princípios da legalidade e da capacidade contributiva. Esta postura prestigia a igualdade, com adoção de fórmulas para coibir as práticas abusivas, sejam no sentido de burlar a obrigação de pagar tributos, sejam os mecanismos que vão além das normas com intenção meramente arrecadatórias. Ficam, então, superadas visões particularistas tais como as teorias da tipicidade fechada ou da interpretação econômica do fato gerador, bem como o recurso aos parâmetros iluministas no estudo da segurança jurídica do contribuinte, prática ainda presente em parte dos estudos, mas totalmente inadequada à solução dos problemas atuais.

Afinal, ao perseguirmos a tutela do direito individual do contribuinte, não cabe pensá-lo como uma figura mitológica desligada da realidade fática, nem é o Estado contemporâneo aquele *Leviatã* denunciado por Hobbes – e sim um Estado Democrático, compromissado com o respeito aos direitos dos seus cidadãos e cada vez mais acessível aos controles da cidadania.

Assim, evidencia-se a necessidade de trabalhar com uma noção de dever que, se por um lado, não submete o cidadão a uma restrição desproporcional e desarrazoada do seu direito fundamental à liberdade, por outro, seja forte o suficiente para garantir que o Estado, como representação política da sociedade e de cada um de seus integrantes, possua meios efetivos de obrigar todos os membros da sociedade a cumprirem seus deveres comunitários.

Não faz mais qualquer sentido visualizar o Estado como um ente opressor, um algoz do indivíduo. É premente a necessidade de construir uma cultura de valorização da noção de deveres em oposição à cultura individualista que se cristalizou nas sociedades ocidentais. Uma sociedade que ofereça condições de vida mais dignas depende do reconhecimento dos deveres pelos indivíduos e da exigência, pela sociedade, do cumprimento desses deveres, o que, por sua vez, exige a construção de mecanismos jurídicos que possibilitem e facilitem essa exigência e a sanção eficaz nos casos de descumprimento.

## **5.2 Conceito de Dever Fundamental – Uma proposta**

Já foi mencionada, anteriormente, a importância da busca por significados unívocos

para termos e expressões, a fim de reduzir as incertezas semânticas. De nada adianta discutir sobre determinado objeto, apoiando-se no escólio de alguns doutrinadores e refutando a visão de outros, caso se perceba, mais adiante, que cada integrante da discussão estava, na verdade, tratando de um objeto diverso.

Buscaremos, então, definir o *objeto* que será doravante tratado. Não pela construção de um conceito exclusivo da expressão “dever fundamental” (exclusividade, aliás, inviável), rechaçando toda tipificação fornecida por autores que possuam visão diversa da presente; mas, através de uma delimitação suficiente para que o leitor reconheça o objeto de nossa construção, e deixar claro que os argumentos atinentes a supostos deveres fundamentais estranhos ao conceito aqui fornecido não poderão influenciar na discussão ora travada, por se referirem a objetos diversos daquele aqui analisado.

A idéia matriz de que partimos para tal construção é a noção de pacto social. Ou seja, entendemos que o homem integrante da sociedade, a fim de aproveitar as vantagens da vida em comunidade, adotou, tacitamente, um pacto social, abrindo mão de uma parcela de sua liberdade e de sua propriedade, para obter, em retorno, a proteção da comunidade, que é representada pelo Estado.

Para Nabais, a concepção do homem que subjaz às atuais constituições não é a de um mero indivíduo isolado ou solitário, mas de uma pessoa solidária em termos sociais, um ser ao mesmo tempo livre e responsável. Esta referência e vinculação sociais do indivíduo constituem precisamente a base do entendimento da ordem constitucional assente no princípio da repartição ou da liberdade como uma ordem, simultânea e necessariamente, de liberdade e de responsabilidade, ou seja, uma ordem de liberdade limitada pela responsabilidade. Enfim, um sistema que confere primazia, mas não exclusividade, aos direitos face aos deveres fundamentais; um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo.<sup>161</sup>

Ocorre que ao aderir<sup>162</sup> ao pacto social o cidadão não só abre mão de parcela de sua

---

<sup>161</sup> NABAIS, José Casalta. *Op. cit.* P. 31

<sup>162</sup> O termo “adesão” pode levar à falsa noção de que deve haver uma declaração de vontade expressa, por cada cidadão, no sentido de aderir ou não ao que aqui chamamos de pacto social. Esta noção, obviamente, não condiz com a realidade. A adesão ao “pacto social”, na verdade, é compulsória e o indivíduo nada pode fazer para evitar sua vinculação ao mesmo. Poder-se-ia imaginar que o indivíduo pode se retirar do território de determinado Estado, escapando, assim, do “pacto social” relativo ao mesmo, mas ao fazê-lo, estará simplesmente se colocando sob a força do “pacto social” relativo ao território para o qual se retirou.

liberdade e propriedade, mas também se compromete - com a comunidade que passa a integrar - a cumprir determinadas obrigações, a adotar determinados comportamentos. É aí que surgem os deveres fundamentais.

Portanto, na visão aqui adotada, os deveres fundamentais consistem justamente nas condutas que o indivíduo deve adotar em prol do bem comunitário, por força do pacto social. São aquelas condutas essenciais e indispensáveis para viabilizar a continuação da vida em sociedade, e cujo descumprimento poderia levar à desestabilização do vínculo que une determinado povo, determinada nação.

Nesta altura, o leitor pode se questionar sobre que pacto social está em causa: qual o seu conteúdo, e como atribuir juridicidade a estes deveres. Ora, nas sociedades modernas, esse pacto social está exprimido justamente na Constituição de cada Estado. Deveres fundamentais, portanto, são aqueles deveres previstos constitucionalmente, explícita ou implicitamente, e cujo conteúdo se revela indispensável para continuidade do funcionamento da sociedade e do Estado, dentro dos moldes previstos na Constituição.

Não é por outro motivo que o exemplo clássico de dever fundamental é justamente o dever de pagar tributos. No estágio atual da civilização, não se vislumbra que o Estado possa funcionar, atendendo às suas funções, previstas na Constituição, sem que os membros da comunidade contribuam para suas despesas através do recolhimento de tributos.

Assim, entendemos que os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional, constituída por aqueles deveres jurídicos do cidadão, excluídos, portanto, os deveres estatais. Ademais, apenas se adequam a esta categoria aqueles deveres que possuem elevada importância para a vida em comunidade, excluindo-se, assim, os deveres interindividuais, que não se refletem na comunidade por interessarem tão somente às partes envolvidas na relação.

Para Nabais, os deveres fundamentais são deveres do homem que, por determinarem a posição jurídica fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem ser exigidos por esta. Seriam posições jurídicas passivas, porque exprimem a situação de dependência dos indivíduos em face do Estado, revelando o aspecto passivo da relação entre indivíduos e o Estado ou comunidade.<sup>163</sup>

Observa-se, neste sentido, que nem todos os deveres previstos na Constituição ou dela

---

<sup>163</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 64

decorrentes podem ser classificados como deveres fundamentais. Nesta categoria, por exemplo, não se incluem as posições passivas correlativas ou simétricas aos direitos fundamentais, seja no caso das sujeições que recaem sobre o Estado, como sói acontecer na maioria das vezes, seja no caso em que estas sujeições recaem sobre os indivíduos.

As sujeições correlativas aos direitos fundamentais constituem, na maioria das vezes, um dever de omissão. Por exemplo, se o indivíduo possui uma determinada liberdade (e.g. a liberdade de crença), recai sobre o Estado, e também sobre os demais indivíduos - eficácia horizontal ou externa dos direitos fundamentais<sup>164</sup> -, um dever de omissão (com relação, no exemplo, ao exercício de escolha individual de uma crença).

Mas, como acima afirmado, o conceito aqui defendido parte do pressuposto de que os deveres fundamentais são constituídos pelas obrigações assumidas pelo indivíduo em face da comunidade, por força da adesão ao pacto social, e que se destinam a viabilizar e otimizar a vida em sociedade. As posições passivas simétricas aos direitos fundamentais não podem ser assim consideradas, porque não se tratam de obrigações assumidas com o fim acima exposto, mas, justamente, do aspecto reverso dos direitos obtidos com a adesão ao pacto. Não constituem, assim, uma categoria autônoma, como a que aqui é defendida para os deveres fundamentais.

Em outras palavras, como ressalta Nabais, as posições mencionadas não são expressão da situação passiva (*status passivi*) do indivíduo em face da comunidade, mas de um elemento que integra o *status activi* de outros indivíduos, os limites interindividuais dos direitos.

Ademais, os deveres fundamentais constituem posições jurídicas passivas que derivam diretamente do próprio texto constitucional. Assim como os direitos fundamentais constituem direitos subjetivos, os deveres fundamentais constituem deveres subjetivamente imputados ao indivíduo. Não se confundem, portanto, com as posições passivas que derivam dos aspectos objetivos da atribuição de poderes e competências pela Constituição<sup>165</sup>, posições estas que não visam de maneira imediata os indivíduos.

Um exemplo de tal posição passiva seria o dever de obedecer às ordens (legais) da Administração Pública. Não se trata aqui, segundo entendemos, de um dever fundamental, mas de uma condição de viabilidade da competência atribuída à

---

<sup>164</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003. p. 1285-1295.

<sup>165</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Ed. Almedina, 2009. p. 67.

Administração. O mesmo pode-se dizer com relação ao denominado “dever de suportar a expropriação por interesse público”. Em tais situações, o objetivo principal não é submeter o indivíduo a uma determinada situação passiva, mas sim estabelecer condições para o exercício dos poderes estatais.

Os deveres fundamentais são ainda, essencialmente, posições jurídicas individuais<sup>166</sup>. Isto não impede que pessoas coletivas sejam sujeitas a deveres fundamentais. Assim como o gozo de alguns direitos fundamentais por pessoas coletivas visa, em última instância, homenagear a dignidade da pessoa humana, individualmente considerada, o mesmo acontece com os deveres fundamentais.

Ressalte-se que alguns deveres apresentam configurações específicas, conforme se trate de um indivíduo, pessoa física, ou de pessoas coletivas ou jurídicas. É o caso, por exemplo, do dever de pagar tributos, em que há tributos específicos que incidem tão somente sobre as pessoas jurídicas, pelo menos como contribuintes de direito.

