

GEOVANA OLIVEIRA DE ASSIS

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS COMO OBJETO MEDIADOR DA
TRIBUTAÇÃO

CURITIBA

2010

Livros Grátis

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

GEOVANA OLIVEIRA DE ASSIS

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS COMO OBJETO MEDIADOR DA
TRIBUTAÇÃO

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em Direito do Estado no Programa de Pós-graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, sob orientação da Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher.

Curitiba

2010

TERMO DE APROVAÇÃO

OS DIREITOS FUNDAMENTAIS COMO OBJETO MEDIADOR DA TRIBUTAÇÃO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do título de mestre em direito do estado no Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal do Paraná, pela comissão formada pelos professores:

Orientadora: _____

Profa. Dra. Betina Treiger Grupenmacher

Prof. Dr. Ricardo Lobo Torres

Prof. Dr. José Roberto Vieira

Curitiba, 04 de março de 2010

Para Sandro, por tudo, sempre.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de dizer que sinto-me privilegiada em ter tanto e tantos com quem compartilhar esse momento tão importante da minha vida. Várias pessoas colaboraram de alguma forma para o início e consecução deste trabalho. Por isso, gostaria de textualmente agradecer:

À minha pequena, unida e amorosa família pelo apoio incondicional à minha escolha de realizar este trabalho acadêmico, por ter respeitado e entendido meus muitos momentos de ausência durante o mestrado. Aos meus pais, por terem me proporcionado a melhor educação possível na escola e na vida, à minha irmã por acreditar em mim mais do que eu, à Malu, pequena estrela brilhante, que me oportunizou uma nova forma de amor.

Aos professores da pós-graduação excelentes e dedicados profissionais que nos inspiram e impulsionam a buscar sempre o melhor. Especialmente para Celso Ludwig, melhor tradução de que os grandes se vestem de humildade para ensinar; José Roberto Vieira, que me ensinou a ir além da zona de conforto; César Serbena, cuja simplicidade e seriedade me motivaram a estudar mais a Teoria Geral do Direito; Luís Fernando Lopes Pereira, que com paciência me deu preciosas dicas sobre a parte histórica do trabalho, sem seu apoio tudo teria sido muito mais difícil.

À profa. Dra. Betina Treiger Grupenmacher, pelo exemplo de profissional cuja leveza e cordialidade nessa orientação me ensinou muito além do Direito Tributário, obrigada pela relação sempre aberta e acessível e pelas lições em sala de aula.

Aos meus queridos colegas, Maurício, Glendowski, Karina, Cristina, Liliane e Diogo, por compartilharem comigo livros e aflições. E pelo carinho e incentivo tão importantes.

A Leandro Aires por ter se tornado, além de colega, um amigo atento e prestativo com quem pude trocar ideias valiosas, portador de um senso de objetividade desconcertante, de um senso de humor contagiante. Obrigada por tudo, pelos cafés, pelas dicas e referências, pelos muitos livros compartilhados, e por, apesar de adorar o Direito Tributário como eu, ter optado pela abóbora.

À Nicole Mader pela paciência em ouvir, pelos preciosos conselhos e indicações de doutrina do Direito Constitucional sobre o qual me atrevi a escrever. Sem sua ajuda teria sido impossível fazer essa parte do trabalho. Obrigada pela presteza, pela generosidade, pelo ombro nos momentos difíceis e por ter compartilhado comigo o brilho de sua inteligência.

A Sérgio Karkache, meu primeiro professor de Tributário em Curitiba, simplesmente porque devo a ele minha admissão nesta instituição, pelas dicas importantes, pelo caráter, por confiar na minha capacidade. Obrigada.

À CAPES pelo financiamento da pesquisa, sem a qual a dedicação exclusiva teria se tornado inviável.

A Sandro, por ser uma pessoa muito importante na minha vida, pela compreensão e paciência, pelo apoio incondicional, pela ajuda material, afetiva, espiritual. Sem você eu até poderia continuar, mas não teria a menor graça.

A lei reflete, mas em nenhum sentido determina o valor moral da sociedade. Os valores de uma sociedade razoavelmente justa irão se refletir numa lei razoavelmente justa. Quanto melhor for a sociedade, menos lei haverá. No paraíso, não haverá lei e o leão se deitará ao lado do cordeiro. Os valores de uma sociedade injusta irão se refletir numa lei injusta. Quanto pior for a sociedade mais lei haverá. No inferno, não haveria coisa alguma além da lei e o processo devido será meticulosamente observado.

(As Eras do Direito Americano – Grant Gilmore)

SUMÁRIO

Resumo	ix
Abstract	x
Introdução	1
CAPÍTULO I	4
1. DIREITOS FUNDAMENTAIS	4
1.1. Delimitação Histórica e Conceitual	4
1.1.1. Considerações iniciais.....	4
1.1.2 Da concepção dos jusnaturalistas aos direitos constitucionais	9
1.1.3 A questão terminológica e conceitual.....	23
1.2 Os Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.....	28
1.2.1 A concepção dos direitos fundamentais no direito positivo	28
1.2.2 As dimensões dos direitos fundamentais	34
1.2.3 A dupla perspectiva dos direitos fundamentais	42
1.3 A Estrutura das Normas de Direito Fundamental	46
1.3.1 Texto e norma	46
1.3.2. As normas de direito fundamental: princípios e regras	54
1.3.3 O conteúdo essencial dos direitos fundamentais	65
1.4 Síntese parcial	68
CAPÍTULO II	72
2 DA VIABILIDADE DA ADMISSÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NA TRIBUTAÇÃO	72
2.1 Relações entre Direitos Fundamentais e Tributação	72
2.1.1 Considerações iniciais: formação do Estado e tributação	72
2.1.2 O direito fundamental de liberdade e conexões com a tributação....	85
2.1.3 O direito fundamental de igualdade e conexões com a tributação .	100
2.2 Sistema Constitucional Tributário	110
2.2.1 Noção de sistema.....	110
2.2.2 Sistema Tributário na Constituição Federal	115
2.2.3 Atribuição do poder tributário: competência	124
2.3 Interpretação e Aplicação da Lei Tributária	131
2.3.1 Sobre a interpretação.....	131
2.3.2 Interpretação das leis tributárias	139
2.3.3 Síntese parcial	146
CAPÍTULO III	151
3 DIREITOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO	151
3.1 Aplicação dos princípios na teoria dos direitos fundamentais.....	151
3.1.1 Federação	164
3.1.2 República	169
3.2 Normas constitucionais gerais	171
3.2.1 Segurança jurídica	172
3.2.2 Legalidade.....	192
3.3 Normas Constitucionais Tributárias	207
3.3.1 Capacidade contributiva.....	207
3.3.2 Não-confisco	222
3.3.3. O mínimo existencial	225
3.3.4 Síntese do capítulo.....	242
4 Considerações Finais	243
BIBLIOGRAFIA	248

RESUMO

O Direito tem passado por grandes e profundas transformações desde a formação do que se convencionou chamar de Estado Moderno. Os direitos do homem de mera aspiração passaram a se constituir em direitos fundamentais, positivados no texto constitucional, fato que trouxe implicações a todas as áreas do saber jurídico. A tributação, fenômeno essencial à própria existência do Estado está irremediavelmente afetado por essa nova realidade. Os direitos fundamentais com a capacidade de irradiar seus efeitos por todas as normas da Constituição, representam uma nova dimensão no debate jurídico com o retorno à ideia de valores ao juridicizar os princípios com a afirmação de sua normatividade e do papel que representam de normas demarcadoras da área de atuação estatal legítima. Com isso, a atividade tributária passa a encontrar nos direitos fundamentais sua legitimação com a incorporação dos valores de justiça e solidariedade e também sua limitação na obrigatoriedade da observância dos direitos do cidadão e no compromisso de efetivamente oferecer condições mínimas de sobrevivência à parcela carente da população através de uma política fiscal comprometida com a preservação da liberdade e da igualdade, através do respeito às normas que instituem a legalidade, a segurança jurídica, a capacidade contributiva na construção de uma sociedade sadia e consciente de seu valor e que busca recursos advindos da tributação para a consagração da dignidade da pessoa humana. Tarefa apenas possível pelo respeito aos direitos fundamentais em todas as áreas em que uma atuação estatal concreta é indispensável, como na área tributária, para bem cumprir os objetivos constitucionais no desenvolvimento pleno de uma sociedade livre, justa e solidária.

Palavras-chave: direitos fundamentais; tributação.

ABSTRACT

The Law has gone through enormous and deep changes since the formation of what has been called Modern State. The consecration of the human rights began to be a fundamental right, positive in the constitutional text, a fact that brought implications to all areas of legal knowledge. Taxation, an essential phenomenon to the very existence of the State is inevitably affected by this new reality. The fundamental rights with the ability to radiate its effects for all standards of the Constitution, represents a new dimension in the legal debate with the return to the idea of values and principles with the statement of its normativity and the role of accounting rules delimiting the area of legitimate state action. Thus, the activity tax is to find fundamental rights its legitimacy by incorporating the values of justice and solidarity as well as its limitation with mandatory to respect the citizens rights and commitment to effectively provide the minimum conditions of survival to the portion poor of the population through fiscal policy on the preservation of freedom and equality, and respecting the rules establishing the legality, legal certainty, the ability to contribute in building a healthy society and aware of its value and that search proceeds from taxation for the consecration of human dignity. Task only made possible by fundamental rights in all areas where concrete State action is essential, as in taxation, and to meet the constitutional goals in the full development of a free society, fair and solidarity.

Keywords: fundamental rights; taxation.

INTRODUÇÃO¹

O pensamento jurídico contemporâneo apresenta grande tendência em incorporar no seu debate temas compostos por conteúdos que foram por muito tempo estudados de forma estanque. Passou-se a entender que existe uma riqueza na interdisciplinaridade e, com isso, o Direito só teve a ganhar ao ampliar sua visão para além do estreito horizonte proporcionado pelo estudo hermético.

Hoje, considera-se essencial a contribuição que as diversas áreas do saber jurídico oferecem uma às outras. Aquele que descarta dessa realidade acaba por enfraquecer seu estudo feito com referências parciais, bastante aquém do conhecimento que poderia oferecer.

É com desembaraço que se estuda filosofia, teoria geral do direito, lógica, linguística, política, história, juntamente com direito constitucional, direito tributário, direito civil etc. para alargar o conhecimento e proporcionar uma visão mais ampla, completa e por essa razão, mais útil e condizente com a sociedade dinâmica e plural que se vive neste início de século.

Muitas são as razões em defesa do estudo interdisciplinar, mas a mais importante é fomentar o debate em torno de questões típicas da vida em sociedade cuja complexidade extrapola com muita rapidez a capacidade de previsão, assim, procura-se oferecer respostas mais completas aos dilemas atuais.

Nesse contexto, a atuação do Estado em relação à sociedade com sua evidente diversidade étnica, cultural e social é vista e revista através de teorias que procuram entender o papel que lhe cabe.

Seja qual for a resposta encontrada para questões dessa natureza, um aspecto da relação Estado/sociedade permanece em evidência: os mecanismos empregados para fazer frente à manutenção do Estado no atendimento às necessidades sociais. A tributação é o principal meio de financiamento das despesas estatais, com os recursos que a sociedade entrega ao Estado é que serão realizadas as ações públicas.

¹ O presente trabalho foi elaborado de acordo com as normas do Acordo Ortográfico instituído pelo Decreto 6583 de 2008. Foram mantidas no original as notas e citações diretas dos autores consultados.

O estudo dos aspectos tributários assume grande relevância, pois através dele é possível investigar de que modo o indivíduo exerce sua liberdade numa sociedade marcada pela desigualdade como é o caso brasileiro, com milhões de pessoas em situação de exclusão social. Nesse quadro, o Estado encontra-se pressionado a realizar políticas públicas para atender à demanda dos necessitados. Muitas vezes, porém, essa é a bandeira utilizada como desculpa para o aumento desmesurado da carga tributária que procura atingir com voracidade todos os setores da economia.

Por isso, na análise dos problemas causados pela arrecadação desmedida e pelo desrespeito aos direitos dos contribuintes torna-se imprescindível uma abordagem igualmente abrangente e, para dar conta da extensão do problema, interdisciplinar.

O extraordinário poder de que dispõe o Estado de estabelecer a imposição tributária e submeter a população à sua vontade, encontra limites. Os direitos fundamentais representam o coroamento de ideais defendidos em lutas históricas que procuraram alcançar mecanismos de contenção do poder arbitrário.

A Constituição Federal de 1988 proclama o Estado Democrático de Direito, sendo assim, proclama os direitos e garantias fundamentais e estabelece um Estado contido pela legalidade. A tributação está igualmente inserida no texto constitucional e se submete aos mecanismos que garantem os direitos do cidadão, que demarcam a competência tributária e instituem princípios a nortear a atividade legislativa na imposição de tributos.

Desse modo, percebe-se que uma abordagem unidimensional do problema da necessidade da contenção do poder tributário não é suficiente. É essencial ir além e acrescentar as contribuições que a doutrina do direito constitucional tem a oferecer. Na pesquisa realizada verificou-se grandes contribuições que os constitucionalistas trouxeram ao entendimento do Direito como um todo, e, por isso, também do fenômeno da tributação, como a discussão sobre a normatividade dos princípios, a incorporação de valores na ordem jurídica e a reaproximação da ética com o Direito, que representam um novo paradigma comprometido com a realização da justiça social.

Como se percebe, todas essas perspectivas influem no modo de pensar o direito tributário. As normas que instituem a imposição tributária estão submetidas à vontade da Constituição, de modo que não é possível escapar dos valores e princípios nela consagrados.

A atividade tributária encontra-se portanto, limitada. Seus limites estão na área de cobertura dos direitos fundamentais, constitucionalmente postos, de onde espalham seus efeitos atingindo toda atuação dos poderes públicos.

Será necessário aprofundar com alguma intensidade na doutrina constitucional para bem compreender as conseqüências desses efeitos na tributação.

O relacionamento que as normas mantêm entre si é o pano de fundo desse trabalho principalmente em relação às normas constitucionais que estabelecem direitos ao cidadão e implicam, por isso, uma limitação do poder do Estado, no sentido de mediar suas ações objetivando a construção de uma sociedade mais justa e preocupada em excluir de sua realidade as situações de miséria extrema, de desigualdade, de falta de acesso a condições de dignas de sobrevivência.

Percebe-se que todas essas situações estão ligadas pela via negativa a fatores econômicos. Os fatos eleitos para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária são fatos que fazem presumir riqueza, razão pela qual assume grande importância a discussão dos mecanismos de arrecadação que devem, sobretudo observar os direitos fundamentais sob pena de desnaturar o Estado de Direito.

CAPÍTULO I

1. DIREITOS FUNDAMENTAIS

1.1. Delimitação Histórica e Conceitual

1.1.1. Considerações iniciais

Os direitos fundamentais têm atingido alto relevo nas últimas décadas, notadamente no Brasil com a Constituição Federal de 1988 cujo texto proclama sua relevância, inclusive no preâmbulo. Grande é a produção doutrinária cuja preocupação é desvendar cada um dos seus desdobramentos. A defesa da sua adoção nos sistemas jurídicos mundo afora confirma uma tendência. Inclusive à afirmação dos direitos fundamentais deve-se, em parte, o progresso do Direito Constitucional, a ponto de PEREZ LUÑO atribuir o progresso do constitucionalismo aos direitos fundamentais em razão de um estreito vínculo entre o rol dos direitos fundamentais estabelecidos constitucionalmente e o Estado de Direito².

A trajetória dos direitos fundamentais foi longa pelo caminho que procurou conduzi-los à condição de patrimônio comum da humanidade³ e lenta foi sua consagração como um direito constitucional⁴.

² PEREZ LUÑO, Antonio E. **Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Editorial Tecnos, 1995, p.19. No mesmo sentido GILMAR FERREIRA MENDES “o avanço que o direito constitucional apresenta hoje é resultado, em boa medida, da afirmação dos direitos fundamentais como núcleo de proteção da dignidade da pessoa (...)”. Curso de Direito Constitucional, p. 231.

³ Na lição de COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação Histórica dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2001, p.12: “foi durante o período axial da história (cujo início foi no séc. VIII a.C.) que despontou a ideia de igualdade entre os homens. Porém, foram necessários vinte e cinco séculos para que a primeira organização internacional dos povos da terra proclamasse que “todos os homens nascem livres e iguais em dignidade e direitos.” Essa afirmação merece reparos. Sabe-se que a Declaração Universal dos Direitos do Homem, apesar de levar o nome de universal não reflete, na realidade, esse entendimento. É necessário levar em conta que muitos países não foram ouvidos, não contribuíram com seu conceito de direitos humanos. Para o Islã, por exemplo, ressalta, as concepções ocidentais são consideradas individualistas e profanas e a liberdade não é admitida fora da comunidade religiosa e política. Na tradição hindu, as liberdades humanas requerem virtudes humanas, na China a ideia de obrigações deriva do confucionismo. Esses são apenas alguns poucos exemplos de muitos que se poderia citar e que refletem a inadequação da afirmação de “valores universais” em relação a essas culturas. Pode-se dizer quanto muito que esse é um consenso ocidental. MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Coimbra: Coimbra Editora, 1988, Tomo IV, p. 35-36.

A discussão constante a respeito dos direitos fundamentais prova a atualidade do tema, mas não significa a ausência de controvérsias sobre o conteúdo, alcance ou efetividade da aplicação das normas elencadas na Constituição que constituem o seu núcleo.

A concepção do núcleo formado pelos direitos fundamentais representa o conjunto de valores básicos admitidos no ordenamento jurídico que orientam o país na obtenção dos objetivos expostos na Constituição a fim de construir uma sociedade capaz de atender aos apelos sociais mais urgentes, de maneira justa e equilibrada.

O assentamento dos direitos fundamentais, como normas compulsórias, consagram o Estado de Direito por se constituir entre as condições de estabelecimento de uma sociedade democrática.

Tal assentamento dos direitos fundamentais ao direito positivo teve um processo histórico de afirmação, paulatinamente modificado à medida em que se alteravam as aspirações sociais. É possível perceber a evolução desses direitos ao longo do tempo como imperativos novos cuja satisfação as sociedades entendiam como fundamental a uma existência digna.

A tutela constitucional dos direitos fundamentais é o reconhecimento jurídico do valor da pessoa humana⁵. Considerado uma categoria filosófica e princípio norteador por excelência dos valores expostos na nossa Constituição Federal de 1988, o princípio fundamental da dignidade da pessoa humana representa a “objetivação em forma de proposição jurídica do valor da dignidade do homem”⁶.

⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 23. Continua o autor afirmando que “não há mais um Estado que não tenha aderido a algum dos principais pactos internacionais (ainda que regionais) sobre direitos humanos ou que não tenha reconhecido um núcleo de direitos fundamentais no âmbito de suas Constituições”.

⁵ LAFER, Celso. Parecer do Caso Ellwanger. HC 82424-2.

⁶ FARIAS, Edilson Pereira de. **Colisão de Direitos: A honra, a intimidade, a vida privada e a imagem versus a liberdade de expressão e informação**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1996, p.45-49. Segundo o autor “a importância da pessoa como categoria filosófica avulta-se no mundo contemporâneo, tendo em vista que muitas vezes é o próprio valor do ser humano que está posto em causa. A despeito das conquistas alcançadas no campo dos direitos humanos, porém, as vicissitudes e as constantes crises e guerras a que são submetidos diferentes povos e nações revela que o processo de afirmação do homem como pessoa portadora de valores éticos insuprimíveis (...) requer uma constante vigilância.”

A pessoa humana é vista, hoje, como fonte de todos os demais valores⁷; esse estatus foi adquirido ao longo do tempo, pois significa o homem enquanto indivíduo centralizador das características do ser social e do ser individual enquanto parte da realidade social, mas não é reduzido por ela.

Merece menção, embora apenas de passagem, a existência de uma tensão entre o indivíduo e a sociedade. Essa tensão preocupa teóricos da política e da filosofia. A concepção individualista assegura ser função do Estado defender as condições de livre mercado em que cada indivíduo cuida por si mesmo de adquirir riqueza. Já na concepção transpersonalista há prevalência dos interesses sociais sobre os individuais. E uma terceira concepção tenta mediar a tensão, defendendo a conciliação entre ambas as concepções a ser alcançada mediante a ponderação entre os valores em conflito, é a concepção personalista “o indivíduo deve ceder ao todo, até e enquanto não seja ferido o valor da pessoa”⁸.

Norbert Elias trata da questão sob outra perspectiva. Segundo ele, criamos modelos conceituais sobre o significado dos termos “indivíduo” e “sociedade” numa tentativa de compreender como vários indivíduos, ao se relacionarem entre si, formam algo diverso de um grande número de indivíduos isoladamente considerados e formam a sociedade. Essa relação é uma situação singular que não se repete em nenhum outro setor da existência, pois não se pode entender a estrutura da sociedade como um todo pela observação de só uma de suas partes, ou seja, um indivíduo. Ao mesmo tempo em que a sociedade não é apenas um somatório de indivíduos, um indivíduo não é só um pedaço de algo maior que é a sociedade⁹. Aí está, segundo o autor, a dificuldade em se estabelecer uma linha que nos permita saber quando atender às necessidades da sociedade corresponde atender às necessidades pessoais dos indivíduos. Para ele, as duas coisas só são possíveis juntas¹⁰.

⁷ REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**, p. 191-194.

⁸ *Ibid.*, p.251. Ver Também Filosofia do Direito de Radbruch.

⁹ ELIAS, Norbert. **A Sociedade dos Indivíduos**.Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1994.

¹⁰ “Há uma clara ligação entre os abismos que se abrem entre indivíduo e sociedade, ora aqui, ora ali, em nossas estruturas de pensamento, e as contradições entre exigências sociais e

A importância do princípio da dignidade da pessoa humana vai ao ponto de alguns autores¹¹ o identificarem como possuidor de um conteúdo comum com os direitos fundamentais cuja concretização se daria pelo reconhecimento dos direitos fundamentais em nível constitucional.

Essa posição, no entanto, apesar de revelar o posicionamento de parte da doutrina, não está livre de divergências. Alguns autores vêm, com reservas, a alegação de ser o princípio da dignidade da pessoa humana o elemento componente do valor unificador de todos os direitos fundamentais, além de realizar uma função de legitimação de todos os outros direitos fundamentais implícitos no texto normativo como elemento norteador do sistema por excelência¹².

Para Ingo Sarlet, um olhar atento sobre o catálogo de direitos fundamentais na Constituição de 1988 é suficiente para surgirem dúvidas sobre esse ponto de vista.

A positivação do valor dignidade humana é recente: seu reconhecimento expresso se deu a partir da segunda Guerra Mundial, especialmente após a Declaração de 1948 da ONU, e, ainda assim, muitos Estados integrantes da comunidade internacional não incluíram a dignidade humana em suas constituições; percebe-se assim, no valor dignidade da pessoa humana, ausência de uma norma expressa definitiva e preponderante nas Constituições atuais¹³.

Além disso, segundo Canotilho, a concepção que liga os direitos fundamentais ao princípio da dignidade da pessoa humana pode resultar na

necessidades individuais que são um traço permanente de nossa vida. Os projetos que hoje nos são oferecidos para pôr termo a essas dificuldades parecem, ante um exame rigoroso, apenas voltados para solucionar uma coisa à custa da outra". *Id.*, p. 17.

¹¹ Nesse sentido J.C. VIEIRA DE ANDRADE, **Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 2004; KARL LARENZ, **Metodologia da Ciência do Direito**. Lisboa: FCG, 1989; PABLO LUCAS VERDU, **Curso de Derecho Político**. Vol. I, Madrid: Tecnos, 1976; Edilson de Farias reconhece que "o princípio da dignidade da pessoa humana cumpre um papel relevante na arquitetura constitucional: o de fonte jurídico-positiva dos direitos fundamentais", *op. cit.*, p. 54.

¹² "(...) embora haja direitos formalmente incluídos na classe dos direitos fundamentais que não apresentam ligação direta e imediata com o princípio da dignidade humana, é esse princípio que inspira os típicos direitos fundamentais, atendendo à exigência do respeito à vida, à liberdade, à integridade física de cada ser humano, ao postulado da igualdade de todos os homens e à segurança". MENDES, Gilmar. COELHO, Inocêncio. BRANCO, Paulo Gustavo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p.237.

¹³ SARLET, Ingo Wolfgang, *op. cit.*, p. 102.

extirpação do catálogo de direitos fundamentais daqueles direitos não diretamente ligados à ideia de dignidade da pessoa humana resultando em “uma teoria dos direitos fundamentais não adequada”¹⁴.

A justificativa para a superioridade da pessoa humana aparece na modernidade e representa as profundas mudanças ocorridas nas convicções provenientes do mundo antigo. Com o Cristianismo, o homem, ocupando posição privilegiada na criação, através de sua natureza racional fundamenta sua posição preeminente no princípio antropológico segundo o qual os homens foram criados por Deus à sua imagem e semelhança¹⁵.

Assim, o princípio da dignidade da pessoa humana possui raízes em antigas tradições religiosas e vai se afirmar positivamente na Declaração Universal como dignidade pertencente e comum “a todos os povos da família humana” como consta em seu preâmbulo.

Essa é, ao menos, a pretensão que passa a constituir um texto escrito sem precedentes na história, mas apresenta, como se sabe, dificuldades nesta tentativa de aferir um valor de dignidade humana, que seja único para todos os povos de culturas e aspirações tão diferentes.

A dignidade humana, de qualquer maneira, representa um valor cujo coroamento significa a proteção de uma vida digna capaz de assegurar às pessoas pertencentes à comunidade que a adota a inviolabilidade do direito a vida, saúde, preservação da cultura, alimentação, moradia e tantas outras implicações que significam a proteção do indivíduo para que possa desenvolver suas potencialidades e ter direito ao desenvolvimento.

Entretanto, como já foi dito, o caminho rumo ao reconhecimento dos direitos fundamentais foi longo e difícil e, algumas vezes, ao longo da história, a dignidade foi um fator implícito nas discussões em busca da efetivação de tais direitos. É necessário examinar sua trajetória com o objetivo de compreender a extensão do processo responsável por elevar esses valores a ideais máximos consagrados pela sociedade.

¹⁴ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2005, p.373.

¹⁵ LEAL, Rogério Gesta. *Op. cit.* p. 25.

1.1.2 Da concepção dos jusnaturalistas aos direitos constitucionais

Eu entendo que os teus éditos não tinham tal poder que um mortal pudesse sobrelevar os preceitos, não escritos, mas imutáveis dos deuses. Porque esses não são de agora, nem de ontem, mas vigoram sempre, e ninguém sabe quando surgiram. Por causa das tuas leis, não queira eu ser castigada perante os deuses, por temido a decisão de um homem.

(Antígona, de Sófocles)

A ideia da existência de direitos inatos ao homem, inalienáveis e anteriores à formação da sociedade já era uma preocupação dos sábios da antiguidade¹⁶. Para Vandick de Araújo¹⁷, com Aristóteles o tema ganha cientificidade; o Direito Natural em Aristóteles refere-se à natureza das coisas; o ordenamento da sociedade resulta do trabalho de meditação do homem em busca da verdade. O princípio do justo é extraído da observação da natureza. Para Aristóteles, o homem só é completo na *polis*, pois aí exerce a atividade política que o caracteriza. Essa hipótese aristotélica, segundo a qual não há homens fora da *polis*, resulta de seu raciocínio da primazia do todo sobre a parte¹⁸.

A escola estoica, instituída por Zenão de Cítio no século III a.C., considerava o viver consoante às leis da natureza como um princípio ético supremo de validade universal, por isso superior às leis escritas¹⁹. Segundo

¹⁶ Empédocles tornou-se um dos precursores da doutrina do Direito Natural ao atribuir à justiça o papel harmonizador entre as essências do bem e do mal. Heráclito de Éfeso é considerado por Alf Ross o precursor do jusnaturalismo. In: FREITAS, Juarez. **As Grandes Linhas da Filosofia do Direito**, Caxias do Sul: Educs, 1996, p.21. Nesse sentido também Jesús De La Torre Rangel: “As bases do jusnaturalismo estão na filosofia antiga grega e romana”.

¹⁷ ARAÚJO, Vandick Nóbrega de. **Fundamentos Aristotélicos do Direito Natural**. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1988, p. 13.

¹⁸ Nesse ponto existe a identificação do pensamento aristotélico com o Comunitarismo que defende que os direitos humanos são frutos da identidade do homem formada pela sua participação na comunidade. Para o Comunitarismo não existem direitos universais, os direitos são criados pela comunidade, são os direitos de uma comunidade em particular. GALUPPO, Marcelo Campos, O que são direitos fundamentais? In: SAMPAIO, José Adércio (org.). **Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

¹⁹ FREITAS, Juarez, *op., cit.*, p. 26-27. Cícero, que transmitiu a doutrina estoica aos romanos apregoava “nós somos servos da lei, a fim de podermos ser homens livres”. O estoicismo, segundo FABIO COMPARATO, organizou-se em torno de algumas ideias centrais, como a dignidade do homem e a unidade moral do ser humano. “Foi justamente para explicar essa unidade substancial do ser humano, distinta da aparência corporal, que os estoicos lançaram

José Carlos Vieira de Andrade, é comum, no ocidente, fazer remontar aos estoicos as origens dos direitos fundamentais, por trazerem em suas obras noções de “dignidade e igualdade, aparentemente referidas aos homens independentemente da sua qualidade de cidadãos”²⁰.

O jusnaturalismo é a concepção considerada precursora dos direitos humanos no ocidente por parte da doutrina²¹; note-se que, desde a Antiguidade Clássica, Idade Média e até hoje, é um assunto que vem e vai nem sempre com a mesma conotação como bem lembra Paolo Grossi²², porém sua influência é considerada decisiva à formação da mentalidade que resultou no reconhecimento do valor dignidade humana e na afirmação da igualdade como critério de legitimidade. Posteriormente, identifica-se com os princípios estabelecidos na doutrina cristã. Segundo Celso Lafer, o Cristianismo reúne a compreensão grega e judaica ao estabelecer que cada pessoa possui um valor absoluto no mundo espiritual²³. Nesse sentido, para Lafer, a ideia de salvação cristã não distinguia raças, sexo ou condição social; a todos era possível a salvação, por isso acredita ser o Cristianismo um dos elementos responsáveis pelo surgimento dos direitos humanos. Para Perez Luño, a afirmação cristã da igualdade essencial de todos os seres humanos diante de Deus significa a origem, no mundo antigo, do despertar da consciência da dignidade humana²⁴.

Entretanto, essas considerações estão longe de representarem um consenso. O tema Direito Natural é controverso em vários aspectos, inclusive quanto à sua existência, ensina Lucas Verdu “... o mais agudo da

mão de conceitos de *hypóstasis* e *prósopon*”.A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos., p. 16.

²⁰ VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. Coimbra: Almedina, 2004, p.16.

²¹ Neste sentido: José Carlos Vieira de Andrade, Pablo Lucas Verdu, Antonio Enrique Perez Luño, entre nós Ingo Wolfgang Sarlet, Ricardo Lobo Torres, Vandick de Araújo. Sobre o assunto, porém, tratando das doutrinas religiosas orientais ver Jorge Miranda, Manual de Direito Constitucional, Tomo IV.

²² GROSSI, **Primeira Lição sobre Direito**.Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 70.

²³ LAFER, Celso. **O caso Ellwanger: anti-semitismo como crime da prática do racismo**, p.54.

²⁴ PEREZ LUÑO, Antonio E., **Los Derechos Fundamentales**, p.30. Também neste sentido J.C. Vieira de Andrade “O Cristianismo deu uma nova densidade ao conceito de dignidade humana (...). O homem é e todos os homens são filhos de Deus, iguais em dignidade...”. *Op., cit.*, p.17.

controvérsia sobre o Direito natural, antes que sobre sua natureza e características gira em torno de sua existência”²⁵. Para Paolo Grossi “é polissêmica como poucas outras e, por isso, perigosa”²⁶.

É compreensível o assunto despertar polêmica pelo caráter religioso de suas predições que identificava o Direito com argumentos só compreensíveis ou aceitáveis por aqueles que professam fé religiosa, além do fato de deverem aos teólogos da Idade Média formulações importantes como a de Santo Tomás de Aquino, que retoma a tradição filosófica de Aristóteles e a adapta às necessidades da Igreja em sua época²⁷, já Santo Agostinho que concebia o Direito Positivo como vinculado e fiel às leis imutáveis.

O Cristianismo apresenta como peculiaridade, e com isso concorda boa parte da doutrina²⁸, o fato de propagar o ideal do amor ao próximo e da tomada de consciência do ser humano como ser “único”; é por esse viés que se diz que a tradição cristã pode ser considerada decisiva no surgimento dos direitos fundamentais como o compreendemos em nossa cultura.

Na lição de Jean Rivero, o ensinamento cristão de que o homem é uma criação de Deus, convocado a um destino eterno o qual ultrapassa sua condição meramente material, são os postulados da igualdade e universalismo que influenciaram o pensamento da época, são princípios que evoluem para “(...) impor-se às consciências, a ponto de sobreviver, para muitos espíritos contemporâneos, ao fundamento religioso que, historicamente, determinou-lhe o advento”²⁹.

Tal situação perdura até a chamada laicização do Direito Natural com o jurista holandês Hugo Grócio³⁰ que preconizava o apelo da razão

²⁵ VERDU, Pablo Lucas. **Curso de Derecho Político**, Vol. 1, p. 371.

²⁶ GROSSI, Paolo. **Primeira Lição sobre Direito**, p.71.

²⁷ FREITAS, Juarez. **As Grandes Linhas da Filosofia do Direito**, *Op., cit.*, p.31.

²⁸ Nesse sentido: José Carlos Vieira de Andrade, Celso Lafer, Jean Rivero, Jorge Miranda, Ingo Wolfgang Sarlet, Antônio Perez Luño, Pablo Lucas Verdu, Jesús De La Torre Rangel.

²⁹ RIVERO, Jean. **As Liberdades Públicas**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 37.

³⁰ Apesar dos precedentes à obra de Grócio, há quem considere que a doutrina do Direito Natural surge com ele no século XVII. Segundo, “por algum estranho fenômeno histórico o prestígio do holandês eclipsou completamente os juristas anteriores (...) no último terço do século passado essa visão se modificou notadamente graças ao paciente trabalho investigador de Otto van Gierke”. BENITEZ, Francisco Carpintero. **Del Derecho Natural Medieval AL Derecho Natural Moderno**: Fernando Vazquez de Menchaca. p.12.

como validade universal e fundamento último do Direito³¹. Grócio, por sua vez, foi influenciado pelos teólogos espanhóis do século XVI, especialmente por Francisco de Vitória, Bartolomé de Las Casas, Vázquez de Menchaca, entre outros defensores do direito natural dos índios da América como expressão da liberdade e da dignidade da pessoa humana. Essa época é considerada o apogeu da doutrina jusnaturalista.

Neste momento faz-se necessário discorrer sobre o fundamento da nossa lógica atual, herança de todo esse período histórico, para que se possa compreender a importância dessas ponderações.

O foco de atenção será o pensamento jurídico da era moderna, cujo início pode-se datar do fim da Idade Média (séculos XIV e XV) e perdura até a eclosão da Revolução Francesa de 1789. O pensamento jurídico moderno possui características que o distingue do pensamento antigo e do direito natural clássico concebido por Aristóteles e retomado mais tarde por São Tomás de Aquino. São elas: o individualismo e a laicidade.

Com a laicidade, o Direito se desvincula do Direito clerical; a criação do direito irá prescindir então de Deus e da fé, afastando-se do texto das Escrituras e irá se basear na razão. “(...) na prática, o direito cristão, de origem puramente sacra, deixará de responder às necessidades sociais”³². Não se deve esquecer de que São Tomás de Aquino, tendo escrito entre 1253 e 1274, foi o grande responsável pela retomada dos textos profanos como os do Direito Romano e os da filosofia de Aristóteles. Assim, a doutrina tomista do direito natural entende o mundo como uma ordem, concepção retomada de Aristóteles e dos estoicos, cada ser possui movimentos próprios, cada movimento dos seres obedece às leis de sua natureza. O direito natural partirá da observação dos fatos, disso resulta que sua teoria tem maiores chances de ser realista³³.

O individualismo, na opinião de Villey, vai marcadamente se opor às concepções da Idade Média e é considerado o que o pensamento jurídico

³¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**, p. 39.

³² VILLEY, Michel. **A Formação do Pensamento Jurídico Moderno**, p.138.

³³ *Ibid.*, p. 143. Prossegue o autor: “Aristóteles reconheceu a impossibilidade de uma ciência do direito natural: sendo o homem livre, as situações a regulamentar são mutáveis, portanto o próprio justo é mutável. São Tomás repete essa lição (...)”.

moderno possui de mais característico. “O primeiro objeto de conhecimento é o indivíduo, ponto de partida de toda doutrina”³⁴. O individualismo está nos alicerces das teorias de Locke, Hobbes, Descarte e Espinosa e, por isso, está ligado ao surgimento do contratualismo. É a defesa da figura do homem burguês que procura ser a figura essencial opondo-se em relação ao indivíduo antes ligado fortemente às corporações medievais.

Segundo António Manuel Hespanha³⁵, o conceito de indivíduo, o homem como ser considerado isoladamente do grupo do qual faz parte, deriva do nominalismo, pensamento cujo principal expoente foi o escolástico franciscano Guilherme de Ockham no século XIV. Para ele, as normas jurídicas não devem ser buscadas na natureza, porém na vontade positiva dos indivíduos. Villey adverte que já se falava em nominalismo no século XII com Abelardo, e identifica, nessa doutrina, o surgimento da concepção do positivismo jurídico e da noção de direitos subjetivos³⁶.

A partir do racionalismo dos séculos XVII e XVIII, o Iluminismo difunde uma concepção do Direito Natural desvinculado da religião³⁷; para o humanismo racionalista de Grócio, a razão possui validade universal e comum a todos os homens, independentemente da crença. Tal autor foi seguido por Samuel Pufendorf, jurista alemão em cujo livro *Direito da Natureza e das Pessoas* (1672) defende os postulados do estado de natureza e do contrato social para explicar a existência da sociedade, centrando, na dignidade humana, a construção de seu sistema de direitos³⁸.

³⁴VILLEY. **A Formação...**, p. 176.

³⁵ HESPANHA, António Manuel. **Cultura Jurídica Européia**, p. 302.

³⁶ VILLEY, Michel, *op., cit.*, p. 233.

³⁷ Chamado pela doutrina de jusnaturalismo racionalista. Ensina LUCAS VERDU “o jusnaturalismo racionalista (...) considera natural o que de fato se encontra em cada homem examinando seus sentimentos, hábitos, inclinações e instintos e leva a conseqüências sociais inevitáveis, entre elas o individualismo característico do jusnaturalismo racionalista”. *Op., cit.*, p.379. A partir dessa época os autores passam a separar e fazer distinções entre o jusnaturalismo clássico (mais antigo de tradição cristã, cujos autores principais foram os teólogos espanhóis do século XVII) e o jusnaturalismo racionalista (a chamada Escola de Direito Natural que se desenvolve ao longo dos séculos XVII e XVIII). RANGEL, Jesús Antonio. **Derechos Humanos Desde el Iusnaturalismo**, p. 13.

³⁸ É importante salientar que esse entendimento dos autores citados já era combatido na época por opositores de peso, dentre eles Molina e Ginés de Sepúlveda, cronista do imperador espanhol, que defendia os postulados do estado de servidão.

Essa nova faceta do Direito Natural já traz a característica do individualismo que, futuramente, será a tônica das Declarações de Direitos e das Revoluções liberais do século XVIII. O Antigo Regime, cuja estrutura era estamental, foi substituído pelo caráter individualista que inspira os revolucionários contra a estrutura de privilégios que se traduzem nos grupos e grêmios e nas corporações de artes e ofícios típicos do feudalismo³⁹.

A defesa dos postulados do Direito Natural ganha novo impulso com John Locke na defesa dos direitos à vida, à liberdade e à propriedade⁴⁰. Locke foi o pioneiro a atribuir aos direitos naturais inalienáveis uma função limitadora do poder instituído. Jean Rivero, na análise de sua obra “Ensaio sobre a origem, a extensão e o verdadeiro fim do governo civil” (1699), pondera que Locke não considera o estado de natureza como um caos do qual necessariamente se deva fugir, mas a passagem para o estado de sociedade representa o produto da reflexão em direção ao maior bem-estar.

O objetivo do contrato social seria a mediação entre as benesses prometidas pelo estado de sociedade e o que ele renuncia ao sair do estado de natureza. Por isso, ao entrar no estado de sociedade, ele abre mão de parte de sua liberdade para depositá-la justamente em favor daquele que o governa. A outra parte permanece consigo, daí a ideia de que o “homem recebe da natureza, direitos fundamentais e os conserva, em virtude do contrato, no seio da sociedade, e oponíveis ao poder”⁴¹.

Ainda nesse contexto, não se pode deixar de mencionar que, no âmbito da concepção jusnaturalista, Jean-Jacques Rousseau teve influência decisiva no movimento conhecido como contratualismo. Em sua obra “O Contrato Social”, Rousseau estabelece que a liberdade só existe se um homem não se subordina a outro, assim quando decide pactuar o faz por sua vontade e, portanto, deve submeter-se à *vontade geral*, para isso é necessário ter participado pessoalmente da sua elaboração⁴². A obra de

³⁹ LUCAS VERDU. **Curso de Derecho...**, p. 379.

⁴⁰ PEREZ LUÑO. **Los Derechos...**, p. 31.

⁴¹ RIVERO, Jean. **Liberdades...**, p. 40.

⁴² *Ibid.*, p. 42.

Rousseau teve influência direta na formação da mentalidade que culminou nos ideais a serem defendidos na Revolução Francesa⁴³.

As revoluções liberais do século XVIII são consideradas marco da positivação dos direitos humanos no mundo. Na lição de Perez Luño, durante todo o período medieval houve documentos cujo objetivo era limitar o poder do soberano, principalmente em favor da nobreza e do clero.

Nesse período, aparece na Inglaterra o documento considerado como o mais importante dentre os que buscam limitar o poder do monarca: a *Magna Charta Libertatum* de 15 de junho de 1215, pacto feito entre o Rei João Sem-Terra, o alto clero e os barões ingleses. Nela, o rei se comprometia a respeitar um rol de direitos e liberdades⁴⁴.

Tal documento não foi o primeiro a estipular positivamente limitações ao poder, como lembra Perez Luño; na Espanha encontramos “numerosos exemplos de cartas de franquias e liberdades em documentos outorgados para fomentar o repovoamento depois da Reconquista”⁴⁵. Entretanto, não nega ser a *Magna Charta* o documento de maior significação do período por representar o desenvolvimento das liberdades dos ingleses.

Esse documento, precursor dos direitos fundamentais, veio consagrar principalmente privilégios de cunho estamental num contexto de extrema desigualdade social como lembra Ingo Sarlet⁴⁶.

Os direitos destinados a salvaguardar a população são minoria no documento, que na verdade, procurou conceder regalias à Igreja e prerrogativas à Nobreza, além da bem lembrada característica de que não reconhecia direitos gerais, mas obrigações específicas relativas ao monarca

⁴³ Segundo Rivero, a ideia de liberdade proposta por Rousseau considera a democracia direta na qual cada um concorre pessoalmente para a vontade geral, e assim obedece a si mesmo. A democracia representativa é uma falsa aparência. *Ibid.*, p.43. Pablo Lucas Verdu adverte ainda que à medida que Rousseau acentua a nova consciência social em lugar da anterior, feudal e aristocrática, considera o homem em sua essência natural moral e não sua procedência, na expressão da configuração da nova ordem social, a sociedade burguesa. *Op., cit.*, p.381.

⁴⁴ “(...) João Sem-Terra teria comentado depois de assinar a Magna Charta “puseram acima de mim vinte e cinco reis” aludindo aos vinte e cinco barões que, nos termos da cláusula 61 do documento, seriam eleitos para assegurar o cumprimento das ‘liberdades’ e ‘concessões’ juradas”. VIEIRA DE ANDRADE, *op., cit.*, p. 21.

⁴⁵ PEREZ LUÑO. **Los Derechos Fundamentales**, p. 33. Prossegue no texto citando alguns pactos como o da Cortes de Leon no ano de 1188 entre Alfonso IX, na monarquia castelano-leonesa e o privilégio geral outorgado por Pedro III nas Cortes de Saragosa em 1283.

⁴⁶ SARLET, Ingo. **A Eficácia...**, p. 41.

que a subscrevia⁴⁷. Como salientou Canotilho ao afirmar que “não se tratava, porém, de uma manifestação da ideia de direitos fundamentais inatos, mas da afirmação de direitos corporativos da aristocracia feudal em face do seu suserano”⁴⁸.

Outro detalhe a ser mencionado é ter sido a *Magna Charta* redigida em latim bárbaro⁴⁹, cujo acesso era difícil a qualquer do povo e conferia ao documento um aspecto elitista.

Maurizio Fioravante acrescenta características atribuídas principalmente pelos defensores do modelo historicista *Magna Charta*⁵⁰, que entendem que, inicialmente, a *Magna Charta* dá ênfase à liberdade individual numa antecipação histórica de uma das facetas da liberdade como modernamente é concebida, a liberdade como segurança, segurança da própria pessoa e dos seus bens. Outra característica é representar a origem das regras as quais determinam o *due process of law*.

Embora não principalmente direcionada a proteger o povo em geral, não se pode subestimar a importância da *Magna Charta* ao reconhecimento dos Direitos Fundamentais por assentar o entendimento de que “pela primeira vez, na história política medieval, o rei acha-se naturalmente vinculado pelas próprias leis que edita”⁵¹.

Após a instituição da *Magna Charta*, a Inglaterra assiste ao nascimento de vários documentos cujo objetivo era o de assegurar direitos frente ao poder do monarca. Dentre estes, vale ressaltar o *Petition of Rights* de 1628, a lei de *Habeas Corpus*⁵² de 1679 e o *Bill of Rights* de 1689. Esses

⁴⁷ VIEIRA DE ANDRADE. **Os Direitos...**, p. 25.

⁴⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p.352.

⁴⁹ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação...**, p. 67.

⁵⁰ FIORAVANTE, Maurizio. Los Derechos Fundamentales. Apuntes de Historia de las Constituciones. O autor divide em três as formas de se fundamentar as liberdades no plano teórico-doutrinal: historicista, individualista e estatalista. Ressalta que pensar historicamente as liberdades equivale situá-las na história e suprimir esta concepção das intromissões dos poderes constituídos, p. 25-26.

⁵¹ COMPARATO, *op., cit.*, p.75-76., continua o autor “o poder dos governantes passa a ser limitado, não apenas por normas superiores, fundadas no costume e na religião, mas também por direitos subjetivos dos governados”. Segundo o autor, esse é o motivo pelo qual o documento representa a pedra angular para a construção da democracia moderna.

⁵² De acordo com Comparato o Habeas Corpus já existia na Inglaterra mesmo antes da Magna Charta, porém possuía eficácia limitada como remédio jurídico por não haver normas

documentos constituem a progressiva restrição dos poderes do Rei ao mesmo tempo em que representam o crescimento do poder do Parlamento sobre a coroa⁵³. O *Bill of Rights*, promulgado por Guilherme de Orange foi proposto como condição de sua ascensão ao trono inglês e considerada como marco final do poder absolutista⁵⁴.

Nesse período, as liberdades sofrem modificações e passam de liberdades estamentais de caráter privado para liberdades gerais de direitos públicos⁵⁵.

Entretanto, como leciona Ingo Sarlet, esses documentos, que constituíram a positivação dos direitos e liberdades civis na Inglaterra, apesar das restrições que trazem ao poder do monarca, não constituem, ainda, o verdadeiro marco inicial dos direitos fundamentais por não vincularem o Parlamento, de modo que há uma fundamentalização, mas não uma constitucionalização de direitos⁵⁶.

As cartas inglesas iniciam um processo de afirmação de direitos os quais influenciam os colonos ingleses na América que culmina na revolução pela busca de sua independência. Sendo assim, o próximo documento de grande importância: a Declaração de Direitos do povo da Virgínia, seguida da Declaração de Independência de 1776 e da Constituição dos Estados Unidos⁵⁷. Essas declarações, cuja preocupação era a de estabelecer direitos através de princípios, possuem conteúdo mais amplo que os documentos ingleses, mais preocupados com procedimentos. Essa preocupação é incorporada, porém, com uma ampliação de perspectiva de alcance geral.

A Declaração de Independência é um documento, nesse sentido, inovador, pois pretende ampliar o alcance dos direitos estabelecidos através

processuais para sua garantia efetiva. Segundo o autor é da elaboração dessa ação em juízo que surgiram os direitos subjetivos. *Op., cit.*, p. 83.

⁵³ SARLET, Ingo. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**, p.42 ss.

⁵⁴ COMPARATO, Fábio. **A Afirmação...**, p. 88. O autor ressalta ainda que o documento constitui também a institucionalização da permanente separação dos poderes do Estado.

⁵⁵ PEREZ LUÑO, **Los Derechos...**, p. 34-35.

⁵⁶ SARLET, *op., cit.*, p.43.

⁵⁷ Apenas para mencionar que a Declaração de Direitos da Virgínia foi promulgada em junho de 1776 seguida da Declaração de Independência, segue-se a Declaração de Direitos da Pensilvânia e a de Delaware depois a de Maryland e já 1780 a de Massachusetts.

de princípios que os consagram e revela uma tendência, a partir daí os documentos terão esse propósito⁵⁸.

De acordo com a lição de García de Enterría, não se discute se as Declarações Americanas tiveram influência na Declaração Francesa de 1789, o problema que se apresenta é determinar o grau. O sucesso dos ideais defendidos nos Estados Unidos na época da independência certamente influenciou os franceses⁵⁹. E, também não se pode negar que as concepções constantes nas obras de Rousseau e Montesquieu tiveram repercussão na América revelando uma influência do pensamento francês de modo que se pode dizer que houve certa reciprocidade⁶⁰.

A Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, filha da revolução ocorrida na França, cujo objetivo era depor o antigo regime e estabelecer uma nova ordem em que prevaleceram os ideais burgueses, foi um acontecimento histórico sem precedentes no sentido de ter sido “conduzida de maneira mais consciente, até um grau de consciência que a Revolução americana não alcançou jamais; foi, por isso, a mais filosófica das revoluções”⁶¹.

Ainda segundo García de Enterría, a experiência francesa teve uma visão mais profunda e trágica e compreendeu as leis da natureza de maneira mais completa e perfeita que a americana, além de ter preservado “a possibilidade de um ideal mais elevado para a democracia moderna, uma democracia baseada sobre ideias absolutas e não sobre o simples interesse individual”⁶².

É pacífico o entendimento de que os direitos constantes da Declaração são preexistentes, não apareceram naquele documento pela primeira vez na história, como se viu ao longo desse trabalho. A Declaração foi o resultado de um processo histórico lento cujo mérito está justamente, com o perdão da redundância, em declará-los. Não foi uma criação dos seus autores. Esses direitos, apesar de preexistentes, vinham sendo ignorados e

⁵⁸ RIVERO, Jean. *Liberdades...*, p.54

⁵⁹ ENTERRÍA, García de. **La Lengua de Los Derechos**. Alianza Editorial, p.68-69.

⁶⁰ SARLET, Ingo. **A Eficácia...**, p.44.

⁶¹ *Ibid.*, p. 69.

⁶² ENTERRÍA, Garcia de. *op., cit.*, 69.

a Declaração propôs uma sistematização dos direitos para a regulação entre o homem e a sociedade.

Os direitos que a Declaração, de estilo abstrato e geral, traz são naturais, inerentes, portanto, à natureza do homem e, por serem naturais, carregam algumas prerrogativas, como a de serem inalienáveis e irrenunciáveis. Não é possível ao homem renunciar ou alienar aquilo que é parte de sua essência de ser humano⁶³.

No texto da Declaração constatam-se a exposição de direitos naturais, não os direitos que uma sociedade confere, mas aqueles inerentes à essência do homem⁶⁴ de caráter universal. A característica da universalidade procura garantir que esses direitos sejam atribuídos para todos, indistintamente, pois os homens nascem iguais em direitos.

Porém, lá está que são os direitos do homem e do cidadão. Segundo Jean Rivero, os direitos do homem são anteriores à sociedade, mas estes só são viáveis com a existência da cidade ou do Estado. Se a Declaração não os distinguiu é por considerar que os direitos do cidadão são “corolários necessários dos direitos do homem”⁶⁵

A primeira Constituição Francesa, depois da Declaração de 1789, trouxe as disposições desta no preâmbulo, aprovada em setembro de 1791, ocupou-se em mencionar as declarações de direitos em seu texto. A partir de então, tais declarações se incorporam à história do constitucionalismo. A história dos direitos fundamentais, no marco do direito constitucional, encontra aí sua origem.

Ao longo do século XIX, prevalece a concepção liberal dos direitos fundamentais, fruto da ascensão da burguesia como classe dominante no panorama aberto pela revolução. Com o avanço da industrialização e conseqüentemente da classe operária, o povo passará, posteriormente, a revelar a carência de direitos sociais frente aos direitos individuais que prevaleciam nos documentos e constituições liberais de então.

⁶³ RIVERO, Jean. **Liberdades...**, p. 51.

⁶⁴ *Ibid.*, p.52.

⁶⁵ *Ibid.*, p. 53.

Entretanto, a história da evolução dos direitos fundamentais não foi jamais linear, como bem atesta Perez Luño, não faltaram retrocessos e contradições ao longo do tempo, em função da busca de sua fundamentação.

A cronologia dos direitos fundamentais passa necessariamente pela filosofia do direito, por questões inevitáveis como as ligações entre direito e ética, direito e moral, por isso, o objetivo desse trabalho não é o de analisar as obras filosóficas que procuram lhe desvendar o fundamento, mas apenas compreender a evolução do pensamento que lhe deu origem privilegiando autores fundamentais para tanto.

Assim, nenhuma análise, ainda que bastante modesta como é o caso, da evolução⁶⁶ histórica dos direitos fundamentais se completa sem uma breve referência ao pensamento de Kant. As doutrinas jusnaturalistas passam, a partir da Revolução Francesa, a ter em Immanuel Kant seu teórico mais rigoroso que buscou purificar os postulados do direito natural fundado numa filosofia moral sem precedentes. A razão que define objetivamente o dever moral, internamente vinculante, para todos os homens, é, portanto, universal. O direito natural para Kant está fundado sobre comandos *a priori* da razão que ele chamou de imperativo categórico. Esse é um comando moral e é categórico, pois as ações a ele relativas são objetivamente necessárias.

Esses juízos, *a priori* da razão, são possíveis porque existe o entendimento de que, como faculdade da razão, possibilita-nos emitir juízos sobre o mundo e sobre o nosso próprio comportamento. Agir de acordo com o imperativo categórico é uma obrigação incondicional. Deve-se fazê-lo independentemente da vontade, daí resultam as obrigações morais. Kant edifica toda a sua filosofia sobre princípios, e, para ele, o mais importante e que abarca os demais é a liberdade. A liberdade para Kant é a liberdade de agir segundo leis, que se não foram impostas externamente, foram

⁶⁶ A palavra evolução está usada no texto para dar uma ideia de mudança, transformação, desenvolvimento e não tem o objetivo de dar um sentido de linearidade, que sabemos que a história não possui. No dizer de HESPANHA, Antonio Manuel: "(...) a história jurídica (como a história em geral) não constitui um desenvolvimento linear, necessário, progressivo, escatológico. Isto significa que na história há descontinuidade e ruptura". **Cultura Jurídica Européia**. Florianópolis: Boiteux, 2009, p. 41.

autoimpostas, isto é, pela propriedade dos seres racionais de legislarem a si próprios⁶⁷, o que ele designa de autonomia.

A partir daí desenvolve um conceito de que “o ser humano e, de modo geral, todo ser racional, existe como um fim em si mesmo”, denominando os entes racionais de pessoas em contraposição a coisas irracionais e de valor relativo, servindo como meio. Assim, para Kant, só o ser racional vive em condições de autonomia, ou seja, possui a capacidade de orientar-se segundo suas próprias leis⁶⁸.

Cabe, neste momento, explicar que houve uma crítica bastante pertinente por ter sido feita por um autor fundamental no pensamento jurídico, acerca das teses jusnaturalistas. Não é o objetivo deste trabalho apresentar todas as teses que defendem ou refutam as teorias jusnaturalistas, elas são aqui tratadas apenas à medida que contribuem para o entendimento do processo histórico que culminou na afirmação dos direitos fundamentais.

Hans Kelsen entende o Direito Natural como uma doutrina idealista-dualista por fazer distinção entre o direito positivo, fruto da vontade e, por isso, mutável, e um direito ideal, natural e, portanto, imutável que pressupõe valores de justiça. Para Kelsen, direito e justiça não possuem identificação entre si, estão separados e assim devem manter-se; para ele, o erro lógico fundamental do jusnaturalismo é pretender que da natureza – seja realidade empírica dos acontecimentos fáticos ou a natureza própria do homem – se possam extrair normas, porque a natureza é um somatório de fatos interligados de acordo com o princípio da causalidade e, é, portanto, “um ser, e de um ser não pode concluir-se um dever-ser ; de um fato não pode concluir-se uma norma”⁶⁹.

⁶⁷ ANDRADE, Régis de Castro. In: **Os Clássicos da Política**. WEFFORT, Francisco (org.). Vol. II. São Paulo: Ática. 2006

⁶⁸ COMPARATO, Fábio Konder. **A Afirmação...**,p. 21. Continua o autor “(...) a pessoa, ao mesmo tempo em que se submete às leis da razão prática, é a fonte dessas mesmas leis, de âmbito universal, segundo o imperativo categórico ‘age unicamente segundo a máxima, pela qual tu podes querer, ao mesmo tempo, que ela se transforme em lei geral’”.

⁶⁹ KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. Coimbra: Armênio Amado, 1963, p. 95.

O que a doutrina jusnaturalista faz é confundir o ser da natureza com o dever-ser proporcionando uma ilusão da realidade⁷⁰

Kelsen procura analisar o pensamento de Kant quando se dispõe a pensar sobre o chamado jusnaturalismo racionalista, começando com Grócio. Para ele, o conceito de razão prática é insustentável. Se, para Kant, o fundamento das normas morais não deve ser buscado na natureza do homem, mas *a priori*, para Kelsen, Kant rejeita uma fundamentação jusnaturalista referente à ética.

Celso Lafer faz uma análise bastante pertinente no que se refere ao Direito Natural e à herança que recebemos dele bem como seu processo de erosão. O desenvolvimento dessas teorias que trabalharam os conceitos de direitos inatos, estado de natureza e contrato social contribuíram para a formação da doutrina de Direito do Estado a partir de uma compreensão individualista da sociedade caracterizadora do surgimento da modernidade⁷¹.

A sustentação, pelo jusnaturalismo, de um direito universalmente válido repercutiu de maneira importante na elaboração de uma teoria constitucional e no processo de codificação.

Entretanto, essas são algumas das causas de sua erosão. Segundo Lafer, a codificação constituiu uma ponte entre o jusnaturalismo e o positivismo, e, assim, o fundamento do direito não é mais procurado na razão humana, mas na atividade do legislador⁷².

O conceito de direito como ordenação imutável e universal confronta com a realidade histórica, de direitos variáveis e contingentes que conduziram à gradual substituição do termo Direito Natural por Filosofia do Direito que marca o aparecimento de um novo paradigma para atender às novas questões que demandem outra forma de pensar o Direito.

Existem, no entanto, várias expressões utilizadas para expressar essa ideia. A falta de clareza pela opção adotada poderá trazer como

⁷⁰ KELSEN. **A Justiça...**, p. 94-95.

⁷¹ LAFER, Celso. **A Reconstrução dos Direitos Humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt**. São Paulo: Companhia das Letras, p.57.

⁷² *Id.*

consequência, a imprecisão, por isso, interessa examinar, com cuidado, as variantes terminológicas a fim de obter clareza nas definições.

1.1.3 A questão terminológica e conceitual

Já no título deste trabalho aparece a preferência pela utilização do termo “direitos fundamentais” como opção terminológica. Na doutrina, é comum encontrarmos referência a outras expressões como “direitos do homem”, “direitos humanos”, “liberdades públicas”, “direitos humanos fundamentais”, “direitos subjetivos públicos” entre outros, o que contribui para a dificuldade de definição dos direitos em questão.

O próprio direito positivo adota termos diversos ao se referir aos direitos fundamentais⁷³; podemos citar, como exemplo, o artigo 4º, II da Constituição Federal de 1988 em que há a expressão direitos humanos; o artigo 5º, LXXI referente aos direitos e garantias fundamentais; o artigo 60§ 4º, inciso IV no qual encontramos os direitos e garantias individuais. Os conceitos não são claros e as expressões não são unívocas. Atentar para a distinção que se estabelece na perspectiva do direito constitucional é uma exigência e contribui decisivamente para a premissa adotada.

Segundo Gregório Peces-Barba o termo direitos humanos é, sem dúvida, um dos mais usados na cultura jurídica atual por exercer atribuições de legitimidade do ordenamento e pelo reconhecimento de que pode representar uma garantia de dignidade, igualdade e liberdade para alguns, mas também pode se constituir em retórica de um discurso político alheio ao ideal de moral que os fundamenta.⁷⁴

Por essas características, os direitos humanos sofrem de uma tentação de manipulação, evidenciando a necessidade de se depurar seu conceito. A dificuldade está na multiplicidade de termos e nenhum deles é fruto de uma decisão puramente linguística; todos esses termos são, em certa medida, conexos, cujas definições estão influenciadas por fatores culturais devido a processos históricos pelos quais passaram.

⁷³ SARLET, Ingo. *Op., cit.*, p. 27.

⁷⁴ PECES-BARBA, Gregório. **Curso de Derechos Fundamentales**. Teoría General, p. 22 ss.

O citado autor entende que todas essas expressões possuem uma raiz comum, derivada da modernidade, e correspondem a uma cultura individualista e antropocêntrica oposta à cultura comunitária característica da Idade Média. Na passagem para a modernidade, o conceito de direitos humanos veio substituir aquelas noções de que o direito é criado por Deus e aos homens cabe propagar.

A cultura dos direitos humanos, e conseqüentemente a linguagem que a representa, inclina-se a uma visão subjetiva, ao referente individual, à titularidade dos direitos, mais que ao sistema de normas que a sustenta e ampara. O sujeito e a sua proteção é núcleo central necessário para a compreensão do problema e o elemento unificador último, que comunica a todos os termos usados como sinônimos de direitos humanos⁷⁵.

Entende boa parte da doutrina⁷⁶ que os direitos humanos possuem um conceito amplo e inexato. São comumente definidos como um “conjunto de faculdades e instituições que, em cada momento histórico concretizam as exigências de dignidade, liberdade e igualdade humanas”⁷⁷, ou ainda “ideal comum a ser alcançado por todos os povos e nações” conforme o preâmbulo da Declaração de Direitos do Homem da ONU.

Os direitos humanos são comumente identificados como direitos de índole moral cuja validade universal seria atribuída a todos os homens em comum⁷⁸. Direitos humanos é a expressão usada para se referir aos documentos internacionais que transcendem a ordem jurídica de um país específico⁷⁹ dizendo respeito a todos os homens, em todos os tempos.

Para Jorge Miranda, o termo “direitos humanos” não é adequado ao direito constitucional por se referir a direitos atribuídos ao gênero humano

⁷⁵ Peces-Barba, **Curso...**, p. 23. Tradução livre.

⁷⁶ Perez Luño, Martim Borowski, Ingo Wolfgang Sarlet, Jorge Miranda. Gregório Peces-Barba, Genaro Carrió.

⁷⁷ PEREZ LUÑO. *Op., cit.*, p.46.

⁷⁸ Nesse sentido: Robert Alexy, Martim Borowski, Carlos Santiago Nino, Genaro Carrió, Roberto J. Vernengo.

⁷⁹ Jorge Miranda adverte que se deve evitar utilizar a expressão direitos humanos no lugar de direitos do homem. Segundo o autor, a expressão direitos do homem possui uma sedimentação de quase duzentos anos e é apenas parcialmente de origem francesa. A expressão direitos humanos indica direitos inerentes à humanidade ou ao gênero humano. **Manual de Direito Constitucional**, parte IV, p. 50 em nota.

“sem pertinência a cada pessoa concreta, cujos direitos poderiam, assim não ser respeitados”⁸⁰.

É comum encontrarmos, na doutrina, o uso das duas expressões como sinônimas⁸¹. Entretanto, é fundamental, nesse trabalho, esclarecer qual o sentido da utilização do termo direitos fundamentais. Os direitos fundamentais são os direitos frutos das aspirações humanas, reconhecidos e positivados dentro de determinado ordenamento jurídico de um Estado.

Os direitos fundamentais são aqueles cujo significado está ligado àqueles direitos positivados, mais frequentemente em sede constitucional, limitados temporal e espacialmente pelo ordenamento a que estão adstritos e à vigência das normas que os asseguram.

Como lembra Bobbio, a expressão “direitos do homem”, leva a definições vagas, tautológicas⁸², mas, sabe-se que é a expressão adotadas nas grandes declarações do século XIX, como visto na parte histórica deste trabalho⁸³, referem-se, portanto, aos direitos que constituem as aspirações do homem para alcançar a liberdade, o respeito pela vida, a igualdade, a participação política e assim por diante, apresentando uma concepção jusnaturalista.

Assim, sua distinção se opera em relação aos direitos humanos porque estes estão ligados ao reconhecimento desses direitos positivados em nível internacional, e distingue-se da expressão direitos fundamentais por estes serem os direitos objetivamente vigentes num determinado ordenamento jurídico em nível interno de um Estado.

Não se deve deixar de mencionar que, sendo estas declarações o antecedente histórico dos direitos fundamentais de hoje, podemos dizer que os “direitos do homem”⁸⁴ são, como muito bem disse Ingo Sarlet, a pré-história dos direitos fundamentais⁸⁵.

⁸⁰ MIRANDA, Jorge. *Op., cit.*, p. 53.

⁸¹ É o caso dos autores Sérgio Rezende de Barros, Ricardo Lobo Torres.

⁸² BOBBIO, **A era dos Direitos**, p.17.

⁸³ Ver páginas 5 ss. deste trabalho.

⁸⁴ Interessante notar também que a expressão “direitos do homem” deixou margem ao debate para o discurso feminista que repudiou a expressão. Leciona Manuel Gonçalves Ferreira Filho que se deve ao movimento a adoção do termo “direitos humanos” por ser politicamente correta. Continua o autor, “em plena revolução francesa, uma precursora das feministas, Olympe de Gouges - depois guilhotinada - elaborou uma Declaração dos Direitos da Mulher e da Cidadã,

Feita a distinção, admitir a existência dessas diferenças não significa que os direitos a que se referem esses termos não tenham uma relação intrínseca derivada do processo histórico já descrito. O desenvolvimento dos direitos, hoje constitucionais, foi gradativa e contou com a assimilação de termos que se modificaram de acordo com as exigências e aspirações trazidas pelo passar inexorável do tempo.

É conveniente dizer, também, que o conceito de direitos fundamentais não coincide com a expressão liberdades públicas⁸⁶ que também diz respeito a direitos de caráter positivo⁸⁷. De acordo com Manuel Gonçalves Ferreira Filho, essa expressão foi adotada no meio jurídico quando o jusnaturalismo deu lugar ao positivismo e adverte jamais ter havido adesão da expressão no meio político⁸⁸.

Segundo leciona Perez Luño, as liberdades públicas dizem respeito a direitos tradicionais de caráter individual cuja finalidade é garantir a autonomia subjetiva; os direitos fundamentais possuem significado mais dilatado por incluírem, além das liberdades clássicas, os direitos de caráter econômico, cultural e social⁸⁹.

O conceito de liberdades públicas é adequado para nomear os direitos constantes na Declaração Francesa de cunho estritamente liberal que consagra as primeiras liberdades declaradas após as revoluções, entretanto, hoje temos um rol de direitos mais extenso que ultrapassa esta concepção, conforme será detalhadamente visto no próximo item, por isso não se adotará neste trabalho a expressão direitos fundamentais como sinônimo de liberdades públicas.

segundo informa Florisa Verucci". **Direitos Humanos Fundamentais**, p. 15, nota de rodapé nº 13.

⁸⁵ Sarlet. **A Eficácia...**, p. 30.

⁸⁶ Jean Rivero trás uma definição: "Liberdades públicas são poderes de autodeterminação consagrados pelo direito positivo". **Liberdades Públicas**, p.10.

⁸⁷ Adverte Peces-Barba que o termo liberdade era, no começo dos séculos da modernidade, usado para significar os direitos das corporações dos grêmios e de ordens sociais significando privilégios. Só mais tarde é que sua utilização se estendeu para alcançar o significado de direitos individuais. *Op., cit.*, p.29.

⁸⁸ FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Direitos Humanos** p.15.

⁸⁹ PEREZ LUÑO. *Op., cit.*, p. 51.

Também aparece, na doutrina, a adoção do termo “direitos humanos fundamentais”. Manuel Gonçalves Ferreira Filho considera a expressão direitos fundamentais uma abreviação de direitos humanos fundamentais; é de notar, portanto, que identifica as expressões como um instituto jurídico único. Também Sérgio Resende de Barros⁹⁰ entende que desde a origem foi um só instituto, nunca dois, apesar de ressaltar que a doutrina brasileira está alienada desta realidade e utiliza expressões muito variadas para designar o mesmo instituto.

Feito isso, importa tecer alguns comentários sobre a expressão “direitos subjetivos públicos”. Segundo Jorge Miranda, os direitos fundamentais provêm diretamente do pensamento liberal do século XVIII, porém, sua dogmática deriva da Alemanha no século XIX. A teoria dos direitos subjetivos públicos, desenvolvida na Alemanha, foi uma tentativa de explicação dos direitos subjetivos perante o Poder Público como contraposição ao Direito Natural. De acordo com essa teoria, apenas o Estado possui vontade soberana e os direitos subjetivos buscam sua fundamentação na organização do Estado através de normas de direito público⁹¹.

Segundo leciona Jorge Miranda, existem várias razões pelas quais não devemos aceitar a expressão direitos subjetivos públicos como sinônima de direitos fundamentais; a principal delas é ser abrangente demais e abarcar situações que fogem do âmbito do que se considera um direito fundamental.

A expressão direitos subjetivos públicos é, sem dúvida, atual e técnica segundo o entendimento de Peces-Barba. Para o autor, o termo foi criado pela Escola de Direito Público alemã no século XIX e representa uma tradução positivista dos direitos naturais⁹².

A principal crítica feita ao uso dessa expressão é que ela se identifica com uma categoria histórica representativa de uma concepção específica de Estado, no caso o liberal, que remonta a situações materiais já

⁹⁰ BARROS, Sérgio Resende de. **Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização**, p.29.

⁹¹ MIRANDA, Jorge. **Manual...**, *op., cit.*, p. 55.

⁹² PECES-BARBA. **Curso...**, p. 27.

superadas pelo desenvolvimento econômico e a postura adotada pelos direitos que também requerem uma atitude positiva por parte do Estado e não mais apenas pretensões de abstenção de sua atividade. São fatores que dificultam a aceitação incondicional do termo⁹³.

1.2 Os Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988

1.2.1 A concepção dos direitos fundamentais no direito positivo

A doutrina brasileira assente no sentido de a Constituição Federal de 1988 ter trazido inegáveis avanços quanto ao catálogo dos direitos fundamentais. Para Ingo Wolfgang, finalmente, a matéria teve o tratamento adequado por ocupar posição de preeminência no texto constitucional, além de ser inovadora em vários aspectos: na extensão do catálogo, na denominação (pela primeira vez aparece a expressão “direitos e garantias fundamentais”), o disposto no art. 5º §1º é, segundo o mencionado autor, talvez a mais significativa das inovações trazidas na Constituição de 1988, por “excluir, em princípio, o cunho programático destes preceitos” revelando a maior proteção atribuída aos direitos fundamentais⁹⁴.

Manuel Gonçalves Ferreira Filho atenta para uma “Declaração” de direitos expressa no texto constitucional, considerada a mais ampla de todas as Constituições que nosso país já teve, incluindo as liberdades clássicas, a matéria penal, além de ter introduzido novidades como a defesa do consumidor e o direito à informação⁹⁵.

Apesar de ter avanços reconhecidos, o rol de direitos fundamentais também gerou críticas. Para Ingo Wolfgang Sarlet, a técnica legislativa empregada pelo Constituinte deixou algumas lacunas e imprecisões como, por exemplo, na amplitude do catálogo no qual foram incluídos direitos de conteúdo que não assumem a característica de fundamentais e sim de

⁹³ Conforme entendimento de Peces-Barba e Perez Luño.

⁹⁴ SARLET, Ingo. **A eficácia...**, p. 63-66.

⁹⁵ FERREIRA FILHO. **Direitos Humanos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 1998.

normas de organização⁹⁶; na falta de rigor científico quanto à terminologia adotada, a expressão “direitos fundamentais” não é usada de modo uniforme no texto constitucional. A parte em que consta o termo “direitos e garantias individuais” conduz a divergências doutrinárias quanto à interpretação da norma.

Manuel Gonçalves Ferreira Filho também entende que o Constituinte incluiu direitos essencialmente fundamentais com outros que são, a seu ver, apenas formalmente direitos fundamentais e cita, como exemplo, o direito a certidões⁹⁷.

Suzana de Toledo Barros reconhece a cuidadosa extensão com que os direitos fundamentais foram enumerados na Constituição, todavia considera o tratamento da matéria obscuro e carente de uma sistematização eficiente. O texto não distingue as normas de direito das normas de garantia tampouco separa os direitos dos deveres e, ainda na opinião da autora, não considerou a diversidade de estrutura dos direitos para acomodá-los em categorias⁹⁸.

Apesar das críticas apontadas, a doutrina nacional reconhece que a Constituição Federal de 1988 trouxe avanços. Na opinião de Antônio Carlos Wolkmer, podem-se reconhecer algumas inovações trazidas pelo texto constitucional de 1988 no sentido de sua aproximação com a realidade histórico-social pela qual o país passava⁹⁹.

Segundo Barroso, a “Constituição de 1988 foi o marco zero de um recomeço, da perspectiva de uma nova história” e trouxe maturidade

⁹⁶ O autor cita como exemplo 14 § 3º, incs. I a IV e §§ 4º a 8º, ob., cit., p. 68-9.

⁹⁷ FERREIRA FILHO, *op. cit.*

⁹⁸ BARROS, Suzana de Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 1996, p. 140-141.

⁹⁹ WOLKMER, Antonio Carlos. **História do Direito no Brasil**, p.114. Apesar de reconhecer avanços da Constituição de 1988, o autor ao compará-la com os outros textos constitucionais que o país já teve, salienta que “(...) seu retrato igualmente liberal, formalista e vulnerável não inviabiliza um alcance múltiplo: afinal, tanto serve à legitimação da vontade das elites e à preservação do *status quo*, quanto poderá representar um instrumento da efetiva modernização da sociedade”.

institucional respaldada por uma legitimidade nunca vista no país e por uma grande inovação: o protagonismo do povo na política nacional¹⁰⁰.

Também, no que diz respeito ao rol de direitos fundamentais, a Constituição Federal de 1988 é comumente apontada como inovadora, porém, devemos atentar para o fato de este rol não ser exaustivo, ou seja, a apresentação dos direitos fundamentais é meramente exemplificativa, senão vejamos: o próprio texto constitucional nos informa no artigo 5º § 2º que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”. Essa menção aos “direitos decorrentes do regime” deixa clara a existência de outros direitos e garantias implícitos ou decorrentes dos princípios constitucionais¹⁰¹ sinalizando a abertura do catálogo dos direitos e garantias fundamentais.

Paulo Bonavides estabelece dois critérios formais de caracterização baseados na obra de Carl Schmitt. Segundo ele, pelo primeiro constituem direitos fundamentais todos os direitos ou garantias nomeados no texto constitucional, e pelo segundo, os direitos fundamentais são aqueles que se revestem de características como garantia ou segurança com maior intensidade de modo que sua alteração não seja possível ou esteja dificultada¹⁰².

Assim, segundo os critérios formais apresentados, na nossa Constituição, são direitos fundamentais os constantes do Título denominado “Direitos e Garantias Fundamentais” e os direitos constantes no artigo 60 §4º, IV em que são instituídas as “cláusulas pétreas” por não serem passíveis de modificação.

Porém, como bem adverte Borowski¹⁰³, a conceituação dos direitos fundamentais, através do critério formal, não é satisfatória; o autor reconhece sua utilidade para a prática jurídica, mas entende ser

¹⁰⁰ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro**. In: A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.329.

¹⁰¹ Nesse sentido: CHIMENTE, Ricardo Cunha; CAPEZ, Fernando, SANTOS, Marina Ferreira dos. **Curso de Direito Constitucional**, p. 57. SARLET, Ingo, *op., cit.*, p. 85.

¹⁰² BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**, p.561.

¹⁰³ BOROWSKI, Martin. **La Estructura de los Derechos Fundamentales**, p. 34-35.

indispensável buscar um critério material principalmente por existirem direitos fora do catálogo dos direitos fundamentais, estabelecidos na Constituição.

Para o autor, do conceito material derivam relações que se estabelecem entre os direitos fundamentais e os direitos humanos. A saber: uma relação de natureza definitiva segundo a qual os direitos fundamentais constituem os direitos humanos positivados no texto constitucional é uma possibilidade que leva em conta uma substância normativa encerrada no conteúdo dos direitos humanos e que depois da positivação constituem o conteúdo dos direitos fundamentais. Essa concepção resulta em tornar a discussão inconveniente por haver muitas posturas diferentes acerca do conteúdo dos direitos humanos, inclusive políticas. Os equívocos relacionados a respeito do conteúdo dos direitos humanos não teriam repercussão sobre o caráter dos direitos fundamentais.

No direito pátrio há quem reconheça a fundamentalidade material dos direitos fundamentais cuja característica seria a de expressar o princípio da dignidade da pessoa humana; no direito português, o grande defensor dessa vertente é J. C. Vieira de Andrade, e dentre nós Gilmar Mendes¹⁰⁴, Ingo Wolfgang Sarlet, Manuel Gonçalves Ferreira Filho e José Afonso da Silva para quem “no qualitativo fundamental acha-se a indicação que trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive”¹⁰⁵.

O artigo 5º §2º reconhece a existência de direitos fundamentais não escritos, mas que “decorram” do regime que se pode inferir através da interpretação cuja fundamentação deverá se pautar nos princípios e direitos explícitos no texto e constantes do catálogo.

A disposição constante do referido dispositivo constitucional sinaliza a existência de outros direitos fundamentais dispersos no texto constitucional

¹⁰⁴ O autor apresenta a crítica a esse entendimento feita por Gomes Canotilho, mas entende que “os direitos e garantias fundamentais, em sentido material, são, pois, pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir da perspectiva do valor da dignidade humana”. MENDES. *Op., cit.*, p. 237.

¹⁰⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo; Malheiros, 1995, p. 164.

que não apenas os constantes do catálogo, significando ser o conceito de direitos fundamentais é materialmente aberto.

Estudiosos do Direito Constitucional chamam atenção para a existência de um conceito material de Constituição, além do formal, os direitos fundamentais formalmente constitucionais são os que constam expressamente no texto constitucional, são as aspirações positivas da sociedade e compõem o seu catálogo de direitos ao passo que um conceito materialmente constitucional significa existirem direitos que por sua natureza ou essência podem ser comparados aos direitos formalmente constitucionais¹⁰⁶.

Segundo Canotilho, ao analisar o conceito de direitos materialmente constitucionais na Constituição Portuguesa, entende tratar-se de “norma de *fattispecie* aberta de forma a abranger, para além das positivações concretas, todas as possibilidades de direitos que se propõem no horizonte da ação humana”¹⁰⁷. Alerta o autor lusitano para a dificuldade de saber quais direitos seriam materialmente fundamentais e mereceriam ser considerados como tais e sugere considerar como fundamentais os direitos cuja importância e objeto seriam comparáveis aos formalmente fundamentais.

João dos Passos Martins Neto¹⁰⁸ identifica os direitos fundamentais através da sua fundamentalidade. Para o autor, os direitos fundamentais são os marcados por uma característica que os torna muito especiais em relação aos demais direitos constitucionais e lhes atribuem maior importância dentro do ordenamento conferindo-lhes estatuto privilegiado e do qual resulta um regime jurídico diferenciado. Essa característica se traduz na impossibilidade de abolição o que lhes outorga uma garantia de continuidade.

¹⁰⁶ É importante mencionar que alguns autores dentre eles Gomes Canotilho, J.C. Vieira de Andrade advogam a existência de direitos apenas formalmente constitucionais, ou seja, direitos que pela sua substância não são direitos fundamentais em sentido material apesar de constarem no catálogo. Vieira de Andrade admite que a fundamentalidade material seria a explicitação do princípio da dignidade da pessoa humana, já Canotilho defende a sujeição da materialidade fundamental ao princípio da essencialidade.

¹⁰⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes, *op., cit.*, p. 369.

¹⁰⁸ MARTINS NETO, João dos Passos. e **Direitos Fundamentais: conceito, função tipos.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.87.

As denominadas cláusulas pétreas que constituem uma garantia contra o poder reformador são o que caracterizam os direitos fundamentais para o autor e o que os identificam como direitos subjetivos pétreos¹⁰⁹.

Para o autor lusitano, Casalta Nabais, essa abertura do catálogo de direitos fundamentais “alarga o horizonte jusfundamental, subordinando tais direitos ao específico regime constitucional (material ou formal ou tão-só material, como defendemos nós) dos direitos fundamentais”¹¹⁰. Para o autor, a fundamentalidade material é própria dos direitos fundamentais e deve estar pautada nas necessidades essenciais do homem.

De acordo com as exigências de cada momento histórico, o rol de direitos fundamentais vai aumentando pela modificação e/ou transformações das necessidades humanas que reclamam normas que as assegurem. Segundo Gilmar Mendes, “a classe dos direitos fundamentais não tende à homogeneidade, o que dificulta uma conceituação ampla e vantajosa que alcance a todos eles”¹¹¹. Por isso, a abertura do catálogo é importante não só por ampliar a conceituação do que vem a ser um direito fundamental - o que acaba por abranger importantes disposições constantes fora do catálogo - mas por melhor acompanhar a evolução dos tempos de modo a corresponder às necessidades sociais.