Segundo Nabais, mesmo as pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeito de deveres fundamentais. Explica o autor que a progressiva pulverização da organização administrativa do Estado tornou freqüente que pessoas de direito público se encontrem numa sujeição de subordinação perante o Estado ou outros entes públicos em condições semelhantes àquelas em que se encontram os indivíduos<sup>167</sup>.

### **5.3 O regime jurídico dos deveres fundamentais**

Estabelecido qual é o conceito que aqui se propõe para os deveres fundamentais, cabe uma análise do regime jurídico aplicável aos mesmos.

Neste sentido, o Capítulo I do Título II da Constituição de 1988 foi denominado de “DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS” indicando que o constituinte pretendeu estabelecer ali as bases, não só para os direitos, como para os deveres fundamentais.

No mesmo sentido, a cabeça do artigo 5º da Constituição<sup>168</sup> deve ser interpretada não só como uma expressão dos direitos fundamentais, mas como uma norma que estabelece,

---

<sup>166</sup> Cf. VIEIRA DE ANDRADE. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 173 e ss.

<sup>167</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 71.

<sup>168</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...).

também, deveres fundamentais e, inclusive, inicia o tratamento do regime jurídico a que os mesmos devem ser submetidos.

Assim, ao afirmar que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, o referido dispositivo está, a um só tempo, estabelecendo dois princípios que começam a formar o arcabouço do regime jurídico aplicável aos deveres fundamentais: o Princípio da Universalidade; e o Princípio da Isonomia.

Segundo o Princípio da Universalidade, todos os brasileiros, assim como os estrangeiros residentes no Brasil, estão, a princípio, sujeito aos mesmos deveres fundamentais, que se encontram expressos ou implícitos na Constituição. Afirma-se que esta sujeição universal ocorre “a princípio” porque, como veremos adiante, alguns deveres fundamentais possuem contornos específicos, não se aplicando à integralidade da população.

Aqui, mais uma vez, recorreremos aos ensinamentos de José Casalta Nabais, aderindo ao entendimento do mesmo quando afirma que os deveres fundamentais representam a forma através da qual é realizada a distribuição dos encargos comunitários, encargos que viabilizam a existência, o funcionamento e a continuação da comunidade e cujo descumprimento periclita a permanência da mesma<sup>169</sup>. Se todos são titulares do bônus decorrente da vida em comunidade, no seio de um Estado Democrático de Direito, bônus esses que configuram os direitos fundamentais, todos devem arcar com os ônus dessa convivência, os deveres fundamentais.

Este raciocínio é uma decorrência lógica de tudo quanto aqui já foi afirmado acerca dos deveres fundamentais. Ou seja, se na origem do Estado Democrático encontra-se um pacto social (Constituição) através do qual os pretendentes a integrarem uma comunidade concordam em abrir mão de parcela de sua liberdade e propriedade, em troca dos benefícios da vida comunitária, nada mais lógico do que presumir que todos se

---

<sup>169</sup> “Os deveres fundamentais devem respeitar, antes de mais, o **princípio da universalidade**, o que implica que todos os cidadãos estejam à partida sujeitos aos deveres fundamentais que, como já vimos, coincidem com os deveres ‘consignados na Constituição’, como reza art. 12º, nº1, da Constituição. Este princípio contende mesmo com o conceito material de deveres fundamentais, os quais ou são expressão de posições jurídicas universais, excluindo, portanto, toda e qualquer discriminação racionalmente não fundada na sua imposição, ou não são (verdadeiros) deveres fundamentais. Pois, traduzindo-se na participação dos membros da comunidade no suporte da existência e conservação dessa mesma comunidade (no seio da qual gozam dos direitos, respectivamente, como homens, como cidadãos, e como agentes econômicos), os deveres fundamentais outra coisa não são, ao fim e ao cabo, senão direitos a uma repartição universal ou geral dos encargos comunitários, dos encargos que a existência e funcionamento da comunidade estadual implicam. Direitos esses que, para não serem meros privilégios, têm de possuir a nota ou a característica da universalidade”. NABAIS, J. C. *Op. cit.*, p. 139.



comprometem, através daquele mesmo ato, a assumir, de forma igualitária, as obrigações indispensáveis para o nascimento e preservação dessa mesma comunidade.

Entender de outra forma seria o mesmo que afirmar que determinado pretendente a integrar a comunidade poderia usufruir dos benefícios sem arcar com os sacrifícios necessários à convivência social. Isto implicaria numa espécie de enriquecimento sem causa desse membro específico da comunidade. Ademais, a tolerância à escusa indevida das obrigações comunitárias coloca em perigo o sistema como um todo. A observação pelos demais membros da comunidade de que inexistem conseqüências para o descumprimento dos deveres funcionaria como um fator psicológico de indução a um descumprimento generalizado desses deveres. Por exemplo, é comum, atualmente, falar-se em “certeza da impunidade” como um fator que leva ao crescimento da prática de atos ilícitos.

Além do Princípio da Universalidade, extrai-se do teor da cabeça do art. 5º da Constituição o Princípio da Isonomia, vedando as discriminações arbitrárias no que diz respeito à distribuição dos deveres fundamentais entre os membros da comunidade. Isto quer dizer que as diferenciações ou identificações em matéria de deveres fundamentais exigem uma justificação racional, tal como ocorre com os direitos fundamentais.

Assim, no que diz respeito aos deveres fundamentais, o principal aspecto do Princípio da Igualdade reclama que os encargos cujo cumprimento é indispensável para a construção de uma comunidade, que propicie o saudável desenvolvimento do ser humano, dentro da perspectiva retratada no pacto social relativo a cada Estado (em suas respectivas constituições), devem ser distribuídos da forma mais equânime possível.

Isto não significa que todos os integrantes da comunidade devam ser submetidos a todos os deveres fundamentais e em idêntica medida. Diferenciações são permitidas, e mesmo exigidas, uma vez que exigir sacrifícios idênticos de pessoas que possuem diferente capacidade de contribuição não implica na construção de uma sociedade justa, mas no contrário.

No âmbito tributário e, mais especificamente, no que diz respeito ao dever fundamental de pagar tributos, a aplicação do princípio da igualdade dá origem ao princípio da capacidade contributiva, previsto expressamente na Constituição de 1988.

Nabais discorre que, no domínio dos deveres fundamentais, o Princípio da Igualdade reflete-se tanto em um direito fundamental genérico de igualdade na repartição dos

encargos públicos, quanto em direitos de igualdade relativos a certos deveres, como, por exemplo, um direito de não diferenciação de tratamento em matéria de deveres, com base nas convicções religiosas. Assim, os deveres fundamentais recaem sobre todos e na mesma proporção, exceto que a constituição prescreva ou autorize a prescrever diferentemente. Para o referido autor, nesse ponto, o Princípio da Igualdade teria uma aplicação diferente conforme se trate de deveres ou direitos fundamentais, já que, neste último caso, a igualdade de tratamento apenas é exigida quando específicos direitos de igualdade previstos constitucionalmente o reclamem<sup>170</sup>.

Este configura um dos pontos em que divergimos do autor acima mencionado. Primeiro, a não diferenciação de tratamento com base nas convicções religiosas não configura um direito específico de igualdade, mas é corolário do mesmo em sua forma genérica.

Segundo, o princípio da igualdade, em sua forma genérica, não possui o condão que o autor pretende lhe emprestar, de limitar as diferenciações em matéria de deveres fundamentais, às hipóteses constitucionalmente previstas ou autorizadas. Com efeito, não se pode pressupor que o legislador constituinte pretendeu prever todas as hipóteses em que uma diferenciação de tratamento em matéria de deveres fundamentais seria necessária. Assim, situações específicas podem autorizar o legislador ordinário a emprestar um tratamento diferenciado em relação aos deveres fundamentais<sup>171</sup>. O que deve ser levado em consideração, em cada caso, é o respeito à proporcionalidade.

Segundo Nabais, não releva, no âmbito dos deveres fundamentais, o aspecto do princípio da igualdade que impõe a efetivação de discriminações positivas, com o objetivo de equalizar situações fáticas diferenciadas. Primeiro porque, segundo ele entende, as imposições que visam equalizar condições sociais ou oportunidades de crescimento individual são mais vinculadas ao princípio do Estado Social ou ao Princípio da Democracia Econômica Social e Cultural do que ao Princípio da Igualdade, propriamente dito. Ademais, ainda para o autor citado, mesmo que o vetor mencionado integrasse o princípio da igualdade, o mesmo não produziria efeitos no âmbito dos deveres fundamentais. Ao materializar um direito à igual repartição dos encargos públicos, eles são deveres de *igualdade* – deveres de suportar tais encargos na proporção

---

<sup>170</sup> *Ibidem*, pp. 142-143.

<sup>171</sup> No caso do dever de pagar tributos, por exemplo, temos as hipóteses das anistias e parcelamentos especiais destinados a socorrer determinados setores da economia, quando os mesmos enfrentam dificuldades em decorrência de situações conjunturais desfavoráveis.

dos benefícios comunitários usufruíveis - e não deveres de *igualização*.<sup>172</sup>.

Integra ainda o regime jurídico dos deveres fundamentais o princípio da proporcionalidade *lato sensu*, composto por suas três vertentes: necessidade, adequação e proporcionalidade *stricto sensu*.

Nabais ressalta que, dentre as três vertentes acima mencionadas, na prática, apenas a proporcionalidade *stricto sensu* é que realmente releva no que diz respeito à concreção legal dos deveres fundamentais<sup>173</sup>. Isto porque, constituindo os deveres fundamentais uma categoria jurídica estritamente constitucional, o juízo acerca da necessidade e da adequação sobre a previsão dos mesmos é exercido pelo legislador constituinte, a quem cabe, exclusivamente, consagrar ou não deveres fundamentais. Assim os deveres fundamentais, em sua concretização legal, deverão respeitar a proporção entre meio e fim, além de não poderem atingir o conteúdo essencial dos valores previstos na constituição.

O princípio da proporcionalidade ganha ainda relevância no que diz respeito à instituição de sanções para o descumprimento de deveres fundamentais. Constituindo toda sanção uma restrição à liberdade individual, ou seja, uma invasão do Estado na esfera de liberdade do indivíduo, a mesma somente será compatível com a constituição caso seja necessária, adequada e proporcional.