Neste trabalho, adota-se o entendimento de que o fato de haver o Título II da Constituição de 1988 organizando a maioria dos direitos fundamentais do seu texto, não exclui outros espalhados por todo o texto constitucional e que se revelam pela importância e alcance; tal reconhecimento importa não restarem dúvidas quanto à tutela exercida por esses direitos dentro da Constituição em relação aos seus destinatários.

¹⁰⁹ Continua o autor: “O que se postula, no entanto, é que ambos os termos estão um para o outro, numa relação essencial e determinante, de modo tal que somente serão verdadeiramente fundamentais aqueles direitos subjetivos imunizados contra o poder constituinte reformador por obra de uma cláusula pétrea”. NETO. *Op., cit.*, p. 87. O posicionamento de João Martins Neto merece algumas considerações, é preciso atentar para o fato da existência de direitos fundamentais fora do catálogo, mas que são integrantes de seu texto, traduzindo-se em uma fundamentalidade material que possibilita a abertura da Constituição, neste trabalho a conceituação adotada foge do entendimento apenas formal dos direitos fundamentais, o que faz sentido apenas para aqueles que adotam uma conceituação restritiva dos direitos fundamentais, o que parece ser o entendimento do mencionado autor.

¹¹⁰ NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com Responsabilidade**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 110- 111.

¹¹¹ MENDES, Gilmar. **Curso de Direito Constitucional**, p. 236.

1.2.2 As dimensões dos direitos fundamentais

Como visto na parte histórica do trabalho, os direitos fundamentais traçaram um longo caminho até o reconhecimento; fruto das revoluções liberais de ideais burgueses culminando na positivação dos textos constitucionais, passaram por inúmeras mudanças, inclusive quanto a seu conteúdo, diferentes perspectivas procuraram acompanhar as necessidades sociais sempre em transformação.

Conforme José Adércio Leite Sampaio, em 1979, por obra do francês Karel Vasak, foi apresentado ao Instituto Internacional de Direitos do Homem, em Estrasburgo, um texto propondo uma classificação dos direitos baseada no processo histórico de reconhecimento dos direitos humanos e dos ideais que lhe deram origem. A primeira geração inspirada pelos ideais defendidos nas revoluções liberais do século XVII e XVIII prezava, sobretudo, a liberdade; a segunda, derivada dos movimentos sociais democratas valorizava a igualdade e a terceira, representada por aspirações advindas do pós-guerra, procurava dar relevo aos ideais de fraternidade¹¹².

Interessante lembrar da existência de controvérsias quanto à origem dessa divisão, Flávio Gaudino entende ser obra de T. H. Marshall, autor e professor de sociologia da universidade de Londres cujos estudos acerca do desenvolvimento histórico e institucional da cidadania na Inglaterra, mostravam uma divisão dos direitos em três elementos principais: o civil, o político e o social. Nesse estudo, procurou demonstrar as sucessivas fases na quais esses direitos apareceram no cenário jurídico inglês. Gaudino atribui às teorias de Marshall o mérito de situar a cidadania como parâmetro na investigação científica a respeito dos direitos¹¹³.

¹¹² SAMPAIO, José Adércio. **Direitos Fundamentais: Retórica e Historicidade**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 307.

¹¹³ GAUDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos. Direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p.166-167. No livro o autor menciona a data do estudo de Marshall, 1963. Veja que é, portanto, anterior ao de Karel Vasak que é do final da década de setenta.

A partir daí, passou-se a estudar os direitos fundamentais separando-os em gerações ou dimensões¹¹⁴. O termo gerações de direitos é alvo de diversas críticas por remeter à ideia de substituição de uma geração de direitos por outra, quando o que, na realidade, se quer aludir é a um “processo cumulativo, de complementaridade”¹¹⁵. Esse é o principal motivo da escolha da expressão dimensões de direitos que melhor traduziria o entendimento de que os direitos fundamentais de uma dimensão se complementam com os direitos da dimensão precedente e juntos coexistem, transmitindo mais corretamente a mensagem de tais direitos estarem em constante processo de ampliação¹¹⁶.

Os direitos de primeira dimensão são aqueles positivados nas constituições escritas provenientes das concepções jusnaturalistas e das revoluções liberais do século XVIII, direitos que “são oponíveis ao Estado, traduzem-se como faculdades ou atributos da pessoa e ostentam uma subjetividade que é seu traço mais característico, enfim são direitos de resistência ou de oposição perante o Estado”¹¹⁷. É expressão do pensamento liberal clássico que privilegia o homem individualmente considerado.

Os direitos de segunda dimensão são os sociais, os culturais e os econômicos. Enquanto os direitos de primeira dimensão determinavam a não intervenção do Estado, os da segunda, propõem uma atuação positiva do Estado para assegurar direitos que o exercício da liberdade não pode por si só efetivar. Os direitos de segunda dimensão “caracterizam-se, ainda hoje, por outorgarem ao indivíduo direitos a prestações sociais estatais como

¹¹⁴ A adoção do termo também não está livre de críticas, Paulo de Tarso Brandão critica a divisão de direitos em dimensões, há autores que preferem expressões como “famílias” ou “naipes” de direitos fundamentais, é o caso de Arion Sayão Romita. **Direitos Fundamentais nas Relações de Trabalho**. Casalta Nabais utiliza a expressão camadas jusfundamentais: a camada dos direitos liberais, a camada dos direitos de participação política, camada dos direitos sociais e a camada dos direitos ecológicos para designar aquilo que outras doutrinas apresentam como direitos de primeira, segunda, terceira e quarta dimensões. *Op., cit.*, p. 104-105.

¹¹⁵ SARLET, Ingo. *Op., cit.*, p. 45.

¹¹⁶ Ressalte-se que não há grandes divergências quanto ao conteúdo das gerações ou dimensões de direitos, havendo certo consenso. O ponto crítico reside na escolha das expressões.

¹¹⁷ BONAVIDES, Paulo. *Op., cit.*, p. 563-564.

assistência social, saúde, educação, trabalho, etc.”¹¹⁸. É uma dimensão positiva de direitos que propõe uma liberdade caracterizada através da atuação estatal em relação aos seus destinatários.

Os direitos de terceira dimensão são os referentes à paz, ao desenvolvimento, ao meio ambiente, à conservação do patrimônio histórico, à comunicação. Resultam de novas reclamações sociais advindas com o avanço tecnológico e de processos históricos como o fim da Segunda Guerra Mundial e a descolonização que dela derivou¹¹⁹.

Paulo Bonavides lembra que são direitos dotados de grande teor humanista e universalidade¹²⁰. Ingo Sarlet ressalta que o grande sinal distintivo dessa geração de direitos é sua titularidade coletiva que se traduz na busca de melhor qualidade de vida e ao meio ambiente saudável¹²¹.

Já é comum encontrar, nas obras referentes ao tema, a existência de uma quarta dimensão de direitos. Paulo Bonavides defende a existência desta que, segundo ele, deriva do processo de globalização incluindo nela o direito à democracia direta, direito à informação e o direito ao pluralismo, necessários à efetivação de uma sociedade universal para a qual o mundo parece caminhar.

O estudo dos direitos fundamentais, através das sucessivas dimensões, evidencia o caráter histórico e de constante mutação como Bobbio¹²² já afirmou; as dimensões de direitos se sucedem e se incorporam como produto das lutas travadas pelo homem com o objetivo de conquistar melhores condições de vida a fim de assegurar sua sobrevivência num mundo sempre marcado pela desigualdade.

A evolução da civilização requer a busca por novas formas de atender às necessidades humanas. E quando aqui se fala em evolução não se está ignorando o fato de a história ser marcada por avanços e retrocessos e que a descontinuidade está presente onde, por muito tempo, se acreditou haver linearidade e coerência. A sociedade evolui no sentido de

¹¹⁸ SARLET. **A Eficácia...**, p.48.

¹¹⁹ SARLET, Ingo. *Op., cit.*, p. 47-49.

¹²⁰ BONAVIDES, Paulo. *Op., cit.*, p. 569.

¹²¹ SARLET, *op., cit.*, p. 49.

¹²² BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos.**

que olha para frente, que marcha em direção à pretensão de obter a satisfação das necessidades do presente, sempre incorporando necessidades de modo diverso das que o direito busca atender.

É suficiente atentar para o modo como as condições de vida atuais foram conquistadas: à custa de batalhas e revoluções, fracassos e descobertas. Houve a necessidade da fogueira da Inquisição e das guerras religiosas para desfrutamos hoje do direito à liberdade religiosa. Cada conquista exige seu contraponto e o estudo do direito, em dimensões, busca justamente evidenciar essa história pródiga e que se tornaram hoje direitos que possuem estatus constitucional e que são “valores fundantes do Estado e, ao mesmo tempo, fins desta sociedade e direitos dos seus indivíduos”¹²³.

As ponderações expostas acima não representam totalmente a posição a respeito do assunto que este trabalho adota. É a simples compreensão dos motivos pelos quais se acredita ter sido essa classificação em gerações ou dimensões tão difundida na doutrina e tão aceita também. Mas há alguns fatores que devem ser analisados para nos conduzir a um entendimento mais completo da matéria.

Esse sistema classificatório, tanto expresso por meio do termo geração quanto pelo de dimensão, não está livre de críticas, principalmente por se basear em concepções historicistas que parecem pressupor contextos sociais e políticos estanques, além de ser considerado um dos responsáveis pela perda de juridicidade da expressão “direitos” e ainda por reunir direitos de classes muito heterogêneas que dificultam sua exequibilidade jurídica¹²⁴.

Em análise a essa classificação, Sampaio afirma ser a elasticidade dos direitos um obstáculo à disponibilidade de recursos e de repartição do poder e que os direitos são a confluência de duas variáveis: as necessidades humanas, em crescente cobiça, e o consenso acerca das preferências levadas em conta para a sua satisfação¹²⁵.

¹²³ BARROS, Suzana de Toledo. *Op., cit.*, p. 128.

¹²⁴ SAMPAIO, José Adércio, *op., cit.*, p. 309.

¹²⁵ *Idem*. Continua o autor: “Fundamentais e humanos são sempre direitos como produto do consenso sobre as necessidades frustradas, sobretudo em decorrência de assimetria de poder, de domínio opressivo ou de exclusão de beneficiários de vantagens relevantes. São essas três

Sampaio analisa, também, o desenvolvimento dos direitos no Brasil e salienta que confusão na política nacional e a impossibilidade de que os problemas nacionais sejam resolvidos com rapidez se relaciona com a forma com que os direitos foram afirmados no Brasil: de cabeça para baixo¹²⁶.

Ilustra bem essa afirmação o fato de ideais liberais serem introduzidos, no país, numa época ainda marcada pelo regime escravocrata. De fato, segundo Gaudino “o Brasil foi o último país de tradição cristã e ocidental a libertar seus escravos (1888)”¹²⁷. O mesmo liberalismo propulsor dos direitos de igualdade e liberdade de matriz individualista com desdobramentos éticos e morais deveria buscar uma nova concepção das relações sociais. E, ainda, no aspecto econômico defendia a minimização do controle estatal, a livre iniciativa e a economia de mercado bem como a possibilidade de acumulação de riqueza; no aspecto político defendia a representação política, o consentimento individual, a divisão dos poderes, a soberania popular. A consagração de direitos individuais deveria conviver com “uma estrutura político-administrativa patrimonialista e conservadora, e com uma dominação econômica escravista das elites agrárias”¹²⁸.

Segundo Wolkmer, esse início do liberalismo no Brasil é bem conhecido, mas deve-se ter sempre em mente a diferença em relação ao liberalismo europeu cunhado por ideais revolucionários resultantes das lutas contra os privilégios da nobreza e o liberalismo brasileiro moldado para “servir de suporte aos interesses das oligarquias, dos grandes proprietários de terra e do clientelismo vinculado ao monarquismo imperial”¹²⁹.

No mesmo sentido, afirma Barroso que, até a Constituição de 1988, a história política e constitucional do Brasil é “a melancólica história do desencontro do país com sua gente e com seu destino. Quase dois séculos

causas que se multiplicam pelo ganho de complexidade social e pelo avanço tecnológico, gerando a replicação das três necessidades básicas em novos domínios, sob nova roupagem”.

¹²⁶ *Ibid.*, p. 310

¹²⁷ GAUDINO. *op.*, *cit.*, p. 171.

¹²⁸ WOLKMER, Antonio Carlos. **A História do Direito no Brasil**, p. 75.

¹²⁹ *Idem.*

de ilegalidade renitente no poder, de falta de efetividade das múltiplas constituições (...). Um acúmulo de gerações perdidas”¹³⁰.

No Brasil, a afirmação dos direitos individuais teve um movimento completamente diferente ao observado no velho mundo e tratado na parte histórica deste trabalho. E essa é a principal razão da desconfiança sobre a divisão dos direitos em dimensões. . Nesse sentido, é representativa desse entendimento a seguinte afirmação de Gaudino:

“Muito se tem dito acerca do risco que representa a importação acrítica de modelos e idéias produzidos noutros países, noutras culturas. No que concerne às classificações geracionais, alguns estudos, por assim dizer, extrajurídicos, vem demonstrando, já de algum tempo, a imprecisão consistente na utilização dogmática do modelo evolutivo inglês, quando aplicado à experiência brasileira. Em primeiro lugar critica-se a própria fragmentação dos direitos em gerações históricas, ao argumento de que os direitos humanos constituem um todo incindível, indivisível, servindo à infundadas divisões para segregar e postergar a realização de alguns deles”¹³¹

De acordo com Gaudino, a análise histórica mostra a ausência de efetividade de quaisquer direitos no período de 1822 a 1889 no Brasil Império. A forma sangrenta como foi realizada a colonização no Brasil não permitiu que houvesse qualquer experiência relativa a liberdade no período¹³².

Retomando Sampaio¹³³, primeiro tivemos os direitos sociais, posição em consonância com o estudo de Gaudino, segundo quem, se houvesse realmente a necessidade de identificar os direitos no Brasil em gerações, se poderia dizer que os direitos sociais foram nossa primeira geração de direitos fundamentais¹³⁴ positivados num contexto histórico da chamada

¹³⁰ BARROSO, Luís Roberto. **A Nova Interpretação Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p.328.

¹³¹ Gaudino. *Op., cit.*, p. 169-170.

¹³² Idem.

¹³³ SAMPAIO, *op., cit.*, p. 337-339. Em análise do texto prossegue o autor: “A Constituição de 1937, se era conservadora no texto, foi um tanto mais na prática. Uma carta semântica, em que prevaleciam dois artigos: o do estado de exceção constitucional e o do decreto-lei. Discute-se se havia um regime totalitário ou simplesmente autoritário, sendo hoje mais corrente a última das teses. Para estes, ainda que tenham sido suprimidas as liberdades e empregadas técnicas de controle social totalitárias por meio de repressões violentas e de propaganda políticas de massa, negam o absoluto monopólio do Estado nas esferas da vida pessoal, jurídica e econômica”. Com efeito, não se pode extrapolar na interpretação, malgrado haver muita violência contra qualquer manifestação contrária ao Estado, houve avanços quanto às questões trabalhistas e no setor industrial impulsionado pela necessidade de substituir as importações, sobretudo em virtude da Segunda Guerra.

¹³⁴ Gaudino. *Op., cit.*, p. 173.

ditadura do Estado Novo ocorrida de 1937 a 1945, em que se assistiu à restrição dos direitos políticos e de abolição dos direitos civis. Sob a alegação de haver um plano para se instaurar o comunismo no Brasil, veio a decretação do estado de guerra. Muitas competências foram atribuídas ao Presidente Getúlio, por exemplo, a faculdade de dissolver o Congresso e de legislar por decretos-leis, a possibilidade de intervenção nas organizações sociais e partidárias, além da supressão dos direitos de cidadania como extinção dos partidos políticos e anulação da liberdade de imprensa.

Se havia direitos individuais, no texto constitucional, estes foram sujeitos a restrições. Porém, quanto aos direitos sociais houve uma vasta enumeração: direitos trabalhistas, liberdade sindical, direito ao ensino primário gratuito, entre outros.

Depois se seguiu a amplitude atribuída aos direitos políticos numa nova fase ditatorial perdurando até 1985. Com a Constituição de 1946, destaca-se a valorização da ordem econômica; foram mantidos os direitos trabalhistas, eleições livres com Dutra e depois Getúlio. De 1946 a 1964 foram tempos sombrios à democracia e aos direitos. Após a morte de Getúlio, o país assiste ainda Goulart e sua suposta ameaça comunista levando o país a ter de 1961 a 1963 o regime parlamentarista. Depois veio o golpe militar e os sucessivos atos institucionais para institucionalizar o golpe e para suprimir novamente os direitos.

Sem pretender esmiuçar os fatos históricos que constituem a cultura jurídica nacional, o que certamente fugiria dos propósitos deste item, ficam registrados esses fatos apenas para lembrar as peculiaridades de nossa história que não permitem falar que houve dimensões de direitos incorporados por outras dimensões representativas de um processo histórico de reconhecimento.

A crítica, entretanto, não fica restrita ao direito pátrio. No livro “Da Revolução”, podemos encontrar uma análise feita por Hannah Arendt a respeito dos direitos fundamentais outorgados pelas revoluções liberais do século XVIII. Segundo ela, nesse período, a função da lei era proteger a propriedade e não garantir direitos aos cidadãos. É difícil, hoje, concebermos a enorme força da relação existente entre propriedade e liberdade, natural

naquele período. Disso deriva a incompleta compreensão que temos da importância do princípio do consentimento, ou seja, da legalidade¹³⁵.

Segundo Arendt, somente no século XX, os indivíduos ficaram à mercê das pressões do Estado e da Sociedade e sem nenhum tipo de proteção pessoal, nesse momento surgiram pessoas livres sem possuírem qualquer propriedade, somente a partir daí houve a necessidade de leis que protegessem o indivíduo e sua liberdade¹³⁶.

Assim, era a propriedade e não a lei propriamente dita que garantia a liberdade, estreitamente ligada ao conceito de propriedade, ou seja, possuir bens equivalia a ser livre. Por isso, a lei procurava garantir a propriedade. Arendt defende que até o século XVIII, os conceitos de liberdade e propriedade eram coincidentes, sobretudo nos países de língua inglesa restaurar ou proteger os direitos de propriedade equivalia a lutar em prol da liberdade¹³⁷.

Esse é mais um fator contribuinte para impropriedade de se estudar os direitos em dimensões e tentar fazê-los coincidir com as épocas históricas. É pretender que ao Estado Liberal correspondam os direitos fundamentais individuais, e que os direitos sociais correspondam ao Estado do Bem-estar Social. No Brasil, muitas vezes incorporados nos textos constitucionais, os direitos individuais estavam reduzidos ao formalismo.

Os direitos fundamentais, em nosso país, tiveram difícil sedimentação em função das peculiaridades históricas, mas muito se deve à sua própria configuração a qual assumiu diferentes pretensões, ao longo do caminho.

É demonstrativa desse caráter dos direitos fundamentais a atenção que a doutrina constitucional dá a sua dupla função ou dupla perspectiva que será melhor analisada no próximo item.

¹³⁵ ARENDT, Hannah. **Da Revolução**. Brasília: Ática e Editora UNB, 2001, p.144.

¹³⁶ *Ibid.*, p. 145.

¹³⁷ *Idem.*

1.2.3 A dupla perspectiva dos direitos fundamentais

Nas crescentes teorizações doutrinárias sobre os direitos fundamentais ganhou relevo o entendimento de que estes possuem dupla dimensão ou dupla perspectiva reveladora do caráter valorativo cujo texto constitucional faz transparecer ao tratar do tema.

Para José Carlos Vieira de Andrade, a constatação da existência de uma dupla perspectiva dos direitos fundamentais dá origem ao entendimento das normas que atribuem direitos subjetivos, uma função que extrapola essa previsão e, com isso, não se quer apenas dizer que necessitam de uma norma jurídica positiva que as preveja; a intenção é realmente defender que estas previsões são poderes atribuídos aos seus titulares, mas são mais do que isso, são válidas juridicamente para a sociedade¹³⁸.

A concepção subjetiva significa pensar os direitos fundamentais sob o enfoque dos poderes ou faculdades atribuídos aos seus titulares¹³⁹ e representam limites à atuação do Estado, além de fornecer diretrizes à sua ação.

Os direitos fundamentais não podem ser entendidos apenas sob essa perspectiva; suas prerrogativas são igualmente válidas juridicamente para a comunidade e não só em relação ao indivíduo.

Essa dimensão subjetiva resulta na pretensão de originar um comportamento¹⁴⁰ específico nas relações jurídicas. Reclamam uma ação negativa que se evidencia na proteção ao direito de liberdade, em não sofrer embaraços na fruição do seu direito.

Não se deve subestimar que a dimensão subjetiva é a que mais se identifica com os direitos classicamente defendidos e representa as aspirações fundamentais. Segundo Vieira de Andrade, “o predomínio da dimensão subjetiva funda-se na autonomia da pessoa humana individual e

¹³⁸ J. C. Vieira de Andrade. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**, p. 143-145.

¹³⁹ *Ibid.*, p. 145.

¹⁴⁰ MENDES, Gilmar. Op., cit., p. 265.

se justifica pela necessidade de proteção perante os poderes da sociedade”¹⁴¹.

Em que pese, ser essa a perspectiva atinente aos direitos fundamentais que melhor se relaciona com as suas origens históricas¹⁴² ela não é a única.

O estudo da dimensão objetiva ganhou relevo a partir do advento dos direitos de segunda dimensão que, para sua efetivação, necessitam de garantias institucionais. Bonavides esclarece:

Os direitos sociais fizeram nascer a consciência de que tão importante quanto o indivíduo, conforme ocorreria na concepção clássica dos direitos de liberdade, era proteger a instituição, uma realidade social muito mais rica e aberta à participação criativa e à valorização da personalidade que o quadro tradicional da solidão individualista, onde se formara o culto liberal do homem abstrato e insulado, sem a densidade dos valores existenciais, aqueles que unicamente o social proporciona em toda a plenitude¹⁴³.

A dimensão objetiva consagra valores sociais que evidenciam a comunidade e a conseqüente necessidade de que estes sejam assegurados pelo Estado em todos os seus níveis; por isso as garantias institucionais são o foco dessa perspectiva.

Os direitos fundamentais transcendem interesses individuais de caráter negativo e desde o pós-guerra vêm sendo consolidados pelos tribunais; costuma-se citar como emblemático desse entendimento o caso *Lüth* de 1958 no qual a Corte Constitucional Alemã entendeu que os direitos fundamentais não estão adstritos à função de defesa dos direitos fundamentais individuais contra o poder público, para além desse entendimento possuem natureza jurídico-objetiva¹⁴⁴.

Em interessante ponderação sobre o tema, Peter Häberle sustenta que os direitos fundamentais possuem um caráter duplo que se consubstancia numa dimensão jurídico-individual como “direitos da pessoa”

¹⁴¹ J. C. Vieira de Andrade, ob., cit., p. 160. Para o autor a dimensão subjetiva ao invés de suprimir reforça a imperatividade dos direitos fundamentais individuais e amplia sua influência no ordenamento e na sociedade.

¹⁴² *Idem*

¹⁴³ BONAVIDES, Paulo, op., cit., p.565.

¹⁴⁴ SARLET, Ingo. *Op., cit.*, p. 143. O autor cita também decisão do Tribunal Constitucional espanhol neste sentido.

a qual concede aos seus titulares um direito público subjetivo não só aos indivíduos, mas também às associações e sindicatos.

Tais direitos possuem, por outro lado, uma “dimensão institucional” que significa a garantia constitucional de setores imprescindíveis ao exercício da liberdade que não se resume a um esquema unidimensional representado pela relação indivíduo-Estado.

Tais garantias são disposições objetivas que, ao lado da liberdade, se juntam para formar a Constituição. Os direitos fundamentais estão carentes de uma valoração institucional. Para Häberle, são grandes os motivos para se cogitar uma dimensão institucional dos direitos fundamentais ou do entendimento destes como institutos¹⁴⁵. Ambas as concepções (de direito individual e o institucional) colaboram para a criação do direito fundamental; são aspectos que se complementam e não estão como se poderia pensar em relação de dependência, uma dimensão não está subordinada à outra, mas, numa relação recíproca de igualdade hierárquica.

Para Jorge Novais, em um Estado Democrático de Direito, a titularidade dos direitos fundamentais cria, em relação ao Estado, um dever de prestação no atendimento às necessidades e de garantia institucional, além de criar condições materiais para o exercício real da liberdade que repercute numa objetivação, ou seja, na compreensão dos direitos fundamentais que ultrapassa a concepção puramente individual, fenômeno observado na relevância que as Constituições outorgam aos denominados direitos sociais.

Para o autor, o reconhecimento da dimensão objetiva é, ao lado da recepção do princípio da proporcionalidade, a inovação mais significativa na dogmática dos direitos fundamentais no pós-guerra¹⁴⁶.

Há um desdobramento que se expressa através da dimensão objetiva consubstanciado no “efeito irradiante” ou “eficácia irradiante” dos direitos fundamentais. Segundo Novais, é uma “força conformadora, ou

¹⁴⁵ HÄBERLE, Peter. **La Garantia del Contenido Esencial de los Derechos Fundamentales**. Editora Dykinson, 2003, p.73-74.

¹⁴⁶ NOVAIS, Jorge. **As Restrições aos Direitos Fundamentais**, p. 64-65.

potencialmente expansiva a toda a ordem jurídica”¹⁴⁷ endereçada aos poderes estatais certas instruções de atuação. Ligada à concepção axiológica da Constituição que recepciona um sistema de valores nos quais princípios como o da dignidade da pessoa humana ocupa lugar privilegiado, busca uma validade que irradia seus efeitos por todos os ramos do direito.

Para Gilmar Mendes, os direitos fundamentais, por sua característica de princípios básicos da ordem constitucional, fazem parte do núcleo do Estado Democrático, atuando como limites ao poder e estabelecem orientações para a sua atuação¹⁴⁸.

Ingo Sarlet salienta que esta condição de direito objetivo atribui impulsos e diretrizes para a interpretação do direito infraconstitucional direcionando a atividade do aplicador no sentido de uma interpretação em conformidade com os direitos fundamentais que pode ser comparada, embora com algumas ressalvas, com a técnica de interpretação conforme a Constituição¹⁴⁹.

Disso resulta que qualquer disposição não poderá se opor, sob pena de inconstitucionalidade, a esse sistema de valores, condicionando a atuação dos poderes, exigindo uma interpretação do direito conforme as diretrizes impostas pelas normas que estabelecem direitos fundamentais.

Ingo Sarlet ressalta, ainda, como desdobramento ligado à concepção objetiva dos direitos fundamentais, o fato de que tanto as normas que consagram direitos subjetivos individuais quanto as que determinam obrigações objetivas ao Estado podem apresentar-se como regras ou como princípio. Para o autor, essa é uma consequência do entendimento da Constituição como um sistema aberto, como já foi visto neste trabalho¹⁵⁰.

Assim, torna-se clara a necessidade de fazer um estudo sobre a estrutura das normas de direito fundamental para compreender a maneira como se apresentam no ordenamento jurídico brasileiro. É o que se passa a fazer.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 80 ss.

¹⁴⁸ MENDES, Gilmar. *Op., cit.*, p. 266.

¹⁴⁹ SARLET, Ingo. *Op., cit.*, p.143.

¹⁵⁰ Remete-se o leitor ao ponto 1.2.1.

1.3 A Estrutura das Normas de Direito Fundamental

1.3.1 Texto e norma

Qualquer estudo sobre direitos fundamentais não pode existir sem um exame de sua estrutura, ou seja, como se exterioriza. Muito está se falando sobre direitos; a atenção agora será direcionada sobre a forma pela qual ele se estabelece.

Ao investigar o conceito de Direito, Paulo de Barros Carvalho evidencia entre as suas características o caráter coativo, porém, observa que nisto não difere dos outros sistemas normativos¹⁵¹. Sabe-se que “o direito não habita solitário a esfera do dever ser. Outros plexos de normas sociais, tal como a moral, também o fazem” como assegura José Roberto Vieira¹⁵².

Por isso, há uma ênfase na coatividade ou a sanção que o Direito estabelece. Tércio Sampaio Ferraz Júnior esclarece que a sanção é um fato empírico, socialmente incômodo, que pode ser atribuído à ação do sujeito¹⁵³. Porém, a coatividade não é seu aspecto individualizador, conforme lição de Barros Carvalho¹⁵⁴. Normas de outra natureza também trazem a possibilidade de aplicação de sanção em caso de descumprimento; o autor cita, como exemplo, as regras religiosas e as normas de civilidade, o que conduz ao raciocínio de que todos os sistemas normativos são coativos.

Assim, o verdadeiro aspecto individualizador do Direito é a coação exercida por meio da força, que não se confunde com a sua natureza que é, segundo o autor, instrumental. De fato, afirma Becker, “o Estado age como

¹⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 31.

¹⁵² VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 13.

¹⁵³ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **A Norma jurídica**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1980, p.23. Para ele, ainda, a determinação do que é esse empírico não possui natureza lingüística nem jurídica, mas psicossociológica. “Trata-se de uma reação negativa contra um determinado comportamento, portanto, avaliada como um mal por quem a recebe”.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *op., cit.*, p. 30.

um instrumento: o Direito (a regra jurídica); a natureza essencial do Direito é a natureza instrumental”¹⁵⁵.

É o instrumento de que dispõe o Estado para intervir na vida social para regular as condutas de forma a dar continuidade ao bem estar da coletividade.

Convém agora examinar o Direito através de seus componentes, ou seja, as normas jurídicas.

Kelsen parte do conceito de norma; “norma” provém do latim *norma* e significa mandamento, prescrição, ordem. Atribui à norma a função de atribuir poderes, derrogar, permitir. Esclarece que a expressão linguística da norma é uma proposição do dever-ser¹⁵⁶.

O dever-ser é o significado de um querer, ou seja, uma atribuição da vontade; neste caso, se a norma representa um mandamento, direciona-se à conduta de alguém, prescrevendo que deve conduzir-se de determinada maneira.

“Uma norma posta na realidade do ser, por um realizante ato de vontade, é uma norma positiva”¹⁵⁷. Vão interessar então as normas advindas de um ato de vontade humana, ou seja, as fixadas.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas num determinado Estado¹⁵⁸.

Normas jurídicas são a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. É uma manifestação mental advinda da aferição da realidade exterior percebida pelos sentidos. O autor compara esse fenômeno com outros triviais que acontecem a todo o momento, como a capacidade de entender os símbolos grafados no papel, ou a percepção de sons e a possibilidade de distingui-los. Tudo isso nos vem através dos sentidos e são, portanto, experiências sensoriais que possibilitam a concepção de ideias para moldar um juízo que se apresenta como proposição. Assim como um termo expressa uma ideia, a proposição

¹⁵⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2007, p. 66.

¹⁵⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Geral das normas**, p. 1-2.

¹⁵⁷ KELSEN, *op., cit.*, p. 6.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p.6 ss.

representa, em última análise, uma opinião, ou, nas palavras do autor, um juízo.

Para Paulo de Barros Carvalho, a norma jurídica equivale ao juízo, ao pensamento ou ao objeto da reflexão que o ato da leitura faz desencadear nas pessoas. Por isso, um único texto poderá provocar diferentes significados na mente das pessoas que o leem resultado das diversas ideias que se tenha das expressões utilizadas pelo legislador para passar aquela informação. No ato de enunciar proposições, evidenciam-se discrepâncias de compreensão das pessoas relativa aos termos utilizados.

Por analogia aos símbolos linguísticos quaisquer, podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações, encontramos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extraímos um conceito ou juízo (significação)¹⁵⁹.

Assim, o direito positivo constitui um conjunto de significações, retirado pelo jurista, para formar um entendimento, uma compreensão.

Adverte o autor, ainda, ser comum, às vezes, um dispositivo legal não ser bastante para passar toda a informação veiculada através da norma jurídica, acontece de ser necessário buscar em outros textos legais. Além disso, deverá o jurista trabalhar com os grandes princípios componentes do sistema e com eles procurar a interpretação normativa. A significação proveniente desse exame será conforme os princípios gerais que orientam a ordem jurídica.

Por isso, segundo o autor, é tão importante insistir na diferença entre a norma e o texto de direito positivo por ser útil para a hermenêutica desenvolvida pelo cientista do direito¹⁶⁰.

As normas não se confundem com os textos nem com o conjunto deles; são as acepções elaboradas a partir da interpretação sistemática de

¹⁵⁹ *Ibid.*, p.8

¹⁶⁰ Paulo de Barros verifica ainda como fundamento das reflexões por ele desenvolvidas que há enunciados implícitos e explícitos e cita como exemplo de enunciado implícito a isonomia das pessoas políticas de direito constitucional extraído das disposições que asseguram o princípio federativo (autonomia do dos Estados no art. 1º) e ressalta que o mesmo não se pode dizer das normas jurídicas, porque estarão sempre implícitas nos textos positivados, por isso, não cabe falar em normas implícitas, pois, todas elas o são. *Idem*.

textos normativos, assegura-nos Humberto Ávila¹⁶¹. Segundo o autor, é conveniente atentar que não existe um necessário correspondente entre norma e dispositivo.

Antes de continuar a análise dessa informação, far-se-à a distinção entre a norma e o dispositivo. Como já exposto, as normas são o conteúdo de sentido obtido através da interpretação, “os dispositivos consistem no objeto da interpretação, as normas no seu resultado”¹⁶².

Acontece de haver norma sem um dispositivo que a preveja e de haver dispositivo sem norma que se constrói a partir dele¹⁶³.

A necessidade de substituir o entendimento de que o dispositivo se confunde com a norma se justifica pela comprovação de que o dispositivo é o ponto de partida da interpretação. É dele que o jurista se vale para extrair o significado. Para Ávila, é preciso superar a credence de que o papel do intérprete é apenas o de descrever significados; deve também construir sentidos através de conexões sintáticas e semânticas resultando na constatação de que o aplicador do Direito concretiza o ordenamento jurídico através do caso concreto.

No mesmo sentido, comenta Eros Grau que o objeto da interpretação são os textos normativos dos quais se originam as normas. A norma, de acordo com o entendimento do autor, provém da interpretação do texto. Os textos normativos são apenas ordenamento em potência, ou seja, apresentam em latência a possibilidade de emanar normas através da interpretação de seus dispositivos¹⁶⁴.

¹⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. São Paulo: Malheiros, p.30.

¹⁶² ÁVILA, Humberto. **Estatuto do Contribuinte**, Disponível no site www.direitopublico.com.br. Acesso em 12 de agosto de 2008, p. 2.

¹⁶³ O autor discorre sobre exemplos em que facilmente se pode verificar a afirmação: “Quais são os dispositivos que prevêm o princípio da segurança jurídica e da certeza do Direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes dêem suporte físico.

Em outros casos há dispositivo, mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a proteção de Deus? Nenhum. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma”. Ressalta ainda casos em que de um único dispositivo se extraem mais de uma norma. **Teoria dos Princípios**, p. 31

¹⁶⁴ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação e aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 17.

Ana Paula Barcellos, em ponderações sobre o tema¹⁶⁵, afirma que a distinção entre enunciado normativo e norma não é recente, na doutrina. Para ela, enunciado normativo é um conjunto de frases, signos linguísticos os quais formam o dispositivo de natureza legal ou constitucional. Nesse caso, o enunciado equivale ao texto, embora admita ser possível haver dispositivos implícitos ou que decorram logicamente do sistema, com a ressalva de que dependem de um esforço interpretativo.

A norma, no entendimento da autora, equivale ao comando específico fornecedor de uma solução ao caso posto em análise¹⁶⁶. Segundo ela, também há uma situação que não se deve ignorar e que diz respeito ao uso da palavra “norma”. Esse termo é utilizado algumas vezes para designar enunciado normativo, e outras, para designar a norma propriamente dita e adverte ser inútil insistir contra um uso linguístico tão arraigado.

O entendimento dessa questão pode ser expresso da seguinte maneira: O art.150, I da Constituição Federal dispõe que:

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

I – Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Pois bem, esse dispositivo constitucional expressa a norma segundo a qual é proibido aos entes da federação exigir ou aumentar tributo sem que exista uma lei que o preveja. Essa é uma norma que advém da interpretação daquele dispositivo. E poderíamos também dizer que: I – está proibido que

¹⁶⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 104.

¹⁶⁶ A autora cita como exemplo: “O artigo 5º LXIII da Constituição Federal, dispõe que “o preso será informado dos seus direitos, entre os quais o de permanecer calado, sendo-lhe assegurada a assistência da família e de advogado”. Esse é o enunciado normativo. A norma que mais evidentemente se extrai desse enunciado produz-se nas seguintes circunstâncias, já rotineiramente conhecidas: um indivíduo, preso e levado a julgamento, não está obrigado a prestar esclarecimentos ou fornecer informações que lhe possam ser desfavoráveis. Ele terá direito ao silêncio e ao exercício desse direito não poderá ser usado contra ele para reforçar sua incriminação. (...) Os indivíduos convocados para prestar esclarecimentos perante Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI’s) – embora não sejam, a rigor, acusados de coisa alguma e muito menos estejam presos – podem socorrer-se do direito constitucional ao silêncio e deixar de prestar informações que considerem prejudiciais a seus interesses. Na verdade entende-se que o enunciado contido no art. 5º, LXIII reflete um enunciado mais geral, que vem a ser o que protege os indivíduos da auto-incriminação. É fácil perceber que as duas normas referidas acima – a que diz respeito aos presos e a que envolve depoentes em CPI’s – são distintas como consequência da incidência de um mesmo enunciado sobre diferentes ambientes fáticos.” *Ibid.*, p. 103 e segs.

os entes da federação exijam ou aumentem tributo sem que haja uma lei que os autorizem a fazê-lo. II – nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado pelos entes da federação sem lei que os estabeleça.

Disso resulta que uma mesma disposição pode exprimir mais de uma norma ao mesmo tempo. Pode-se dizer que as normas extraídas acima são normas por conter termos como “proibido” e “poder”, como bem expressa Edilsom Farias. Segundo esse autor, tais termos expressam características e permitem sua identificação como normas por se incluírem nas modalidades deônticas¹⁶⁷, propiciando um conceito semântico de norma, ou seja, nesse caso levam-se em conta apenas os elementos linguísticos na sua análise¹⁶⁸.

De acordo com Ávila, essas ponderações levam à separação entre o texto e os sentidos que dele advêm, resultando no entendimento de que o papel da Ciência do Direito não é só a descrição do significado. Como alerta Paulo de Barros Carvalho, como ciência que é o produto da Ciência do Direito tem sim um caráter descritivo, mas apta a produzir resultados, utilizando-se da linguagem, transmite conhecimento, informa como são as normas, a maneira como se relacionam, que estrutura compõem etc.¹⁶⁹

Para Ávila, uma consequência da construção das normas, a partir dos dispositivos, é que não se deve concluir que determinado dispositivo contém uma regra ou um princípio, pois essa qualificação da norma em regra ou em princípio está sujeita a conexões de natureza axiológicas não inclusas no texto; dele não fazem parte; são construídas no processo de interpretação¹⁷⁰.

¹⁶⁷ Segundo o entendimento de Robert Alexy: “A lógica deôntica é a dos conceitos e enunciados básicos. Os conceitos deônticos básicos são os conceitos de dever, proibição, permissão. Enunciados deônticos são os enunciados construídos com o auxílio desses conceitos”. **Teoria de los Derechos Fundamentales**. Madrid: Centro de Estudios Políticos, 2007, p. 204. Em nota o autor esclarece que ao invés de se utilizar essa expressão pode-se igualmente utilizar a expressão “lógica normativa” ou “lógica do dever-ser”.

¹⁶⁸ FARIAS, Edilsom, *op., cit.*, p. 71.

¹⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros, *op., cit.*, p.8.

¹⁷⁰ **Teoria dos Princípios**, p.30 e segs.

Friedrich Muller, em trabalho sobre o tema identifica, na estrutura da norma, dois focos principais: o programa da norma e a área da norma¹⁷¹. Para o autor, uma norma jurídica excede seu teor literal. Este, acrescido dos demais recursos interpretativos auxiliares, estabelece o “programa da norma” que se obtém através do que o autor chama de determinantes da aplicação das leis que leva em conta os tipos de interpretação: gramatical, genética, histórica e sistemática.

A área da norma é a estrutura básica de fragmento da realidade social eleito pelo programa da norma como área de regulamentação. Segundo Muller, a área da norma pode se originar no direito; um exemplo disso são as normas sobre prazos. O autor se utiliza dessas ponderações para também concluir que o que legitima as decisões e está representado pela norma jurídica não se identifica com sua expressão verbal, ou seja, o texto normativo que compõe, juntamente com os recursos auxiliares, o programa da norma é uma experiência de ordem prática cujo ponto de partida é uma atividade ou atuação e não uma questão abstrata¹⁷².

A distinção muito resumidamente exposta aqui é utilizada por Müller como postulado para a teoria estruturante cujo pressuposto básico é a não identificação entre texto e norma. Seu programa normativo corresponde ao comando jurídico e o domínio normativo é correspondente à realidade social¹⁷³.

Apresentadas as posições doutrinárias acerca do tema, cabe aqui um breve comentário com o escopo de demonstrar o posicionamento adotado no presente trabalho.

Diante do exposto, é patente o entendimento que o texto, a expressão linguística, através da qual o Direito é expresso, não se mistura ou se confunde com a norma. As normas jurídicas, em particular, formam o

¹⁷¹ MÜLLER, Friedrich. **Direito, Linguagem, Violência. Elementos de uma teoria constitucional**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 1995. I.

¹⁷² *Ibid.*, p. 43-44

¹⁷³ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro**. In: A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas, p.333, nota nº 10.

conjunto de sentido que irá compor o direito positivo e que leva em conta o ordenamento jurídico do qual faz parte.

Assim, de acordo com Diniz de Santi, “a mera literalidade dos textos do direito não atinge, compartimentadamente, a forma proposicional de norma jurídica”¹⁷⁴.

Dentre as normas jurídicas, em geral, as constitucionais, em particular, são as que mais interessam no presente estudo. As normas constitucionais estão numa posição de precedência em relação às demais normas jurídicas por representarem a categoria mais alta dentro da hierarquia das normas.

São as normas constitucionais que emanam disposições acerca da instituição do Estado, organização e exercício do poder e a definição dos direitos fundamentais¹⁷⁵.

Segundo Jorge Novais¹⁷⁶, a estrutura dos enunciados normativos que dispõe sobre os direitos fundamentais se expressa de maneiras diferentes. No entanto, em todas elas há a imposição ao Estado quer negativamente por impor deveres de abstenção, quer positivamente por imperativos de prestação em relação aos destinatários, os particulares, do dever jurídico para atingir os fins propostos e os objetivos constantes na própria Constituição.

A partir da superação do jusnaturalismo e da derrocada do positivismo, principalmente no pós-guerra, inaugura-se uma nova fase com uma nova maneira de pensar o Direito, visando alargar sua função social, o que vem sendo chamado pela doutrina de nova interpretação constitucional¹⁷⁷ privilegiadora de uma reaproximação entre Direito e Ética, cujo fundamento é a dignidade humana e que resulta na consagração de

¹⁷⁴ SANTI, Eurico Diniz de. (coord.). **Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito**. In: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro, 2005, p. 8.

¹⁷⁵ BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. Limites e possibilidades da Constituição brasileira**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.75.

¹⁷⁶ NOVAIS, Jorge. **As Restrições aos Direitos Fundamentais**, p.53.

¹⁷⁷ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro. In: A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, Direitos Fundamentais e Relações Privadas, p. 336.

uma teoria dos direitos fundamentais na qual se incluem as relações entre valores, princípios e regras e na afirmação da normatividade dos princípios.

Por isso, faz sentido investigar a natureza das normas de direito fundamental; é o que se passa a fazer.

1.3.2. As normas de direito fundamental: princípios e regras

No presente trabalho ficou consignado o entendimento de que os direitos fundamentais são normas jurídicas positivadas, expressas por sua vinculação ao reconhecimento constitucional.

As normas de direito fundamental possuem então sede constitucional. José Afonso da Silva define Constituição como “um sistema de normas jurídicas escritas ou costumeiras que regulam a forma de Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento de seus órgãos e os limites de sua ação”¹⁷⁸. Mas admite que, ao longo do tempo, os textos constitucionais foram recepcionando outras disposições, o que originou a distinção entre constituição em sentido formal e em sentido material da qual decorre a distinção entre norma constitucional em sentido formal e material¹⁷⁹.

Por fazerem parte do texto constitucional, diz-se que os direitos fundamentais estão dispostos em normas da mais alta hierarquia. Segundo Kelsen, o mundo jurídico não está disposto em normas jurídicas situadas horizontalmente, no mesmo plano, de mesma hierarquia. Ao contrário, está arquitetado em normas de diferentes níveis, e a Constituição está no nível mais alto¹⁸⁰.

As normas jurídicas situadas em outros diplomas normativos encontram seu fundamento de validade na Constituição cuja característica mais importante é a supremacia que a distingue das outras normas do ordenamento jurídico. Segundo José Afonso da Silva, disso deriva o

¹⁷⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, p. 42.

¹⁷⁹ SILVA, José Afonso da. **Normas Constitucionais**, p. 38. Remete-se o leitor ao item 1.2.3 p. 40 deste trabalho onde essas distinções já foram trabalhadas.

¹⁸⁰ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**.

princípio da compatibilidade vertical, ou seja, as normas infraconstitucionais só terão validade quando compatíveis com as disposições constitucionais.

Nesse contexto, faz sentido investigar a estrutura dessas normas Constitucionais, no centro da discussão está a distinção entre princípios e regras. Essa distinção é hoje importante no estudo dos direitos fundamentais. Neste trabalho serão analisadas as principais doutrinas com o objetivo de entender como esse estudo contribui para a dogmática dos direitos fundamentais, porém foge do objetivo do trabalho investigar todas as concepções de todos os autores que tratam do tema.

Serão estudadas as principais teorias dos principais autores adotando-se o seguinte entendimento: a distinção que se busca fazer entre as espécies normativas não constitui uma distinção entre textos e sim entre normas no sentido já anteriormente exposto neste trabalho, no item anterior¹⁸¹.

Quanto à estrutura, as normas jurídicas podem ser de duas espécies: regras e princípios. De acordo com a teoria forte dos princípios¹⁸², que entende haver uma distinção clara entre princípios e regras jurídicas, essa distinção é de caráter lógico e quantitativo, é a posição para a qual se inclina a maioria da doutrina hoje¹⁸³.

É possível fazer a distinção considerando as regras como prescritoras de comportamento sem a preocupação de especificar os fins que as condutas pretendem atingir; os princípios, ao contrário, formulam ideais objetivos a se atingir sem, entretanto, oferecerem um caminho específico para atingirem esses fins¹⁸⁴. Essa visão é considerada não satisfatória e apresenta a distinção de maneira simplista.

Há também uma diferenciação entre as normas jurídicas feitas através do grau de generalidade e abstração que as normas apresentam. Assim, os princípios seriam as normas que contêm um elevado grau de

¹⁸¹ Ver item 1.3.1

¹⁸² A outra teoria que investiga a dicotomia é a teoria débil dos princípios que entende não haver uma distinção muito clara entre os princípios e as regras. É o caso, por exemplo, de SANCHIS, Prieto. **Sobre Princípios e Regras. Problemas del razonamiento jurídico**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

¹⁸³ FARIAS, Edilsom Pereira de. **Colisão de Direitos**, p.23.

¹⁸⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. *Op., cit.*, p. 169-170.

generalidade, abstração e vaguidade, ou seja, possuem conteúdo impreciso. A generalidade é um atributo que diz respeito aos destinatários e, segundo esclarece Prieto Sanchís, representa uma ideia oposta ao individual e particular, de maneira que uma norma será mais geral quanto maior for o número de destinatários aos quais se aplica a consequência jurídica prevista neste tipo de norma¹⁸⁵.

A vaguidade se relaciona com a linguagem normativa e diz respeito a uma grande margem de imprecisão semântica que não permite dizer, de pronto, o que está incluído ou não no enunciado normativo. Em alguns casos, a qualificação jurídica é incerta e fica complicado dizer se corresponde ou não com o suposto descrito abstratamente na norma¹⁸⁶.

Esse não pode ser considerado um critério seguro de distinção entre espécies de normas, uma vez que a vaguidade, como argumenta Sanchís, é própria da linguagem natural, da qual o Direito se utiliza, e, portanto não serve como critério diferenciador. Se dissermos que os princípios são mais vagos que as regras, esse aspecto não estará correto em todos os casos, pois as regras também podem apresentar a característica da vaguidade¹⁸⁷.

A doutrina vem se concentrando em outros critérios para fazer a distinção entre as espécies de normas. Alguns autores como Ronald Dworkin e Robert Alexy apresentam sua diferenciação baseada em um critério qualitativo e não de grau¹⁸⁸.

Para Ronald Dworkin, princípio é um padrão que deve ser examinado por ser um imperativo de justiça ou equidade ou ainda qualquer outra face da moralidade. O autor adverte que utiliza o termo “princípios” para designar, de forma genérica, o conjunto de padrões que não são regras¹⁸⁹.

¹⁸⁵ SANCHÍS, Luis Prieto, *op.*, *cit.*, p.60.

¹⁸⁶ *Idem.*

¹⁸⁷ *Idem.*

¹⁸⁸ SILVA, Virgílio Afonso da. **Princípios e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. Disponível em <http://direitopiaui.blogspot.com/2007/10/prncpios-e-regras-mitos-e-equvocos.html>. Acesso em 06/08/2009.

¹⁸⁹ DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 36-37.

Princípios e regras são padrões e se distinguem por questões lógicas, segundo Dworkin. Ambos sinalizam em direção a decisões particulares sobre situações jurídicas a respeito de fatos bastante específicos; a diferença está na natureza das diretrizes que proporcionam. Existe uma regra que estipula tais fatos, esta será aplicada ao caso se for válida, então a resposta que ela oferece deverá ser aceita. Somente não será utilizada a regra para a solução do caso a que se aplica se for inválida. Nesse caso, não irá contribuir para a decisão. É o modo tudo-ou-nada de aplicação das regras.

Para Dworkin, as regras podem comportar exceções e, nesse caso, estas devem ser enumeradas contribuindo para completar o sentido da regra, sem as quais ela estará incompleta e imprecisa; incluir as exceções no momento da citação da regra contribui para que o enunciado seja mais exato.

No caso dos princípios, as coisas se passam de maneira diversa. Segundo Dworkin, existe uma dimensão de peso ou importância presente nos princípios e ausente nas regras. Essa distinção proposta por Dworkin fica clara na hipótese de conflito entre dois princípios em que se deve considerar qual peso ou importância eles têm para concluir qual deles será aplicado ao caso concreto. As regras, que não possuem essa dimensão, quando entram em conflito, a questão é saber qual delas é válida no sistema jurídico em questão, cabendo ao aplicador descobrir¹⁹⁰.

A dimensão de peso determina que aquele que vai compor o conflito deverá considerar a força relativa de cada princípio. A dimensão de peso ou importância integra o conceito de princípio.

Dworkin afirma nem sempre ser fácil distinguir um princípio de uma regra, pois ambos podem desempenhar papéis muito parecidos; às vezes se diferem apenas pela forma. Quando um dispositivo utiliza expressões como “razoável”, “negligente”, “injusto”, estas tornam a regra semelhante a um princípio, mas, claro, não é determinante para tornar a regra um princípio¹⁹¹.

¹⁹⁰ *Ibid.*, p. 43 e segs.

¹⁹¹ *Ibid.*, p.45.

Dworkin defende a aplicação tudo-ou-nada das regras, ou seja, segundo sua teoria, as regras são sempre aplicáveis; já os princípios não oferecem, de pronto, uma solução categórica, mas podem orientar a decisão.

Prieto Sanchís aduz uma crítica a essa posição de Dworkin. Segundo ele, se entendermos que, de acordo com a teoria de Dworkin, os princípios orientam o aplicador num caso de interpretação normativa duvidosa, mas não oferecem a solução para o caso, ao contrário das regras, eles não oferecem nem deixam de oferecer uma solução para o caso, mas podem ampliar ou limitar as soluções que se podem deduzir a partir das normas¹⁹².

Segundo Prieto, essa é uma visão equivocada (pelo menos à luz do direito positivo espanhol), pois significa dizer que, numa determinada argumentação, os princípios não poderiam oferecer o fundamento único da decisão; ocorre que o Tribunal Constitucional espanhol já declarou que onde a posição entre leis e princípios for irreduzível, os princípios participam da força derogatória da Constituição, ou seja, pelo menos em alguns casos, um princípio pode ser o fundamento único da decisão, mesmo na presença de uma regra em sentido oposto, em situações em que o que há não é uma lacuna, mas uma antinomia¹⁹³.

Para o autor, essa é uma das dificuldades encontradas nas formulações de Dworkin, em que há o entendimento de que os princípios teriam aplicação para preencher lacunas ou para complementar as regras¹⁹⁴, todavia não seriam o fundamento suficiente das decisões.

Robert Alexy entende a necessidade de distinção entre regras e princípios como elemento básico não apenas da dogmática dos direitos de liberdade e igualdade, contudo também dos direitos de proteção,

¹⁹² SANCHÍS, Prieto Luis, ob., cit., p. 33-34.

¹⁹³ *Idem*.

¹⁹⁴ *Idem*. Para Sanchís até mesmo o exemplo que Dworkin utiliza evidencia essa posição: no caso citado na obra *Levando os direitos a sério*, p.37, na qual ele descreve o caso *Riggs contra Palmer*, em que o Tribunal haveria de decidir se o herdeiro nomeado no testamento de seu avô poderia herdar, embora tenha assassinado o avô com esse objetivo. No caso, o Tribunal impediu que o neto recebesse a herança baseado no princípio *Nemine dolus suus prodesse debet*, a interpretação que Dworkin faz do caso é que o princípio colaborou na decisão, mas segundo Sanchís esse foi o único fundamento da decisão. Não é correto dizer, portanto, que o princípio apenas orientou a aplicação de normas duvidosas.

organização e prestações em sentido estrito¹⁹⁵. Situa a discussão sobre regras e princípios no marco da teoria normativo-material dos direitos fundamentais, como ponto de partida para a investigação sobre as possibilidades e limites da racionalidade, por isso, para ele, a distinção constitui o cerne da teoria dos direitos fundamentais.

Argumenta Alexy que tanto as regras como os princípios são normas por estabelecerem o que é devido, ou seja, ambos podem ser elaborados através de expressões deônticas. Para ele, há uma distinção clara entre as regras e os princípios, entendidos ambos como espécie de norma jurídica, razões que conduzem a juízos concretos de dever-ser¹⁹⁶.

Para Alexy, um critério permite fazer uma distinção precisa entre regras e princípios: o entendimento dos princípios como mandados de otimização, o que significa que os princípios são normas que “ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades fáticas e jurídicas existentes”¹⁹⁷. As regras contêm determinações; se uma regra é válida, o que ela prescreve deve ser seguido à risca.

Para Alexy, isso significa que a distinção entre essas normas é qualitativa e não de grau. Para o citado autor, os princípios dispõem que algo deva ser realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas¹⁹⁸, por isso não contêm mandados definitivos, mas *prima facie*¹⁹⁹. Ao contrário das regras cuja validade é definitiva e segue a lógica do tudo-ou-nada.

A distinção fica mais evidente em caso de conflito ocorrido entre as regras e colisão de princípios, pois a maneira de solucionar é diferente. No caso das regras, soluciona-se o conflito declarando umas delas inválida, ou na hipótese de introdução de uma exceção²⁰⁰.

¹⁹⁵ ALEXY, Robert. **Teoria de los Derechos Fundamentales**, p. 63-67.

¹⁹⁶ *Ibid.*, p.67

¹⁹⁷ *Ibid.*, p.67-68.

¹⁹⁸ *Ibid.*, p. 80.

¹⁹⁹ Alexy afirma que quando um princípio vale para um caso não significa que tenha validade como resultado definitivo. Os princípios apresentam razões que podem ser deslocados por razões opostas. *Idem*.

²⁰⁰ FARIAS, Edilsom, *op.*, *cit.*, p. 26.

Com relação aos princípios, em caso de colisão um deles prevalecerá. Isso não significa que o outro será considerado inválido, no entanto, em determinadas circunstâncias, um princípio será considerado mais importante que o outro, um princípio terá precedência em relação a outro.

Alexy argumenta que a determinação da extensão do conteúdo no âmbito das possibilidades de aplicação da regra pode falhar e, nesse caso, não valerá aquilo que a regra prescreveu. Se houver a introdução de uma cláusula de exceção, a regra perderá seu caráter definitivo na solução do caso. E essa exceção pode ocorrer em virtude de um princípio, ao contrário do que Dworkin sustenta, as exceções não são sempre enumeráveis. Não se pode estar certo quando em um novo caso será necessária a introdução de uma nova exceção à regra²⁰¹.

Assim, para Alexy as regras e os princípios possuem um distinto caráter *prima facie*. Os princípios, ao contrário das regras, não possuem um caráter definitivo, mas apenas *prima facie*, ou seja, os princípios oferecem soluções que podem ser afastadas conforme as características apresentadas pelo caso. Se houver colisão entre princípios para encontrar uma solução para o caso, deve-se ponderar os princípios colidentes, um deles em relação às circunstâncias concretas receberá a prevalência.

Humberto Ávila propõe uma dissociação entre regras e princípios baseados em alguns critérios; o primeiro deles é quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Para ele, as regras são normas imediatamente descritivas porque impõem obrigações, estabelecem proibições e permissões através da descrição das condutas. Os princípios “são normas imediatamente finalísticas por estabelecerem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos”²⁰².

Os princípios dispõem sobre um ideal a ser atingido, estabelecem um estado ideal que só se realizará se um comportamento específico for adotado. Impõem condutas necessárias à sua realização ou preservação.

²⁰¹ ALEXY, Robert. **Teoria...**, p.104.

²⁰² ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade...**,p.71

Nesse sentido, possuem um caráter deôntico-teleológico; os efeitos de que decorrem as permissões, obrigações e proibições preservam ou promovem um estado de coisas específico.

As regras são apenas mediatamente finalísticas, prescrevem qual comportamento deve ser adotado para atingir determinado fim, indiretamente considerado. Seu caráter é deôntico-deontológico, pois as permissões, proibições e obrigações derivam de uma norma a qual determina o que deve ser feito.

De acordo com a teoria proposta por Ávila, as regras e os princípios podem também ser dissociados quanto à justificação. A distinção centrar-se-á na maneira de se justificar a aplicação e a interpretação das espécies normativas. Para as regras deve haver uma correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e a finalidade que a sustenta. No caso dos princípios, deve haver uma compatibilidade entre o estado de coisas e os efeitos que advêm da conduta prescrita como necessária²⁰³.

O outro critério de distinção apresentado por Ávila é quanto ao modo como as normas contribuem para a decisão. Segundo o autor, os princípios são normas “primariamente complementares e preliminarmente parciais” por envolverem apenas uma parcela das circunstâncias importantes levadas em conta no momento da decisão e por não apresentarem a característica de oferecer uma solução específica, mas apenas colaborarem juntamente com outras razões para a solução do caso concreto.

As regras, segundo esse critério, são normas “preliminarmente decisivas e abarcantes” cuja intenção é a de oferecer uma solução específica em direção à solução do caso, pois envolvem todas as características importantes levadas em conta no momento da decisão.

As considerações apresentadas por Ávila têm o objetivo de construir uma conceituação própria das espécies de normas jurídicas. O que ele chama de proposta conceitual dos princípios e das regras que leva em conta

²⁰³ Ávila discorre ainda sobre o caráter primariamente prospectivo dos princípios, posto que determinam um estado de coisas a ser construído, e o caráter primariamente retrospectivo das regras por descreverem uma situação de fato conhecida pelo legislador. *Op., cit.*, p. 76.

todos os aspectos trabalhados por ele, em sua teoria, e resumidamente expostos acima²⁰⁴.

À discussão acerca das diferentes formas de distinção entre as normas jurídicas deve-se o refinamento das teorias que elevaram os princípios à categoria de normas jurídicas que ultrapassou a crença de que os princípios teriam apenas aspectos axiológicos éticos sem eficácia jurídica. Nesse sentido, se posicionam Barroso e Ana Paula de Barcellos em interessante artigo dedicado ao tema²⁰⁵.

Segundo os autores, a moderna dogmática constitucional adota o entendimento de estar ultrapassada a concepção de raiz tipicamente positivista que restringia o entendimento das normas às regras jurídicas e se baseava apenas no critério da generalidade para definir os princípios. Dispõem que as regras possuem descrição mais objetiva, cuja incidência está restrita aos fatos aos quais se dirigem, enquanto os princípios possuem um grau mais elevado de abstração e incidem sobre uma enormidade de fatos²⁰⁶.

Enfatizam os citados autores que inexistente hierarquia entre as espécies normativas em consagração ao princípio da unidade da Constituição, o que veda o desempenho de funções diferentes dentro do

²⁰⁴ Os conceitos apresentados por Ávila são: “As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos”.

“Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente retrospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”. *Op., cit.*, p. 78-79.

A proposta apresentada por Ávila foi objeto de crítica a ela dirigida por Virgílio Afonso da Silva. Segundo Virgílio a teoria apresentada por Ávila não é convincente. Ressalta a importância de se refinar uma teoria, mas não se deve perder de vista o fato de que o refinamento só são relevantes se teoricamente procedentes, classificações só tem sentido se reclamado pelo objeto de estudo e ainda se com isso houver um ganho de clareza conceitual. É precisamente aí que segundo Virgílio, a teoria de Ávila peca, suas definições de regra e princípio confundem mais que esclarecem por conter elementos demais que deixam a inteligência duvidosa e que, além disso, não são imprescindíveis para se fazer a distinção. SILVA. Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 62-63.

²⁰⁵ BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. **O Começo da História. A Nova Interpretação Constitucional e o Papel dos Princípios no Direito Brasileiro**. In: A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas, p. 337.

²⁰⁶ *Idem*.

ordenamento. A partir daí, a Constituição passa a constituir um sistema aberto de princípios e regras, passível de absorver valores jurídicos suprapositivos em que os ideais de justiça e a concretização dos direitos fundamentais exercem uma posição de protagonismo²⁰⁷.

Nesse contexto, novas teorizações dão conta desta nova realidade cujas nuances fazem do direito mais do que um dado acabado, pronto, mas em desenvolvimento como tem insistido a atual doutrina que discute tais questões.

Dentre eles, Zagrebelsky²⁰⁸ afirma que os princípios que constituem o ordenamento dependem de conteúdos culturais de que fazem parte. Expressam importantes e valiosos conceitos como igualdade, liberdade, justiça, solidariedade etc., mas o autor adverte que o conteúdo desses conceitos é alvo de inúmeras divergências. O conteúdo dos princípios constitucionais deveria formar uma espécie de “sentido comum” do direito a orientar a solução de conflitos através da discussão e não por meio da imposição.

Segundo Zagrebelsky, os princípios não se encontram estruturados de acordo com uma “hierarquia de valores”; tal situação conduziria a uma contradição com o caráter pluralista típico da sociedade o que é incompatível com a concepção constitucional da atualidade. A Constituição é formada por uma pluralidade de princípios e valores e é precisamente isso que torna inviável um formalismo dos princípios.

Para que princípios e valores possam conviver é necessário que restrinjam seu caráter absoluto, característica que possibilitaria a construção de um sistema fechado onde só um deles prevaleceria. Ao se conservar o caráter absoluto dos princípios, um deles se sobreporia aos demais. Tal entendimento é inconcebível numa Constituição pluralista; princípios e

²⁰⁷ Para os autores citados “Regras são, normalmente, relatos objetivos, descritivos de determinadas condutas e aplicáveis a um conjunto delimitado de situações. Ocorrendo a hipótese prevista no seu relato, a regra deve incidir, pelo mecanismo tradicional da subsunção: enquadram-se os fatos na previsão abstrata e produz-se uma conclusão (...) na hipótese de conflito entre duas regras, só uma será válida e irá prevalecer. Princípios, por sua vez, contêm relatos com maior grau de abstração, não especificam a conduta a ser seguida e se aplicam a um conjunto amplo, por vezes indeterminado, de situações. (...) Por essa razão, sua aplicação deverá se dar mediante ponderação”. *Ibid.*, p. 338-339.

²⁰⁸ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El Derecho Dúctil**. Madrid: Trotta, 2007, p. 124-125.

valores devem conviver e ser controlados para que sua existência e aplicação não se convertam em tirania.

Na verdade, segundo o autor, “é próprio dos princípios e dos valores sua capacidade para relativizar-se a fim de poder conciliar-se reciprocamente. Desde esse ponto de vista se distinguem tanto da ética como das regras jurídicas.”²⁰⁹

²⁰⁹ *Ibid.*, p. 125. Tradução livre do original: “es propio de los principios y de los valores su capacidad para relativizarse a fin de poder conciliarse recíprocamente. Desde este punto de vista, se distinguen tanto de a ética como de las reglas jurídicas.”

Zagrebelsky apresenta uma distinção entre regras e princípios com ponderações bastante peculiares. O autor sustenta que a distinção estrutural das normas jurídicas não era desconhecida no passado, mas hoje em dia adquire uma grande importância no Estado Constitucional. Pondera que, com a palavra norma se quer designar algo que se deve produzir ou que se deve ser, com relação a noção genérica de norma é fundamental diferenciar o que se chama princípio e o que se denomina de regra. Uma vez que o direito é composto de regras e princípios, predominantemente as normas legislativas são regras. Ao passo que as normas constitucionais que versam sobre direitos e sobre a justiça são, predominantemente princípios. Esta é a razão pela qual para Zagrebelsky, fazer a distinção entre princípios e regras é, em última análise, distinguir a Constituição da lei. Seu entendimento é no sentido de que apenas os princípios representam um papel verdadeiramente constitucional que realmente desempenham uma “função constitutiva” da ordem jurídica. As regras ainda que dispostas na Constituição são apenas leis reforçadas pela forma especial, exaurem-se em si mesmas e não possuem uma força capaz de constituir algo além do que significam.

Apenas às regras aplicam-se os variados métodos da interpretação jurídica que tem por objeto a linguagem do legislador. Quanto aos princípios não há muito que se interpretar nesse sentido, neles o significado lingüístico aparece com mais evidência, reporta-se a tradições históricas mais do que interpretadas, através da análise da linguagem, devem ser entendidas em seu valor (ethos). Melhor explicando, para o autor, às regras “se obedece” e, por isso, é crucial ter claro o significado dos preceitos através dos quais o legislador se expressa, aos princípios “se adere” daí porque é importante entender os valores aos quais remetem e em relação às quais, as palavras não fazem mais que uma simples referência.

Assim, as regras distinguem-se dos princípios por determinar um critério de ação, nos informam como devemos ou não agir em ocasiões específicas prescritas por elas. Os princípios não informam de maneira direta, mas possibilitam critérios para adotar um posicionamento perante situações concretas e que de início parecem indeterminadas, originam posições favoráveis ou não. Por não possuírem um suposto de fato, a eles só é possível dar um significado operativo quando o relaciona com um caso concreto. Não se pode extrair seu significado abstratamente, mas apenas em relação a um caso concreto.

Num sistema jurídico apenas composto por regras poder-se-ia pensar na possibilidade de serem aplicadas mecanicamente através de processos autômatos nos quais se utilizassem esquemas lógicos de aplicação das normas como o silogismo judicial. Este modelo tipicamente positivista é inviável quando se tem em mente um direito que é também composto por princípios. A aplicação dos princípios é distinta e não admite esse tipo de configuração ou aplicação.

Os princípios constitucionais carecem de suposto de fato e não podem ser usados na operação lógico-jurídica, principalmente quanto à subsunção no suposto de fato que, segundo a tradição positivista, a operação lógico-jurídica é a única que pode referir a aplicação.

Os princípios, segundo o autor, são o resultado das aspirações defendidas pelo movimento dos direitos do homem e fazem referência aos grandes princípios de justiça, que representam aquilo que durante séculos o direito natural defendeu em suas mais variadas versões, o que para o positivismo parecia ser uma armadilha perigosa para o império da lei. A opinião do autor

O conjunto dos princípios constitucionais, na opinião do autor, se encontra submetido a divergências quanto ao conteúdo e concepção. As concepções exercem influência sobre a aplicação dos princípios cujo sentido se modifica. É relevante observar que essas ponderações levam à necessidade de esclarecer qual conteúdo se deve considerar.

Ao assumir a concepção dos direitos fundamentais como sistema normativo constituído de regras e princípios, tal discussão assume relevância prática. Existe um conteúdo essencial a ser observado.

1.3.3 O conteúdo essencial dos direitos fundamentais

A definição do conteúdo essencial dos direitos fundamentais diz respeito a um conteúdo mínimo capaz de torná-los reconhecíveis com o objetivo de impedir que os interesses por eles protegidos se tornem passíveis de extinção ou que lhes desnaturem transformando-os em outra coisa.

Há uma determinação constitucional expressa pelo princípio da legalidade que constitui uma proteção contra possíveis ameaças que poderiam derivar da atividade do administrador²¹⁰. Ao se exigir que somente lei possa intervir no âmbito dos direitos fundamentais não constitui uma cautela completa, no sentido de que poderá haver situações nas quais esses

é a de que realmente os positivistas tinham razão em se preocupar. Os princípios são os maiores traços de orgulho do direito positivo, por representar o intento de "positivar" algo que por muito tempo havia sido prerrogativa do direito natural, a determinação da justiça e os direitos humanos. A Constituição ainda que transcenda ao direito legislativo não se coloca numa dimensão independente da vontade criadora dos homens, portanto, não precede a experiência jurídico-positiva. A separação do direito e justiça com respeito à lei, não significa, em consequência – como ocorre com as manifestações do jusnaturalismo – sua fundamentação na esfera de uma ordem objetiva, intangível pela vontade humana: os direitos encontram sua base na Constituição e a Constituição é, por definição, uma criação política, não um simples reflexo de uma ordem natural, mas é a máxima de todas as criações políticas. Por outro lado, os princípios constitucionais sobre os direitos e a justiça não se confundem com a legislação. É um erro considerar os princípios apenas como normas dotadas de um caráter especial por se situarem em sede constitucional. Por isso, é útil reforçar a diferença entre Constituição e lei constitucional. As Constituições democráticas atuais deliberam através de assembleias constituintes que expressam o pluralismo político da constituição material um começo de experiências ainda por definir, na constituinte as vontades políticas dos sujeitos políticos se coordenam para a consecução de objetivos comuns: ditar princípios que estão acima dos interesses particulares de cada um e que permita a convivência de todos. ZAGREBELSKY, Gustavo. *Op., cit.*, p. 109-11.

²¹⁰ FARIAS, Edilson Pereira de. **Colisão de Direitos**, p. 78-79.

direitos sejam desnaturados da essência. Daí a defesa de um núcleo essencial cujo objetivo é evitar que os direitos fundamentais estejam à mercê do legislador.

A definição do conteúdo essencial dos direitos fundamentais pode ser feita a partir de duas perspectivas distintas: o objetivo e o subjetivo.

Segundo Virgílio Afonso da Silva, em trabalho dedicado ao tema²¹¹, pela perspectiva objetiva, o conteúdo essencial de um direito fundamental deve levar em conta a relevância deste à vida social. Proteger o núcleo essencial representa impedir as restrições à eficácia desse direito de maneira que fique sem interesse para os destinatários ou para boa parte deles. Na opinião do autor, essa dimensão não protege mais os direitos fundamentais que a proteção já obtida pela existência das cláusulas pétreas, razão pela qual deve ser ajudado pela perspectiva subjetiva.

Recorrer à garantia de um conteúdo essencial significa protegê-los contra uma restrição excessiva e como os direitos fundamentais visam, principalmente, proteger os destinatários nas posições individuais, apenas a perspectiva objetiva não seria suficiente para tanto, porque uma restrição poderá se dar somente em relação ao caso concreto sem alterar sua feição objetiva. A dimensão subjetiva pretende-se dar concretamente em relação a casos específicos²¹².

Além dessas mencionadas perspectivas, existem dois outros modelos: o relativo e o absoluto.

Para a teoria defensora do conteúdo essencial absoluto é possível estabelecer ou identificar um núcleo fixo no âmbito de proteção de um direito fundamental, o qual funciona como uma barreira intransponível e trabalha

²¹¹ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia.**

²¹² O próprio autor apresenta possíveis contra argumentações sobre esse enfoque: "(...) seria possível argumentar que em vários casos concretos é possível que nada reste de um direito fundamental, sem eu isso deva ser considerado como algo a ser rechaçado. Exemplos não faltam: pena de morte (no Brasil, em caso de guerra declarada) elimina por completo o direito à vida daquele que é condenado; qualquer pena de reclusão elimina por completo a liberdade de ir e vir do condenado (...) Com base nisso, aqueles que defendem um enfoque meramente objetivo argumentam que o enfoque subjetivo não teria como lidar com tais situações, enquanto a resposta a partir de uma dimensão objetiva seria clara: em nenhum desses casos o conteúdo essencial desses direitos, *em sua função para toda a vida social*, foi atingido". *Ibid.*, p. 187 (grifos de acordo com o original).

contra qualquer abuso que se possa pensar em praticar; esse núcleo representa o valor que justifica o direito²¹³.

Segundo entendimento de Virgílio Afonso da Silva, reconhecer um núcleo essencial absoluto não significa qualificá-lo de imutável; segundo ele, a maioria dos autores, cujas teorias admitem um conteúdo absoluto, não compartilha dessa visão tão radical, por isso entende recomendável separar o conteúdo essencial absoluto-dinâmico (conteúdo constituído por apenas um núcleo e que em situação alguma poderá ser ultrapassado, porém seu conteúdo se modifica ao longo do tempo) do conteúdo essencial absoluto-estático (conteúdo essencial, intransponível, imutável e que não se modifica em razão das mudanças sociais)²¹⁴.

É simples o argumento em favor do conteúdo essencial dinâmico, a mais atualizada doutrina do direito constitucional assente no sentido da necessidade de se adaptar às mudanças sempre muito rápidas, especialmente os direitos fundamentais devem reagir às mutações e se constituírem em algo essencialmente dinâmico²¹⁵.

Martin Borowski²¹⁶, ao tratar da questão apresenta o enfoque relativo e absoluto do conteúdo essencial como teorias. Segundo ele, a teoria relativa ao conteúdo essencial depende de situações de colisão entre direitos; disso resulta o conteúdo essencial de um direito que poderá mudar de acordo com o caso²¹⁷. Por isso, a teoria relativa leva em conta a proporcionalidade; a aplicação da proporcionalidade equivaleria à garantia do conteúdo essencial.

É nessa característica que reside o caráter relativo da proteção ao conteúdo essencial. Isso porque a definição desse conteúdo não é baseada simplesmente na intensidade da restrição, ou seja, uma

²¹³ MIRANDA, Jorge. **Manual** p. 341.

²¹⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais**, p. 188 ss.

²¹⁵ *Ibid.*, p. 189.

²¹⁶ BOROWSKI. **La Estructura de los Derechos Fundamentales**, p. 98-99. O autor destaca ainda a teoria mista do conteúdo essencial que reúne as teorias absoluta e relativa. Segundo ele, a teoria absoluta pressupõe entender a norma de direito fundamental como uma regra e a teoria relativa pressupõe entendê-los como princípios. E pela impossibilidade de haver uma norma que seja regra e princípio ao mesmo tempo resulta no entendimento de que deveria haver para se aceitar essa teoria mista, duas diferentes normas de direito fundamental.

²¹⁷ *Ibid.*, p.196.

restrição não invade o conteúdo essencial simplesmente por ser uma restrição intensa. À intensidade da restrição é contraposto o grau de realização e de importância de outros princípios envolvidos no problema²¹⁸.

Essas reflexões de Virgílio Afonso deixam claro por que é importante clarificar as distinções entre princípios e regras, as suas possibilidades de colisão e a maneira de enfrentar essa situação, porque passaram a ser uma constante no mundo jurídico e por isso mereceram a atenção da doutrina a partir do momento em que houve a necessidade de aplicar esses métodos (como a ponderação e a proporcionalidade) e dar uma solução aos casos que não comprometessem aquilo que já tinha conquistado: a existência dos direitos fundamentais.

Para o citado autor, a garantia do conteúdo essencial dos direitos fundamentais não deve, necessariamente, estar expressa por uma norma; a simples adoção da proporcionalidade demonstra ser relevante para esse ordenamento esse tipo de garantia para os direitos.

1.4 Síntese parcial

As considerações até aqui expostas tiveram o objetivo de compreender o que são, como funcionam e por que são fundamentais os direitos expressos através de algumas normas jurídicas constitucionais.

Justamente por estarem expressos por meio de normas jurídicas, de ordem ou estatus constitucional, a importância e a precedência deles se evidenciam. Como visto, foram, paulatinamente, assimilados pelas civilizações. São produtos das aspirações de diferentes povos e culturas e, em alguns países, conquistados à custa de revoluções.

Tiveram evolução lenta, no sentido de que incorporaram valores caros às sociedades às quais se aplicam, pois infelizmente não são todas as que existem. As sociedades das quais, na verdade, se trata ao falar sobre questões relativas ao reconhecimento dos direitos fundamentais, são as civilizações ocidentais primordialmente.

²¹⁸ BOROWSKI. *La Estructura...*, p.196.

Nessa caminhada, como foi visto, não faltaram avanços e retrocessos, inconsistências e garantias de caráter apenas formal que não tiveram o poder de assegurar, de maneira plena, os direitos dos indivíduos que precisaram se ocupar de reescrever suas necessidades na história até a positivação nas constituições, as quais significaram uma nova maneira de entender o direito, não só como aspiração de cunho jusnaturalista, mas como direito posto na Lei Fundamental e apto a produzir efeitos concretos.

A dupla perspectiva reconhecida a esses direitos ampliou sua dimensão. A concepção subjetiva vai significar a atribuição dos direitos fundamentais sob o enfoque dos poderes atribuídos aos seus titulares e representantes de um limite à atuação do Estado, no sentido da não interferência na esfera de liberdade e a concepção objetiva consagrada de valores sociais cuja formulação leva em conta a comunidade na qual o indivíduo está inserido e revela a necessidade de se estabelecer garantias institucionais para efetivar seus direitos.

Por isso, fez sentido investigar a natureza das normas que atribuem esses direitos, na qual se evidenciou a diferença entre texto e norma. A distinção entre regras e princípios foi considerada atribuindo-se aos princípios normatividade, característica cada vez mais afirmada pela nova interpretação constitucional.

A defesa da existência de um conteúdo essencial dos direitos fundamentais representa atribuir um conteúdo mínimo não passível de sofrer restrições de modo a impedir que esses direitos sofram constrição a ponto de fazê-los desaparecer do sistema.

Hoje, essas ponderações acerca dos direitos fundamentais ampliaram o entendimento da matéria como primordial para implementação de um sistema legal que retoma valores éticos e de justiça e representa o coroamento da dignidade humana como preceito maior, como valor a ser buscado por aquelas sociedades cujo interesse é oferecer um sistema jurídico hábil a valorizar a igualdade e buscar a justiça como meta de suas ações.

Os direitos fundamentais representam as concepções filosóficas defendidas por uma determinada sociedade num momento específico pelo

qual passa, correspondem aos “valores fundantes do Estado”²¹⁹ e representam também os direitos atribuídos à população detentora dessa proteção.

Entretanto, ao se falar em direitos fundamentais, parte do texto constitucional de um país deve-se considerar por pressupostas certas concepções atinentes ao Estado constituído por esse mesmo documento. Esclarece bem esse ponto Suzana de Toledo:

Quando se fala em Estado Socialista, Comunista, Liberal etc, se está lidando com diferentes molduras para a interpretação dos valores a elas subjacentes, das quais certamente resultam diversos sistemas de posições jurídicas do cidadão frente ao poder. Os direitos fundamentais, apesar de condicionados por esta pré-compreensão do modelo político, indicam estágios de desenvolvimento cultural e jurídico de um Estado²²⁰.

Percebe-se então ser íntima a conexão entre os direitos fundamentais e a concepção de Estado adotada, porque estão previstas, no texto constitucional, as normas disciplinadoras dos objetivos levados a efeito pelo Estado e os fins condicionantes de suas ações.

Nesse contexto, destacam-se as atividades desenvolvidas para realizar os objetivos que pretende cumprir em busca do tipo de sociedade que visa desenvolver. E, dentre as diversas atividades, está a que possibilita ou provê o Estado dos recursos necessários ao seu desenvolvimento: a atividade tributante.

É para essa específica área atinente aos interesses do Estado que vão convergir todas as considerações feitas a partir de agora. Demarcadas as bases do conceito, origem e demais características dos direitos fundamentais, importa compreender como poderá se dar a sua aplicabilidade em relação à tributação.

Para isso, torna-se importante investigar o tipo de Estado que estamos a tratar e as relações que este mantém com os contribuintes. A atividade de arrecadação intervém muito diretamente em alguns setores

²¹⁹ BARROS, Suzana Toledo. **O Princípio da Proporcionalidade**, op., cit., p. 128.

²²⁰ *Idem.*

primordiais da vida dos indivíduos e interfere em dois direitos fundamentais por excelência: a liberdade e a propriedade.

O próximo capítulo será dedicado a esta entroncada relação: o Estado tributa para atingir seus fins na construção de uma sociedade livre, justa e solidária. O cidadão, parte dessa sociedade, espera ter seus direitos respeitados para bem desfrutar dessa conquista.

Ressalta-se ser de vital importância para este trabalho investigar não só a função de normas estruturantes do sistema político do país, que dispõe sobre sua organização e funcionamento ou as que atribuem direitos individuais, mas a função de restrição substantiva do poder, ou seja, a função de delimitação que os direitos fundamentais vão exercer em relação à atividade do Estado e não só em relação à posição negativa que deve adotar em respeito a esses direitos.

Tal função é notada por Jorge Novais quando afirma haver uma substância comum aos direitos fundamentais, peculiar às normas constitucionais: “a imposição ao Estado ou às entidades públicas de deveres jurídicos de fazer, não fazer ou suportar”²²¹. Ressalta o autor, o fato de tais disposições originarem situações privilegiadas aos particulares, diretamente relacionadas com a possibilidade de fruição de situações juridicamente protegidas por essas normas que se encontram fora da disponibilidade do legislador (ordinário e constitucional, embora cada qual num plano). Importa que as normas que estabelecem direitos fundamentais possuem um conteúdo de imposição ao Estado de deveres que conferem aos particulares “posições de vantagens juridicamente tuteladas”²²².