Há divergência doutrinária no que diz respeito à aplicabilidade direta dos deveres fundamentais. Alguns autores entendem que não é possível falar-se em aplicabilidade direta de deveres uma vez que o dever desprovido de sanção constituiria uma mera recomendação ao indivíduo, ou um dever moral, mas não um dever jurídico propriamente dito. Por sua vez, o estabelecimento de sanção dependeria da atuação do legislador infraconstitucional. Outros autores discordam desse entendimento, afirmando que os deveres fundamentais, assim como os direitos fundamentais, gozam de aplicabilidade direta.

No primeiro sentido, encontra-se a posição de José Casalta Nabais. O doutrinador lusitano entende que os direitos, liberdades e garantias fundamentais possuem seu conteúdo concretizado na própria constituição, impondo-se diretamente aos aplicadores do direito, independentemente de lei que os regule e mesmo contra o teor de lei que

---

<sup>172</sup> *Ibidem*, p. 145

<sup>173</sup> *Ibidem*, p. 146.

viole seu conteúdo constitucional. Por outro lado, os deveres fundamentais em geral não possuiriam seu conteúdo integralmente concretizado na constituição, e mesmo quando o possuam não são diretamente aplicáveis.

Assim, para aqueles que aderem à primeira corrente, os preceitos relativos aos deveres fundamentais são primordialmente dirigidos ao legislador ordinário, a fim de que sejam concretizados de acordo com as opções políticas a serem realizadas e para serem aplicados somente se e na medida em que estas opções estiverem concretizadas na constituição. Para estes, os deveres fundamentais possuem uma intrínseca indeterminação de conteúdo que está umbilicalmente ligada ao Princípio da Liberdade. Isto porque todo dever constitui limitação à esfera de liberdade dos indivíduos e suas organizações. Assim, considerando que o princípio mencionado informa que tais limitações devem ser reduzidas ao máximo, tanto quantitativa quanto qualitativamente, a concretização completa do dever em âmbito constitucional poderia importar numa limitação mais gravosa do que a necessária para um dado momento. Por isso é que cabe ao legislador essa concretização, que poderá ser realizada da forma mais compatível com a liberdade dos indivíduos<sup>174</sup>.

No segundo sentido, pode-se citar a posição de Fabio Konder Comparato. Em artigo dedicado ao estudo dos contornos do instituto da função social da propriedade, o autor atribui ao mesmo a natureza de dever fundamental. Justamente, por causa dessa natureza, conclui no sentido de que, nos sistemas constitucionais que adotam o princípio da vigência imediata dos direitos humanos, deve ser repelida a interpretação que pretenda emprestar à função social da propriedade o caráter de mera recomendação ao legislador. Assevera que a ausência de lei reguladora não poderia ter o condão de dispensar os proprietários do cumprimento da norma constitucional. O reconhecimento de aplicação imediata aos direitos fundamentais implicaria, implicitamente, em necessária aplicação imediata dos deveres fundamentais<sup>175</sup>.

Assim, por exemplo, a ausência de lei municipal regulando o art. 182, §4º da Constituição, poderia obstar a aplicação das sanções ali prevista, mas não impediria que

---

<sup>174</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 2009. p. 148-157.

<sup>175</sup>. “Em consequência, quando a Constituição reconhece que as normas definidoras de direitos fundamentais têm aplicação imediata, está implicitamente reconhecendo a situação inversa; vale dizer, a exigibilidade dos deveres fundamentais é também imediata, dispensando a intervenção legislativa”. COMPARATO, Fabio Konder. Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade. *In Revista Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal*. V. 1. n.3. p. 92-99. Disponível em <www.cjf.jus.br>

a Administração Pública (na desapropriação) ou o Poder Judiciário (no julgamento de uma ação possessória) reconhecessem o descumprimento de dever fundamental pelo proprietário, tirando desse fato as conseqüências que a razão jurídica impõe.

Com base nesse raciocínio, o autor mencionado entende que seria possível, por exemplo, reduzir o valor da indenização no caso de desapropriação por interesse social, uma vez que a Constituição fala em indenização justa e ressarcir integralmente aquele que descumpra o dever fundamental equivale a proceder com manifesta injustiça, premiando o abuso. O proprietário descumpridor da função social, poderia ainda perder as garantias judiciais e extrajudiciais de proteção da propriedade, como o desforço privado imediato e as ações possessórias<sup>176</sup>.

A segunda posição certamente parece mais consentânea com a natureza dos deveres fundamentais como normas que fundamentam o ordenamento jurídico.

Em primeiro lugar, não se vislumbra que o princípio da liberdade tenha o condão de obstar o constituinte de fornecer, já no texto constitucional, a concretização integral de determinado dever fundamental. A ponderação entre o referido princípio e os demais, cuja análise se faça necessária para construir uma regra concretizadora de um dever específico pode ser realizada pelo constituinte. E esta regra pode ser construída de tal forma que não sobre para o legislador ordinário qualquer espaço para regulamentar o referido dever.

Retornando àquela concepção que vincula os deveres fundamentais à noção de contrato ou pacto social, pode-se imaginar que, no momento da formação daquele pacto, seja considerado essencial que a regulamentação de determinado dever, em todos os seus contornos e conseqüências, conste do próprio texto da constituição.

Ademais, a inserção de uma regra, com alto nível de definição de seu conteúdo, no seio da própria constituição significa tão somente que o próprio constituinte optou por

---

<sup>176</sup> Com relação aos demais sujeitos privados, o descumprimento do dever social de proprietário significa uma lesão ao direito fundamental de acesso à propriedade, reconhecido doravante pelo sistema constitucional. Nessa hipótese, as garantias ligadas normalmente à propriedade, notadamente a de exclusão das pretensões possessórias de outrem, devem ser afastadas. Como foi adequadamente salientado na doutrina alemã, a norma de vinculação social da propriedade não diz respeito, tão só, ao uso do bem, mas à própria essência do domínio. Quem não cumpre a função social da propriedade perde as garantias, judiciais e extrajudiciais, de proteção da posse, inerentes à propriedade, como o desforço privado imediato (Código Civil, art. 502) e as ações possessórias. A aplicação das normas do Código Civil e do Código de Processo Civil, nunca é demais repetir, há de ser feita à luz dos mandamentos constitucionais, e não de modo cego e mecânico, sem atenção às circunstâncias de cada caso, que podem envolver o descumprimento de deveres fundamentais. *Ibidem. Loc. Cit.*

realizar a ponderação entre os princípios envolvidos na construção daquela regra.

No modelo estrutural das normas de direito fundamental defendido por Alexy, um dos pontos centrais (segundo o próprio autor) é justamente o que ele denomina de *lei de colisão*, que apresenta o seguinte enunciado: “As condições sob as quais um princípio tem precedência em face de outro constituem *o suporte fático de uma regra* que expressa a consequência jurídica do princípio que tem precedência”<sup>177</sup> (grifo nosso).

Não se vislumbra que o princípio da liberdade impeça que essa ponderação entre os princípios envolvidos com um determinado dever seja realizada pelo próprio constituinte. Assim, na visão aqui defendida, e em oposição a Nabais, a definição do conteúdo de um determinado dever fundamental, no âmbito da própria constituição não é inviável. Aquele autor afirma que tal concretização em nível constitucional implicaria na possibilidade de, em determinada circunstância, o referido dever implicar em uma restrição mais gravosa para a liberdade do que a efetivamente necessária, violando assim o Princípio da Liberdade.

Entretanto, em primeiro lugar, o Princípio da Liberdade não possui uma ascendência hierárquica apriorística sobre os demais princípios que podem estar envolvidos na construção de uma regra de dever fundamental, como, por exemplo, o princípio da solidariedade no caso do dever fundamental de pagar tributos.

Em segundo lugar, a definição do conteúdo de um dever fundamental no próprio texto da constituição não constitui um óbice absoluto para que, constatado que em determinada circunstância o referido dever esteja se revelando em uma restrição desproporcional à liberdade dos indivíduos (caso abstrato) ou de um indivíduo (caso concreto), seja o referido dever atenuado. Se os direitos fundamentais podem ser restringidos (desde que haja a preservação de seu núcleo essencial), os deveres fundamentais também podem sofrer restrições (também condicionadas à preservação do valor tutelado pelos mesmos).

---

<sup>177</sup> As normas que ALEXY considera como “normas de direito fundamental” podem, a nosso ver, serem chamadas tão somente de “normas fundamentais”, mantendo, em sua essência, as características que o autor atribui às primeiras. Isto porque, o que ele classifica como “normas de direito fundamental” são justamente aquelas normas fundantes de um determinado ordenamento jurídico, em torno das quais devem girar as demais normas, bem como a interpretação que deve ser aplicada ao ordenamento jurídico como um todo, funcionando como vetores hermenêuticos. Acontece que, segundo a posição defendida nesse trabalho, as normas relativas aos deveres fundamentais têm a mesma importância hierárquica e também devem orientar a interpretação e aplicação do ordenamento jurídico. Assim, direitos e deveres fundamentais se conjugam, sem precedência hierárquica entre si, para formar o núcleo de um determinado ordenamento.

Finalmente, a expressão “completa e única concretização constitucional” utilizada pelo autor, parece inadequada. Segundo a moderna hermenêutica constitucional, não seria correto falar-se “concretização constitucional completa”, seja de normas relativas a direitos, seja de normas relativas a deveres.

Segundo as correntes mais modernas da exegese constitucional, os textos normativos, em si, por maior que seja seu grau de determinação, não possuem um significado intrínseco, fixo e imutável. Assim a atividade do aplicador é sempre essencial para a atribuição do significado, que resulta de dois fatores: texto normativo e interpretação. Naturalmente, nessa atividade de interpretação, os valores vigentes à época jogarão um papel importante e tais valores sofrem alterações a depender das circunstâncias.

Registre-se que, o próprio autor comentado reconhece que existe pelo menos uma exceção à inaplicabilidade direta dos deveres fundamentais na Constituição portuguesa. O art. 276º, nº6 daquela carta estabelece que “nenhum cidadão poderá conservar nem obter emprego do Estado, ou de outra entidade pública, se deixar de cumprir seus deveres militares ou de serviço cívico, quando obrigatório”. Quanto ao referido dispositivo Nabais conclui: “Naturalmente que, nesta medida, mas só nesta medida, os deveres em causa são diretamente aplicáveis pelos operadores jurídicos concretos – neste caso, pela administração e pelo juiz”<sup>178</sup>.

Assim, conclui-se que é recomendável que o legislador constituinte deixe para o legislador ordinário a tarefa de regulamentar e conferir concreção aos deveres fundamentais, uma vez que a conferência de alto nível de concreção no próprio texto da constituição poderá resultar em um nível maior de restrição à liberdade do que aquele necessário para a consecução das finalidades da instituição do dever em causa. Entretanto, não há impedimento absoluto para que o constituinte assumira para si mesmo tal tarefa, o que é plenamente possível quando entenda que esta regulamentação no texto da constituição é imprescindível para a proteção de determinado interesse comunitário.

Mesmo nos casos em que não ocorra uma regulamentação do dever fundamental no texto da Constituição, aqui se entende que não é adequado o uso da terminologia “inaplicabilidade direta”. Isto porque, como de resto acontece com toda e qualquer norma constitucional, não é possível falar-se em ausência de eficácia imediata com relação às normas de deveres fundamentais. Aplicam-se aqui, em maior ou menor

---

<sup>178</sup> *Ibidem*, p. 153.

medida, as críticas que a doutrina direcionou às denominadas normas *programáticas*. Ou seja, ainda que careça de regulamentação para que obtenha uma eficácia mais completa, tais normas, desde a promulgação da constituição influenciarão de diversas formas o ordenamento jurídico, e, em determinadas hipóteses, poderão mesmo ser aplicadas pelos operadores jurídicos concretos – administração e juiz.

Conforme ressalta Streck, o desenvolvimento do constitucionalismo levou à alteração da natureza da jurisdição que não pode mais se limitar a subsumir os fatos às previsões normativas para daí extrair a solução a ser aplicada no caso concreto, mas deve velar, em primeiro lugar, por uma sujeição à Constituição, do que deriva uma necessidade permanente de análise crítica das normas que, em tese, seriam aplicáveis ao caso, de forma a promover sempre uma interpretação conforme a Constituição e, quando for o caso, o afastamento das normas que sejam inválidas formal ou materialmente através da declaração de inconstitucionalidade<sup>179</sup>.

Manoel Jorge e Silva Neto<sup>180</sup> assevera que as normas constitucionais programáticas, além de imporem um dever para o legislador ordinário, também condicionam a atividade discricionária da Administração e do Poder judiciário, criando situações jurídicas subjetivas.

Edvaldo Brito também se opõe à concepção de normas programáticas no sentido de normas constitucionais desprovidas de juridicidade<sup>181</sup>.

Portanto, não se admite na parte dogmática da Constituição jurídica normas completamente desprovidas de aplicabilidade imediata. Seria incoerente, por parte da doutrina constitucionalista rejeitar a existência de normas programáticas e, ao mesmo tempo, defender um caráter não vinculante para as normas relativas aos deveres fundamentais.

Enfim, embora inegável que a regra e o recomendável sejam deixar para o plano infraconstitucional a regulamentação dos deveres fundamentais: 1) não consideramos inviável que o legislador constituinte tome para si esta tarefa; 2) mesmo nos casos em

---

<sup>179</sup> STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 46-50.

<sup>180</sup> SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris Editora, 2010. p. 173

<sup>181</sup> *A idéia de norma programática, como um enunciado ético-social, sem juridicidade, implicaria em negar a convenção acerca dos princípios construídos pela Teoria da Constituição referentes à eficácia e à aplicabilidade das normas constitucionais, dando-se, assim, ensanchas à teoria do acho*. BRITO, Edvaldo. *Limites da Revisão Constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993. p. 59.



que isto não ocorre, rechaçamos a negativa de eficácia às normas de deveres fundamentais, como de resto ocorre com todas as normas constitucionais.

#### **5.4 Das restrições aos direitos fundamentais.**

A regulamentação infraconstitucional das diversas questões relacionadas ao Estatuto do Contribuinte poderão implicar em restrições aos direitos fundamentais. Questões como o sigilo fiscal, a extensão dos poderes fiscalizatórios da Fazenda Pública, a possibilidade ou não da execução da dívida ativa ocorrer administrativamente, por exemplo, envolvem ou, pelo menos, tangenciam a discussão acerca dos limites e ou restrições aos direitos fundamentais.

Ademais, conforme já ressaltado, os deveres fundamentais, por sua própria natureza já implicam uma restrição à liberdade do indivíduo. Assim, a compreensão da forma como os direitos e os deveres fundamentais se relacionam reciprocamente recomenda uma abordagem sobre a questão dos limites aos direitos fundamentais.

Assim, há acirrada discussão na doutrina acerca dos direitos fundamentais que não pode ser deixada de lado quando da análise do objeto do presente do trabalho. Trata-se da querela acerca da amplitude do âmbito de proteção dos direitos fundamentais, bem como sobre a possibilidade ou não de restrição desse mesmo âmbito através de intervenções estatais.

De modo geral, pode-se afirmar que a doutrina se divide entre dois grandes grupos: aqueles que se filiam à chamada teoria interna, que defende que os direitos fundamentais já nascem com um âmbito de proteção restrito, do qual não fazem parte certas condutas ou situações fáticas; e aqueles que se filiam à teoria externa, que defende que os direitos fundamentais possuem, *a priori*, um âmbito de proteção irrestrito, abrigando toda e qualquer conduta ou situação fática que possa ser associada ao direito em tela. Existem ainda correntes híbridas, que adotam elementos de ambas as teorias citadas, surgidas diante das críticas aplicadas às teorias citadas e da grande dificuldade em se defender, do ponto de vista lógico ou do ponto de vista pragmático, a forma *pura* das mesmas.

Nenhuma das duas correntes defende um caráter absoluto para os direitos fundamentais, mas é o modo como se dá a limitação dos mesmos que diverge segundo a posição que se adote em relação ao tema.

Para os defensores da teoria interna, o direito fundamental, já nasceria limitado (ou como alguns doutrinadores preferem, delimitado), deixando de fora determinadas condutas ou situações que não estariam incluídas na delimitação do conteúdo do direito. Via de regra, os filiados à teoria interna excluem a possibilidade de intervenções estatais *a posteriori*, que excluam do âmbito de proteção da norma condutas ou situações que originalmente se encontravam protegidas pelo direito.

Já para os defensores da teoria externa, todas as condutas ou situações associadas ao direito fundamental em tela estariam, originalmente, protegidas pelo mesmo.

Inúmeras obras já foram escritas sobre o tema e, portanto, não é do escopo do presente trabalho tratar com profundidade da questão nem, muito menos, ter a pretensão de apresentar solução definitiva para o dilema que o mesmo envolve. Pretende-se aqui, tão somente: apresentar as linhas gerais da questão; realizar breve análise das conseqüências da adoção de uma ou de outra corrente para o objeto principal deste trabalho; e apresentar o nosso posicionamento em relação ao problema, expondo brevemente os motivos para tal.

#### **5.4.1 Limites x restrições aos direitos fundamentais**

Antes de adentrar na análise propriamente dita de cada uma das teorias acima mencionadas, cabe realizar um parêntese para discorrer sobre uma questão terminológica que, se não for devidamente esclarecida, pode prejudicar o debate em tela. Trata-se da diferenciação do conceito de limites e do conceito de restrições, ambos relativos aos direitos fundamentais.

Isto porque ambos os vocábulos são usados muitas vezes como sinônimos. Entretanto, na doutrina relativa aos direitos fundamentais vem se consolidando um relativo consenso no sentido de que a cada uma das expressões deve ser atribuído um sentido específico.

De Paula parte da diferença etimológica entre os conceitos para concluir que, enquanto restrição (do latim *restringere*) significa supressão ou diminuição de algo, limite (do latim *limitare* ou *delimitare*) refere-se à fronteira. Enquanto restrição traduziria uma idéia de intervenção ablativa num determinado conteúdo, limite estaria relacionado com

a revelação dos contornos desse conteúdo<sup>182</sup>.

Assim, aceitando a referida diferenciação, o conceito de restrição seria trabalhado pelos adeptos da teoria externa já que o mesmo é relacionado com algo que é externo ou que se impõe externamente ao direito, reduzindo o âmbito de proteção do mesmo que era mais extenso, antes da incidência da restrição. Já a concepção de limite seria trabalhada pelos adeptos da teoria interna, pois está relacionada com a idéia de revelação dos limites do direito fundamental.

Embora a diferenciação acima seja adotada em grande parte das obras que tratam do tema e até mesmo se revele um tanto quanto intuitiva, existem casos de confusão terminológica que deve ser evitada a fim de se atingir um debate produtivo.

Partindo dos pressupostos acima expostos, ou bem os deveres fundamentais podem se constituir em limites aos direitos fundamentais, ou bem podem se constituir em restrições aos mesmos. Percebe-se assim que, embora a adoção dos sentidos mencionados para os termos limites e restrições já seja objeto de relativo consenso, faz-se necessário que o pesquisador mantenha-se atento todo o tempo, para evitar confusão terminológica.

De maneira geral (porém não necessária), os autores que pretendem se afastar de uma matriz liberal-individualista, tendem a se associar à corrente interna.<sup>183</sup> Esta tendência, entretanto, não é inexorável como reconhece Alexy. Aliás, concordamos com o mesmo quando afirma que somente após uma análise mais detalhada da relação entre direito e restrição é que é possível ir além destas tendências gerais.<sup>184</sup>

Felipe de Paula menciona que os críticos da teoria externa apontam a matriz liberal e individualista desta corrente, afirmando que a mesma se importa excessivamente com a proteção das esferas de liberdade individuais e que a ampliação irrazoável da chamada liberdade negativa implica em verdadeiro desprezo aos valores comunitários. Mas também ressalta que a relação da teoria externa com o individualismo e da teoria interna

---

<sup>182</sup> DE PAULA, Felipe. *A (de)limitação dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 46.