Ao assumir esse direcionamento, evidencia-se a importância da concepção de Estado, em qual sistema estão inseridos esses direitos fundamentais entendidos como limitadores da atividade tributante, quais princípios norteiam tais direitos e os garantem aos contribuintes, e demais considerações pertinentes. É o que se passa a fazer.

²²¹ NOVAIS, Jorge Reis. *As Restrições...*, *op., cit.*, p. 53-54.

²²² *Idem.*

CAPÍTULO II

2 DA VIABILIDADE DA ADMISSÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS NA TRIBUTAÇÃO

2.1 Relações entre Direitos Fundamentais e Tributação

2.1.1 Considerações iniciais: formação do Estado e tributação

De acordo com Peces-Barba²²³, não se pode falar em direitos fundamentais senão a partir da modernidade; antes havia apenas noções de dignidade, igualdade e liberdade que podemos encontrar nos textos clássicos de Platão, Aristóteles e Santo Tomás. Segundo Bobbio²²⁴ a introdução da ideia de Estado se deu nos primórdios da idade moderna. E, na lição de Ricardo Lobo Torres²²⁵, têm-se que é inútil tentar encontrar o tributo antes do Estado Moderno.

Portanto, percebe-se que temos aí um emaranhado de relações que parecem se estabelecer a partir do surgimento da modernidade. Esse é um ponto central neste estudo da tributação: revelar as conexões que existem entre as concepções de Estado, o estabelecimento dos direitos fundamentais e a atividade de arrecadação.

É uma tarefa bastante complexa, até o uso do termo Estado é objeto de constantes divergências. A própria expressão “Estado Moderno” pode ser considerada tautológica se se considerar que o surgimento do Estado se deu apenas nesta época específica, ou seja, na modernidade.

Norberto Bobbio em estudo sobre o tema²²⁶ adverte que o termo “Estado” se deve à difusão e à fama adquirida pela obra “O príncipe” de

²²³ PECES-BARBA, Gregório. **Derechos Fundamentales**, p.113.

²²⁴ BOBBIO, Norberto. **Estado Governo e Sociedade**. São Paulo: Paz e Terra, 2001, p. 67. Neste sentido ver PECES-BARBA. **Los Derechos Fundamentales**.

²²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 2.

²²⁶ Bobbio. *Op., cit.*, p. 65.

Maquiavel que inicia seu texto com o uso do termo numa demonstração de que a palavra já havia adquirido certa popularidade.

Paulatinamente o termo “Estado” vai substituindo outros termos empregados para denominar uma organização de indivíduos em um território sob um poder de comando. A opinião do autor é no sentido de que a importância do surgimento do nome se deve à necessidade de buscar uma expressão nova correspondente da nova realidade que se consubstancia na denominação de Estado moderno aglutinador de uma forma de organização tão diferente, não alcançada pelas denominações precedentes.

Apesar de apresentar algumas divergências, existe a tendência de considerar que não só a fama do termo se inicia com Maquiavel como também ponderações a respeito de uma realidade não conhecida pelos estudiosos antigos, por isso, seria conveniente usar a expressão apenas para designar as formações políticas surgidas a partir da crise da sociedade medieval e não para as formações anteriores.

Para Bobbio existem fortes argumentos contra a ideia de usar a palavra “Estado” para se referir a sociedades anteriores à dissolução da sociedade medieval, afirmado por aqueles que veem como traço característico do período a descontinuidade. Essa corrente ressalta como argumento o processo de concentração de poder em relação a um território específico e vasto, com a monopolização de serviços destinados a manter a ordem interna e externa, a elaboração do direito através da lei que representa a vontade do soberano com o estabelecimento de mecanismos de coação indispensáveis para o respeito dos desobedientes e para a imposição de um sistema de arrecadação tributária.

Note-se que a nova forma de organização requer toda uma estrutura também nova capaz de sustentar o exercício dos poderes adquiridos. Não falta quem defenda que o ponto detonador da antiga estrutura medieval tenha sido o problema fiscal-financeiro²²⁷. Com a progressiva substituição das relações de vassalagem do feudalismo pela estrutura institucional moderna tornou-se inviável o antigo “sistema de arrecadação”.

²²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, p. 2.

Por outro lado, existem argumentos em favor da continuidade tão fortes quanto. Na análise de Bobbio vê-se a importância que têm ainda hoje os tratados de política de Aristóteles que, embora cuidem da cidade grega, possuem um vigor contemporâneo cuja eficácia descritiva serve para os pensadores da política da atualidade, embora, claro, com adaptações. A definição aristotélica de constituição como ordenamento das magistraturas com a descrição de distribuição de cargos e separação de funções, um leitor atualmente ainda encontra características atinentes a qualquer Estado desde sua evolução histórica. Assim como no *De iure belli ac pacis* de Grotius e nas Histórias de Tucídides.

No mesmo raciocínio em favor da continuidade está a descrição de Bobbio²²⁸ do período que vai da queda do império romano até o surgimento dos Estados. Com um processo cada vez mais evidente de concentração de poder e organização social, as instituições políticas são elementos presentes na ideia de Estado e que perduram nos dias de hoje.

De qualquer modo, a doutrina costuma pontuar o longo processo histórico que resultou na formação do que hoje se convencionou chamar de Estado Moderno. Sem adentrar muito na história desta formação, o que certamente foge dos propósitos deste trabalho, percebe-se a existência de alguns fatores que marcaram a passagem da estrutura medieval para a modernidade e são, segundo Wolkmer, a separação e choque entre poder espiritual e temporal; a dispersão de centros de poder políticos, espalhados entre nobres, bispos, organizações, corporações etc.; o uso do direito consuetudinário legitimado em privilégios nobiliárquicos; a produção baseada na posse da terra e a hierarquia de privilégios²²⁹.

Como bem adverte Peces-Barba, o trânsito para a modernidade não se dá da noite para o dia. É o resultado de um moroso processo que vai

²²⁸ Em síntese: “Enquanto que para alguns historiadores contemporâneos, como já se afirmou, o nascimento do Estado assinala o início da era moderna, segundo esta mais antiga e mais comum interpretação o nascimento do Estado representa o ponto de passagem da idade primitiva, gradativamente diferenciada em selvagem e bárbara, à idade civil, onde “civil” está ao mesmo tempo para “cidadão” e “civilizado””. BOBBIO. *Op., cit.*, p. 73.

²²⁹ WOLKMER, Antonio Carlos. **Elementos para uma Crítica do Estado**, p. 23-24.

significar a ascensão de uma classe social, a burguesia e a mudança do poder político para uma instituição centralizadora e burocrática, o Estado²³⁰.

Com o escopo de contribuir com uma melhor compreensão do processo histórico ocorrido, costuma-se apontar esta mudança sob duas perspectivas. De acordo com Wolkmer destaca-se: a liberal-burguesa, concebida por Georg Jellinek e vastamente difundida, procura entender a organização política como um fato natural e evolutivo de características político-jurídicas; e a perspectiva marxista de traços socioeconômicos enfatizando o modo e as relações de produção²³¹.

Sob essas duas perspectivas costuma-se estudar o Estado Moderno, cujo processo de consolidação se desenvolveu desde o século XII até meados do século XVIII. Quando se consolida, o Estado Moderno vem sob a roupagem de uma organização de poder de cunho Absolutista, consagrado através da monarquia. Apresenta como características a concentração do poder nas mãos do soberano, o surgimento da laicização (separação entre Estado e Igreja), a compreensão do Estado como possuidor de um poder supremo e ilimitado, o desenvolvimento econômico com aspectos mercantilistas e o surgimento de uma economia monetária²³².

É claro que todas as vertentes em que o Estado Moderno se apresenta foram fruto de uma mudança de mentalidade cultural e ética impulsionada principalmente pela reforma e pelo humanismo²³³. Ao movimento intelectual humanista se deve a formação de um pensamento de certa maneira responsável pelo surgimento da concepção dos direitos fundamentais. Esclarece Peces-Barba:

Frente à ética medieval, ao grande edifício da ética católica, erguida sobre o duplo apoio da graça e da liberdade, a ética renascentista será uma ética da graça com a reforma protestante e uma ética da liberdade com o humanismo. Ambas coincidirão, em que pese a distância, aparentemente de seus pontos de partida, em afirmar a autonomia, o valor do trabalho e a atividade humana. Este

²³⁰ No mesmo sentido: SAINZ de BUJANDA. **Hacienda y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos, 1955.

²³¹ *Idem*.

²³² WOLKMER, *op., cit.*, p. 25.

²³³ PECES-BARBA, *op., cit.*, p. 122.

antropocentrismo ético coloca o homem, construtor de si mesmo e dominador da natureza, no centro do universo²³⁴.

Descobrimos com Villey que o humanismo despontou num mundo leigo, livre do pensamento medieval. Proveniente de uma classe em expansão com acesso à cultura, diferentemente da era medieval em que o estudo era privilégio dos clérigos e dos nobres, a burguesia vem formar a nova classe de letrados. O humanismo traz, sobretudo, a preocupação com a moral e a psicologia²³⁵.

A sociedade burguesa, classe que foi dominada e agora possui o poder, formula segundo leciona Paulo Bonavides, “os princípios filosóficos de sua revolta social”. Segundo o citado autor, o primeiro Estado jurídico valorizador das liberdades individuais emerge da Revolução Francesa. Razão pela qual se atribui a esse Estado uma constituição dos valores consagradores unicamente dos ideais burgueses que levam ao estabelecimento de uma ordem política conveniente com essa realidade²³⁶.

Assim, assiste-se ao surgimento do Estado Liberal com a consagração do individualismo, o predomínio da lei de mercado com a mínima intervenção estatal, princípios como o da soberania e representação popular entram em cena assim como a doutrina dos direitos individuais. A crítica que se faz do período é que a burguesia tendo acordado o povo para a realidade injusta da opressão levou a bandeira dos direitos individuais como ideais comuns a toda a sociedade, mas ao chegar ao poder não se interessa em conservá-los em sua universalidade. Acaba por sustentá-los apenas de maneira formal, mas, na prática política, eles constituem princípios de uma ideologia de classe²³⁷.

²³⁴ PECES-BARBA, *op., cit.*, p. 123. Tradução livre do original em espanhol: “Frente a la ética medieval, al gran edificio de la ética católica, montada sobre el doble apoyo de la gracia y de la libertad, la ética renascentista será una ética de la gracia con la reforma protestante y una ética de la libertad con El humanismo. Ambas coincidirán, pese a lo alejado, aparentemente, se sus puntos de partida, en afirmar la autonomía, el valor del trabajo y de la actividad humana. Este antropocentrismo ético coloca al hombre, constructor de si mismo y dominador de la naturaleza, en el centro del universo”.

²³⁵ VILLEY, Michel. **A Formação...**, p.436 segs.

²³⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**, p. 4-5.

²³⁷ *Idem*. O autor faz ponderações bastante lúcidas a respeito do período: “Ali estava um direito novo, na teoria política, que mantinha princípios cuja validade indiscutível transpunha qualquer idade histórica e se situava fora de quaisquer limitações de polo, meridiano ou latitude, (...). A escola do direito natural da burguesia racionalizara o problema do poder, simplificando a

A própria ideia de representação popular defendida pela burguesia era uma representação parcial porque era marcada por privilégios e discriminações²³⁸.

Esses fatores conduzem a um novo embate que levará à custa de novas lutas ao caminho da democracia, que dará origem ao constitucionalismo consagrador de conteúdos que objetivam efetivar as liberdades.

O problema das liberdades costuma ser um ponto fundamental na discussão acerca das concepções de Estado, por representar seu viés ideológico. Segundo Bonavides é tema particularmente controverso que marcou de maneira intensa a doutrina política da modernidade.

De acordo com citado autor, o Estado restringia a liberdade primitiva, aquela liberdade ressaltada nas doutrinas contratualistas, o que resultava numa antítese. O poder não podia existir, dentro desta concepção liberal sem o Estado, que surge no começo da teoria constitucional como o grande vilão da liberdade. Com o estabelecimento do Estado defensor da lei, a doutrina jusnaturalista acredita haver resolvido o impasse. O indivíduo titular de direitos irá exercê-los na sociedade. A liberdade social exercida pelo indivíduo surge como uma ordem positiva face ao Estado cuja existência seria prescindível caso não fosse o agente que serve ao indivíduo para a realização de seus fins²³⁹.

Entretanto, lembra Bonavides que o Estado é o monopolizador do poder, que possui a soberania e a possibilidade da coação incondicionada. A isso atribui a dedicação com que os filósofos jusnaturalistas concebem uma doutrina que se traduz na limitação do poder e de meios que permitam a contenção do Estado em suas atitudes abusivas.

sociedade, como se fora possível ignorar as forças elementares e obscuras que atuam na infraestrutura do grupalismo humano. Fez pretensiosamente da doutrina de uma classe a doutrina de todas as classes. Daí o desespero e a violência das objeções que mais tarde suscitou, notadamente no século XIX, quando seus esquemas de Estado jurídico puro se evidenciaram inócuos e de logicismo exageradamente abstrato, face a realidades sociais imprevistas e amargas, que rompiam os contornos de seu lineamento tradicional”.

²³⁸ Por isso, afirma Bertrand Jouvenel: “A Revolução Francesa necessariamente haveria de dar origem a um poder mais forte que aquele que ela havia destruído. É a lei geral das revoluções”. JOUVENEL, Bertrand. **As Origens do Estado Moderno**, p. 183.

²³⁹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p.2-3.

Assim, fica patente a necessidade de proteção de dois direitos, em especial, que representam as mais imediatas aspirações burguesas, a liberdade e a defesa da propriedade, muito defendida com o direito natural por excelência. Para atender a essas exigências a doutrina dos direitos do homem se reveste deste sentido num primeiro momento, para a defesa do indivíduo que vale por si em um sistema que privilegia a iniciativa, tão cara ao liberalismo²⁴⁰, e ao mesmo tempo limitar o poder.

Levando em consideração todas essas implicações, existem, segundo Peces-Barba, traços que nos permitem identificar no Estado Moderno a formação de características que contribuíram para o desenvolvimento da ideia de direitos fundamentais²⁴¹.

Dentre eles destaca-se: a legitimação do uso da força de forma exclusiva, um poder que desconhece algo superior consubstanciado na ideia de soberania; a centralização da faculdade legislativa; a produção do direito de exclusividade do soberano, em que se inicia uma tensão entre o direito natural e o positivo, as características do direito positivo que se identificam com o direito estatal favorecem à passagem dos privilégios medievais ao direitos naturais; unidade e racionalidade do poder organizado burocraticamente cujos traços mais marcantes são a criação de exércitos permanentes e a criação da Fazenda Pública; justificação das ações do poder através da noção de razão do Estado que tem precedência sobre as necessidades dos indivíduos; utilização da influência religiosa para legitimar a unidade do poder de um monarca absoluto²⁴².

²⁴⁰ Dentre as inúmeras críticas feitas ao liberalismo, entende-se por bem citar um movimento mais contemporâneo, o comunitarismo. O movimento surgiu nos Estados Unidos na década de 1980, para contestar as limitações das teorias do liberalismo. Constitui-se de temas cujas premissas principais são: indivíduos autônomos não existem isoladamente, são um produto dos valores e culturas da comunidade de que fazem parte; os direitos individuais precisam ser equacionados com as responsabilidades sociais. Critica fortemente o liberalismo por entender que causa uma fragmentação da sociedade ocasionando a perda da identidade de seus componentes cujo resultado é a chamada “solidão das massas”. A solução estaria no resgate da esfera pública, afim e trazer o indivíduo a se inserir num contexto de tradições e cultura. Seus defensores entendem que a comunidade e a pluralidade devem ser o objetivo dos direitos fundamentais. SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. **A Crítica Comunitarista ao Liberalismo** In TORRES, Ricardo Lobo (org.). Teoria dos Direitos Fundamentais.

²⁴¹ PECES-BARBA, Gregorio. **Curso...**, p. 115.

²⁴² *Ibid.*, 120

É justamente pelo uso político da religião que o autor entende ter favorecido as situações de violência que resultaram mais gravemente depois em guerras religiosas. Mas é aí também o caminho para o dissenso que transmite as primeiras ideias de direitos em defesa da tolerância e da liberdade religiosa.²⁴³

Para além dos aspectos políticos e econômicos que dominam o estudo do Estado e provocam sua divisão em Estado Absolutista e Estado Liberal, Ricardo Lobo Torres²⁴⁴ propõe considerar sua dimensão financeira, que o constitui como Estado Financeiro, compreendido como aquele que exerce atividades desenvolvidas através das finanças públicas, período que, segundo o autor, se inicia com o dismantelamento da estrutura feudal aos dias atuais.

Assim, o autor, parte da evolução do Estado e o divide em três fases: o Estado Patrimonial desenvolvido até meados do século XVII e começo do século XVIII, se sustenta através das rendas do patrimônio do príncipe, marcada por uma fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja; o Estado de Polícia que se desenvolveu pelo século XVIII na fase conhecida como absolutismo esclarecido, em que a fiscalidade estava concentrada na pessoa do soberano; e o Estado Fiscal que se sustenta do patrimônio público e na receita que provém dos cidadãos, os tributos; é a época que coincide com o capitalismo e o liberalismo.

Na verdade, o que Torres pretende demonstrar é que a característica do Estado Financeiro que comporta ou exige esta divisão é o problema da liberdade em suas relações com o tributo. Assim como a propriedade, a liberdade e a tributação dão origem a diversas implicações que serão analisadas no próximo item.

A crise e a derrocada dos ideais da política puramente liberal²⁴⁵ e as numerosas transformações sociais e econômicas por que passaram as

²⁴³ PECES-BARBA, Gregorio. *Op., cit.*, p.115-120.

²⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade**...p. 1. O autor menciona também em suas ponderações o “Estado Socialista que vive do patrimônio público, especialmente das rendas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência de propriedade privada, exerce papel subalterno”. Por isso mesmo essa fase não é importante para o presente trabalho.

²⁴⁵ Uma rápida consideração sobre a crise do liberalismo se faz necessária. Segundo Bonavides, “o velho liberalismo, na estreiteza de sua formulação habitual, não pode resolver o problema essencial de ordem econômica das vastas camadas proletárias da sociedade, e por

sociedades no século XIX e XX levaram ao que hoje se costuma denominar de Estado Contemporâneo. De acordo com Wolkmer, por ser uma estrutura que ainda está em curso, faz com que os autores atribuam diversas denominações a essa nova e complexa realidade, Estado Social, Estado Intervencionista, Estado do Bem-estar etc. Informa o autor que são estas as facetas que assume o Estado Contemporâneo cujo modelo político-econômico vai variar conforme seja de índole capitalista ou socialista, e apresentará de acordo com essas variantes características que poderão ser comuns ou específicas²⁴⁶.

Bonavides em análise da passagem do Estado Liberal para o Social destaca que de todas as ideias defendidas por esse esquema político está a limitação do poder como tese máxima da doutrina liberal. Enfatiza a importância das doutrinas de Locke e Montesquieu. Apesar de trilharem por caminhos diferentes chegam ambos a um resultado concordante, a constrição do poder.

Para o autor, Montesquieu estabelece a limitação do poder através da separação dos poderes, já Locke o faz através da conservação dos direitos naturais²⁴⁷.

Por isso, Locke em sua doutrina enfatiza a importância da preservação do direito de propriedade, como inviolável por ser anterior ao pacto firmado na passagem do estado de natureza, em que a defesa da propriedade se afigura como determinante para o assentimento dos indivíduos que abrem mão de parcela de sua liberdade em nome da preservação da propriedade, para o estado de sociedade²⁴⁸. Locke considera então o direito de propriedade como legitimador do governo e da sociedade e como um direito que não permite invasões ou restrições.

isso entrou irremediavelmente em crise. Não dava solução às contradições sociais, mormente daqueles que se achavam à margem da vida, desapossados de quase todos os bens". *Op., cit.*, p. 211.

²⁴⁶ WOLKMER, op., cit., p. 26. Dentre as várias características citadas pelo autor estão a expansão do intervencionismo estatal, a evolução do capitalismo mercantil e industrial para um capitalismo financeiro e monopolista, sustentado por corporações multinacionais, a progressiva burocratização da administração pública (capitalismo: elites burguesas, socialismo: os burocratas do partido), o colapso das democracias capitalistas e das democracias socialistas na efetivação da liberdade política e da igualdade socioeconômica.

²⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 185.

²⁴⁸ LOCKE, John. **Dois Tratados sobre o Governo.**

Temas como liberdade e propriedade são caros ao estudo da tributação por envolvermos direitos nos quais esta específica atividade do Estado interfere de maneira mais intensa na esfera particular e que historicamente o indivíduo busca com afincos preservar.

Não se defende o fato de a tributação ter surgido apenas como advento do Estado Moderno. Em interessante tese sobre o tema, Clóvis Gouvêa informa que o próprio sentido da organização humana se dá com a instituição de tributos. Segundo o autor, obviamente não com as características modernas que exigem certa evolução para se dar, mas nas tribos primitivas, já havia esta prática de cobrança de tributos ainda de maneira espontânea e rudimentar. Alguns exemplos podem ser tirados da Bíblia do Velho Testamento; sabe-se que no período, a organização política se confundia com a religiosa que cobrava o dízimo, entendido como tributo divino cujo destino era o de custear as despesas do estado-igreja hebraico; em outra passagem o dever de pagar impostos é mencionado (em Levíticos, cap. 27, versículo 30 e segs.).²⁴⁹

De acordo com Sainz de Bujanda nos tempos primitivos Roma criou tributos e para conhecer a quantidade de riquezas dos cidadãos os classificou para medir sua aptidão para contribuir com os gastos, isso ainda na época das conquistas²⁵⁰.

O que se procura enfatizar aqui é o fato de a criação e desenvolvimento do Estado requerer a instituição de tributos para utilização ampla no intuito de atingir suas finalidades.

Nesse sentido, Salles em ensaio sobre o tema da tributação na modernidade expõe: “Todavia, parece que se pode afirmar com razoável margem de acerto que é somente a partir da consolidação do Estado Moderno que se vislumbrará com clareza a importância da atividade tributária como umas das principais atividades-meio do poder político.”²⁵¹

²⁴⁹ GOUVÊA, Clóvis. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. Tese doutoral apresentada na USP em 1999. Sob a orientação de Eros R. Grau, p. 58.

²⁵⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**, p.138 e segs.

²⁵¹ SALLES, Ricardo. **A Ideia de Tributação na Idade Moderna**. Revista Forense vol. 278. Abril/ Maio/ Junho de 1982, p. 31.

E, quando se trata do Estado Moderno com a intensa burocratização que se seguiu e as demandas sociais sempre em difusão, o sistema tributário se expande para alcançar nos dias atuais uma voracidade que impõe à sociedade a necessidade de retomar a discussão sobre a limitação do poder impositivo. Como enfatiza Salles, a noção de Estado Moderno tem uma estreita ligação com a de tributação, entendida num nível predominantemente público, estatal. Situar o estudo da tributação num período, no caso, a modernidade, justifica-se na medida em que a noção de tributação atual assenta-se, em boa parte, sobre os mesmos fundamentos sociais.

As relações entre Estado e direitos fundamentais vão aparecer mais claramente, quando se constitui o Estado de Direito. Para o positivismo há a identificação entre Direito e Estado (Kelsen) de modo que não há como conceber uma instituição estatal que não esteja sob o império da lei. Não importa se há ou não uma proteção em relação aos direitos fundamentais. Tal conteúdo não é determinante nesse paradigma que entende o Estado de Direito como gênero do qual o Estado Democrático de Direito é espécie.

No entanto, “tradicionalmente a doutrina reserva a denominação Estado de Direito para o Estado em que são assegurados certos direitos e garantias fundamentais, como os do art. 5 da CF”²⁵².

No mesmo sentido, de acordo com Montero Traibel, para que os Direitos Humanos adquiram um sentido no qual possam estabelecer uma realidade jurídica é imprescindível a existência de uma sociedade organizada em Estado de Direito onde se acolham os direitos humanos como parte do ordenamento jurídico positivo²⁵³.

Segundo Pietro Costa, existem alguns pontos que constituem os marcos do Estado de Direito, são eles: o poder político, representado pelo

²⁵² BORGES, José Souto Maior. **Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais**. In: FISCHER, Octavio Campos. *Tributos e Direitos Fundamentais*, p.218.

²⁵³ TRABEL, Montero. **Derechos Humanos como Limite a La Potestad Tributaria**. *Revista de Direito Tributário*. Ano 14. N 52. Abril/Junho de 1990. É necessário fazer uma observação: a autora não distingue os conceitos de Direitos Humanos e Direitos Fundamentais tal como adotado neste trabalho. Seu entendimento parece ser no sentido de que os Direitos humanos são aqueles que possibilitam o desenvolvimento do ser humano, como de sua personalidade e tenha seu direito de liberdade assegurado contra interferências ou limitações. O fato de haver dispositivos constitucionais positivados que asseguram esse direito não provoca na autora a necessidade de operar a distinção.

próprio Estado e pela soberania; o Direito, conjunto de normas que formam o direito objetivo; e os indivíduos. Esses são os três pontos que oferecem a condição de possibilidade e sentido capazes de originar o Estado de Direito. A ligação entre esses pontos deve-se dar da seguinte maneira, uma interação entre “Estado” e “Direito” que seja, de maneira geral, proveitoso para o indivíduo. A questão é que o Estado através do poder político intervenha legitimamente com o objetivo de corroborar com os indivíduos. Assim esclarece o autor:

O problema do Estado de Direito pode então ser apresentado como um momento do “discurso da cidadania”: se o “discurso da cidadania” assume como próprio objeto da relação que une o indivíduo a uma comunidade política e determina a identidade político-jurídica deste, o Estado de Direito constitui uma das possíveis estratégias, visto que sua razão de ser é precisamente a de influenciar a relação entre sujeito e indivíduo, introduzindo, a favor do sujeito, alguma limitação (“jurídica”) do poder soberano²⁵⁴.

Para Alberto Nogueira, na concepção de Estado de Direito os elementos são quatro: o império da lei, como expressão de vontade geral, divisão de poderes, legitimidade da administração cuja atuação deve-se dar segundo a lei, direitos e liberdades fundamentais²⁵⁵.

Entretanto, para Costa, a partir do momento em que o Estado traz para si a incumbência de ter como objetivo último o oferecimento de vantagens para o sujeito implica uma consequência, a posição favorável que o “Estado de Direito” busca oferecer ao sujeito se transforma em um rol de direitos dos quais o indivíduo é titular. Sendo assim, na opinião de Costa, a conexão temática estabelecida entre Estado de Direito e direitos individuais é meramente possível não compulsória, ao contrário do que normalmente se vê como uma ligação necessária, leciona ser possível que essa posição de vantagem seja não coincidente com a concessão de direitos específicos²⁵⁶.

Luigi Ferrajoli enfrenta o tema da seguinte maneira: a expressão Estado de Direito possui dois significados possíveis e distintos, em sentido

²⁵⁴ COSTA, Pietro. ZOLO, Danilo (orgs.). **O Estado de Direito. História, teoria, crítica**. São Paulo: Martins Fontes: 2006, p.96-97.

²⁵⁵ NOGUEIRA. **Os Limites da Legalidade no Estado Democrático de Direito. Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa**. p.31.

²⁵⁶ BUJANDA. **Hacienda...**, p. 97.

amplo significa qualquer ordenamento jurídico com atribuição de poder público através de lei, nesse significado estão abrangidos todos os ordenamentos jurídicos modernos com inclusão dos não-liberais. No segundo sentido, substancial, o “Estado de Direito” é constituído através de ordenamentos jurídicos em que os poderes públicos estão submetidos, vinculados e limitados pela lei. Nesse significado mais restrito todos os poderes estão sujeitos aos princípios substanciais geralmente estabelecidos pela Constituição como a separação de poderes e os direitos fundamentais²⁵⁷.

Leciona Sainz de Bujanda que após a Revolução Francesa houve a tradução para os textos de direito positivo dos princípios consagradores de três ideais: liberdade, igualdade e fraternidade. Essa renovação trazida pelos princípios não veio só, com eles vieram na forma escrita e solene a estrutura do Estado, bem como os direitos e liberdades individuais. Tal estado de coisas deu origem ao movimento constitucionalista, nos países europeus. No período compreendido entre a Revolução Francesa e a primeira guerra proliferaram os documentos constitucionais. Ressalta o autor que não foi fácil o estabelecimento desses princípios, os resquícios ideológicos e institucionais do antigo regime ofereceram grande resistência, principalmente nas primeiras décadas do século XIX, aos ideais defendidos pela Revolução. Entretanto, nenhum Estado europeu ocidental deixou de proclamar tais normas orientadoras da organização do Estado²⁵⁸.

Dessa maneira acredita o autor poder explicar em qual sentido os Estados europeus no século XIX foram Estados de Direito. A técnica e a razão fizeram do Direito “um sistema de normas abstratas cuja interpretação havia de se fazer com métodos puramente lógicos, indiferentes a valores políticos, morais ou de qualquer outra espécie”²⁵⁹. Algumas doutrinas defensoras do princípio da separação dos poderes conceberam o Estado

²⁵⁷ FERRAJOLI, Luigi. **O Estado de Direito. História, teoria, crítica**, p. 417-419.

²⁵⁸ Bujanda. *Op., cit.*, p. 315.

²⁵⁹ BUJANDA. **Hacienda**, p. 316. Ressalta o autor que o Estado não aguardou até o século XIX para se submeter ao Direito. O que se enfatiza aqui é que se submete a determinada classe de direitos e a um direito escrito, elaborado de forma democrática com inspiração liberal.

como entidade submetida a determinadas normas que acabaram por tornar o Estado limitado pelo Direito.

Daí a vertente que vem defender os direitos fundamentais como limite a um poder instituído legitimamente, mas que necessita de mecanismos de contenção bem demarcados a fim de não violar os direitos mais caros à sociedade. E, dentre esses, assumem posição primordial os direitos de liberdade e igualdade.

2.1.2 O direito fundamental de liberdade e conexões com a tributação

A liberdade é um tema extremamente vasto, objeto das preocupações de filósofos, poetas, romancistas, juristas e políticos. Cada um procura enfatizar aquele aspecto pertinente com o trabalho que pretende desenvolver. A par disso, o enfoque deste trabalho será a tensão sempre persistente e com muitas implicações entre a atividade tributante e o direito à liberdade. Este direito que é considerado o primordial e sem o qual tudo ainda estará por fazer.

Entretanto, não se deixará de considerar brevemente seu significado filosófico e de algumas das belas palavras ditas a esse respeito, como as seguintes:

O homem está condenado à liberdade. Lançado no mundo, sem um manual de instruções que lhe explique quem é, o que faz aqui e para que serve a vida, ele se depara com este inexorável paradoxo: absolutamente livre, será o projeto que escolher para si; porém, sozinho – sem o amparo de valores ditados pela religião, pela tradição ou pelo Estado – é o único responsável pela sua escolha, carrega o fardo de ter de inventar-se a si mesmo. Está condenado à solidão da própria intencionalidade.²⁶⁰

²⁶⁰ BINENBOJM, Gustavo. **Direitos Humanos e Justiça Social: as ideias de liberdade e igualdade no final do século XX**. In: TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.228. Também para Barroso a liberdade possui dimensão personalíssima por assumir concepções diferentes para cada pessoa. Lembra com propriedade que na filosofia existem duas concepções de liberdade contrapostas. Em Aristóteles manifesta-se como poder de autodeterminação, a liberdade é produto do arbítrio. Na concepção oposta, a liberdade não se resume à escolha pessoal, mas é fruto do contexto externo que o condiciona, é a cultura para Hegel e infraestrutura econômico-social para Marx. Há uma terceira concepção que busca aglutinar as duas anteriores, a liberdade tem algo de escolha pessoal, porém, influenciada fortemente por fatores culturais, econômicos, históricos, etc. BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 76-77.

O direito à liberdade foi consagrado como ideal máximo de um movimento político que até o nome foi extraído dele: o liberalismo²⁶¹. A noção de liberdade no sentido liberal clássico representa a consagração do direito que cada pessoa tem de possuir sua própria concepção de bem e de conduzir sua vida segundo seu arbítrio sem sofrer interferências exteriores

²⁶².

No início, a ideia de liberdade aparecia com significado negativo (liberdade de) e objetivava a proteção do indivíduo contra as interferências que poderia vir a sofrer por parte do Estado. É fácil entender por que. Numa época de lutas pela quebra de privilégios que marcaram o período absolutista e pela vitória de ideais há duras penas conquistados, a preocupação com a proteção da liberdade adquire um sentido bastante compreensível.

Na segunda metade do século XIX, assiste-se a evolução desse ideal para o que se chama de liberdade positiva (liberdade para), cujo sentido se identifica com aspirações que envolvem a coletividade²⁶³.

Nesse período, de acordo com Binenson “a liberdade deixa de ser vista como um direito essencialmente individual para convolar-se em um projeto coletivo de felicidade, do qual todos os indivíduos tinham que comungar”²⁶⁴.

Entretanto, isso leva a um problema de ordem prática, pois os homens possuem diferentes desejos e aspirações e ainda quando assentes em relação a isso, divergem quanto ao melhor meio de consegui-lo. Por isso, informa Binenson, os liberais contemporâneos entendendo que o pluralismo e o desacordo são inevitáveis e os levam a conceder um valor

²⁶¹ Neste sentido, ver DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**, p.409. “A liberdade deu seu nome ao movimento político mais influente do século XIX”.

²⁶² *Idem*.

²⁶³ Para Isaiah Berlin “o sentido positivo da palavra “liberdade” tem origem no desejo do indivíduo de ser seu próprio amo e senhor. Quero que minha vida e minhas decisões dependam de mim mesmo e não de forças externas de qualquer tipo. Quero ser instrumento de mim mesmo e não dos atos de outros homens. Quero ser sujeito e não objeto, ser movido por razões, por propósitos conscientes que sejam meus(...)”BERLIN, Isaiah. **Quatro Ensaios sobre a Liberdade**. Editora Universidade de Brasília, 1981, p. 142.

²⁶⁴ BINENSON, op., cit., 231.

transcendente aos direitos fundamentais, situando-os fora da esfera de intervenção daqueles que poderiam restringi-los. Nesta tradição, os direitos fundamentais estão ligados à liberdade de modo a atribuir ao indivíduo autodeterminação.

Bobbio faz uma ponderação relevante sobre o tema da liberdade; de acordo com seu entendimento, as liberdades positivas são possíveis à custa das liberdades negativas ou vice-versa, no seguinte sentido: a criação de uma sociedade livre e justa na qual estão realizados tanto os direitos de liberdade quanto os direitos sociais de forma simultânea constitui uma fantasia. As sociedades nas quais vivemos hoje, chamadas por ele de sociedades reais, são livres em detrimento da justiça, ou, noutro giro, mais justas em detrimento da liberdade. Apresenta uma distinção, liberdades são os direitos assegurados através da não intervenção do Estado, e poderes são aquelas prestações positivas que reclamam um agir do Estado. Desse modo, o autor entende não haver complementaridade entre liberdades e poderes, mas incompatibilidade²⁶⁵.

Entretanto, Bobbio não nega que através da luta pela liberdade chegou-se à proclamação dos direitos do homem, e por meio desse movimento se chegou a valores fundamentais da civilização humana²⁶⁶. Tendo como consequência, pode-se dizer, a constitucionalização desses direitos cujos efeitos foram e são determinantes para a sua concretização.

Linares Quintana, no início de um estudo sobre o tema da liberdade face ao poder impositivo, demonstra sua posição ao apontar que o Estado Moderno e o Estado Constitucional são expressões quase equivalentes porque, para ele, não basta que um Estado tenha uma Constituição para alcançar a qualidade de constitucional; é imperativo que tal documento político, além de dispor sobre a estrutura do governo e o regramento do funcionamento dos poderes, deve possuir um sistema de proteção da liberdade individual que implique na contenção dos poderes públicos.

Disso resulta que, em seu entendimento, um Estado Constitucional é um Estado de poderes limitados onde o indivíduo é reconhecido como o fim

²⁶⁵Bobbio. **A Era dos Direitos**, p. 43.

²⁶⁶ *Idem*.

e o Estado como o meio. Saliencia ser bem verdade que todos os Estados tenham uma Constituição, poderá variar a forma com que vão definir e concretizar sua forma política e isso depende das circunstâncias históricas de cada um, mas acima das diferenças formais deve estar o fato de terem sua estrutura e funcionamento estabelecidos em uma Constituição, é o que vai caracterizar os Estados contemporâneos. Assim, propõe que não se deve admitir um Estado, tomado em sentido amplo, que não tenha um documento constitucional, e esse mesmo Estado para ter o título de constitucional é essencialmente imprescindível o estabelecimento de normas de contenção dos poderes²⁶⁷.

Disso resulta o conteúdo teleológico das constituições que realmente se dignam a ser chamadas como tal, pois seu caráter fundamental, enquanto documento primordial de um Estado, reside em ser uma lei de amparo e garantia da liberdade dos indivíduos, numa atitude de reconhecimento de direitos anteriores a ela, estabelece os princípios de organização e funcionamento do governo e limita os poderes deste diante dos indivíduos²⁶⁸.

Toda a análise feita pelo autor se reveste de dar corpo a um argumento, o de que o fundamento supremo da Constituição e do próprio Direito Constitucional é a liberdade.

No mesmo sentido, Cabral de Moncada faz uma interessante observação:

Pois bem: tanto a ideia como o conceito mergulham as suas raízes no mesmo terreno, o Espírito, e o seu ponto de partida é, portanto, a vontade livre, a Liberdade. O Espírito, com efeito, não é outra coisa. A Liberdade vem assim a ser a substância e o princípio de determinação de todo o jurídico. Os sistemas jurídicos são o reino da Liberdade concreta realizada, por sua vez origem de todo o restante mundo do espírito, como de uma segunda Natureza. E o que dizemos do direito podemos dizer do Estado. O Estado é, do mesmo modo, a ideia moral tornada realidade; é a realização da Liberdade concreta. Donde há que se concluir que direito e Estado não são mais, na essência, do que concretizações convergentes do Espírito; é como dizer: da Liberdade da vontade humana.²⁶⁹

²⁶⁷ LINARES QUINTANA, Segundo V. **El Poder Impositivo e La Libertad Individual**. Buenos Aires: Alfa, 1950, p 14 e segs.

²⁶⁸ *Ibid.*, p. 14-17.

²⁶⁹ CABRAL de MONCADA. **Filosofia do Direito e do Estado**. Coimbra, 1995, p.288-289.

Conforme o exposto, Ricardo Lobo Torres faz uma análise da liberdade e das diferentes nuances que assume frente ao poder, para isso o autor divide o Estado em três fases. Cada uma destas tem diferentes tratamentos do tema, quer de natureza jurídica ou política. Assim, no chamado Estado Patrimonial, período que se desenvolve a partir da ruína do feudalismo até o início do absolutismo esclarecido, possui duas vertentes principais: a inglesa e a holandesa²⁷⁰.

O Estado Patrimonial deriva da necessidade de organização para guerrear e foi estabelecido em meio a realidades diversas no campo político, econômico e religioso. Porém, sua principal face é a financeira que lhe rendeu a própria denominação originada no patrimonialismo financeiro. Significa que o Estado vive principalmente dos bens patrimoniais e dominiais do soberano, a atividade tributária na época era praticada apenas de maneira acessória, o tributo não possuía caráter público, era captado de forma privada como resultado da *jurisdictio* e de modo intermitente.

Sob o aspecto financeiro, o Estado Patrimonial possui como características os “sistemas tributários caóticos e irracionais”²⁷¹, que recaem sobre os pobres e isenta a nobreza e o clero, assiste-se à venda de cargos públicos, a exploração dos monopólios. Apesar disso, a crise financeira é uma constante e não obstante a arrecadação cada vez mais expropriatória há o aumento desenfreado das despesas de guerra nos séculos XVI e XVII. Inicia-se o processo da burocratização fazendária, porém pela corrupção dos funcionários há o enriquecimento pessoal e o uso de violência na cobrança²⁷².

Em Portugal, assim como no Brasil, ainda dominavam as influências da escolástica. A noção de liberdade veio se desenvolvendo mediante as obras dos moralistas, que se preocupavam com a salvação baseados nos

²⁷⁰ Sua tese colabora no entendimento de que o tributo não surgiu somente com o advento da modernidade.

²⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia...**,p.14.

²⁷² *Idem*.

ensinamentos religiosos, reprovavam a usura e o luxo e aprovavam a pobreza²⁷³.

Razão pela qual, José Adércio Sampaio faz a seguinte observação: do modelo organicista da sociedade medieval deriva a supremacia do todo sobre as partes e a vertente política do espírito humano considerava a participação política na *polis* como significado de liberdade, que adquiria uma conotação de exclusão “pois grande era o número dos que, servos ou mulheres, não gozavam dos benefícios de seres livres. Uma liberdade mais própria das abelhas, em sua tarefa de fazer mel, do que dos pássaros, a conhecer os horizontes ou simplesmente voar por voar”²⁷⁴.

Segundo o autor é nesse período que surge alguma noção de um interesse privado que se opõe contra o público cujo exemplo mais veemente do período medieval se vê na Magna Charta de 1215.

Posteriormente, com as Revoluções liberais ocorre a “glória da subjetivação do direito”, a liberdade instaurada com a modernidade alcança novo patamar – a propriedade. O instituto que, na era das trevas estabelecia privilégios e distinções, na era das luzes se constitui no cerne dos direitos chamados subjetivos²⁷⁵.