<sup>183</sup> *A polêmica entre a teoria interna e a teoria externa não é, de forma alguma, uma polêmica exclusivamente acerca de questões conceituais e problemas de construção teórica. (...) alguém que defenda uma teoria individualista do Estado e da sociedade tenderá mais à teoria externa, enquanto alguém para o qual o importante é o papel de membro ou participante de uma comunidade tenderá mais para a teoria interna.* ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã. São Paulo: Malheiros, 2008. P. 278.

<sup>184</sup> *Ibidem. Loc. Cit.*

com o comunitarismo é apenas uma tendência, porém não é necessária<sup>185</sup>.

#### 5.4.2 Teoria interna

Muito embora existam poucos autores contemporâneos que ainda defendam seu modelo “puro”, há autores de renome que se filiam expressa ou implicitamente à teoria interna. A teoria das normas de direitos fundamentais de Friedrich Müller, por exemplo, possui bastante penetração entre os doutrinadores que tratam dos direitos fundamentais.

Embora vários autores associados à corrente interna apresentem concepções bastante dissonantes entre si, existe um ponto em comum entre estas concepções, qual seja a utilização dos dois principais instrumentos teóricos da teoria interna - a figura dos limites imanentes e a defesa de um suporte fático restrito dos direitos fundamentais.

Felipe de Paula menciona que a idéia base da teoria interna já era utilizada e discutida na doutrina do Direito Civil, e poderia remontar até mesmo aos primórdios contratualistas e kantianos da percepção de limites às liberdades. Cita W. Siebert, para quem: “todas as exigências da comunidade não são, pois, limites externos, mas limites naturalmente ínsitos no direito”. Entretanto, a transposição dessa concepção para o âmbito dos direitos fundamentais foi identificada na década de 50, com sua utilização pelos tribunais alemães para denotar a existência de certas limitações aos direitos fundamentais não expressamente previstas na Lei Fundamental de Bonn, decorrentes de direitos de terceiros e de bens e valores comunitários de cunho constitucional<sup>186</sup>.

Ainda segundo o mesmo autor, a ideia-chave das correntes da teoria interna estariam calcadas no princípio da unidade da Constituição e na negação da influência de aspectos considerados externos para a limitação dos direitos.

Luiz Fernando Calil de Freitas compartilha desta posição, asseverando que o conteúdo do direito é decifrado de uma só vez, em ato único de interpretação do seu âmbito de proteção que já leva em consideração os limites imanentes. Assim, a esfera de liberdade do indivíduo não apresenta uma determinada extensão, posteriormente amputada por

---

<sup>185</sup> DE PAULA, Felipe. Op. Cit., p. 67. O autor aponta a teoria desenvolvida por Vieira de Andrade, baseada na figura dos *limites imanentes*, como exemplo de concepção que se aproxima da Teoria interna, embora seu idealizador assumira uma posição liberal e individualista. Cabe ressaltar, entretanto, que o próprio Vieira de Andrade, apesar de basear sua teoria na figura dos limites imanentes, expressamente rechaça sua vinculação à Teoria interna.

<sup>186</sup> *Ibidem*. p. 70.

fatores externos, mas já aparece recortada aprioristicamente<sup>187</sup>.

Nesta linha, não haveria que se falar em conflitos entre direitos fundamentais, a serem solucionados mediante o sopesamento dos valores envolvidos, uma vez que a fronteira entre um e outro(s) direito(s) envolvido(s) já estaria pré-determinada desde o nascimento, apresentando, no caso concreto, somente duas possibilidades. Ou a posição do indivíduo se encontra dentro daquela fronteira previamente delimitada, devendo seu interesse prevalecer em face dos demais direitos ou valores envolvidos; ou sua posição encontra-se fora daqueles limites, resultando numa ausência de proteção de seu interesse pelo Direito. Os conflitos, portanto, seriam apenas aparentes.

Na mesma esteira, adotados os pressupostos da teoria interna, não se poderia falar em restrição dos direitos fundamentais pela atividade do legislador ordinário. Encontrando-se os limites dos mesmos previamente delimitados desde o nascimento, não caberia ao legislador ordinário afetar os referidos limites, reduzindo o âmbito de proteção do direito, sob pena de subversão da hierarquia das normas, já que não caberia à lei ordinária contrariar a constituição.

Assim, as normas infraconstitucionais teriam apenas o condão de declarar ou esclarecer o conteúdo dos direitos fundamentais, que já se encontraria pré-determinado. Não seria correto falar lei restritiva, mas tão somente em regulamentação ou concretização do direito fundamental em causa.

### **5.4.3 Teoria externa**

A teoria externa apresenta grande desenvolvimento recente, tributável em grande parte à atenção doutrinária voltada para a teoria dos princípios.

Com efeito, uma das principais críticas dirigidas à teoria externa dizia respeito à inviabilidade da legislação ordinária contrariar a Constituição. Considerando que, nos termos da teoria externa, os direitos fundamentais possuem suporte fático amplo, abrangendo todas as situações que envolvem o referido direito, não caberia ao legislador ordinário restringir o conteúdo do direito.

O desenvolvimento da teoria dos princípios e o estudo da colisão entre normas de direitos fundamentais possibilitou a superação desta crítica, ao justificar a restrição do

---

<sup>187</sup> FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos Fundamentais: limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 81.

direito com base no sopesamento entre os valores envolvidos na construção da norma restritiva e o valor que fundamenta o direito fundamental.

Segundo Felipe de Paula, o conceito chave da teoria externa consiste, em termos negativos, na recusa da ocorrência de limitações relevantes *a priori* de conteúdos ou, em termos positivos, na aceitação das restrições como elementos externos e apartados aos direitos<sup>188</sup>. Disso, surgem como consequências: i) a separação entre direito *prima facie* e direito definitivo; ii) o diferimento do momento da definição do direito para a ocasião da análise das restrições; iii) a colocação do problema da fundamentação das restrições aos direitos fundamentais.

Assim, no que concerne à teoria externa, a definição do conteúdo do direito passa por dois momentos. Num primeiro momento, o mesmo abrange todas as situações que possam ser associadas ao mesmo. Em seguida entram em jogo as possíveis restrições que, caso superem o controle de justificação podem excluir determinadas situações do conteúdo do direito. A fim de analisar se determinada restrição é ou não justificada, de forma generalizada, o instrumento a que recorrem os defensores da teoria externa, é a proporcionalidade.

#### **5.4.4 – A opção deste trabalho**

Expostas as bases das teorias externa e interna, passa-se agora a expor o posicionamento que, à primeira vista, mostra-se mais consentâneo com aquilo que foi construído ao longo desse trabalho.

Inicialmente, cabe destacar que a defesa da versão *pura* de qualquer das duas teorias acima expostas é bastante problemática, diante das críticas que são dirigidas a ambas<sup>189</sup>.

No que diz respeito à teoria interna, a nosso ver, a principal crítica dirigida à mesma diz respeito à impossibilidade do legislador constituinte prever *a priori* todas as circunstâncias fáticas e jurídicas que poderão influenciar na delimitação de determinado direito fundamental, de forma a possibilitar que o direito já nasça com limites definidos.

Ademais, ao longo do presente texto, várias vezes foi ressaltado o caráter mutável da Constituição e dos direitos fundamentais. A atribuição de significados rígidos aos

---

<sup>188</sup> DE PAULA, Felipe. *A (de)limitação dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 91.

<sup>189</sup> Para uma visão panorâmica das críticas dirigidas a ambas as teorias, ver: DE PAULA, Felipe. *A (de)limitação dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 130-145.

preceitos constitucionais resultaria numa total incapacidade da norma de adaptar-se à realidade, que é dinâmica. Entretanto, a mutabilidade das normas constitucionais, nos parece, é incompatível com a premissa da teoria interna de que o direito já possui um conteúdo determinado, não sendo possível falar-se em restrições legítimas ao mesmo.

Por sua vez, o modelo da teoria externa também não está isento de críticas. Aquela que, em nosso entender, apresenta maior dificuldade de superação se refere à excessiva dependência da teoria externa à técnica do sopesamento e ao uso da proporcionalidade. Os críticos apontam que esta ferramenta significa verdadeira abertura ao decisionismo disfarçado, colocando em cheque o pilar da segurança jurídica.

Diante das dificuldades enfrentadas por ambas as teorias, diversos autores passaram a defender versões híbridas para o enfrentamento do problema das restrições aos direitos fundamentais. Neste sentido, Canotilho apresenta um quadro representativo do método para o procedimento jurídico-constitucional de restrição dos direitos, que se divide em três instâncias: 1<sup>a</sup>) a da delimitação do âmbito normativo; 2<sup>a</sup>) a da restrição deste âmbito; e 3<sup>a</sup>) a de aferição do cumprimento dos requisitos da lei restritiva<sup>190</sup>.

Aderimos a tal posicionamento, refutando a defesa das versões *puras* das teorias interna e externa. E o fazemos pelos motivos expostos a seguir.

A defesa e o reconhecimento da existência dos deveres fundamentais, por sua própria natureza, parece-nos incompatíveis com a idéia de suporte fático amplo inerente à teoria externa. Isto porque, assim como os direitos fundamentais, os deveres são instituídos pelo próprio constituinte, razão pela qual soa inadequado considerar os mesmos como restrições ablativas do conteúdo dos direitos. Pensando, por exemplo, na relação do dever fundamental de pagar tributos com o direito de propriedade, é mais lógico imaginar que aquele dever, desde o início confere limitações ao direito citado.

Por outro lado, os mesmos deveres também servem de fundamento constitucional para que legislador ordinário edite normas que afetarão condutas que inicialmente se encontravam protegidas pelo conteúdo do direito fundamental. Nestes casos, não é correto falar-se em limites, mas em verdadeiras restrições de conteúdo.

Finalmente, a defesa de um modelo que reconheça o caráter dinâmico da Constituição, como uma opção necessária para viabilizar sua adaptação às circunstâncias históricas e

---

<sup>190</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003. p. 1284.

aos reflexos que tais circunstâncias produzirão nos significados normativos (texto e interpretação) exige o afastamento de uma proposta que defenda que os direitos fundamentais já nasceriam com um conteúdo fixo e determinado, proibitivo de intervenções legislativas que restringissem esse conteúdo, mesmo que aquelas circunstâncias assim exigissem.