²⁷³ O autor cita como principais representantes do período: o infante D. Pedro, Frei Heitor Pinto, Frei Amador Arraes e Frei Manuel Góis além do Padre Antônio Vieira. Segundo o autor, a influência da escolástica portuguesa e espanhola predominava no período, sendo assim deve-se ressaltar que a escolástica espanhola teve como representantes ilustres os nomes: Gabriel Vasquez, considerado precursor do racionalismo moderno; Molina, teólogo que era contrário ao protestantismo e defendia a liberdade humana, levando-se em conta os méritos do homem na salvação e Suárez talvez o maior representante de todos. Aos filósofos da escolástica espanhola é atribuído o retorno ao tomismo. Deve-se lembrar também que alguns desses autores defendiam o direito de liberdade dos índios da América. Como retomam a doutrina de São Tomás consideram a soberania e o direito de propriedade como naturais. VILLEY, Michel. **A Formação do Pensamento Jurídico Moderno**, p.368.

²⁷⁴ **Expectativa de Direito e Direito Adquirido como Franquias e Bloqueio da Transformação Social.** In: Constituição e Segurança Jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (org.). Belo Horizonte: Fórum, 2005, p.267-268.

²⁷⁵ *Ibid.*, p. 287. De fato, Hannah Arendt, disserta sobre o período, com mais detalhamento. Segundo a autora, é provável que a cidade-estado tenha surgido à custa da esfera privada da família. Mas a santidade do lar impediu que a *polis* violasse as vidas privadas de seus cidadãos e a fez respeitar os limites da propriedade privada. O que distingue a esfera familiar é que nela os homens vivem juntos compelidos pela necessidade. A sobrevivência como vida da espécie requer a companhia dos outros, sobre as atividades exercidas no lar reinava a necessidade. A esfera da *polis* ao contrário, era a esfera da liberdade. O que une esses dois pontos é que a vitória sobre as necessidades da vida no lar era condição natural para exercer a liberdade na esfera da *polis*. A política não podia ser apenas um meio de proteger a sociedade, é a liberdade da sociedade que requer e justifica a limitação da autoridade política. A liberdade situa-se na esfera do social, e a força e a violência se tornam monopólio dos governos. A força e a

Os juristas da época, quanto ao tema da liberdade, deram ênfase ao problema do poder, justificavam o poder do Rei como de um direito natural proveniente de Deus, reprovavam as noções de soberania e de razão de Estado, proveniente de autores como Maquiavel e Jean Bodin, as teorizações que tratavam da razão de estado justificavam a expansão do poder real e conduziram ao dilatamento do absolutismo.

No início da fase patrimonial a liberdade era estamental ou corporativa, e está dividida entre a realeza, o senhorio e a igreja unificados através do exercício da fiscalidade; a necessidade de consentimento fará aparecer a legalidade que funcionará como uma limitação ao poder do Rei; segundo a filosofia escolástica o tributo ganhará uma definição de exação justa se exigido para atender às necessidades públicas para alcançar o bem comum²⁷⁶.

Apesar da conquista do consentimento para a instituição de tributos, Torres lembra que essa limitação imposta ao poder real não se confundia, entretanto, com o poder de legislar. A liberdade no período estamental se baseia no contrato de soberania e no contrato fiscal²⁷⁷.

No desenvolvimento deste trabalho, especialmente no item dedicado ao princípio da legalidade, será feita uma análise mais completa sobre o consentimento ao longo da história, agora bastará entender que muito antes de Inglaterra e França estipularem a necessidade dos súditos consentirem com a tributação, Portugal e Espanha já haviam instituído mecanismos dessa espécie para contenção do poder do soberano. Lembra Torres que

violência só são toleradas na esfera privada como meio de combater a necessidade e alcançar a liberdade Outra distinção apresentada entre a *polis* e a vida em família é que a *polis* só conhecia iguais e no lar havia a mais completa desigualdade. Ser livre não significava submissão nem domínio. Na esfera da família a liberdade não existia, o chefe da família era o seu dominante e só era livre quando adentrava na esfera política, onde todos eram iguais. Ser livre significava não governar e não ser governado. **A Condição Humana**. São Paulo: Forense Universitária.

²⁷⁶ A doutrina hoje, quanto ao tema da liberdade em relação à tributação discute se a promoção do bem comum é suficiente para justificar a tributação. Nesse sentido ver ensaio de FERRAZ, Roberto. **Liberdade e Tributação**. Disponível em <http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm> . Acesso em 02/12/2009 e SCHOUERI, Luís Eduardo. **Tributação e Liberdade**. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres.

²⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, p.21

esse é um aspecto pouco enfatizado pela doutrina e merecedor de melhores desenvolvimentos²⁷⁸.

Ainda segundo Torres, nos países que aderiram ao patrimonialismo, a fiscalidade era tripartida entre a realeza, o clero e o senhorio, nos países em que o Absolutismo despontou de maneira intensa como na Inglaterra e na França, o senhorio não conservou o poder fiscal. No Estado Patrimonial ibérico, duas ideias deram sustentação à tripartição do poder fiscal: a soberania ou *suprema potestas* e o *jurisdictio*²⁷⁹.

A *suprema potestas*, defendida por Suarez, não excetuava a possibilidade do poder fiscal periférico e aceitava algumas limitações ao poder do soberano, a isso o autor atribui a inexistência do real absolutismo em Portugal, onde as teorizações de Suarez tiveram grande penetração. Nesse período, segundo Torres, a *jurisdictio* está ligada à ideia de *dominium*, ou seja, detém o *jurisdictio* quem possui propriedade. Assim, a liberdade estamental conduz ao exercício de uma parcela da fiscalidade tanto pela igreja quanto pelo senhorio e isso resulta numa limitação do poder fiscal do rei. A liberdade estamental se ergue sobre o espaço aberto pela autolimitação dos estamentos e se estabelece mediante a concessão de privilégios e imunidades²⁸⁰.

Passou-se a compreender que, em última análise, a concessão de imunidades e privilégios, percebida principalmente pelos economistas, constituía um alargamento da liberdade.

Entretanto, para Torres o tributo é o preço que se paga pela liberdade, na medida em que o indivíduo se afasta do Estado quando a exação fiscal substitui os deveres de índole pessoal e suaviza as proibições jurídicas. No período patrimonialista o tributo aparece, sobretudo, para substituir as obrigações militares e eventualmente as prestações de guerra e a ideia de preço pago pela liberdade ainda não se consolidou. A orientação

²⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, p.21.

²⁷⁹ *Ibid.*, p. 23 ss.

²⁸⁰ *Ibid.*, p. 33 ss.. A imunidade a que o autor se refere é baseada em privilégios e não atinge os pobres, objetiva atender a nobreza e o clero. Quando historicamente o poder fiscal se transfere da igreja para o príncipe, a igreja mantém a imunidade em razão da tradição. A imunidade estará presente em todos os estados patrimoniais.

do período em relação à tributação é bem diversa, há uma depreciação do trabalho e da riqueza ao mesmo tempo em que se proibia o luxo²⁸¹ e a usura no lugar de se tributar os rendimentos advindos das atividades laborais e comerciais e sobre o consumo de bens suntuosos.

A tributação, por isso, incidia sobre os pobres, indiscriminadamente, inclusive com efeitos confiscatórios da propriedade.

Assim, havia o estreitamento da liberdade, em que havia proibições em lugar do pagamento de tributos para usufruir dessas situações, por isso é que para Torres, paga-se tributo em nome da liberdade conquistada. O tributo se constitui no preço da liberdade, em lugar da opressão, cumpre-se com exações de natureza fiscal, para o desfrute de situações antes negadas aos indivíduos.

Um novo aspecto consubstanciado no desenvolvimento da receita pública vem substituir essa fase. Segundo Torres²⁸², ocorre no chamado Estado Fiscal uma configuração do Estado de Direito marcado pela separação entre as rendas do príncipe e as rendas do Estado e entre a política e a economia, favorecendo a burocracia fiscal. A estrutura econômica mercantilista dá lugar ao capitalismo e ao liberalismo político.

Reconhece o autor a dificuldade de definir Estado Direito por ser uma concepção levada a efeito pelo positivismo e acaba por adotar a definição de Kant, segundo quem Estado de Direito é a união dos homens sob o império da lei. Por isso, sua principal característica é a consagração da legalidade cujo principal objetivo é a garantia dos direitos fundamentais e de maneira peculiar a liberdade, entendida num significado mais amplo possível²⁸³.

O tributo adquire a feição de coisa pública, a arrecadação aumenta com aperfeiçoamento da máquina burocrática e da eliminação dos privilégios, o desenvolvimento dos orçamentos públicos, mas ao mesmo

²⁸¹ Esse posicionamento de proibição do luxo foi bastante influenciada pela escolástica franciscana, fundada por Francisco de Assis em 1210, a ordem franciscana teve sua formulação elaborada até o final do século XIII, conhecida como dos humildes frades “menores”, que pregavam a pobreza. VILLEY, Michel. *Op., cit.*, p. 198 e segs.

²⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, p. 97-98.

²⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Sistemas Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.63.

tempo, diminui a intervenção estatal. É na fiscalidade que o Estado vai encontrar sua principal fonte de financiamento de suas atividades.

A liberdade se alarga possibilitando o exercício das aptidões individuais em relação ao comércio, serviços e indústria.

Constituindo o preço dessas liberdades, por incidir sobre as vantagens auferidas pelo cidadão com base na livre iniciativa, o tributo necessitava de sua limitação em nome dessa mesma liberdade e da preservação da propriedade privada, o que se fez pelo constitucionalismo e pelas declarações de direitos, antecipados ou complementados pelas novas diretrizes do pensamento ético e jurídico²⁸⁴.

Com o estabelecimento de direitos que marcam o período e que constituem para os cidadãos uma garantia frente ao poder impositivo, há uma abertura proporcionada pelos direitos fundamentais atribuídos ao contribuinte.

Entretanto, a liberdade possui uma natureza dual em seu aspecto tributário. Ao mesmo tempo em que permite a cobrança de um tributo entendido como o acerto de contas em relação à liberdade que oferece, ela serve como limitação ao poder tributário. Num outro giro, não se pode deixar de mencionar que a imposição tributária no Estado de Direito importa graves limitações à liberdade dos cidadãos e interfere diretamente num aspecto bastante sensível de sua vida, a disponibilidade financeira.

De modo que, ao lado do poder impositivo do Estado em relação ao contribuinte que no direito pátrio está constitucionalmente autorizado, há uma série de limitações postas frente a esse poder que não se admite ser desmesurado, tais limitações se constituem em direitos cujo destinatário é o contribuinte. Tais direitos visam resguardar o indivíduo dos excessos que podem ser praticados em nome da arrecadação²⁸⁵.

²⁸⁴ TORRES. Os Sistemas..., p.63.

²⁸⁵ MARINHO, Mayra. **Capacidade Contributiva nas Contribuições à Previdência Social: Direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e justiça fiscal**. Dissertação de mestrado defendida na UFPE em 2005, p. 38.

O que leva Torres a afirmar, em outro trabalho, que as liberdades fundamentais abrem espaço ao surgimento do tributo, mas este como consequência é totalmente limitado por elas²⁸⁶.

A liberdade e as conexões assumidas em relação à tributação possuem um caráter essencial, na medida em que não há como se cogitar da ideia de tributação desvinculada da de liberdade, estão conexas por não haver um modo de exercer a atividade de tributação sem interferir de alguma maneira na liberdade do contribuinte. Esse é o entendimento que se adota no presente trabalho em relação ao tema. Entende-se que, como já exposto, o tributo historicamente desempenhou uma função de ocupar o espaço que lhe era reservado pela conquista da liberdade.

Algumas situações de opressão desapareceram para dar lugar à disponibilidade de exercê-las e implicou muitas vezes na obrigação de pagar determinada quantia ao Estado. Nesse sentido, se assente com o pensamento de Torres quando afirma que no Estado de Direito o tributo surge limitado pelos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição²⁸⁷, aos quais deve respeitar como imperativos de contenção ao seu poder.

Mas, entende-se que há situações em que o Estado em seu exercício da competência tributária pode, como muitas vezes faz, ferir a liberdade do cidadão-contribuinte, mormente quando desconsidera seus direitos, situação que se revela, por exemplo, no desrespeito aos princípios que asseguram a liberdade do indivíduo, quando inviabiliza pela excessividade na cobrança a reserva do mínimo existencial ou desconsidera as situações de desigualdade entre os contribuintes e os trata de maneira semelhante²⁸⁸.

²⁸⁶ TORRES. Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação**. Vol. III, p. 1-4.

²⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Sistemas Constitucionais Tributários**, Vol. II, T. II, p, 188.

²⁸⁸ A essas situações será reservado capítulo próprio em que se desenvolverão melhor as idéias aqui defendidas. Seria oportuno uma observação: se as considerações feitas por Torres na seguinte passagem “o tributo não pode jamais limitar a liberdade, senão que pela liberdade se limita” (Idem) forem no sentido de que não deve haver situações tais em que o tributo fere a liberdade do cidadão e nesse caso a exação não deve sequer ser considerada como tributo, mas como uma prestação de caráter inconstitucional, compreendido dessa maneira, o presente trabalho acolhe o entendimento. Mas, se a interpretação da passagem envolver a negativa da possibilidade de que um tributo possa vir a ferir a liberdade, então diverge do posicionamento aqui adotado.

De acordo com Linares Quintana, o sistema impositivo assume grande relevância na formação dos recursos do Estado, que são utilizados para a realização dos serviços públicos, igual importância assumem os direitos individuais, o exercício do poder impositivo pode afetar ou suprimir a liberdade fiscal que se constitui em um dos elementos não menos imprescindíveis que dizem respeito à liberdade humana²⁸⁹.

Adverte Linares Quintana, que o poder de constituir e manobrar o tesouro público tem a possibilidade de condensar todos os outros poderes, porque é desse poder que advém a possibilidade de despojar um país, desconsiderar a propriedade privada, devastar a segurança pessoal, na escolha da maneira de conduzir a administração dos gastos públicos, o país poderá ver sua riqueza dissipada²⁹⁰.

Por isso, o autor enfatiza a luta pela liberdade política como parte considerável da história da humanidade, coisa que ainda se vê acontecer, e se mostra acompanhada, muitas vezes, pela batalha do homem pela liberdade fiscal através dos séculos o que pode ser considerada uma proeza da liberdade²⁹¹.

Hobhouse, ao analisar os elementos do liberalismo e seu desenvolvimento histórico, chama atenção para dois elementos que considera principais, segundo ele, são a liberdade civil e a liberdade fiscal. Em seu estudo, a liberdade fiscal aparece ligada à liberdade jurídica como o problema que mais intensamente se faz sentir na vida cotidiana. Lembra que a causa imediata da Revolução francesa foi que os estamentos nobiliárquicos e eclesiásticos não se submetiam ao sistema geral tributário do país. Conclui que a liberdade fiscal pode fazer com que apareçam problemas mais graves que a liberdade jurídica, pois a tributação deve se adaptar à realidade social, se modificando para atender às necessidades públicas que não são as mesmas ao longo do tempo. A liberdade individual e sua ligação com a tributação devem restringir algumas funções executivas, pois não basta a imposição ser feita através de lei, o controle deverá ser

²⁸⁹ LINARES QUINTANA. **El Poder...**, p. 26.

²⁹⁰ *Idem.*

²⁹¹ *Idem.*

mais direto e persistente, respeitar esses limites significa, acima de tudo, governo responsável²⁹².

A teoria da justiça contemporânea²⁹³ também tem se preocupado com as implicações da liberdade, principalmente das relações estabelecidas com a igualdade e os desdobramentos nas áreas política, social e econômica.

Muitas vezes se identifica uma tensão entre os valores de igualdade e liberdade como um conflito reciprocamente excludente²⁹⁴. Para assegurar a igualdade é necessário restringir a liberdade. Nesse sentido, para quem concorda com a tese da incompatibilidade, os dois valores teriam uma proposta inconciliável entre si, em que se procura proteger a um e acaba-se por restringir o outro.

Dentre os autores que procuraram tratar do tema está Pontes de Miranda, cujas concepções são pertinentes com o ponto de vista adotado nesse trabalho.

Em sua obra analisa os conceitos de liberdade, igualdade e democracia entendidos como os três caminhos para a solução dos problemas que concernem ao homem. Para ele, entre liberdade e igualdade não há incompatibilidade, mas convergência. A discussão sobre democracia não será considerada, pois apesar de ser um importante conceito encerra implicações de ordem política que fogem aos objetivos aqui propostos.

²⁹² HOBHOUSE, L. T. **Liberalismo**. Barcelona: Editorial Labor, p.23-24.

²⁹³ John Rawls é um dos principais representantes dessa vertente filosófica preocupada com o tema da justiça. Em sua obra **Uma Teoria da Justiça**, Rawls se preocupa em encontrar um conceito procedimental de igualdade que responda à pergunta: quais as condições para que possa haver uma sociedade justa e estável de cidadãos livres e iguais? O autor se interessa em construir sua teoria em dois princípios: igualdade e liberdade. Busca um equilíbrio entre os dois princípios, pois na sua teoria ambos são essenciais para que exista uma sociedade justa. Para Rawls, uma justiça como equidade é uma concepção de justiça que concilia os valores de igualdade e liberdade. O princípio da liberdade é prioritário por dar condições ao jogo político, liberdade de pensamento e consciência, participação política etc. e igualdade de oportunidades sem a qual é impossível falar em justiça distributiva. Existem certas condições concretas que devem se atingidas, por isso, considera imprescindível a participação do Estado no atendimento a certas necessidades e direitos como educação, saúde, renda, sem os quais essa noção de liberdade teria apenas um caráter formal. Neste sentido, os direitos fundamentais teriam uma importância grande na construção dessa sociedade ideal.

²⁹⁴ BINENBOJM, Gustavo, *op., cit.*, p. 227. Para Binenbojm, a obra de Rawls tem o mérito de perseguir o ponto de equilíbrio entre os valores de igualdade e liberdade, ambos considerados essenciais para a construção de uma sociedade justa. Lembra, no entanto, que a teoria de Rawls tem críticos ferozes como Robert Nozick que defende a preeminência das liberdades individuais e do Estado Mínimo.

Segundo Pontes de Miranda, liberdade significa não ser sujeito a outrem. Os direitos atinentes à liberdade individual foram resultado da evolução jurídica de alguns povos que antes de tudo tiveram que buscar esse ideal dentro das próprias almas e primeiro ter de separar a noção de indivíduo da noção de grupo para então se desenvolver como direito individual.

Segundo leciona, os críticos da liberdade evidenciam a sua aparente contradição em relação à igualdade: aquele que busca satisfazer uma necessariamente limita a outra. Para ele, essas ponderações circulam no plano abstrato. Como as liberdades são faculdades concretas, como tais devem ser tratadas. Dentre os exemplos citados para ilustrar seu ponto de vista está o da liberdade de pensamento que de modo algum é contrário à igualdade, pois para existir é preciso que todos tenham iguais direitos²⁹⁵.

Considera que a evolução humana possui um sentido de conferir maior adaptação entre os indivíduos, o que resulta na diminuição de assimetrias. Maior liberdade implica maior igualdade, de modo que quanto mais coincidirem maior será o plano em que seus direitos serão resguardados²⁹⁶.

Dworkin também tratou da questão do suposto conflito entre liberdade e igualdade. Segundo seu entendimento todos reconhecem que o direito à liberdade não se encontra isolado, suas exigências devem sofrer contenções no sentido de proteger a segurança ou a propriedade dos outros. Enfatiza ter se tornado comum remeter as questões sociais como paradigmas de conflitos entre a liberdade e a igualdade, da seguinte maneira: os pobres, os negros, os carentes têm um direito abstrato à igualdade, de outro lado os prósperos, os brancos e os instruídos também possuem um direito à liberdade. Assim, “qualquer tentativa de reorganização social no sentido de favorecer o primeiro conjunto de direitos deve levar em conta e respeitar o segundo”²⁹⁷. Esclarece não ser tão complicado se chegar a um acordo entre igualdade e liberdade, pois em qualquer setor das

²⁹⁵ PONTES de MIRANDA. **Liberdade Igualdade Democracia. Os três caminhos**, p. 269 ss.

²⁹⁶ *Idem*.

²⁹⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**, p.410.

legislações sociais relevantes, desde a política tributária até os projetos de integração é formada por esta suposta tensão.

Em derradeiro, é preciso lembrar que o liberalismo contemporâneo defende não ser atribuição do Estado adotar qualquer concepção individual sobre uma vida digna em razão das complexidades sociais e do pluralismo que não permitem que essa escolha signifique a satisfação do maior número de pessoas, a maneira de efetivamente assegurar esse objetivo é através da inviolabilidade dos direitos de liberdade. A noção de liberdade, que abrange o viés tributário garantidor dos direitos individuais dos contribuintes que vão se refletir também nos direitos políticos, é expressa através do conceito de liberdade negativa que ganha espaço nesta discussão, aquele direito a não sofrer interferências por parte do Estado.

O conteúdo positivo da liberdade, por outro lado, vem adquirindo uma importância fundamental por incluir entre as prestações estatais reivindicadas os direitos de ordem econômica e social, esses direitos hoje tem sido entendidos como indispensáveis por consagrar o princípio da dignidade humana, e em última análise implicam defesa de um mínimo existencial assegurado e, portanto, devem estar livres da tributação, porque esse é o limite à atuação do Estado, representa o coroamento do respeito ao direito fundamental de liberdade do contribuinte.

Neste momento, o direito à liberdade e suas implicações na área tributária adquirem relevância na medida em que o caminho para a construção da justiça social passa necessariamente pelo respeito ao mínimo existencial entendido como direito fundamental concebido como indispensável ao exercício da liberdade²⁹⁸.

Para que os direitos fundamentais sejam plenamente aceitos como oponíveis à invasão estatal na esfera da liberdade do contribuinte de forma abusiva é necessário que caminhem juntas a liberdade e a igualdade. O direito a tratamento isonômico é uma garantia constitucional com desdobramentos específicos. Importa considerá-los em item próprio.

²⁹⁸ No terceiro capítulo deste trabalho serão tecidas maiores considerações sobre o mínimo existencial.

2.1.3 O direito fundamental de igualdade e conexões com a tributação

Leciona Souto Maior Borges que alguns direitos se revestem de uma fundamentalidade que os qualifica como princípios como é o caso dos discriminados no artigo 5º da Constituição. A isonomia para o autor é um proto-princípio do qual se originam os outros, sua importância é tal que se fosse suprimido do ordenamento, todos os demais princípios do elenco estariam extintos como consequência, inclusive a dignidade da pessoa humana que, para ele, se encontra condicionada pelo princípio da isonomia²⁹⁹.

Como bem assenta Paulo de Barros Carvalho, o princípio da igualdade não é “de fácil determinação”, por ter uma plasticidade que se adequa às diferentes áreas de incidência das regras, o que contribui para uma difícil determinação de seu conteúdo³⁰⁰.

Igualmente para Roberto Ferraz, a igualdade a despeito de ser um dos mais básicos e importantes princípios jurídicos é comumente empregado como locução vazia, “mero recurso de retórica”, que pode fundamentar qualquer tipo de decisão legal. O autor atribui o manejo da suposta ausência de conteúdo do termo à formulação abstrata emprestada pela tradição jurídica ocidental aos princípios³⁰¹.

Otfried Höffe faz uma interessante ponderação que contribui para a reflexão sobre os motivos pelos quais o conceito de igualdade é tão difícil de precisar. Segundo ele, isso se deve as diferentes concepções envolvidas no momento de se invocar a igualdade. O liberalismo econômico vai pregar “a cada um segundo sua produção”, o Estado de Direito vai defender “a cada um conforme seus direitos”, numa aristocracia será dito “a cada um

²⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais**. In: FISCHER, Octavio Campos (org.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p.217.

³⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 109.

³⁰¹ FERRAZ, Roberto (org.). **Igualdade na Tributação – Qual o critério que legitima discriminações em matéria fiscal**, p. 449. In: *Princípios e Limites da Tributação*.

conforme seus méritos”, já o socialismo defende “ a cada um segundo suas necessidades”³⁰².

É esta difícil determinação do conteúdo da igualdade que impõe a necessidade de examinar as vertentes sobre as quais se investiga o conceito da igualdade.

No item reservado ao direito de liberdade explica-se que há quem o veja sempre numa relação de tensão com o direito de igualdade. Naquela ocasião referiu-se a autores como Pontes de Miranda e Ronald Dworkin defensores do ponto de vista de uma relação de complementaridade. Em estudo dedicado à igualdade Dworkin enfrenta novamente a questão. Para o autor a igualdade ideal é um estado de coisas no qual as pessoas são iguais em relação aos recursos de que dispõem. Importa em sede de Direito Tributário investigar a teoria do Dworkin por que seu raciocínio envolve a ideia de distribuição de recursos em detrimento das discussões meramente políticas. Seu interesse gira em torno da ligação entre liberdade e igualdade distributiva e desenvolve seu raciocínio de maneira a fazer com que a liberdade seja um aspecto da igualdade, para isso defende que a aceitação da igualdade de recursos é a melhor concepção de igualdade distributiva; dessa maneira ela não entra em conflito com a liberdade. A melhor definição de igualdade distributiva leva em conta a liberdade como quando a distribuição da propriedade trata as pessoas com a mesma consideração ao invés de entrarem em conflito como tantas vezes se supõe. É necessário, segundo o autor, um grau de liberdade para que numa sociedade real haja um processo de discussão para se alcançar a igualdade de recursos; a liberdade passa a ser um instrumento de implementação desse tipo de igualdade; a distributiva “as duas ideias fundem-se em uma tese mais completa sobre quando a lei que governa a distribuição e o uso dos recursos trata a todos com igual consideração”³⁰³.

Assim pressupõe que as pessoas devem estar de acordo com o princípio igualitário abstrato: “o governo deve agir para tornar melhor a vida

³⁰² HÖFFE, Otfried. *Justiça Política. Fundamentação de uma Filosofia Crítica do Direito e do Estado*. Rio de Janeiro: Vozes, 1991. p.37.

³⁰³ DWORKIN. *A Virtude Soberana. A Teoria e a Prática da Igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 161.

daqueles a quem governa, e deve demonstrar igual consideração pela vida de todos”³⁰⁴. Entende que o conflito muitas vezes se arma por que os defensores da liberdade não podem vê-la apenas como um aspecto ou mesmo subordinada à igualdade. Para essas pessoas a liberdade é a condição da dignidade humana e possui uma importância gigantesca somente por isso. Em suas próprias palavras:

Só argumento que os direitos adequados a uma concepção atraente de liberdade recebem lugar tão fundamental na igualdade de recursos, que não podem surgir conflitos entre esses direitos e tal definição de igualdade distributiva. De qualquer forma, meu argumento não pretende subordinar a liberdade à igualdade, mas pelo contrario, demonstrar que embora seja comum distinguirmos entre essas duas virtudes nas discussões e nas análises políticas, elas expressam mutuamente aspectos de um único ideal humanista.³⁰⁵

Anacleto de Oliveira Faria, em extensa monografia sobre o tema da igualdade, reflete sobre o conceito realista de igualdade, posição situada a meio termo do entendimento extremista da igualdade proposto pelos nominalistas e idealistas. O realismo apesar de defender a existência da unidade da espécie humana reconhece variações, diversidades entre os homens. Assim, a teoria realista identifica dentro do conceito de igualdade a presença de similitudes e diferenças, mas, segundo Faria, deve haver uma preponderância da igualdade sobre as desigualdades. Isso porque a igualdade não pode ser vista como absoluta; segundo o autor, ela deve ser proporcional, por haver a necessidade de examinar as diversidades entre os homens, individualmente considerados³⁰⁶.

Francisco Campos em artigo dedicado ao tema da igualdade, datado de 1947, em texto que se tornou clássico, comenta a igualdade sob os auspícios da Constituição de 1946 que trazia em seu artigo 141 §1.º: “Todos são iguais perante a lei”. Segundo o autor não foi fruto do acaso ou por arbitrariedade que o texto constitucional trouxe o princípio da igualdade

³⁰⁴ DWORKIN. **A Virtude**..., p. 169.

³⁰⁵ *Ibid.* p. 178. Segundo o autor a liberdade dessa forma estaria assegurada não à custa da igualdade, mas em seu nome.

³⁰⁶ FARIA, Anacleto de Oliveira. **O Princípio da Igualdade Jurídica**. São Paulo: Editora USP, 1973.

como o primeiro na enumeração dos direitos individuais, o legislador constituinte quis demonstrar dessa maneira a influência que o princípio iria exercer sobre todas as disposições seguintes. Em suas palavras:

Quando, efetivamente, a Constituição assegura a liberdade, a propriedade e os demais direitos individuais, ela os assegura não só indiscriminadamente ou a todos, mas a todos na mesma medida e mediante as mesmas condições. Enunciando o direito à igualdade em primeiro lugar, o seu propósito foi, precisamente, o de significar a sua intenção de proscrever, evitar ou proibir que, em relação a cada indivíduo, pudesse variar o tratamento quanto aos demais direitos que ela assegura e garante. O direito à igualdade rege os demais direitos individuais, devendo ser subtendida, em cada um dos parágrafos seguintes ao que ele vem enunciado, a cláusula relativa à igualdade diante da lei.³⁰⁷

Acentua assim, o autor o papel da igualdade no sistema constitucional que não admite derrogação legal à igualdade. Com isso, também anuncia de maneira completa, a igualdade, de modo a compreendê-la como capaz de espalhar seus efeitos por todas as relações ou situações abrangidas pela lei, a isso o autor chama de “latitude de sentido”. A ideia de igualdade já era corrente na filosofia social e política do século XVIII e constituía, no período, uma matéria de propaganda revolucionária e estava com foco direcionado ao regime que se pretendia derrubar. Por essa razão, o conteúdo de sentido do princípio da igualdade adquiria uma conotação negativa por ser considerado um conceito polêmico, como é comum nesses casos a significação da igualdade se define melhor negativa que positivamente “mais por oposição ou negação concreta do que de maneira geral ou abstrata”³⁰⁸.

Segundo Francisco Campos, nas constituições atuais e principalmente naqueles países onde as discriminações e privilégios baseados no sangue ou na fortuna não chegaram a se estruturar e, portanto não havia esse nível de desigualdade a ser superada, o conceito de igualdade deixa de ser polêmico para se constituir em conceito sem uma área específica de incidência. Disso resulta a compreensão de um conceito “cujo conteúdo, ao invés de limitado pelo sistema de referências de acordo

³⁰⁷ CAMPOS, Francisco. **Igualdade de Todos Perante a Lei**. Revista de Direito Administrativo, Vol. 10, p. 376-379.

³⁰⁸ *Idem*.

com as circunstâncias comporta as mais amplas, extensas e variadas conotações”³⁰⁹.

O princípio não possui, segundo o autor, um foco determinado no qual incide, uma área específica e precisa. Propaga-se, ao contrário, pelo imenso campo constituído pelas relações intersubjetivas passíveis de se tornarem objeto de regulamentação jurídica ou de mandamento proveniente da autoridade pública. Não se prende a determinada organização social; é um dispositivo de ordem geral cujo objetivo é regular o comércio jurídico em todas as suas formas principalmente naqueles países de tradição liberal e democrática.

Humberto Ávila, também em trabalho sobre o tema, entende a igualdade como medida de comparação. Segundo ele, a igualdade pode ser assim definida: “a relação entre dois ou mais sujeitos com base em medida(s) ou critério(s) de comparação aferido por meio de elemento(s) indicativo(s) que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade”³¹⁰. A medida de comparação, claro, deve ter uma relação de pertinência com a finalidade que se pretende alcançar, a rigor são aquelas previstas no sistema constitucional.

Justamente devido à dificuldade de se precisar a igualdade numa definição única é que Ávila, baseado na distinção que considera a análise da estrutura das normas jurídicas, sinaliza o entendimento de que a igualdade assume várias feições dentro do ordenamento. Segundo ele, quando um autor trata da igualdade como um princípio ou como uma regra ou ainda como um direito, tudo vai depender do que esse autor está tratando quando menciona a palavra igualdade, percebe-se então nesse instituto a capacidade de adquirir diferentes categorias que resultariam em diferentes sentidos impondo a questão: terá a igualdade um conceito impreciso? A possibilidade de uma expressão conter diferentes significados parece ser algo comum no Direito que se utiliza da linguagem natural e, portanto, sujeita a imperfeições.

³⁰⁹ CAMPOS. **Igualdade...**, p. 379.

³¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo; Malheiros, 2009, p.42e segs.

Para compreender o que Ávila pretende demonstrar deve-se primeiro atentar para uma categoria que ele inclui na discussão: os postulados. Postulados normativos aplicativos “são normas imediatamente metódicas que instituem critérios de aplicação de outras normas”, a partir dessa definição chega-se a outra definição, a de metanorma, ou seja, normas de aplicação de outras normas.

Assim, a igualdade terá três acepções: a igualdade-postulado, a igualdade-princípio e a igualdade-regra. A igualdade-postulado estará presente quando orienta o intérprete na aplicação de outras normas, “o conteúdo de qualquer norma é tratar as pessoas igualmente”³¹¹. Aqui reside o funcionamento da igualdade como metanorma a orientar a aplicação de outras em único sentido, o da igualdade. A igualdade-princípio é a que garante a obtenção de um estado de igualdade como ideal. A igualdade-regra é a que influi na aplicação de outras normas informando sua aplicação de modo uniforme.

O entendimento é no sentido de que a igualdade possui todos esses significados e muitas vezes, eles atuam ao mesmo tempo e contribuem para a solução do caso concreto; essa divisão não é estanque e não conduz ao raciocínio de que essas acepções atuam em separado. É a conjunção delas que realmente vai contribuir para se alcançar um resultado consoante com a finalidade a ser alcançada que deve mostrar identidade com os objetivos constitucionalmente propostos³¹².

A afirmação de que a finalidade deve estar em consonância com os objetivos que se pretende alcançar adquire grande relevância para o Direito Tributário, porque é com base em algum meio de comparação usado para distinguir um contribuinte do outro é que se realiza a igualdade na tributação; para o reconhecimento das diferenças entre os contribuintes devem-se utilizar os critérios constitucionalmente previstos para aferir essa diferença,

³¹¹ ÁVILA. **Teoria da Igualdade**..., p. 130.

³¹² Para Ávila os postulados distinguem-se dos princípios e das regras porque não estão no mesmo nível, princípios e normas são objetos da aplicação, os postulados são normas que tem a função de orientar a aplicação das demais normas. Outra distinção é quanto aos destinatários: princípios e regras têm como destinatários o poder público e os contribuintes, os postulados têm como destinatário o intérprete e o aplicador do Direito. *Ibid.*, p. 122.

qual seja a capacidade contributiva. Melhor explicando, há previsão constitucional dos objetivos que o país pretende alcançar com os recursos que arrecada, é, portanto, mediante a tributação que essas finalidades serão alcançadas, entretanto, deve ser feita através de um mecanismo que respeite as diferenças entre os contribuintes, baseado no princípio da capacidade contributiva entendido como corolário da igualdade.

Assim, a primeira conclusão a que se chega é que a igualdade, em que pese haver uma distinção importante, pode assumir sentidos normativos diferentes na busca de um único objetivo: oferecer um tratamento isonômico para pessoas em geral e aos contribuintes em particular.

Outro aspecto a ser considerado diz respeito ao conteúdo normativo da igualdade, é saber se é uma norma formal ou material. Segundo Ricardo Lobo Torres “o critério é formal e vai ser preenchido pelas valorações e princípios constitucionais”³¹³. Neste sentido, fica a depender de outras normas para afirmação de seu conteúdo ou possibilita que normas de conteúdos diferentes lhe complementem sem lhe corromper a integridade. Este é o entendimento da igualdade em seu sentido formal, porém como adverte Ávila, não se deve, por isso, entender que a igualdade carece de força normativa, o seu caráter estrutural, revelado por sua rigidez, impossibilita seu afastamento por argumentos de conteúdos menos nítidos. A capacidade que a igualdade tem de se incluir na aplicação de outras normas para lhes conferir maior conteúdo normativo que, sem ela, estaria restringido é o que, na opinião de Ávila, revela o valor da igualdade.

Algumas definições sobre a igualdade são pacíficas como o entendimento que proíbe à lei de oferecer privilégios ou estabelecer perseguições; a igualdade é um instrumento destinado a reger o convívio social e determina tratar os cidadãos de forma isonômica. É o que Celso Antônio considera ser o conteúdo político-ideológico da igualdade, seu preceito é ser norma dirigida tanto ao aplicador quanto ao próprio legislador³¹⁴.

³¹³ TORRES. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, p.342.

³¹⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. São Paulo Malheiros, 1999, p. 9-10.

Segundo Misabel Derzi, o enfoque mais comum de se invocar a respeito da igualdade é a proibição de distinguir. Razão pela qual as características de generalidade e abstração trabalham a seu favor³¹⁵.

De acordo com esse entendimento Bustamante destaca a proibição de discriminar as pessoas em razão do sexo, raça, cor etc., o que também tem implicações no campo tributário e se manifesta nas noções de generalidade e uniformidade. A generalidade representa a necessidade de estabelecer uma forma tal que qualquer pessoa cujo comportamento coincida com a hipótese descrita na norma está sujeita a ela. O que significa que não se deve eximir alguém em razão de privilégios pessoais de classe, casta ou linhagem. A uniformidade determina que a exação deve ter uma relação direta com a capacidade contributiva, deve guardar proporcionalidade, igualdade e homogeneidade de sacrifício³¹⁶.

Roberto Ferraz também vê na generalidade e na uniformidade na tributação um caminho seguro para evitar o dirigismo fiscal, de modo a obter como resultado a simplificação da arrecadação no que concerne à generalização, uniformização e barateamento do sistema³¹⁷.

Por isso, segundo Misabel Derzi importa saber também quando o princípio da igualdade determina uma atuação positiva do legislador, aquelas diferenças que ele é obrigado a levar em conta de modo a conferir diferenças no tratamento, o que implica não analisar a igualdade apenas em seu aspecto negativo.

É necessário observar também seu aspecto positivo no estudo da igualdade tributária, pois “em matéria fiscal, interessa menos saber o que o legislador está proibido de distinguir e mais o que ele deve discriminar”³¹⁸; o legislador deve levar em conta as disparidades para justamente alcançar a capacidade contributiva que revela o lado positivo do princípio da igualdade³¹⁹.

³¹⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **O Imposto**...p. 56 ss.

³¹⁶ BUSTAMANTE, Javier Luque. **Algunas Reflexiones sobre las Relaciones entre los Derechos Humanos y la Tributación**. Revista de Direito Tributário nº 52, 1990, p. 61 e segs.

³¹⁷ FERRAZ, Roberto, *op., cit.*, p.514.

³¹⁸ *Idem*.

³¹⁹ *Ibid.*, p. 56.

De acordo com Celso Antônio, em outra passagem de sua obra, a lei nada mais faz que discriminar situações de maneira que as pessoas compreendidas em uma ou outra se encontrem acolhidas por determinações diferentes³²⁰. No mesmo sentido Roberto Ferraz afirma que “a lei é por natureza discriminatória”³²¹, sempre que prescreve um determinado regime jurídico distinto para uma determinada situação, a lei estará discriminando.

Significa dizer que a igualdade na vertente tributária implica impor a tributação às pessoas em razão de suas diferenças de modo que no fim todos hajam contribuído segundo sua capacidade de fazê-lo, por isso, o princípio da capacidade contributiva é comumente associado ao princípio da igualdade, como seu corolário lógico³²².

Para Souto Maior Borges, “a legalidade é a morada da isonomia”, entende o autor que a legalidade e a igualdade possuem, no texto constitucional, um mesmo aspecto, formando um só princípio, a legalidade isônoma, para ele, a legalidade deve ter a isonomia como conteúdo. É a razão pela qual no início desse estudo sobre a igualdade, Souto menciona ser ele um protoprincípio. O princípio originário, não no sentido de ter sido o primeiro de todos, mas considerando a ordem valorativa e epistemológica, orientador de qualquer análise que se faça das disposições constitucionais. Entendido como cerne dos direitos e garantias fundamentais, o princípio da igualdade empresta aos outros princípios sua densidade, de modo que é impossível apartar a isonomia na análise de qualquer dos outros princípios constitucionais³²³.

Para Linares Quintana, o Estado Constitucional se obriga a criar um direito que signifique proteger seus súditos, aplicá-lo e garanti-lo, o que se traduz na ideia própria de Estado de Direito. Assim, a ideia de autoimposição estatal não se traduz apenas em conter a onipotência do Estado através das normas que representam sua vontade, mas trata-se de conter sua ação através do reconhecimento constitucional dos direitos fundamentais, entre os

³²⁰ FERRAZ. p.12.

³²¹ *Ibid.*, p. 452.

³²² Nesse sentido: Américo Lacombe, Humberto Ávila. No terceiro capítulo desse trabalho serão feitas maiores considerações sobre o assunto.

³²³ BORGES, José Souto Maior. **A Isonomia Tributária na Constituição de 1988**. Revista de Direito Tributário, nº 64, p. 13.

quais se destacam como colunas que sustentam o edifício constitucional: a liberdade e a igualdade.