### **5.5 O dever fundamental de pagar tributos como vetor hermenêutico.**

Defendeu-se aqui o reconhecimento da existência de deveres fundamentais e a defesa dos mesmos como valores estruturantes de todo o ordenamento jurídico constitucional, à semelhança do que ocorre com os direitos fundamentais. Isto então significa que os mesmos devem atuar como vetor hermenêutico de interpretação das normas a serem sempre considerado pelo aplicador do direito, seja o Estado Administração, seja o Estado Juiz, devendo ainda serem respeitados pelo legislador, sob pena de inconstitucionalidade das normas que violarem estes deveres.

Com efeito, um dos aspectos mais importantes e que mais recebeu a atenção no desenvolvimento moderno da teoria da constituição e dos direitos fundamentais diz respeito justamente ao que se convencionou denominar de *eficácia objetiva* dos direitos fundamentais.

Segundo aqueles que defendem a existência dessa *eficácia ou dimensão objetiva* (ampla maioria dos doutrinadores da atualidade), os direitos fundamentais não só conferem aos seus titulares direitos subjetivos, como também configuram uma *ordem objetiva de valores* que a refletem sobre todo o ordenamento jurídico vinculando a atuação dos três poderes do Estado. Ademais, diversos doutrinadores defendem ainda que, por conta disso, os direitos fundamentais refletem também nas relações jurídicas privadas (*eficácia horizontal*).

Neste sentido, por exemplo, Canotilho discorre sobre a *dimensão objetiva* da igualdade, afirmando que a mesma vale como princípio informador de toda a ordem jurídico-constitucional. Discorre, igualmente, sobre a *dimensão objetiva* das normas consagradoras de direitos econômicos, sociais e culturais<sup>191</sup>.

Por coerência, o mesmo raciocínio deve ser aplicado aos deveres fundamentais. Assim, o controle de legitimidade das normas infraconstitucionais deve também levar em conta

---

<sup>191</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003. p. 432 e p. 476-477.



as normas relativas aos deveres fundamentais, o que, até o presente momento parece não ter sido considerado pela jurisprudência pátria.

Ocorre que esta tarefa encontra um forte obstáculo por conta da cristalização na doutrina tributária brasileira da *teoria da tipicidade fechada*. Com base nesta teoria, a jurisprudência vem se recusando a imputar qualquer espécie de gravame ou restrição ao contribuinte, exceto nos casos em que tais conseqüências estejam expressamente previstas em lei.

Giannetti também percebeu esta questão. Ao analisar as conseqüências do reconhecimento do tributo como um dever fundamental, submete a uma visão crítica a legalidade e a possibilidade de utilização de conceitos indeterminados no âmbito do direito tributário<sup>192</sup>. O autor destaca que a transição para o Estado Social não resultou apenas num incremento das funções do Estado, mas também num necessário aumento da complexidade do sistema tributário, diante da necessidade de que esse sistema sirva como instrumento de adaptação da sociedade ao modelo proposto pela Constituição.

Nabais também formula crítica à previsão da tipicidade fechada, posicionando-se no sentido de que a atribuição de uma certa margem de livre decisão para a administração fiscal, tornou-se indispensável para que a tributação ocorra de forma justa, diante da atual realidade complexa e mutável<sup>193</sup>.

A questão da utilização dos deveres fundamentais de pagar tributos como vetor hermenêutico possui especial importância quando se adentra na seara do combate à fraude tributária.

---

<sup>192</sup> “*A lei tributária não tem a preocupação em ser apenas um instrumento de limitação ao poder de tributar, mas servir como meio para transformar a sociedade. Assim, a preocupação em atingir as mais diversificadas e complexas manifestações de capacidade econômica será uma característica presente no momento atual*”. GIANETTI, Leonardo Varella. *O Dever Fundamental de pagar tributos e suas possíveis conseqüências práticas*. Dissertação de Mestrado depositada na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Belo Horizonte: 2011. p. 103-112.

<sup>193</sup> *esta pretensão de apuramento real – mormente tratando-se da realidade econômica em permanente e acelerada evolução -, para além de conduzir a uma excessiva analítica da lei do imposto, capaz de pôr em causa a segurança jurídica que essa consideração do real visava resguardar, é, em larga medida, impossível de realizar ao nível das normas fiscais, não restando ao legislador outro remédio senão deixar essa função à administração fiscal a exercer quando da aplicação das mesmas. Por isso, uma tributação ancorada na capacidade contributiva efetiva dos contribuintes singulares ou coletivos, ao invés da visão clássica (liberal), que reclamava uma legalidade fiscal estrita, pode conseguir-se justamente com certa autocontenção ou reconhecimento dos limites do legislador para dominar totalmente a realidade fiscal e a consequente atribuição de uma dada “margem de livre decisão” à administração fiscal. Uma margem que, nomeadamente, lhe permita atuar eficazmente contra a fraude e a evasão fiscais, permitidas por um sistema que arvore a reserva da lei em valor absoluto, e deixe, por impossibilidade prática, de prever ou de prever adequadamente a tributação de fatos que eminentes razões de justiça exigem*. NABAIS, Op. cit., p. 335.

Tome-se como exemplo a questão que envolveu o parcelamento instituído pela Lei 9.964/00 (REFIS). A referida norma possui dispositivo que fixa o valor da parcela mensal a ser paga pelo contribuinte em percentual a ser aplicado sobre sua receita bruta (art. 2º, §4º, II). Ocorre que este dispositivo possibilitou o surgimento de uma situação particular. Nos casos de receita bruta insuficiente, a parcela a ser paga muitas vezes não atingia o montante necessário para a amortização da dívida, ou mesmo para o pagamento dos juros incidentes sobre os débitos parcelados. Esta situação ainda foi agravada por uma ausência de previsão, na lei, de um prazo máximo para a duração do parcelamento. Ou seja, uma interpretação literal da referida norma possibilitaria a protelação *ad eternum* do pagamento dos débitos.

Inicialmente, o Superior Tribunal de Justiça entendeu pela impossibilidade de exclusão do contribuinte diante da ausência de fundamento legal. Em outras palavras, apesar de reconhecer que a dívida jamais seria paga, o que por si só já se apresenta incompatível com o conceito de parcelamento, o contribuinte não poderia ser excluído do parcelamento.

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO – REFIS – EXCLUSÃO - VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CARACTERIZADA – VALOR IRRISÓRIO DE PARCELA – HIPÓTESE NÃO CONTEMPLADA NA LEI 9.964/2000 – IMPOSSIBILIDADE.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.
2. As condições e cláusulas de acordo de parcelamento especial, dentre os quais se insere o REFIS, são estipulas por lei, nos termos do art. 155 do CTN, de modo que diante da dicção do art. 2º, § 4º, II, "c", da Lei 9964/2000, **a exclusão do contribuinte só poderia ocorrer por uma das hipóteses prevista em lei.**
3. A lei do REFIS não contempla a hipótese de exclusão do contribuinte do programa por ser irrisório o valor da prestação em comparação com o débito consolidado.
4. Ilegalidade da sanção imposta, por falta de previsão legal.
5. Recurso especial provido<sup>194</sup>.

(REsp 1100843 / PR; G.N.)

Posteriormente ocorreu a reversão deste posicionamento, conforme se verifica do trecho da decisão monocrática proferida pelo Ministro Benedito Gonçalves:

PROCESSUAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE VERIFICA A IMPOSSIBILIDADE DE AS PARCELAS PAGAS PODEREM AMORTIZAR A DÍVIDA PARCELADA. AUSÊNCIA DE

<sup>194</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº1100843. DJe 02 dez 2009. Min. Relatora Eliana Calmon.

PARTICULARIZAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI QUE ESTARIA SENDO VIOLADO. SÚMULA N. 284 DO STF. RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. DECISÃO

Trata-se de recurso especial interposto por Mareng Transportes e Comércio Ltda contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região que, após constatar que, à época da adesão da sociedade empresária no Refis, em abril de 2000, "conforme documentos juntados com a inicial, os débitos foram consolidados e correspondiam à importância de R\$ 66.837,14, sendo que no mês de dezembro de 2009, o saldo Refis alcançou a cifra de R\$ 1.000.037,84, onde somente a taxa de juros mensal (TJLP) no mês mencionado chegou à quantia de R\$ 2.705,55" (fl. 310), externou o entendimento de que os pagamentos realizados, por não servirem à amortização do débito, equivaleria ao não pagamento, autorizando a exclusão da apelante do programa de recuperação fiscal.

O recorrente alega que "houve negativa de vigência e contrariedade a lei que criou o REFIS, pois a mesma permitiu a inclusão no referido programa já no ano de 2000 e sem fundamento a empresa foi notificada da exclusão muito tempo após, sendo ilegal a referida exclusão [...] deve ser mantida a inclusão no refis, pois em nenhum momento se delimitou valores ou houve regulamentação do que seria valor baixo ou irrisório" (fls. 357-358).

(...) De outro lado, até mesmo com a finalidade de advertir protelação, importa destacar que, mesmo se fosse possível superior o óbice acima anotado, a pretensão não encontraria respaldo no âmbito do STJ, que vem entendendo pela possibilidade de exclusão do parcelamento no caso de pagamentos irrisórios que, na prática, impedem a efetiva recuperação do crédito tributário. A respeito, dentre outros, vide: REsp 1227055/PR, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10/03/2011.

Ante o exposto, com base no art. 557 do CPC, nego seguimento ao recurso especial.<sup>195</sup>

(REsp 1289095)

Registre-se que, apesar da louvável evolução jurisprudencial, que privilegiou uma interpretação sistemática e teleológica em detrimento de uma interpretação literal que em nada contribuía para a realização da justiça fiscal, sobressai a dificuldade que o julgador encontrou para fundamentar sua decisão.

Ou seja, apesar de compreender que a posição anterior mostrava-se equivocada, o iter argumentativo percorrido para fundamentar o julgado não revela solidez. A alternativa encontrada foi equiparar o pagamento irrisório ao não pagamento, para depois fundamentar a exclusão no dispositivo legal que prevê como causa do mesmo o inadimplemento das parcelas devidas. Entretanto, o pagamento irrisório não equivale ao inadimplemento. Em casos como este, uma interpretação da norma em conformidade com a Constituição, que levasse em consideração o dever fundamental de pagar tributos como vetor hermenêutico apresentaria uma dupla vantagem. Em primeiro lugar, levaria a uma fundamentação mais sólida porque não precisaria recorrer a uma ficção,

<sup>195</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1289095. DJ 19 jun 2012. Min. Relator Benedito Gonçalves.

baseando-se na efetiva realidade dos fatos. Em segundo lugar porque, ao fornecer um argumento fundado em parâmetros constitucionais, dotaria a decisão dos recursos necessários para contestar outros argumentos, também constitucionais, utilizados pelo adversário, no caso, a ofensa ao princípio da legalidade.

## CONCLUSÃO

O objetivo do presente trabalho foi apresentar uma visão ampla daquilo que deve ser considerado como Estatuto do Contribuinte, no âmbito do Estado Social, em especial daquele que foi instaurado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Neste sentido, ressaltou-se que a doutrina tributária brasileira vem, historicamente, negligenciando diversos aspectos do Estatuto, uma vez que insiste em manter posicionamentos fundados em ideais liberais instaurados com o iluminismo, sem levar em consideração as diversas transformações pelas quais passaram a sociedade e o ordenamento jurídico brasileiro no último século.

Resultou demonstrado que o modelo de tributação deve variar de acordo com o modelo de Estado. Assim, considerando o modelo estatal que foi planejado pela Constituição de 1988, o sistema tributário a ser construído deveria levar em consideração diversos aspectos constitucionais que não têm recebido atenção por parte da doutrina nacional, em especial a função redistributiva que deriva do princípio da solidariedade.

Tentamos demonstrar que o Estatuto do Contribuinte não tem como objeto único o estabelecimento de mecanismos de proteção ao contribuinte, individualmente considerado. Faz parte do objeto do mesmo a construção de um sistema tributário que atue no sentido de perseguir o modelo de sociedade previsto no Título I da Constituição de 1988.

Em momento algum, o presente trabalho buscou negar o fato de que o estatuto, como parte integrante do estatuto constitucional do indivíduo, é formado essencialmente por normas de direitos fundamentais, regulando a relação do cidadão com o Estado, no que diz respeito à atividade tributária.

Assim, considerando a natureza específica das normas que integram o referido estatuto, a interpretação e aplicação das mesmas ao caso concreto deve sempre levar em consideração o regime específico ao qual estão submetidos os direitos fundamentais.

Porém, a transição para o Estado Social, e, mais especificamente, diversos dispositivos da Constituição de 1988, impuseram a necessidade de considerar que o referido estatuto também é integrado pelo dever fundamental de pagar tributos.

Não é possível, portanto, que, a pretexto de assegurar uma intangibilidade dos direitos

fundamentais individuais, realizem-se interpretações que terminam por inviabilizar a atividade tributária do Estado.

Os deveres fundamentais ainda constituem um tema bastante incipiente no cenário acadêmico pátrio. Entretanto, restou demonstrado que uma melhor compreensão do referido tema é essencial para que o Estado cumpra seu papel, não só no que diz respeito à proteção dos interesses individuais, mas, principalmente, para que efetivamente atenda aos interesses da coletividade, propiciando as condições necessárias para o desenvolvimento de uma sociedade justa e *solidária*, tal qual está arrolado como o primeiro dos objetivos fundamentais da república.

Assegurar o cumprimento dos deveres fundamentais é essencial, tanto para a existência e manutenção do Estado, quanto para possibilitar a consecução de uma igualdade material e, em última instância, a garantia de acessibilidade da maior parcela da população aos direitos fundamentais.

Em outras, palavras, somente através da imposição dos deveres fundamentais é que se torna possível que os direitos e garantias individuais deixem de ser meras garantias formais para serem incorporados no patrimônio jurídico da grande maioria da população.

Assim, temos que o dever fundamental de pagar tributos, além de limitar o conteúdo de direitos fundamentais, em especial o direito de propriedade, poderá ainda servir de suporte para justificar a restrição aos direitos e garantias individuais pelo legislador infraconstitucional desde que respeitados determinados limites. Entre tais limites (sem prejuízo de outros), podem ser mencionados o conteúdo essencial do direito restringido, formado pelo núcleo inviolável do referido direito, e da proporcionalidade, efetuando a restrição somente quando a mesma for necessária, adequada e proporcional.

A idéia pode parecer ofensiva à primeira vista, principalmente diante da predominância na doutrina brasileira de uma postura protecionista em relação ao contribuinte. Com efeito, pode-se dizer que o a doutrina tributária brasileira do século XX girou em torno de construções teóricas preocupadas, basicamente, em estabelecer limites para o exercício do poder tributário.

Não se trata, propriamente, de uma crítica, uma vez que esta tendência era coerente com o ideal liberal que dominou a cena acadêmica, tanto no direito quanto em outros ramos do conhecimento, pelo menos até a metade do século passado.

Entretanto, com a transição do Brasil para um Estado Democrático e *Social* de Direito, não existe mais espaço para que esta postura continue. A sociedade clama por construções teóricas que possibilitem uma imposição efetiva do dever fundamental de pagar tributos como condição indispensável para, a um só tempo: 1) viabilizar o cumprimento pelo Estado Social das diversas prestações previstas na Constituição, em especial as relativas aos direitos sociais, que exigem uma maior disponibilidade de recursos financeiros; 2) concretizar o princípio da igualdade e o seu corolário, o princípio da capacidade contributiva, com uma distribuição equânime dos encargos comunitários; 3) reduzir as desigualdades sociais; e 4) emprestar ao sistema tributário utilidades outras, além do fornecimento de recursos ao Estado, ou seja propiciar uma correta e efetiva utilização do tributo com finalidades extrafiscais.

Para finalizar o presente trabalho, sintetiza-se, dentro do percurso argumentativo desenvolvido ao longo do texto, a conclusão a que chegou o autor.

1. A Constituição de 1988 instituiu um Estado Social, *ex vi* o disposto nos incisos do artigo 3º da mesma.
2. Existe uma necessária imbricação entre o modelo de estado e o modelo de tributação a exigir, em obediência ao preceito supra a instauração de um modelo tributário que se coadune com o Estado Social instituído pela Constituição de 1988.
3. A instauração de tal modelo tributário exige um sistema que atenda a uma tríplice função: i) arrecadação de tributos; ii) redistribuição de riqueza e redução das desigualdades sociais; iii) concretização dos demais valores constitucionais, através da função extrafiscal do tributo.
4. O desenvolvimento histórico da noção de Estatuto do Contribuinte tem origem com a concepção de legalidade, ainda na idade média. Durante os diversos estágios deste desenvolvimento, a concepção do tributo e seu fundamento sofreram alterações, acompanhando as diversas mudanças pelas quais passou o Estado, durante os períodos do Estado Patrimonial, do Estado Policial e do Estado Fiscal.
5. Dentro do período do Estado Fiscal, podem ser identificados dois modelos estatais que apresentam características diferentes, o modelo do Estado Liberal e o modelo do Estado Social. Como já ressaltado impõe-se uma necessária adaptação entre o modelo estatal e o tributário, fato que aqui se considera negligenciado pela doutrina tributária.
6. Dentro do sistema normativo constitucional, o estatuto deve ocupar uma posição

privilegiada devido à natureza das normas que o integram, seja no que se refere aos direitos fundamentais do contribuinte, seja no que se refere ao dever fundamental de pagar tributos.

7. O estatuto possui uma íntima relação com os direitos fundamentais, sendo integrado, majoritariamente, por normas dessa natureza. A relação do estatuto com os clássicos direitos de defesa prescinde de qualquer esforço demonstrativo. Esta relação tem sido o foco principal da ampla maioria da doutrina tributária.

8. Entretanto, a construção de um modelo tributário que privilegie a concretização dos direitos sociais e a redução das desigualdades ainda carece de um maior esforço teórico da doutrina tributária, pelo menos no que diz respeito à doutrina brasileira.

9. Em especial no que diz respeito à efetivação do objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais, mostra-se pertinente realizar uma releitura do princípio da capacidade contributiva como critério de interpretação das normas que integram o sistema tributário.

10. Esta releitura deve partir da constatação de que Constituição abriga duas espécies de normas: as regras e os princípios.

11. O dispositivo do art. 145, §1º da Constituição, nesta perspectiva, formula uma regra e não um princípio como é comumente apontado pela doutrina.

12. O conteúdo do princípio da capacidade contributiva extrapola, em muito, o conteúdo do dispositivo supra.

13. Considerada a natureza de regra do art. 145, §1º da Constituição, a cláusula *sempre que possível* inserta no mesmo deve ser compreendida no sentido de permitir ao legislador a consideração das possibilidades fáticas como critério para a adoção de mecanismos de personalização do tributo.

14. A classificação do imposto como *real* ou *material* não deve servir de óbice à incidência do disposto no art. 145, §1º.

15. O *princípio* da capacidade contributiva, que não se confunde com a *regra* do art. 145, §1º influi sobre todo o sistema normativo tributário e reclama que os custos da construção da sociedade propugnada pela Constituição sejam distribuídos de acordo com a capacidade de cada indivíduo.

16. Este princípio possui um conteúdo com alto grau de indeterminação, além de



cambiante, de acordo com as circunstâncias históricas e culturais.

17. A *progressividade* constitui uma técnica, e não um princípio, sendo destituída de caráter normativo. O recurso à referida técnica deverá ser tanto maior quanto maior for a disposição da sociedade pela busca a uma igualdade material. Entretanto, quanto mais progressivo for o sistema fiscal, maior será a parcela do potencial individual sacrificado em prol do bem comunitário.

18. A *seletividade* também constitui uma técnica que pode ser empregada com duas finalidades básicas diversas: i) a adequação dos tributos indiretos ao princípio da capacidade contributiva; ii) a utilização do tributo com fins extrafiscais, mediante a desoneração de atividades benéficas ou a oneração das atividades prejudiciais aos valores constitucionais.

19. No âmbito tributário, a proteção ao *mínimo vital* configura o limite inferior da *zona de capacidade contributiva* ou *zona tributável*. A tributação abaixo deste limite ofende a dignidade da pessoa humana e deve ser considerada inconstitucional. A possibilidade ou não de instituir-se um critério objetivo para a definição desse limite ainda encontra-se aberta a discussão.