Para o autor, a igualdade no momento da imposição fiscal não é mais que uma consequência necessária da liberdade. Numa referência que faz a uma decisão do Tribunal Constitucional Argentino, observa que o Tribunal fixou entendimento no sentido de considerar a isonomia como um direito a não estabelecer exceções ou privilégios que excluam a uns daquilo que se concede a outros em circunstâncias equivalentes, e ao fazê-lo crie distinções arbitrárias ou injustas. Não significa que a lei tributária não possa considerar as diferenças entre as pessoas, mas deve fazê-lo sempre que necessário para alcançar as diferentes posições em se encontram e desde que o critério utilizado não seja arbitrário ou corresponda a um privilégio indevido³²⁴.

De acordo com Américo Masset Lacombe, o princípio da igualdade é um princípio básico do nosso regime democrático, não se pode sequer pretender compreender a Democracia se não houver uma compreensão real da isonomia, assim como da República, da Federação, e da própria concepção de justiça, todos são conceitos atrelados a essa disposição fundamental do nosso ordenamento³²⁵.

Apesar de consagrar a isonomia de maneira ampla no artigo 3º e novamente no artigo 5º, o constituinte achou por bem inserir no artigo 150, II, no capítulo destinado ao Sistema Tributário Nacional, a isonomia de maneira específica. Segundo Lacombe, o constituinte desejou estabelecer não apenas a igualdade perante a lei, mas a igualdade na lei, significando que além da equivalência perante a prescrição da hipótese legal, trata-se de isonomia de situações de ordem prática que veda sejam incluídas na hipótese normativa como forma de discriminação.

³²⁴ LINARES QUINTANA. **El Poder...**, p. 177-178.

³²⁵ LACOMBE, Américo Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**, p.16. O autor atenta para a importância de se distinguir a *igualdade na lei* da *igualdade perante a lei*. De acordo com a distinção feita por Kelsen, a igualdade perante a lei significa a igualdade na aplicação correta da lei, é, em última análise, uma conformidade legal. Há igualdade na lei quando esta prescreve comportamento igualitário. Parte desse raciocínio para concluir que o artigo 5.º, inciso I da CF/88 prescreve a igualdade na lei. Por isso, entende o autor que nas Cartas anteriores a isonomia era um dos termos que garantiam os direitos a vida, liberdade, segurança e propriedade, mas hoje a isonomia é a causa de tais garantias.

Betina Grupenmacher enfatiza o caráter limitador dessa disposição do art. 150, II, elencado de maneira explícita como limitações constitucionais ao exercício da competência tributária:

a proposição é inquestionável e perfeitamente plausível, vez que o aludido preceito constitucional destina-se seguramente a restringir a atuação do Poder Legislativo, que ao editar normas, quer de Direito Tributário, quer qualquer outra norma dotada de jurisdição, deve observar o princípio da igualdade.³²⁶

Nesse sentido, a igualdade reveste sua característica que o torna imprescindível ao estudo feito nesse trabalho, juntamente com todas as implicações que traz, tem relevância seu entendimento como limite posto ao exercício da atividade tributante. Estabelece como devem ser elaboradas as leis tributárias: sem realizar distinções de forma arbitrária e que impliquem privilégios de uma categoria sobre a outra. Veda o favorecimento individual de modo a construir um sistema de arrecadação que atenda o bem comum. Sendo um direito fundamental do contribuinte, o princípio da igualdade traz em si uma norma destinada a conter a arbitrariedade na tributação e assim, encerra uma limitação à competência tributária.

Por isso, mais uma vez, para Souto “a suprema limitação do poder de tributar é a isonomia. Portanto, nenhuma lei tributária material sem isonomia, nenhum tributo sem legalidade”³²⁷.

2.2 Sistema Constitucional Tributário

2.2.1 Noção de sistema

O ordenamento jurídico em sua totalidade é entendido, como inclusive já foi dito neste trabalho, como um sistema, sistema de normas jurídicas. Neste momento surge a oportunidade de se investigar mais de perto esse conceito de vital importância para o estudo em questão.

³²⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 61.

³²⁷ BORGES, José Souto Maior. **A Isonomia...**, p.14.

Lê-se na obra de Tércio Sampaio Ferraz Júnior que a palavra sistema vem do grego *systema* e significa composto, construído. O uso posterior consagrou uma conotação de ordem, organização que é a evolução semântica de seu significado de todo formado por várias partes. Na filosofia estoica, a palavra adquire um significado de totalidade bem ordenada³²⁸.

Norberto Bobbio enfatiza que é comum usar o termo “sistema” para designar o ordenamento jurídico, porém é expressão de muitos significados e cada um faz o uso que achar conveniente. Na filosofia do Direito, um primeiro significado que aparece é de sistema como sistema dedutivo. Um determinado ordenamento constitui-se num sistema quando todas as suas normas jurídicas derivam de princípios gerais. Segundo Bobbio, o maior desejo dos jusnaturalistas modernos foi pretender que o Direito Natural fosse construído como um sistema dedutivo³²⁹.

O segundo significado de sistema, para Bobbio, é encontrado principalmente na doutrina de Savigny, e remete ao entendimento de ordenamento da matéria, feito mediante o processo indutivo, parte-se das normas com o objetivo de elaborar conceitos sempre mais gerais. Da mesma maneira que um zoólogo faz suas trabalhosas classificações para formar um ordenamento do reino animal, faz-se com o material jurídico. O objetivo é unir os dados oferecidos pela experiência para elaborar conceitos gerais até obter conceitos generalíssimos que possibilitem unificar o material fornecido.

O terceiro significado é o que atribui a impossibilidade do ordenamento constituir um sistema se nele houver normas incompatíveis. Para ser um sistema o ordenamento deve excluir a incompatibilidade, o que

³²⁸ FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask**, p. 9. O trabalho de Tércio investiga a influência jusnaturalista, positivista e kantiana sobre o conceito de sistema. “O sistema é, aliás, de acordo com Wieacker, a maior contribuição do jusnaturalismo ao direito privado europeu. A jurisprudência europeia, que era até então mais uma ciência da exegese e da interpretação de textos singulares, recebe desde Hobbes e Pufendorf o caráter lógico-demonstrativo de um sistema fechado, cuja estrutura dominou e domina até hoje os códigos e compêndios jurídicos”(p. 15). “De modo geral, o positivismo jurídico, que não deve ser confundido pura e simplesmente com positivismo legal, apresenta uma concepção de sistema de características marcantes, em que pese a diversidade de formas. Em primeiro lugar trata-se de sistema fechado do que decorre a exigência de acabamento, ou seja, a ausência de lacunas” (p.32).

³²⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**, p. 75 ss.

não significa que as normas que o formam devam se interligar e constituir um sistema dedutivo perfeito. As normas podem ser compatíveis e não se encaixarem umas nas outras. Por isso, Bobbio rejeita a necessidade de coerência do ordenamento jurídico, a coerência só vai se dar quanto às suas partes simples. Assim, se houver uma contradição entre duas ou mais normas o ordenamento não irá ruir como um todo, mas apenas suas partes simples, ou seja, uma ou duas normas³³⁰.

Quanto ao aspecto da coerência a doutrina³³¹ se divide. Alguns entendem por imprescindível a característica da coerência, pois ausente esta, incorreria em assistemática. É a opinião de Márcio Severo Marques, para quem o direito positivo não pode consentir com a existência de incompatibilidade entre as normas em razão da característica da coerência, por ele considerada inata ao conceito de sistema. A coerência se traduz na inexistência de antinomias, no impedimento da coexistência de normas que sejam incompatíveis, “revela-se assim a coerência como primeira característica necessária do ordenamento jurídico ou sistema do direito positivo”³³².

Humberto Ávila discorre longamente sobre a coerência, segundo ele, coerência é ao mesmo tempo critério de relação entre dois elementos e propriedade resultante dessa relação. A coerência se divide em formal (relacionada à ideia de consistência e completude) e material ou substancial (relacionada à ideia de ligação de sentido)³³³ que ao contrário da formal admite graduação. A importância da coerência é vista por Ávila como importante por possibilitar melhor entendimento das relações entre as normas e para estabelecer graduação a esse relacionamento, da seguinte

³³⁰ BOBBIO. **Teoria...**, p.75.

³³¹ No sentido de considerar como característica importante: Claus Wilhelm Canaris, José Afonso da Silva, Celso Antonio Bandeira de Mello, J. J. Gomes Canotilho, Humberto Ávila, Márcio Severo Marques. Em sentido contrário: Eugenio Bulygin, Carlos Alchourrón, Lourival Vilanova.

³³² MARQUES, Márcio Severo. **Classificação Constitucional dos Tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p.31.

³³³ ÁVILA. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 29-31. O autor define consistência como “ausência de contradição: um conjunto de proposições é consistente se não contém, ao mesmo tempo, uma proposição e sua negação”. E completude seria “a relação de cada elemento com o restante do sistema, em termos de integridade (o conjunto de proposições contém todos os elementos e suas negações) e de coesão inferencial (o conjunto de proposições contém suas próprias consequências lógicas)”.

forma: por entender que a coerência contribui como complemento da hierarquia, Ávila considera que o critério hierárquico muitas vezes atribui alternativas exclusivas entre si, a utilização da coerência completa a ideia de hierarquia para justificar o relacionamento entre as normas, pois, segundo ele, “a fundamentação será tanto mais coerente quanto mais bem suportado por outro for o enunciado”³³⁴.

Marcelo Neves também enfatiza que a palavra sistema possui uma enormidade de conceitos, daí a importância de se precisar o sentido adotado de modo a evitar ambiguidades. Quando se extrai do termo “sistema” um significado de base, sistema define-se como “um conjunto de elementos (partes) que entram em relação formando um todo unitário”³³⁵. Assim, o sistema compõe-se de elementos, relações e unidade, e pode advir de uma fundamentação unitária ou da maneira como se relacionam os elementos.

O conjunto de objetos e seus atributos formam o repertório do sistema, as relações entre eles determinada por certas regras são a estrutura do sistema³³⁶.

Geraldo Ataliba nos oferece um conceito completo de sistema:

O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos sob perspectiva unitária, se denomina sistema.³³⁷

Pois bem, aqui interessa um sistema em particular, o sistema normativo. Segundo Eugenio Bulygin e Carlos Alchourrón, sistema normativo é um sistema dedutivo que possui consequências normativas, é necessário que na base do sistema figure pelo menos um enunciado normativo. Mais particularmente ainda interessa um sistema normativo, o sistema jurídico. Para os autores, sistema jurídico é aquele que contém enunciados

³³⁴ ÁVILA. **Sistema**, p. 33.

³³⁵ NEVES. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.1-3.

³³⁶ FERRAZ JUNIOR, *op., cit.*, p. 7 ss.

³³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**.

prescritivos de atos coativos. Essa definição se origina do pensamento de Kelsen a respeito das normas jurídicas, a sanção é característica definidora do direito, assim, definem sistema jurídico como sistema normativo que contém enunciados prescritivos de sanções³³⁸.

Para Lourival Vilanova, a unicidade caracteriza o sistema de Direito positivo, é o ponto de partida, sua característica relevante³³⁹. Também José Roberto Vieira afirma “é conveniente grifar a característica de unidade dos sistemas”. No sistema jurídico positivo a unidade é conferida pela Constituição³⁴⁰. No mesmo sentido Vilanova aponta que “a unidade de um sistema de normas é decorrente de um superior fundamento-de-validade desse sistema – a Constituição positiva, ou, (...) a norma fundamental”³⁴¹.

Retomando o conceito oferecido por Ataliba, adota-se o entendimento que sistema é uma combinação de elementos (normas jurídicas) formadores de um todo unitário. Paulo de Barros Carvalho leciona: “as normas jurídicas são as unidades desse sistema que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia)”³⁴².

Continua Carvalho afirmando que as normas do sistema concorrem para um mesmo ponto, a norma fundamental. Da norma fundamental se extrai o fundamento de validade da Constituição. É o que confere a característica de unidade ao sistema, existe uma enormidade de normas, mas elas possuem índole comum, o que lhes concede caráter análogo³⁴³.

Alfredo Augusto Becker apresenta raciocínio semelhante. Começa por enfatizar que a lei considerada em si mesma, como ser apartado, não existe como regra jurídica, é apenas um elemento literal sem conteúdo jurídico. A regra jurídica que está contida na lei é resultado de ações e

³³⁸ **Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales**. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 1998.

³³⁹ VILANOVA. **As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

³⁴⁰ VIEIRA. **A noção de Sistema no Direito**. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Vol. 3, 2000, p. 62.

³⁴¹ VILANOVA. *Op., cit.*, p. 180.

³⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 8.

³⁴³ *Ibid.*, p. 98.

reações das leis entre si dentro do sistema. “Estas ações e reações se processam tanto no plano vertical (interpretação histórica) quanto no plano horizontal (interpretação sistemática)”³⁴⁴

Ricardo Lobo Torres alerta para o fato de que se o sistema for definido como um conjunto de elementos constitutivos de unidade interna e apresentar as características de coerência lógica, ordem, ausência de contradições e independência do todo em relação às partes, essa definição poderá se misturar com totalidade o que impede uma análise científica do conceito de sistema. Disso deriva, na opinião do autor, que em qualquer área do conhecimento humano, a ideia de sistema deve se ligar à de pluralismo. Desse modo temos sistemas jurídicos, econômicos, financeiros etc. O sistema jurídico compreende outros sistemas, por exemplo, o constitucional³⁴⁵.

Assim, o sistema formado pela Constituição (que em si é também um sistema) é formado por outros sistemas integrados tendo por fundamento a norma fundamental. O Sistema Tributário Nacional está inserido nessa realidade a partir do artigo 145 da Constituição, pode ser considerado um subsistema, sobre ele será dedicado o item a seguir.

2.2.2 Sistema Tributário na Constituição Federal

Ricardo Lobo Torres em obra sobre o assunto esclarece que a Constituição Federal compreende vários subsistemas (político, econômico, tributário, penal etc.) que representam um cossistema com relação ao direito internacional e um sobressistema em relação ao direito interno, em que a supremacia constitucional se evidencia em relação às outras normas jurídicas, fato que desempenha uma função informadora das outras normas chamadas pelo autor de infrassistema. Como são dotadas de maior eficácia que as outras normas, as constitucionais constituem a camada superior do ordenamento. A constituição possui algumas normas abertas, princípios

³⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 122.

³⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p.355.

abstratos e conceitos indeterminados que possibilitam a elaboração do direito ordinário, são dotadas de supremacia em relação ao conteúdo das normas jurídicas infraconstitucionais³⁴⁶.

Entretanto, o autor ressalta que a relação entre o sobressistema a constitucional, que é a Constituição em si, e o infrassistema legal – formado pelas leis em geral - é dialética, pois se deve sempre atender, tanto para a constitucionalidade da legislação quanto para a da própria Constituição quando do fenômeno da recepção, o que conduz à ideia de que a questão é menos de supremacia que de unidade entre o Direito Constitucional e o Direito Privado e o Direito Público³⁴⁷.

Assim, inserido na Constituição Federal está o sistema tributário, por isso, chamado subsistema tributário. Os tributos se sistematizam em direção à coerência, organização, sentido comum e eliminação das contradições que surgem da superposição de incidência da norma sobre os mesmos fatos econômicos. Sem um esquema que os sistematize, ou seja, se não constituem um sistema, os tributos se distribuiriam de maneira desordenada.

O próprio sistema tributário traz em si, segundo o entendimento de Torres, uma divisão em: histórico, político, econômico, e jurídico. O critério histórico se interessa pelas diferentes configurações dos sistemas tributários ao longo do tempo. Resumidamente poderia ser dividido em duas partes: sistema antigo, que vai se desenvolver até o fim da idade média e sistema moderno, que surge com a criação dos estados nacionais e o advento do liberalismo. O critério político pode ser dividido em sistema autoritário, imposto verticalmente e sistema democrático que se fundamenta na representação. O critério econômico pode ser dividido em sistema socialista, sistema capitalista; e o critério jurídico que pode se desmembrar em sistema infraconstitucional e sistema constitucional.

Torres alerta para uma característica que o sistema tributário apresenta, a racionalidade econômica, muito importante para evitar superposições de incidência em relação a fatos econômicos iguais e deve eliminar as exações ligadas a critérios jurídico-formais ou à técnica de

³⁴⁶ TORRES. **Sistema Constitucional Tributário**. Vol. II Tomo II, p. 145-147.

³⁴⁷ *Idem*.

arrecadação. Seu objetivo deve ser facilitar a codificação infraconstitucional, pois o autor acredita que a noção de sistema redundante na de código como mecanismo hábil a desenvolver as definições referentes à matéria fiscal. Como o sistema nasce constitucional deve trazer em si a possibilidade de permitir a codificação. Sendo constitucional o sistema tributário deve estar em sintonia com os princípios e valores da constituição, principalmente com a capacidade contributiva, a legalidade, progressividade e desenvolvimento. Como não existe isolado, o sistema tributário se harmoniza com os outros sistemas da Constituição³⁴⁸.

Por isso, para Torres, a questão é mais de unidade entre os sistemas, devem se interrelacionar de maneira a buscar uma harmonia entre as normas que formam os sistemas. Bobbio, no mesmo sentido, enfatiza que “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si”³⁴⁹.

O conjunto de normas constitucionais que se referem ao Direito Tributário forma o Sistema Constitucional Tributário. Torres entende, que também os sistemas tributários devem ser classificados para facilitar seu estudo e observa que os sistemas tributários no direito pátrio estão quase por inteiro dispostos na Constituição. Sua classificação leva em conta o conjunto de tributos que são arrecadados em nosso território, sem considerar o titular da competência, apenas pondera a incidência sobre a riqueza, esse conjunto compõe o sistema tributário nacional. O sistema tributário federado é formado pela distribuição de competência. O sistema internacional tributário é formado pelas exações que incidem sobre a riqueza internacional e obedece a tratados e convenções internacionais, além de princípios e regras constitucionais. Alerta o autor para o fato de esses sistemas não serem independentes, mas constituírem subsistemas, são face da mesma moeda, e modos de enxergar a mesma realidade³⁵⁰.

³⁴⁸ TORRES. **Sistema...**, p. 147.

³⁴⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, p. 19.

³⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 356. Sacha Calmon, ao contrário de Torres, prefere elaborar uma classificação dos subsistemas tributários em três grupos de acordo com o tema. Assim, o primeiro grupo é formado pela repartição das competências tributárias entre os entes da federação; o segundo é o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar e, finalmente, o terceiro grupo é formado pela partilha direta ou indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da federação

Klaus Tipke dedicou um artigo à análise da unidade jurídica e, especial às ordens jurídicas parciais. O Sistema Tributário é entendido como ordem jurídica parcial; segundo o autor, este é um assunto pouco investigado se comparado com a ordem jurídica como um todo. Esclarece que, no Direito alemão pelo menos, a expressão “unidade jurídica” significa que se deve atender a três requisitos, são eles: deve-se cuidar de uma ordem racional, matéria formada por princípios de natureza formal e material; não se considerar uma ordem jurídica qualquer, mas uma que se atenha a princípios, não quaisquer princípios, mas aqueles que estão de acordo com o Estado de Direito prescritor de uma ordem jurídica; esta ordem jurídica deve resultar numa unidade³⁵¹.

Disso deriva o seguinte entendimento, ao se considerar todos esses requisitos o Direito terá as características da homogeneidade, consistência e harmonia e como consequência vão se aplicar a todas as ordens jurídicas parciais. O Estado de Direito exige muito mais que uma feição meramente formal e ordem jurídica representa o mesmo que ordem de justiça³⁵².

Os princípios observados pela ordem jurídica devem se irradiar pelas ordens parciais de modo a formarem uma unidade dotada de harmonia. Assim, os princípios constitucionalmente previstos devem ser observados por todas as ordens, pois esta é a maneira de se obter uma ordem jurídica baseada na justiça.

Esta necessidade se faz mais premente no caso brasileiro, pelas peculiaridades que nosso sistema apresenta.

Ricardo Lobo Torres lembra que não há comparação com a abrangência do nosso sistema constitucional tributário; na Alemanha há uma sistematização constitucional de tributos, mas não vai ao ponto de nomeá-los com o faz nossa Constituição. Segundo Ataliba, o sistema constitucional tributário brasileiro é o dos mais rígidos, complexos e extensos que se

(participação de uns entes na arrecadação de outros). Esta classificação proposta por Sacha representa os grupos que, segundo ele, estão inseridos os regramentos constitucionais. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição Federal de 1988. Sistema Tributário**, p. 4.

³⁵¹ TIPKE, Klaus. **Sobre a Unidade da Ordem Jurídica Tributária**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado* p.60.

³⁵² *Idem*.

conhece³⁵³. Com ele concorda Sacha Calmon Navarro Coelho ao afirmar que o Brasil é seguramente o país possuidor da mais extensa e minuciosa relação de dispositivos que se referem à tributação dentre todos os outros. Os países de tradição romano-germânica³⁵⁴ da qual fazemos parte pela herança lusitana que recebemos, trazem em suas constituições alguns poucos princípios tributários. Os países formados por Federação costumam inserir dispositivos a respeito da distribuição de competência. O conjunto de documentos históricos que formam a Constituição da Inglaterra insere de maneira dispersa alguns princípios sobre o exercício da competência tributária. Os Estados Unidos que nos legaram o Presidencialismo e a República também não se atêm a princípios de índole tributária em sua Constituição³⁵⁵.

Segundo Sacha Calmon, da extensão da matéria tributária tratada na nossa Constituição advêm algumas consequências: as normas de Direito Tributário estão dispostas no texto constitucional “de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, Estados e Municípios”³⁵⁶; o Direito Tributário constitucionalmente posto é digno de ocupar prevalência na aplicação pelos operadores do direito, pois suas regras estão dispostas na Constituição onde encontram seu fundamento.

Inicialmente a Constituição Federal, quando prevê a instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, estrutura o sistema sob o aspecto econômico sem levar em conta a pessoa titular da competência tributária. Razão pela qual Torres aponta, dentre as principais características, a racionalidade

³⁵³ **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p.21.

³⁵⁴ A cultura jurídica ocidental tem por base três obras consideradas obras-primas da antiguidade: o *Corpus Aristotelicum* que representa a filosofia grega; a Bíblia que apresenta ensinamentos éticos e religiosos da missão do homem na terra; o Digesto de Justiniano que representa o legado romano do Direito. O Direito moderno se consolida em época mais recente, no mundo ocidental e na Europa continental possui um tripé formado pelo Direito Romano, pelos direitos costumeiros medievais e pelo Direito Canônico. Esse tripé representa a chamada família romano-germânica no qual se insere o Direito brasileiro. Texto baseado em VELASCO. **História do Direito em Perspectiva. Do Antigo Regime à Modernidade**. FONSECA, Ricardo Marcelo; SEELAENDER, Airton Cerqueira Leite (orgs.). Curitiba: Juruá. 2008, p. 143.

³⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p. 45.

³⁵⁶ *Idem*.

econômica, maneira de evitar a superposição de incidência, pois significa o ajuste na eleição de fatos econômicos diferenciados. Outra característica apontada pelo autor é a facilidade de fiscalização e arrecadação, de modo a minimizar o custo da cobrança³⁵⁷.

Ao lado da extensão da matéria tributária em nossa Constituição, também chama a atenção sua rigidez. Geraldo Ataliba afirma não haver notícia de sistema rígido como o nosso, numa comparação com outros sistemas se evidencia a rigidez com que estão dispostas as normas. Da característica apontada surge uma consequência, os princípios constitucionais tributários pairam como normas de grau superior às leis infraconstitucionais e se revestem de grande importância justamente em razão da rigidez do sistema³⁵⁸. Os princípios constitucionais estão lá a orientar a atividade do legislador e não podem ser preteridos por este.

Ataliba completa, ao legislador cabe instituir os tributos através de lei, mas a elaboração da lei não é ato suficiente à sua validade, porque a Constituição além de atribuir a competência não o fez de modo genérico, como em muitos países, o fez de modo restrito e específico. A razão disso, na opinião de Ataliba, é que o país sendo uma federação com entes diferentes recebendo a competência de instituir tributos para construir um sistema de forma satisfatória e funcional, obrigou o constituinte a agir dessa maneira, a par disso, há regras que decorrem do Estado de Direito e em conjunto com as demais normas estabelecem um rol de limitações impostas ao poder de tributar³⁵⁹.

Paulo de Barros Carvalho lembra que ao atribuir a característica da rigidez significa dizer que para sua modificação exige-se um procedimento mais solene e complexo daquele prescrito para as leis ordinárias³⁶⁰.

³⁵⁷ TORRES. **Curso de Direitos Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 357-358.

³⁵⁸ ATALIBA, *op. cit.*, p. 31.

³⁵⁹ *Idem*.

³⁶⁰ **Curso...**, p. 102. Continua o autor a concordar com a tese aqui exposta de que a Constituição é bastante extensa no trato com a matéria tributária e arremata "Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão-somente a pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão

Inclusive a rigidez referente às limitações tributárias está prevista no texto constitucional. De acordo com a análise de Ávila, algumas são chamadas de garantias, como é o caso das dispostas no art. 150 (legalidade, irretroatividade, igualdade, anterioridade, proibição do confisco e imunidades), outras normas estão diretamente relacionadas com os princípios e direitos fundamentais. Vale lembrar que os direitos e garantias individuais estão protegidos por cláusulas pétreas e esta proteção se estende àqueles princípios que não estão dispostos no capítulo referente aos direitos e garantias individuais, pois de acordo com o art. 5.º, §2.º da Constituição, estão incluídos pela proteção os que decorrem do regime e dos princípios adotados pela Constituição ou derivados dos tratados internacionais dos quais o Brasil faça parte³⁶¹.

Tais ponderações levam Ávila a concluir que “o *Direito Tributário Brasileiro é, sobretudo, um direito constitucional tributário*”³⁶². Toda a argumentação que este trabalho pretende elaborar no sentido de se admitir os direitos fundamentais na tributação, principalmente na função de mediadores da atividade, no respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes, leva em conta esse entendimento às últimas consequências. Realmente, entende-se que o nosso sistema tributário é constitucional, aí estão dispostos seus marcos, estabelecida sua abrangência, com sua consequente limitação, e disso derivam muitas consequências, algumas já expostas, outras a seguir serão tratadas.

Um dado importante se encontra subentendido em todas essas análises e precisa ser frisado é que o sistema tributário situa-se num título específico, mas mantém uma relação com todo o restante do texto constitucional. Segundo Ávila, esta relação se dá especialmente com os princípios formais e materiais fundamentais, sejam eles explícitos ou não, e com os direitos fundamentais de um modo geral, em que se destacam as garantias referentes ao direito de propriedade e liberdade, pois diretamente

pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo”. *Op., cit.*, p. 103.

³⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, p.110. Entendimento já exposto neste trabalho, de maneira genérica, no item 1.2.1.

³⁶² *Idem.* Grifos no original.

se relacionam com a limitação à competência tributária, além de imputar significado a outros dispositivos como o que institui a federação, a República, a segurança jurídica e o princípio da igualdade³⁶³.

Outro ponto enfatizado por Ávila diz respeito às limitações ao poder de tributar cuja descrição é feita, em geral, de maneira a compreender apenas as limitações negativas, sem levar em conta as positivas que, segundo o autor, se consubstanciam na concordância prática, em limitações de segundo grau (proporcionalidade) ou na influência de outras normas constitucionais (princípios e direitos fundamentais).

Não se nega a importância da limitação negativa. Segundo Ávila, a própria expressão resulta em entendimento preponderantemente negativo. Destinadas que são ao Legislativo para dirigir sua atividade, nesse sentido, as normas possuem um aspecto, sobretudo negativo. Com efeito, essa função das normas limitadoras da ação estatal são as mais comumente estudadas, mas não devem conduzir ao empobrecimento da análise do aspecto positivo que são aqueles valores orientadores das ações públicas entendidos muitas vezes como princípios maiores, ordenadores do sistema. Nas palavras de Ávila:

Ademais, as leis tributárias são leis restritivas porque restringem diretamente a liberdade e a propriedade do cidadão, independentemente da sua vontade. E, no âmbito das leis restritivas, é particularmente importante a função defensiva dos direitos fundamentais (...). Essas normas funcionam como “limites” à intervenção tributária. Daí o significado fundamental da dimensão negativa das normas constitucionais. Isso não pode, porém conduzir a um desprezo da dimensão positiva das limitações.³⁶⁴

As normas que prescrevem orientações positivas e que devem merecer a atenção são a dignidade humana, a proteção da família, o direito ao desenvolvimento etc., sua eficácia em relação à limitação ao poder de tributar é apenas mediata. A própria estrutura rígida do sistema que procura minudenciar as regras atinentes à competência tributária contribui para a existência de certa confusão entre os dispositivos que tratam diretamente da

³⁶³ ÁVILA. **Sistema...**, p. 21.

³⁶⁴ *Ibid.*, cit., p. 22.

matéria tributária e as normas que indiretamente influem na relação jurídica tributária³⁶⁵.

Como se adota o entendimento de que as normas tributárias mantêm uma relação com as outras normas constitucionais de maneira a possuir uma ligação horizontal com todo o texto constitucional, o sistema tributário não encerra somente as disposições constantes no capítulo reservado ao “Sistema Tributário Nacional”, mas, envolve também normas que dispostas em outros capítulos cujo conteúdo diga respeito direta ou indiretamente à relação obrigacional tributária³⁶⁶.

A adoção da ideia de a Constituição ser um sistema aberto de regras e princípios redundava precisamente nisso, na influência que os direitos fundamentais exercem sobre a tributação de forma a ordenar a conduta estatal é um bom exemplo desta interação. Prova disso é abertura do próprio Sistema Tributário disposto no art. 150 “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...”. Ressalte-se também a existência de vários dispositivos constitucionais situados fora do capítulo reservado ao Sistema Tributário cujo conteúdo diz respeito diretamente à atividade tributária como as disposições referentes a proteção da liberdade, propriedade, igualdade e tantos outros.

Para Ávila, a disposição deixa claro que o Sistema Tributário não se identifica apenas com o capítulo a ele reservado:

(...) o Sistema Tributário não se confunde, quantitativa e qualitativamente, com o capítulo do Sistema Tributário: quantitativamente porque existem outras normas tributárias além daquelas que podem ser reconduzidas aos dispositivos contidos no capítulo do Sistema Tributário; qualitativamente porque as normas previstas no Sistema Tributário só ascendem a um significado normativo por meio de uma (horizontal) consideração das concatenações materiais decorrentes dos princípios e direitos fundamentais³⁶⁷.

³⁶⁵ ÁVILA. **Sistema**, p.23

³⁶⁶ *Ibid.*, p. 23. O entendimento do relacionamento entre normas de direito fundamental constantes no artigo 5º da Constituição Federal é representativo disso.

³⁶⁷ *Idem*. Segundo Ataliba a ideia de sistema tributário não deve se confundir com a de sistema constitucional tributário. Concorde com Amílcar de Araújo Falcão quando leciona que o conjunto de tributos existentes num Estado é o que significa sistema tributário. Coisa diversa é, conceitualmente, sistema constitucional tributário. Poderá ocorrer que toda a matéria tributária esteja no texto constitucional, como é o caso do Brasil, no mínimo em linhas gerais. Quando na Constituição se encontram os princípios todos referentes à tributação, suas linhas estruturais e

A Constituição enquanto sistema aberto implica em sua aptidão para o desenvolvimento e para a aceitação da existência de normas implícitas cuja positividade e eficácia são admitidas como parte do sistema.

Todas as considerações tecidas nesse item observam como é peculiar o nosso Sistema Tributário; peculiares são também as características que apresenta. Fixou-se o entendimento de um sistema cuja abertura permite um relacionamento com outras disposições do Sistema Constitucional como um todo. Privilegiou-se na análise a interação mantida com os direitos e garantias fundamentais do cidadão que trabalham no sentido de conferir, às vezes de maneira negativa, outras de maneira positiva, limitações ao exercício da competência tributária. Agora cabe investigar propriamente, no âmbito da atribuição da competência tributária, como essa interação se dá.

2.2.3 Atribuição do poder tributário: competência

O tema da competência tributária é complexo, envolve muitas implicações em razão da nossa forma federativa e da distribuição do poder entre os entes; são numerosas as disposições constitucionais a respeito do assunto, pois nossa Constituição traçou, da maneira que lhe é peculiar, pormenorizadamente das atribuições. Não se pretende esgotar o tema nem mesmo tratar de todas as nuances que apresenta, mas como é assunto de capital importância para o presente estudo, algumas considerações devem ser feitas.

A competência tributária, no Brasil, das pessoas políticas é decorrência lógica do princípio federativo. Como afirma Carrazza “a delimitação de competências da União, Estados, municípios e Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativos, (...) que nosso ordenamento jurídico consagrou”³⁶⁸.

os padrões conformadores de seus aspectos, neste caso, segundo Ataliba, estarão confundidas as duas realidades. ATALIBA, Geraldo. **Sistema**..., p. 8, nota nº 7.

³⁶⁸ **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p.325.

O texto constitucional a partir do artigo 145 atribui a competência tributária aos entes da federação³⁶⁹. Sacha Calmon, em primeiro lugar, chama a atenção para as várias pessoas políticas titulares das competências impositivas. Entre esses entes, segundo Sacha, será repartido o poder de tributar. Alguma polêmica reside aí, pois alguns autores, dentre eles Roque Carrazza, entendem não haver propriamente *poder de tributar*, mas competência tributária. Em razão da boa técnica, não se poderá dizer que os entes que formam a federação possuem no Direito brasileiro, poder de tributar.

Poder tributário, argumenta Carrazza, possui a Assembleia Nacional Constituinte detentora do atributo da soberania, seu poder era absoluto e podia dispor sobre tudo, inclusive sobre tributação. Quando promulgada a Constituição, o poder regressa para o povo possuidor, a partir de então, da soberania. No lugar do poder tributário passam a existir as competências tributárias³⁷⁰.

Entretanto, alguns autores utilizam a expressão poder de tributar, dentre eles, Aliomar Baleeiro, autor de obra de fôlego sobre o assunto, na qual emprega a expressão no próprio título do trabalho³⁷¹, Sacha Calmon utiliza o termo e reconhece tais considerações com as quais não parece se incomodar, quando leciona ser a Constituição expressão de vontade geral e “o poder originariamente uno por vontade do povo (estado democrático de direito) é dividido entre as pessoas políticas, que formam a Federação”³⁷². A despeito disso, considera-se neste trabalho a posição adotada por Roque

³⁶⁹ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II – taxas, em razão do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III – contribuição de melhoria decorrente de obras públicas.

³⁷⁰ Ob., cit., p. 327. Em igual sentido se posiciona ATALIBA: “O poder tributário se sedia no poder constituinte. E este é o único titular do poder tributário. Ao criar o Estado, o poder constituinte lhe dá, de maneira global, o poder político, mas determina, impõe e exige que os órgãos do Estado exerçam as manifestações, os atributos do poder político de maneira limitada, restrita e disciplinada e, assim, as pessoas políticas criadas pela Constituição (...) não exercem, nenhuma delas, poder; exercem pedaços, porções, fatias de poder. Isto em direito se designa competência”. **Interpretação no Direito Tributário**, p.16.

³⁷¹ O texto se refere à obra **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**.

³⁷² **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, p. 2.

Carrazza, Geraldo Ataliba, dentre outros, em utilizar a expressão competência tributária, em razão de se entender que confere clareza e afasta maiores problemas advindos do uso da expressão *poder de tributar*.

O legislador constituinte achou por bem esmiuçar a matéria dispondo demoradamente sobre a delimitação das competências, a fim de tentar evitar eventuais conflitos em razão da divisão da competência entre as pessoas políticas. A competência tributária é aptidão constitucionalmente concedida para a criação de leis instituidoras de tributos.

Segundo nos ensina Roque Carrazza trata-se de uma competência originária, cujo fundamento de validade reside na própria Constituição, lei tributária fundamental por conter as linhas mestras dos tributos que podem ser criados em território nacional. Por imposição do princípio da legalidade os tributos em nosso país são criados *in abstracto*, por meio de lei. Na maioria das vezes, frisa o autor, essa lei é ordinária, excetuando os casos do empréstimo compulsório e da competência residual da União cuja elaboração é feita mediante lei complementar, como consequência exercitar a competência é fazer nascer os tributos no plano abstrato³⁷³.

Seguindo o raciocínio de Carrazza, o ente que recebeu a atribuição de instituir um tributo - constitui-se numa faculdade, bom que se diga, pois não está obrigado a fazê-lo necessariamente - possui também condições de alterar a exação por ele criada, ou seja, poderá aumentar a carga, diminuí-la e até deixar de tributar, tudo vai depender, segundo o autor, de uma decisão de cunho político³⁷⁴.

A competência tributária se esgota no momento em que a pessoa política a exerce criando a lei instituidora do tributo. A partir daí trata-se de capacidade tributária ativa - situação da qual decorrem outras implicações decorrentes de se figurar no polo ativo da relação jurídico-tributária estabelecida a partir de então. A competência, é momento anterior à instituição do tributo, depois de exercida some para dar lugar à capacidade

³⁷³ CARRAZZA. *Op., cit.*, p. 328-329.

³⁷⁴ *Idem.*

tributária ativa. A competência sempre tem lugar como atribuição do Legislativo³⁷⁵.

Pois bem, a Constituição distribui parcelas de competência a diversos entes para que instituem diversos tributos, as espécies tributárias, e, para isso, se utiliza de uma técnica de repartição de competência. Segundo Sacha Calmon, em princípio, a Constituição não cria tributos e aqui se tem outro assunto a despertar polêmica: o de saber se a Constituição cria ou não tributos ou apenas atribui a competência para fazê-lo³⁷⁶.

Ao se adotar um ou outro ponto de vista, permanece inalterável a técnica de repartição adotada pela Constituição, para usar uma expressão de Sacha Calmon. Pois bem, segundo o autor, no caso das taxas e das contribuições de melhoria, o texto constitucional prescreve quais fatos jurídicos genéricos podem ser eleitos pelos entes da federação para instituí-los mediante lei. Nestes casos, será um ato de poder de polícia ou um serviço público específico e divisível prestado ou posto à disposição do contribuinte (para as taxas); ou a realização de uma obra pública capaz de valorizar o imóvel do contribuinte a autorizar a instituição de contribuição de melhoria pelo ente. Ao realizar tais fatos jurídicos poderá instituir o tributo,

Basta que qualquer pessoa política vá realizar um regular ato do poder de polícia que lhe é próprio ou vá prestar um serviço público, se específico e divisível, para que seu legislador, incorporando tais fatos na lei tributária, institua uma taxa. Basta que qualquer pessoa

³⁷⁵ *Ibid.*, p. 331.

³⁷⁶ José Souto Maior Borges é o autor que defende com ênfase a tese de que a Constituição Federal, efetivamente, cria tributos. Sua argumentação é a seguinte: ao se adotar uma visão dinâmica do sistema constitucional tributário evidenciará que o processo iniciado pela atribuição de competência se completa com a instituição das leis ordinárias e complementares. Para o autor, o fato de a Constituição não ter esgotado o assunto em si mesma, ou seja, se o fez de maneira insuficiente não quer dizer que não tenha feito nada, que inexistia criação de tributo na Constituição. O tributo foi parcialmente estruturado é algo que subsiste, embora haja a necessidade de superveniência da legislação integrativa. É desarrazoado sustentar, na visão de Souto, que a Constituição não cria tributo apenas por que não esgota sua disciplina normativa, da mesma maneira que é despropositado dizer que a lei ordinária também não cria tributo por necessitar de autorização constitucional e sem ela, se a competência não existe muito menos a função legislativa. BORGES, José Souto Maior. **A Fixação em Lei Complementar das Alíquotas Máximas do Imposto sobre Serviços**. Roque Carrazza, Sacha Calmon e Paulo de Barros Carvalho discordam do ponto de vista apresentado por Souto. Paulo de Barros foi quem ofereceu uma crítica direta a esse ponto de vista, segundo o autor, do mesmo modo que não se pode dizer que o legislador constitucional cria a sentença apenas por subsumir um fato concreto à previsão de regra disposta na constituição e assim procede para que tenha validade na elaboração de uma norma individual posta à apreciação do judiciário no momento da produção da sentença.

política vá realizar uma obra pública que beneficie o contribuinte, dentro do âmbito de sua respectiva competência político-administrativa para que seu legislador, incorporando dito esquema na lei, institua uma contribuição de melhoria.³⁷⁷

A respeito dos impostos, informa Sacha Calmon, não ser suficiente o disposto no artigo 145 cujo texto não prescreve os fatos jurídicos genéricos componentes da base dos impostos, e isso, por uma razão muito simples, no caso dos impostos, a competência é atribuída de maneira privativa e sobre fatos específicos previamente determinados na Constituição³⁷⁸, por isso, na afirmação de Carrazza a “Magna Carta traçou a regra matriz de incidência (o arquétipo genérico)” dos impostos que podem ser criados e o fez levando em conta um critério material, elegeu objetivamente aqueles fatos capazes de constar na hipótese de incidência da norma tributária³⁷⁹. Esses fatos foram brilhantemente chamados por Alfredo Augusto Becker de fatos-signos presuntivos de renda, ou como diz Ataliba “certos tipos de manifestações de capacidade econômica – e via de consequência, contributiva por parte dos seus súditos”³⁸⁰. Ao contrário do que ocorreu nos impostos, as taxas e a contribuição de melhoria possuem regras atribuídas de forma genérica e comum. Segundo Carrazza só se pode entender por competência comum se ficar claro que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, recebem a competência para instituir taxas e contribuições de melhoria, porém não as mesmas taxas e contribuições de melhoria, cada um irá criar aquela taxa que possuir competência para realizar a ação estatal e do mesmo modo, contribuições por realização de obra pública capaz de valorizar os imóveis a ele adjacentes.