20. Por sua vez, a proibição da utilização do tributo com fins de confisco representa o limite superior daquela *zona de capacidade contributiva*. A jurisprudência já se posicionou no sentido de que a ofensa a este limite deve partir da verificação da capacidade do contribuinte para suportar *o conjunto* de tributos devidos, dentro de determinado período, à mesma pessoa política. Assim, como ocorre com o mínimo vital, o problema do estabelecimento de um limite objetivo, e sua pertinência, ainda encontra-se pendente.

21. O tema dos *deveres fundamentais* tem recebido escassa atenção por parte da doutrina nacional. O desenvolvimento deste tema possui total pertinência ao se tratar do Estatuto do Contribuinte no Estado Social, especialmente em razão da crise pela qual este vem passando. Ou seja, o desenvolvimento do tema prestigia a consideração dos aspectos comunitários do Direito, costumeiramente negligenciado pelas doutrinas liberais.

22. A noção de dever, bastante privilegiada na cultura das sociedades pré-modernas passou por uma progressiva desvalorização a partir do iluminismo, e em especial a partir do desenvolvimento da idéia de Estado de Direito.

23. Não obstante, não faz mais sentido insistir em construções teóricas que posicionem o Estado como um inimigo natural da sociedade e da liberdade. As exigências atuais para aquilo que pode ser considerado como uma vida humana digna depende, em grande parte da atuação estatal. Passa ainda pelo reconhecimento dos deveres fundamentais, e a dotação do Estado de mecanismos que possibilitem a exigência de seu cumprimento.

24. Deveres fundamentais, na concepção deste trabalho, são as condutas que o indivíduo deve adotar, em prol do bem comunitário, por força do pacto social expresso pela Constituição, cujo descumprimento pode levar a desestabilização dos vínculos comunitários.

25. Excluem-se deste conceito as sujeições passivas correlativas aos direitos fundamentais, bem como aquelas decorrentes dos aspectos objetivos de atribuição de poderes e competências à Administração Pública.

26. Existe divergência doutrinária no que diz respeito à aplicabilidade direta dos deveres fundamentais. Entretanto, este trabalho rechaça qualquer concepção que subordine a eficácia das normas constitucionais à discricionariedade do legislador ordinário. Assim, muito embora a regra seja a de que os deveres fundamentais carecem da atuação deste para ganharem maior concreção, aplica-se aos mesmos *mutatis mutandi* a doutrina constitucional acerca das (incorretamente classificadas) *normas programáticas*. No mínimo, as normas acerca dos deveres fundamentais devem servir de obstáculo aos atos normativos que contrariem seu conteúdo.

27. O presente trabalho adere a uma visão híbrida acerca do problema das restrições aos direitos fundamentais. Neste passo, considera-se que os deveres fundamentais ajudam a configurar os limites iniciais dos direitos constitucionais, mas também podem servir de fundamento para a edição de normas infraconstitucionais que restrinjam parte de seu conteúdo.

28. Além de atuar como obstáculo à edição de normas que violem seu conteúdo essencial, o dever fundamental de pagar tributos também deve atuar como vetor hermenêutico. Trata-se da dimensão objetiva das normas constitucionais, que por coerência lógica deve também ser aplicada aos deveres fundamentais. Rechaça-se, neste sentido, a teoria da tipicidade fechada, uma vez que, como já afirmado, a concretização das normas constitucionais não pode se subordinar à vontade do legislador ordinário.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva da 5ª edição alemã. Malheiros: São Paulo, 2008.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- APPIO, Eduardo. *Direito das Minorias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- \_\_\_\_\_. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. In: *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador: IBDP, nº. 12, nov-jan, 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>. Acesso em: 16 de novembro de 2010
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- BONELLI B. T., Renato Medrado. *O Estatuto do Contribuinte e a Proteção do Mínimo Imune*. Dissertação (mestrado). Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 8.989 de 24 de fev. de 1995. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 31 de ago. 2012.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 9.532 de 10 de dez. de 1997. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 31 de ago. 2012.
- \_\_\_\_\_. Lei n. 9.964 de 10 de abr. de 2000. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 31 de ago. 2012.
- BRASIL, Ministério da Fazenda. *Carga Tributária no Brasil 2010 – Análise por tributo e bases de incidência*. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br). Acesso em 08 de junho de 2012.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº1100843. DJe 02 dez 2009. Min. Relatora Eliana Calmon.
- \_\_\_\_\_. Recurso Especial nº 1289095. DJ 19 jun 2012. Min. Relator Benedito Gonçalves.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105. DJ 18 fev 2005. Relator para o acórdão Min. Cezar Peluso. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)
- \_\_\_\_\_. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 543.997. Ministro Relator Ellen Gracie. DJe 05 ago. 2010. Disponível em <[www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)>.

\_\_\_\_\_. Agravo Regimental na Suspensão de Tutela Antecipada nº 175. DJe 29 abr 2010. Min. Relator Gilmar Mendes. Disponível em [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br)

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Cautelar n. 33. Ministro Relator Marco Aurélio, DJe 09 fev. 2011. Disponível em <www.stf.jus.br>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2010. Ministro Relator Celso de Mello, DJ 12 abr. 2002. Disponível em <www.stf.jus.br>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 197.790-6. Ministro Relator Ilmar Galvão, DJ 21 nov. 1997. Disponível em <www.stf.jus.br>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 556.664. Ministro Relator Gilmar Mendes, DJe 13 nov. 2008. Disponível em <www.stf.jus.br>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.882. Ministro Relator Gilmar Mendes, DJe 13 nov. 2008. Disponível em <www.stf.jus.br>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 560.626. Ministro Relator Gilmar Mendes, DJe 04 dez. 2008. Disponível em <www.stf.jus.br>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 566.032. Ministro Relator Gilmar Mendes, DJe 22 out. 2009. Disponível em <www.stf.jus.br>.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 603191. Ministra Relatora Ellen Gracie, DJe 02 st. 2011. Disponível em <www.stf.jus.br>.

BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002. p. 621-651.

\_\_\_\_\_. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Caderno de Pesquisas Tributárias*, Vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

\_\_\_\_\_. La Tutela Del Contribuyente Nel Procedimento Tributario: L'Esperienza Brasiliana. In: DI PIETRO, Adriano (Coord.). *La Tutela Europea ed Internazionale del Contribuente nell'Accertamento Tributario*. Milano: Cedam, 2009.

\_\_\_\_\_. *Limites da Revisão Constitucional*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1993.

\_\_\_\_\_. O Imposto Territorial Rural e Progressividade. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS Roberto (coords.) *Dimensão Jurídica do Tributo*. São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

\_\_\_\_\_. *Reflexos jurídicos da atuação do Estado no domínio econômico*. São Paulo: Saraiva, 1982.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

- CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Lisboa: Almedina, 2003.
- CANOTILHO, J. J. Gomes et MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CHULVI, Cristina Pauner. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- COMPARATO, Fabio Konder. Direitos e deveres fundamentais em matéria de propriedade. In *Revista Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal*. V. 1. n.3. set – nov 1997. p. 92-99. Disponível em <[www.cjf.jus.br](http://www.cjf.jus.br)>
- CUNHA JÚNIOR, Dirley Ferreira da. *Curso de Direito Constitucional*. 2ª ed. Salvador: JusPodivm, 2008.
- DE PAULA, Felipe. *A (de)limitação dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.
- DIMOULIS, Dimitri et MARTINS, Leonardo. Deveres Fundamentais. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; e CARBONELL, Miguel (coords). *Direitos, Deveres e Garantias Fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011. p. 325-345.
- DRAIBE, Sônia Miriam. Uma nova institucionalidade das políticas sociais? Reflexões a propósito da experiência Latino-americana recente de reformas dos programas sociais. In: *Revista São Paulo em Perspectiva*. v. 11. n. 4. p. 3-15. Disponível em: [www.seade.gov.br](http://www.seade.gov.br).
- FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos Fundamentais: limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- GIANNETTI, Leonardo Varella. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.
- LEAL, Roger Stiefelmann. *Direitos sociais e a vulgarização da noção de direitos fundamentais*. Disponível na internet: <<http://www.6.ufrgs.br>>. Acesso em 10/06/2010.
- MADEIRA, Anderson S. *Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Rio IOB Thomson, 2006.
- MAINO, Carlos Alberto Gabriel. Derechos Fundamentales y La Necesidad de Recuperar los Deberes. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; e CARBONELL, Miguel (coords). *Direitos, Deveres e Garantias Fundamentais*. Salvador: Juspodium, 2011.
- MARMELSTEIN, George. *Efetivação Judicial dos Direitos Econômicos Sociais e Culturais*. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Ceará. 2005.

MARQUES, Leonardo Nunes. *Tributação e Direitos Fundamentais: A Emenda Constitucional nº 03/93*. Dissertação (Mestrado). Universidade Candido Mendes: Rio de Janeiro, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Sistema Tributário na Constituição de 1988*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 7. ed. Dialética: São Paulo, 2007.

NABAIS, José Casalta. *O Dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2009.

\_\_\_\_\_. *Reflexões sobre quem paga a conta do estado social*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, vol. 88, p. 269-308, set/out. 2009.

OLIVEIRA, José Teófilo. *Reforma Tributária: Uma Resenha*. <<http://www.sefaz.es.gov.br>>. Acesso em 22/10/2009.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lódi. A segurança dos direitos fundamentais do contribuinte na sociedade de risco. In: SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio (Orgs.). *Direitos Fundamentais: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 731-768.

SADER, Emir; GENTILI, Pablo (orgs.). *Pós-neoliberalismo: as políticas sociais e o estado democrático*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.

SARMENTO, Daniel. A dimensão objetiva dos direitos fundamentais: fragmentos de uma teoria. In: *Revista de Direito da Associação dos Procuradores do Novo Estado do Rio de Janeiro*, v. XII, p. 297-332, 2003.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SOARES, Maria Cecília Sanches. *Lei Complementar Tributária: Aspectos Críticos*. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal do Paraná. 2007.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. *O Princípio Constitucional da Dignidade da Pessoa Humana*. São Paulo: Saraiva, 2010.

STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise*. 3ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Os*

*Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Vol. III. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 1999.

VARSAÑO, Ricardo. et al. *Uma Análise da Carga Tributária no Brasil*. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br>>. Acesso em 14/10/2009

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3. Ed. Coimbra: Almedina, 2007.

XAVIER, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.