O legislador constitucional tomou todas essas cautelas e achou por bem adotar a técnica exposta de repartição das competências a fim de evitar eventuais invasões na competência entre os entes.

Para Sacha, o sistema de repartição se completa tendo em vista a teoria dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atividade estatal

³⁷⁷ **Comentários à Constituição Federal de 1988**, p. 3.

³⁷⁸ *Idem*.

³⁷⁹ CARRAZZA. **Princípios Constitucionais e Competência Tributária**, p.174.

³⁸⁰ ATALIBA. **Sistema Constitucional Tributário**, p.106.

específica relativa ao contribuinte. Sendo as taxas e as contribuições tributos vinculados, os fatos jurídicos tributários são fatos do Estado, e sendo assim somente poderão instituir tais tributos aquelas pessoas cuja competência administrativa para realizar aqueles atos ou serviços foi atribuída em momento anterior. Por isso, no caso dos impostos foi preciso atribuí-los privativamente, pois são tributos não vinculados a uma atuação estatal³⁸¹. A constituição determina seus pressupostos materiais de incidência.

Determina-se a competência pela realização da atividade “competente é a pessoa política com poder para exercer aquela atividade”³⁸². Cada disposição constitucional prescritora de uma atribuição de competência encerra, ao mesmo tempo, uma limitação. De acordo com esta consideração está Carrazza, para quem as normas constitucionais instituidoras da competência compreendem um duplo mandamento: concedem a faculdade às pessoas políticas de instituir um determinado tributo e vedam às outras pessoas políticas de fazê-lo. “Efetivamente, a outorga de competência tributária importa, a *contrario sensu*, interdição, que resguarda a eficácia de sua singularidade. Ao mesmo tempo em que afirma a competência de uma pessoa política, nega às demais”³⁸³. Toda atribuição de competência encerra uma limitação, justamente por delimitar, demarcar seu campo de atuação, excluindo outras possibilidades acaba por circunscrever restritivamente a área de atuação.

Importante salientar a importância de se compreender a maneira como a Constituição atribui a competência tributária para deixar claro dois

³⁸¹ O autor ilustra seu ponto de vista com exemplos: “A atribuição de competência comum às pessoas políticas para instituir taxas e contribuições de melhoria não redundam em promiscuidade impositiva. (...) Quem deseja viajar e necessita de passaporte dirige-se a órgão da polícia federal. Pela concessão de passaporte, pode a União cobrar do contribuinte uma “taxa de expediente”. Estados e Municípios não poderiam fazê-lo, pois não são competentes para tal ato administrativo (poder de polícia) concessão de passaporte. Mas se alguém desejar construir uma casa é a Prefeitura de sua municipalidade que lhe concederá a devida licença (...) União e Estado não detêm o “poder de polícia” para o licenciamento de construções e, pois, não poderão instituir taxas por tal ato. (...) Isto exposto, tem-se que a repartição político-administrativa do poder de polícia entre as pessoas políticas e dos serviços públicos é que orientará, segregando, a competência tributária comum que a Constituição lhes outorgou para instituir taxas. Isto não seria possível se o “fato gerador” das taxas não se constituísse de atuações do Estado relativamente à pessoa do contribuinte, a interesse seu, capaz de ser diretamente atendido por uma manifestação estatal. Na hipótese da contribuição de melhoria ocorre o mesmo. **Comentários...**, p. 6-7.

³⁸² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 245

³⁸³ CARRAZZA, Roque. **Princípios Constitucionais e Competência Tributária**, p. 174.

pontos fundamentais para esse trabalho: a constitucionalidade das normas que atribuem a competência impositiva às pessoas políticas delimitando o campo material de atuação, e a natureza dessas normas que se entende ser de estrutura a prescrever comandos dirigidos ao legislador infraconstitucional. Desta maneira, o texto constitucional circunscreve o campo de atuação no qual o legislador está limitado no momento de elaborar as normas referentes à instituição de tributos.

Nesse sentido, no entendimento de Márcio Severo Marques, a Constituição ao limitar formal e materialmente o campo de atuação à competência tributária submeteu as normas elaboradas pelo legislador ordinário e complementar às normas de estrutura que lhe sejam correspondentes tanto para a observância do procedimento legislativo apropriado para a elaboração da norma quanto em atenção ao conteúdo material que deve observar³⁸⁴.

Dessa maneira, a Constituição estabelece prescrições relativas à instituição normativa em consonância com os direitos fundamentais dos indivíduos, disposições que assumem, no sistema, posição de prevalência, cuja observância se impõe a todas as regras constantes em quaisquer dos subsistemas constitucionais.

O texto constitucional admite que os direitos fundamentais sejam o parâmetro de validade utilizado para circunscrever a esfera de atuação dos entes públicos, ilustra bem isso quando o sistema compatibiliza as regras de tributação com os direitos de liberdade e propriedade, pois esses são os dois

³⁸⁴ MARQUES. **Classificação Constitucional dos Tributos**, p. 94-95. Um breve esclarecimento se faz necessário sobre as normas jurídicas serem de estrutura ou de comportamento. Sobre o assunto Norberto Bobbio apresenta a distinção: “Existem normas de comportamento e normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como as normas para a produção jurídica: quer dizer como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento, ou mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras”. Assim, nos ordenamentos jurídicos modernos, como afirma Bobbio, podemos encontrar normas que estão direcionadas a regular a conduta das pessoas, essas são as normas de comportamento, e as normas direcionadas a prescrever como deve se dar a produção de outras normas, essas são as normas de estrutura. “Numa constituição como a italiana, há normas que atribuem diretamente direitos e deveres aos cidadãos, como as que dizem respeito à liberdade; mas existem outras normas que regulam o processo através do qual o Parlamento pode funcionar para exercer o Poder Legislativo, e, portanto, não estabelecem nada a respeito das pessoas, limitando-se a estabelecer a maneira pela qual outras normas dirigidas às pessoas poderão ser emanadas”. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, p. 45 ss.

grandes temas, ao lado da igualdade, em torno dos quais a vida em sociedade se estabelece e é pedra de toque da organização política e das instituições³⁸⁵.

Assim, o Direito Tributário extremamente ligado aos assuntos referentes à propriedade e às suas formas de exploração como obtenção de riqueza estabelece regras que muito de perto afetam esse segmento da vida do cidadão tendo sempre como objetivo, ou utilizando como fundamento, a obtenção de recursos para dar conta das exigências reclamadas pela organização e manutenção da sociedade.

Dessas conclusões deriva uma consequência: obtém-se, sobretudo um valioso “critério orientador para a solução prática de muitos problemas financeiros, especialmente no campo da interpretação e aplicação das normas tributárias”³⁸⁶.

Por essa razão cabe investigar em que medida a interação dos direitos fundamentais com a tributação oferece parâmetro para a interpretação e aplicação do Direito Tributário. É o que se passa a fazer.

2.3 Interpretação e Aplicação da Lei Tributária

2.3.1 Sobre a interpretação

A palavra interpretar tem como vários significados a etimologia da palavra é incerta, segundo Zagrebelsky, interpretação é termo composto no qual o substantivo (*praest* ou *praestatio*) de significado sombrio está precedido pela preposição *inter*. O que se pode dizer por certo, segundo o autor, é que o sentido da preposição sinaliza para uma atividade intermediária ou mediadora. Intermediária nesse caso entre o fato real e a norma jurídica que deve norteá-lo. Tal atividade intermediária se coloca na área de tensão que prende a realidade ao direito, e que significa a rerepresentação da luta jamais esmorecida ante a *ratio* do caso e a *voluntas*

³⁸⁵ SAINZ de BUJANDA. *Hacienda y Derecho*, p. 132-133.

³⁸⁶ *Idem*.

da lei. Essa tensão vai se manifestar quando da submissão da lei aos princípios constitucionais³⁸⁷.

Neste momento é necessário desfiar alguns conceitos; segundo Luís Roberto Barroso, interpretar é uma atividade prática, objetiva desvendar o conteúdo e o alcance da norma cujo fim é torná-la capaz de incidir no fato acontecido no mundo. A aplicação é “momento final do processo interpretativo, sua concretização, pela efetiva incidência do preceito sobre a realidade de fato”, já a hermenêutica jurídica é “um domínio teórico, especulativo cujo objeto é o estudo e a sistematização dos princípios e regras de interpretação do direito”³⁸⁸. Ainda: “A Hermenêutica é a teoria científica da arte de interpretar”³⁸⁹.

Eros Grau argumenta que interpretar é compreender, em sentido lato, a despeito de haver muitos significados³⁹⁰.

É comum que se defina interpretação como a atividade de compreensão do significado da norma jurídica. Maria Helena Diniz, partidária dessa concepção que considera necessário buscar o sentido das normas com o objetivo de desvendar a intenção do legislador, se posiciona que “interpretar é explicar, esclarecer, dar o verdadeiro significado do vocábulo, extrair da norma tudo o que nela se contém”³⁹¹.

De acordo com Eros Grau esse entendimento da interpretação leva à seguinte conclusão: só há a necessidade de interpretar aquilo que não está claro, ou seja, quando o sentido da norma não está de todo transparente aos olhos do aplicador³⁹².

Entretanto, assiste-se hoje a uma mudança nessa concepção da interpretação. Chamada por Tathiane Piscitelli de mudança de paradigma

³⁸⁷ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El Derecho Dúctil**, p. 133.

³⁸⁸ BARROSO. **Interpretação e Aplicação da Constituição**, p.103.

³⁸⁹ *Idem*.

³⁹⁰ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e Discurso sobre Interpretação / Aplicação do Direito**, p. 51.

³⁹¹ DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. São Paulo: Saraiva, 2006, p.422.

³⁹² *Op., cit.*, p. 15.

que significou uma virada linguística ocorrida na filosofia³⁹³ segundo a qual não faz mais sentido buscar o verdadeiro significado da norma, no sentido de descobrir o pensamento do legislador inscrito na lei (interpretação autêntica). Segundo a autora, essa busca em descobrir a verdadeira intenção do legislador é uma visão da interpretação das normas jurídicas ,ultrapassada, diante da premissa representada pela linguagem como dado constitutivo da realidade. A partir do momento em que o texto legal está pronto, feito, está independente da vontade do órgão que o emitiu³⁹⁴.

Eros Grau, no mesmo sentido, salienta a intensa transformação pela qual o instituto passou e afirma que não está totalmente apreendido pelos estudiosos e aplicadores do Direito. Interpretação é a ação de converter os textos legais (disposições, enunciados, preceitos) em normas³⁹⁵ . O ordenamento jurídico constitui-se assim de um complexo de interpretações ou um complexo de normas. A norma será então o resultado da atividade de interpretação, pois, o significado da norma é criado pelo intérprete, essa é a razão pela qual se entende que os dispositivos e enunciados nada dizem, eles significam aquilo que o intérprete diz que significam ³⁹⁶.

³⁹³ Sobre essa virada linguística leciona Lênio Streck: a virada ocorreu quando os filósofos deixaram o tema da experiência em detrimento do tema da linguagem, passaram a estudar Frege ao invés de Locke. A preocupação aqui é falar e estudar a linguagem como essência deixando de lado os dualismos metafísicos dos gregos. STRECK. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito**, p. 157 em nota nº 271.

³⁹⁴ **Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias**, p. 46-47. Essa mudança de paradigma é responsável pelo surgimento da chamada “nova hermenêutica” que substitui a interpretação tradicional. A partir de então se passou a recusar a ideia da interpretação do direito a partir da simples subsunção “pois a interpretação do direito não se reduz a exercício de comprovação de quem e, determinada situação de fato, efetivamente se dão as condições de uma consequência jurídica (um dever-ser)”. Para a “nova hermenêutica” é incompatível com a chamada interpretação negativa que prescreve como dever do intérprete se ater à simples interpretação literal, ou à mera interpretação autêntica, aquela que é fornecida pelo próprio legislador. GRAU, Eros. **Ensaio...**, p. 58-59. Nesse sentido, alerta Peter Häberle: “interpretação é um processo aberto. Não é pois, um processo de passiva submissão, nem se confunde com a recepção de uma ordem. A interpretação conhece possibilidades e alternativas diversas. A vinculação se converte em liberdade na medida que se reconhece que a nova orientação hermenêutica consegue contrariar a ideologia da subsunção. A ampliação do círculos dos intérpretes aqui sustentada é apenas a consequência da necessidade, por todos defendida de integração da realidade no processo de interpretação”. **A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição**, p.30.

³⁹⁵ No primeiro capítulo deste trabalho foram desenvolvidas as considerações necessárias ao entendimento dessa questão referente à não identidade entre a norma jurídica e o texto de lei. Ver item 1.3.1 Texto e norma.

³⁹⁶ GRAU. **Ensaio...**,p. 15 e segs.

É atribuído à escola tradicional o entendimento, segundo o qual o objetivo da interpretação é procurar a vontade do legislador, segundo leciona Vanoni, ao contrário do que afirma essa escola, a vontade do legislador não se identifica com a lei que é algo vivo e se renova sempre, pois nenhuma norma está isolada, ela se adapta ao sistema ao qual pertence e está em mutação, assim como provoca mudanças nas outras normas³⁹⁷.

Assim, essa mudança de paradigma representa o entendimento da norma como construção do intérprete, segundo Grau isso ocorre da seguinte maneira: “as normas resultam da interpretação, que se pode descrever como um processo intelectual através do qual, partindo de fórmulas linguísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo”. A essa atividade do intérprete, interessam também além do texto propriamente dito da lei, os elementos do caso real ao qual a norma será aplicada³⁹⁸.

Como a interpretação não leva em conta apenas o texto, mas também a realidade do caso, o autor chama a atenção para o seguinte fato, interpreta-se não apenas por reconhecer que a linguagem jurídica é ambígua, mas pelo fato de a interpretação e aplicação do direito serem uma coisa só, a interpretação se dá para aplicar o direito³⁹⁹. Enfatiza que o intérprete não cria a norma, ele a produz ou reproduz, no sentido de que a expressa.

A interpretação tem como momento inicial a pré-compreensão, a compreensão de textos é uma maneira geral de aproximação que se desenvolve, é um processo que aproxima o sujeito do objeto a ser compreendido em direção a um encontro que produz uma mudança em ambos. Esse processo envolve a cultura em que o sujeito está inserido, suas tradições sociais e sua história. A pré-compreensão é então, uma fase antecipada desse processo que irá produzir o resultado da interpretação. O

³⁹⁷ VANONI, Ezio. **Natureza e Interpretação das Leis Tributárias**, p. 186.

³⁹⁸ GRAU. **Ensaio**, p. 70.

³⁹⁹ Esse posicionamento de Eros Grau não é unânime na doutrina. SACHA CALMON, por exemplo, entende que a interpretação e a integração são processos distintos, porém interligados “a primeira procura compreender a norma jurídica para aplicá-la ao caso concreto. A segunda busca também aplicar a norma aos casos concretos, quando esta suscita dúvidas quanto a sua aplicabilidade *in concreto* relativamente a tais casos, por ser lacunosa (em sua formulação genérica)”. **Curso...**, p. 567.

ato de compreender, e aqui Grau se vale das reflexões de Gadamer, envolve um movimento circular, conhecido como círculo hermenêutico. Em suas palavras:

Heidegger, de quem Gadamer toma a concepção de círculo hermenêutico, descreve-o de forma tal que a compreensão do texto se encontra continuamente determinada pelo movimento antecipatório da pré-compreensão - o círculo do todo e as partes não se anulam na compreensão total, porém nela alcançam sua realização mais autêntica. Assim, o círculo não é da mesma natureza formal; não é nem subjetivo, nem objetivo; descreve a compreensão como a interpretação do movimento da tradição e do movimento do intérprete; o círculo da compreensão não é um círculo metodológico; ele - insista-se nisso - descreve um movimento estrutural ontológico da compreensão.⁴⁰⁰

É através da pré-compreensão que o intérprete apreende o conteúdo da norma, informa Hesse; para o autor é a pré-compreensão que possibilita a contemplação da norma através de certas expectativas em que se faz uma ideia do conjunto, é o início de um projeto que necessita ainda de comprovação e revisão, trata-se a partir daí a não executar as antecipações trazidas pela pré-compreensão, pois ela é um “pré-juízo” da compreensão⁴⁰¹.

Zagrebelsky afirma, no entanto, que o intérprete, apesar de todas essas atividades que desempenha, não está necessariamente destinado a obter uma única resposta correta para o caso que se propõe examinar, o próprio ordenamento jurídico não oferece uma única resposta que seja considerada certa. Adverte o autor que, nesse caso, o conteúdo da norma dependeria exclusivamente do direito, e as particularidades do caso não ofereceriam nada que se pudesse levar em consideração. O argumento positivista seria então levado às últimas consequências. O entendimento se torna completo quando se entende o verdadeiro significado dos métodos de interpretação. “a busca da regra não está determinada pelo método, mas o método que está em função da (direção da) busca”⁴⁰². O método serve de justificação para mostrar que aquela regra retirada do ordenamento é uma

⁴⁰⁰ GRAU. Ensaio..., p. 96-97.

⁴⁰¹ HESSE, Konrad. **Escritos de Derecho Constitucional**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 41.

⁴⁰² ZAGREBELSKY, Gustavo. **El Derecho Dúctil**, p. 134.

regra possível, justificável. Daí a diversidade de métodos cuja pluralidade é essencial, assim como a ausência de hierarquia entre eles. O autor cita como exemplo a escola histórica a cuja teoria da interpretação convergiam a gramática, a sintaxe, a lógica, a história e o sistema. A esses critérios se acrescentavam outros como a comparação entre os princípios jurídicos que são consequência do surgimento de um novo direito comum⁴⁰³.

O método pode ser o caminho trilhado a partir do texto para se chegar à norma, e nesse caminho incorporam-se a esse texto legal circunstâncias, pois a interpretação não está meramente condicionada à compreensão do texto, abstrato e geral. A norma (nela então se encontram presentes vários elementos do “mundo da vida”) é formada pela história, pela cultura e pelas peculiaridades da sociedade à qual se aplica. Por isso, compreende-se que o ato de interpretar não é declaratório, mas constitutivo⁴⁰⁴. Eros Grau dedica várias linhas do seu estudo a afirmar e reafirmar isso.

Konrad Hesse, nesse sentido afirma: compreender para então concretizar; ao intérprete cabe confrontar o dispositivo que pretende aplicar em relação ao caso concreto, porque só é possível sob a perspectiva de um caso concreto, “não existe interpretação desvinculada dos problemas concretos”⁴⁰⁵.

Feitas todas essas considerações a fim de cercar o assunto em exame para aproximar do que realmente interessa neste estudo: entender como a interpretação de um modo geral e a interpretação constitucional contribuem para a utilização desse mecanismo como forma de contribuir

⁴⁰³ ZAGREBELSKY argumenta que a ausência de hierarquia pode ser facilmente comprovada, pois não depende apenas da vontade do legislador e pela simples razão de que também essa vontade deve ser interpretada. A diversidade de métodos com a possibilidade de cada um ser utilizado frente a qualquer outros, bem como o ecletismo das doutrinas de interpretação são um sinal que hoje aparece como uma indeterminação da natureza do direito legislativo. “El pluralismo metodológico está tan arraigado em las exigências del derecho actual que ninguna controversia sobre los métodos há logrado jamás terminar imponiendo uno de ellos em detrimento de los demás y, al final, todas se han resuelto com la propuesta de añadir algún outro da lista”.Ob., cit., p. 134-135. Observa Tathiane PISCITELLI que os métodos de interpretação, a partir dos estudos de SAVIGNY, passaram a ser utilizados para atingir a vontade do legislador. Seu estudo elegeu quatro métodos: gramatical, lógico, histórico e sistemático. **Os limites à Interpretação das Normas Tributárias**, p.50-51.

⁴⁰⁴ GRAU. **Ensaio...**, p. 63-65.

⁴⁰⁵ HESSE. **Escritos**, p. 42.

para que o resultado se encaminhe em direção à justiça, à valorização dos princípios, à utilização de meios destinados a formar uma consciência axiológica da comunidade jurídica, de modo a conceber um direito comprometido com a equidade na aplicação de suas normas.

Aqui se entende a Constituição como um sistema aberto de regras e princípios e mesmo em sua parte dogmática apresenta conteúdo principiológico⁴⁰⁶ que deriva da própria natureza da linguagem constitucional, cujo texto contém uma estrutura que apresenta maior abertura e conseqüentemente menor densidade jurídica⁴⁰⁷. Essas são características da chamada nova interpretação constitucional cujos efeitos logicamente se espalham por todas as outras disciplinas normativas.

Segundo Barroso essa ideia une-se à evolução de maneiras originais de efetivar a vontade da Constituição, o que não significa o abandono dos métodos clássicos. Porém, esses métodos (histórico, sistemático, teleológico, gramatical) com o passar do tempo e das exigências surgidas podem não ser suficientes para os casos concretos que se apresentam⁴⁰⁸. Em suas próprias palavras:

A nova interpretação constitucional assenta-se no exato oposto de tal proposição: as cláusulas constitucionais, por seu conteúdo aberto, principiológico e extremamente dependente da realidade subjacente, não se prestam ao sentido unívoco e objetivo que uma certa tradição exegética pretende lhes dar. O relato da norma, muita vezes, demarca apenas uma moldura dentro da qual se desenham diferentes possibilidades interpretativas. À vista dos elementos do caso concreto, dos princípios a serem realizados é que será determinado o sentido da norma, com vistas à produção

⁴⁰⁶ COELHO, Inocêncio Mártires. **Interpretação Constitucional**, p.92.

⁴⁰⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição**, p. 107.

⁴⁰⁸ **A Nova Interpretação Constitucional**, p. 331. Segundo o autor a virada na interpretação constitucional ocorreu pela constatação nem um pouco singela que considerava terem as normas constitucionais um sentido único e objetivo, válido para todas as ocasiões sobre as quais incidem. Sabe-se que não é assim que ocorre. É fruto dessa vertente achar que ao intérprete cabe a revelação do conteúdo preexistente da norma, atividade na qual não exerce uma atividade de criação. Segundo LÊNIO STRECK, esse entendimento advinha da crença de que havia primeiro um significante garantidor da formação de conceitos que levariam a um único significado. **Hermenêutica Jurídica...**, p.175. Para INOCÊNCIO COELHO existem situações em há incompatibilidade absoluta entre normas em que não se encontram soluções manejando os critérios tradicionais (como o cronológico, hierárquico e da especialidade) por serem insuficientes, pois no fim esses métodos resolvem mesmo apenas os conflitos aparentes de normas. **Interpretação Constitucional**, p. 97.

da solução constitucionalmente adequada para o problema a ser resolvido.⁴⁰⁹

Barroso aponta ainda algumas características que despontam dessa nova interpretação: primeiro considera-se que quando as consequências da interpretação ocorrem quando há colisão entre normas de direito constitucional não é possível extrair do sistema, em tese, a decisão apropriada para solucionar o caso de modo a corresponder com a vontade constitucional. Em segundo lugar serão considerados o intérprete e os limites de sua discricionariedade; a nova interpretação exige que o intérprete faça escolhas ao utilizar a integração subjetiva dos princípios, as normas abertas e os conceitos indeterminados, a doutrina tem se preocupado em limitar tal discricionariedade através da definição de “parâmetros para a ponderação de valores e interesses e pelo dever de demonstração fundamentada da racionalidade e do acerto das opções”⁴¹⁰.

Por isso argumenta Hesse, no sentido de atribuir à interpretação do Direito Constitucional uma grande importância porque dado ao seu caráter aberto e extenso possui maior facilidade de ter problemas de interpretação que outras disciplinas jurídicas cujas normas se detêm em pormenores.

Outra questão diz respeito à adoção dos direitos fundamentais como critério para a interpretação das outras normas jurídicas e, sendo assim, no Estado Democrático de Direito, tal como entendido neste trabalho, não basta que leis sejam elaboradas observando-se a competência e o processo legislativo previsto é de se verificar, no processo de interpretação, sua concordância em relação ao sentido estabelecido pelos direitos fundamentais. Como bem leciona Flávio Galdino:

Ainda neste sentido, isto é, enquanto normas, os direitos fundamentais servem (ou pelo menos podem servir) com critérios interpretativos das demais normas jurídicas (exercem função hermenêutica) são os guias e limites de toda construção normativa,

⁴⁰⁹ BARROSO. **A NOVA...**, p. 332.

⁴¹⁰ *Ibid.*, p. 334-335. A doutrina constitucional brasileira vem se preocupando em estabelecer parâmetros de juridicidade e racionalidade na contenção dessa discricionariedade, os estudos sobre ponderação são uma destas preocupações. Sobre o assunto ver: BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação Racionalidade e Atividade Jurisdicional**. TORRES, Ricardo Lobo. **A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade**. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Legitimação dos Direitos Humanos**. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**.

de tal modo que a interpretação deles mesmos e de todas as demais normas do ordenamento deve maximizar o conteúdo do direito fundamental em questão (fenômeno que se designa como *força expansiva* dos direitos fundamentais) ⁴¹¹.

Os direitos fundamentais fornecem valores de hierarquia muito elevada para o sistema jurídico de modo que sua observação se faz imprescindível inclusive em termos de validade. Do entendimento dos direitos fundamentais como norma emanam efeitos jurídicos relevantes oriundos de sua própria configuração o que torna indisponíveis em “relação às situações jurídicas que se entendam constituídas a partir da interpretação das normas” ⁴¹². Nesse patamar da discussão surge a questão: como a interpretação do Direito Tributário é afetada por essa nova realidade e qual implicação traz para o presente estudo a adoção desse novo paradigma interpretativo. É o que se passa a fazer.

2.3.2 Interpretação das leis tributárias

O entendimento segundo o qual as normas de Direito Tributário se interpretam como quaisquer outras normas do direito em geral não é pacífico. Segundo Alfredo Augusto Becker, as normas jurídicas tributárias possuem estrutura lógica igual às outras, como consequência são interpretadas da mesma forma que as demais, utilizam-se os mesmos métodos, além disso, para Becker, não há nenhum princípio específico relacionado à interpretação das normas tributárias ⁴¹³.

Em que pese a sustentação veemente do autor, há quem entenda que a interpretação das normas tributárias merece considerações peculiares.

⁴¹¹ GALDINO. **Introdução à teoria dos Custos dos Direitos...**, p.8.

⁴¹² *Ibid.*, p. 10.

⁴¹³ BECKER. **Teoria Geral do Direito Tributário**, p. 117. Continua o autor na defesa de seu ponto de vista: “Por imaginarem que as leis tributárias deveriam ser interpretadas de modo diferente e com método especial, correram rios de tinta, pró e contra o fisco, inundando bibliotecas e afogando advogados e juizes num remoinho de teorias e sutilezas muito belas e sonoras, no plano filosófico, político, financeiro e retórico, porém sem densidade jurídica”. No mesmo sentido: José CASALTA NABAIS: “A respeito da interpretação das normas jurídicas fiscais, é de afirmar a rejeição das teorias específicas que neste domínio têm sido propostas, como as da interpretação literal, a da interpretação econômica ou da interpretação funcional. Por isso, é de seguir a orientação no sentido de que as normas jurídicas fiscais se interpretam como quaisquer outras normas jurídicas”. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2001, p.189.

Como Ruy Barbosa Nogueira, cuja obra pretende demonstrar que “há certos aspectos fundamentais e mesmo específicos e particulares, decorrentes da própria *natureza do fenômeno tributário* e também *contidos no sistema brasileiro*, que condicionam a interpretação e a aplicação das leis tributárias”⁴¹⁴.

A doutrina⁴¹⁵ cada vez mais vem adotando o entendimento que a interpretação no Direito Tributário não se diferencia muito da interpretação das leis em geral, como outras quaisquer a interpretação das leis tributárias deve ter o objetivo de conferir ao preceito jurídico o real valor representado pelo seu objeto. Nada autoriza a atribuição de distinção hermenêutica em relação aos outros ramos do Direito, guardadas as devidas peculiaridades advindas dos seus princípios.

O importante é, como ressalta Vanoni, adequar as regras gerais de interpretação à interpretação da lei tributária e examinar de que modo essas regras e métodos se adequam às exigências das relações jurídico tributárias surgidas a partir da aplicação da norma advinda do processo interpretativo⁴¹⁶.

A interpretação das leis tributárias, de qualquer modo, deve levar em conta a distribuição de competência no Estado brasileiro dividida entre as três esferas que formam a federação, tal distribuição da faculdade impositiva está, como visto, constitucionalmente prevista, condicionando essas normas a um ordenamento geral e comum. No mesmo sentido, segundo leciona Ricardo Lobo Torres, a interpretação no Direito Tributário se dá do mesmo modo que qualquer outra, contudo deve-se observar as particularidades decorrentes da estrutura de suas normas. A visão que defendia ser a interpretação no Direito Tributário peculiar está superada, bem como princípios como *in dubio contra fiscum*⁴¹⁷.

⁴¹⁴ NOGUEIRA. **Da Interpretação e da Aplicação das leis Tributárias** (grifos no original), p.7.

⁴¹⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Interpretação e Integração das Normas Tributárias – Reflexões Críticas**. In: Tratado de Direito Constitucional Tributário. VANONE, Ezio. **Natureza e Interpretação das leis Tributárias**. CASALTA NABAIS, José. **Direito Fiscal**.

⁴¹⁶ VANONI. **Natureza e Interpretação das leis Tributárias**.

⁴¹⁷ TORRES. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, p. 48. É a posição que se adota nesse trabalho a cerca da interpretação.

A interpretação das normas de Direito Tributário é complexa, e por muito tempo se aceitou a interpretação baseada em critérios metajurídicos como a fundamentada nos efeitos econômicos, completamente rejeitada hoje ⁴¹⁸. Tal complexidade, segundo Cassone, é resultado da profusão de normas que disciplinam a matéria tributária. De fato, ao intérprete cabe conviver com um emaranhado de disposições: princípios constitucionais e princípios especificamente tributários, as normas gerais em matéria tributária, leis complementares, o Código Tributário Nacional, as leis ordinárias e uma série de decretos e atos normativos infralegais ⁴¹⁹.

Claro que acima de tudo deve-se atentar para a supremacia da ordem constitucional, as normas jurídicas tributárias dispostas em seu texto são hierarquicamente superiores e, por isso, as normas disciplinadoras da distribuição da competência, as prescritoras das regras-matrizes de incidência devem ser consideradas com precedência por constituírem a direção de interpretação.

Ricardo Lobo Torres em estudo dedicado ao tema, alerta que as normas dedicadas à interpretação são ambíguas e insuficientes, elas próprias precisam ser interpretadas. No Brasil tem-se o Código Tributário Nacional, disciplinador de normas gerais em matéria tributária que se aventurou a estabelecer um capítulo à interpretação e integração da legislação tributária. “Sucedem que ao dedicar um capítulo inteiro à interpretação e à integração da legislação tributária o CTN trouxe mais dúvidas e insuficiências que solução para os problemas” ⁴²⁰.

Segundo o autor, o primeiro objetivo do CTN foi apartar a interpretação da aplicação. Tal separação se origina na antiquada jurisprudência dos conceitos, o CTN não foi feliz nessa empreitada. Ao incorporar diferentes influências dentre elas, a lei de Adaptação Tributária

⁴¹⁸ Segundo Heleno Torres, é inaceitável por remeter à ideia de finalidade das normas jurídicas cuja utilidade reside nos interesses do Fisco, baseada no brocardo *in dubio pro fisco*, já totalmente superado. A aceitação de uma interpretação econômica gera efeitos nefastos como o de enfraquecer a legalidade material, tornando-a complacente em relação aos interesses do Estado o que implica na acentuação da intervenção estatal no âmbito da interpretação das leis tributárias. Ob., cit., p. 129.

⁴¹⁹ CASSONE, Vittorio. **Interpretação no Direito Tributário. Teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995, p. 171.

⁴²⁰ TORRES. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p.25.

Alemã, o Código pretendeu separar a interpretação da aplicação através do critério topográfico, ao tratar primeiro da aplicação e depois da interpretação. Entretanto: “padece de insuperável contradição, ao aderir simultaneamente tanto às teorias que dão prioridade lógica à interpretação, quanto às que privilegiam o fato concreto e o momento da aplicação do Direito”⁴²¹. Ficaria melhor se silenciasse a respeito das regras de interpretação uma vez que há impossibilidade de se traduzir em linguagem normativa a relação que se estabelece entre a interpretação e a aplicação do Direito Tributário. Ainda que o juízo seja desencadeado sob a forma de silogismo, não é correto que esteja apenas sob o domínio da lógica dedutiva; deve-se admitir valorações à compreensão e à retórica. As teorias de Gadamer penetraram nas teorias sobre a interpretação de Direito Tributário, de modo a integrar na hermenêutica os momentos da interpretação e aplicação: interpreta-se para aplicar⁴²².

Além disso, o CTN também separou os processos de integração e interpretação, o artigo 107 é dedicado à interpretação e o artigo 108 à integração. Essa separação passou a ser feita a partir dos trabalhos de Savigny, distinção que se acentuou na obra de Geny e ganhou refinamento com Larenz que vê na condição expressiva da linguagem a linha divisória da interpretação. Todas essas formulações tiveram penetração no Direito Constitucional e conseqüentemente no Direito Tributário. Ao fazer mais essa separação o CTN deixa de se preocupar com o processo hermenêutico em sua totalidade e de seu real objetivo de concretizar o Direito, “melhor seria não existir tal capítulo no CTN”⁴²³. Tais particularidades do Direito Tributário não devem levar à elaboração de regras específicas, pois poderia resultar na proliferação de regras de interpretação em atenção a cada espécie tributária, uma vez que cada um tem suas próprias particularidades.

⁴²¹ TORRES. **Normas de interpretação...**, p. 29.

⁴²² *Ibid.*, p. 28 e segs

⁴²³ *Ibid.*, p.44. Esclarece o autor: “Com efeito, o Direito se concretiza pela sua aplicação, que postula a interpretação e a complementação, tendo em vista que a concretização é a própria realização ou normatividade do direito, obtida pela dialética entre a norma e o fato, a legislação e a jurisprudência, o ser e o dever-ser, a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos interesses, o direito e a realidade, os valores e o processo, a forma e o conteúdo, o geral e o concreto” (p. 44-46).

Justamente pela sua não especificidade é que se aplicam normas como as do Direito Civil, quando remete a conceitos como renda, patrimônio, receita etc., e do Direito Administrativo, quando vincula à instituição de taxas e contribuições de melhoria prestações de serviço público, exercício do poder de polícia e realização de obras públicas⁴²⁴. Além disso, o CTN estabelece uma hierarquia para ser considerada no momento da interpretação e prioriza os princípios gerais de direito; tal enumeração é insuficiente por não prever os princípios implícitos que possuem extrema importância, só uma concepção extremamente positivista leva em conta apenas princípios explícitos, até porque a interpretação colabora no trabalho de atualização dos valores e princípios utilizados no processo⁴²⁵.

Embora o CTN receba muitas críticas, entende-se que não se deve deixar de mencioná-las e de buscar uma maneira de compatibilizar com as novas formas de realizar a atividade de interpretação ainda mais quando ocorre alguma mudança nos institutos jurídicos ou na maneira como são definidos; essas ideias novas demoram a ter assimilação na comunidade científica, e acredita-se que quanto mais se falar sobre as mudanças mais depressa elas se incorporam ao pensamento jurídico. Assim, adota-se o entendimento dessa nova vertente que considera os princípios jurídicos como principal ferramenta na interpretação das leis as quais servem de orientação para o intérprete.

O próprio CTN remete o intérprete aos princípios gerais do Direito, sejam eles explícitos ou não; possuem uma importância que colabora na própria criação do Direito e no processo de aplicação também. Os princípios diretamente referentes à interpretação aplicam-se a vários ramos do Direito; não possuem caráter obrigatório, mas estabelecem diretrizes e indicam o caminho a seguir. Alguns princípios são especificamente constitucionais e até esses colaboram na interpretação do Direito Tributário.

⁴²⁴ TORRES, Heleno. **Interpretação e Integração das Normas Tributárias** – Reflexões Críticas. In: Tratado de Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005, p. 132.

⁴²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário**, p. 51-52. Segundo o autor exercem grande influência na interpretação do Direito Tributário os princípios da boa-fé, da igualdade, da legalidade, do Estado Social de Direito, da democracia, da liberdade de iniciativa e da propriedade privada, da capacidade contributiva, da razoabilidade, da ponderação.

O princípio da unidade da Constituição, por exemplo, é primordial na interpretação por dirigir-se a fornecer ao intérprete a necessidade de levar em conta a harmonia e a integração entre as normas jurídicas; as normas devem ser entendidas como preceitos integrados em um sistema unitário⁴²⁶; para o Direito Tributário esse entendimento é crucial por levar à compatibilização de seus dispositivos com outros que se encontram espalhados na Constituição, estabelecendo relações entre os vários subsistemas e também quanto às normas infraconstitucionais tributárias que dessa forma vão se harmonizando com os princípios e regras da Constituição e de outros ramos⁴²⁷. Lembrando que esse trabalho adota como premissa o fato de o sistema constitucional ser um sistema aberto de regras e princípios⁴²⁸.

O princípio da interpretação conforme a Constituição se destina a preferir a interpretação mais próxima da Constituição e que não seja contrária a seu texto; em Direito Tributário “decorre da prioridade do processo legislativo fiscal, sendo emanção dos princípios da legalidade e da separação dos poderes”⁴²⁹ ao se ligar a princípios como o da unidade do sistema elege como prioridade a consideração da justiça e liberdade⁴³⁰.

Para Ruy Barbosa Nogueira, o capítulo dedicado aos Direitos e garantias Individuais é o mais importante do constitucionalismo por

⁴²⁶ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. Lembra o autor que os princípios da interpretação constitucional são: o princípio da unidade da constituição; princípio do efeito integrador, princípio da máxima efetividade; princípio da conformidade funcional; princípio da concordância prática ou harmonização; princípio da força normativa; princípio da interpretação conforme a constituição e o da proporcionalidade ou razoabilidade, p. 94.

⁴²⁷ TORRES. Ricardo Lobo. **Normas de Interpretação...**, p. 55 e segs.

⁴²⁸ Também o conceito da interpretação constitucional se desenvolveu para um conceito aberto. Peter Häberle em ensaio sobre a interpretação se pronuncia sobre aquilo que entende ser uma sociedade dos intérpretes da Constituição no qual demonstra como o processo de interpretação é realizado por vários participantes numa sociedade pluralista: “Todo aquele que vive no contexto regulado por uma norma e que vive com este contexto é, indireta ou, até mesmo diretamente um intérprete dessa norma. O destinatário da norma é participante ativo, muito mais ativo do que se pode supor tradicionalmente, do processo hermenêutico. Como não são apenas os intérpretes jurídicos que vivem a norma, não detém eles o monopólio da interpretação da Constituição”. Para o autor o próprio entendimento de uma sociedade aberta leva ao desenvolvimento da democracia através de formas refinadas de processo público e pluralista da política especialmente pela realização dos direitos fundamentais. HÄBERLE. Peter. **A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor, 2002, p. 13.

⁴²⁹ TORRES. *Op., cit.*, p. 56

⁴³⁰ *Idem.*

representar a humanização do Direito, sua aproximação com o direito público deriva do reconhecimento do indivíduo como ser anterior ao Estado e, portanto, digno de ter seu bem-estar assegurado e protegido contra a excessividade da cobrança de tributos. Esses dispositivos são da maior relevância para a interpretação⁴³¹.

As normas dispostas no capítulo dos direitos e garantias trabalham para a interpretação do Direito Tributário; podem-se citar como exemplos, a legalidade, especialmente o da legalidade tributária que determina serem os tributos criados por meio de lei, isso resulta na impossibilidade da atividade de interpretação resultar na criação ou modificação do tributo, por exemplo, a partir da analogia ou extensão. Do mesmo modo, a igualdade há de ser atingida com observância da lei e, sobretudo da Constituição consignando-se em um reforço da legalidade. E ainda a segurança jurídica que impõe a sua presença como meio de assegurar certeza às relações jurídicas⁴³².

Nesse passo, é interessante ainda perceber a importância que há para a interpretação a proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais, como já exposto neste trabalho⁴³³, é uma ideia destinada a proteger os direitos face ao poder do legislador de modo que não sofram um esvaziamento de seu conteúdo, funcionando como limite de sentido que deverá ser respeitado. Bom, o que interessa nessa retomada do assunto é que, de alguma forma, a proteção do conteúdo essencial dos direitos fundamentais funciona também como um limite à interpretação do aplicador do Direito contra eventuais decisões arbitrárias ou abusivas desses direitos. Como existem duas teorias a respeito, a relativa e a absoluta, sustentadoras de concepções diferentes, adota-se a vertente doutrinária defensora da teoria relativa que entende esse conteúdo essencial dos direitos fundamentais visualizado apenas em relação a um caso concreto pela impossibilidade de se atribuir de antemão qual o conteúdo relevante a ser protegido por aquele determinado direito; a dificuldade advém também porque os conceitos jurídicos variam em função de transformações históricas

⁴³¹NOGUEIRA. **Da Interpretação e da Aplicação das Leis Tributárias**, p. 23.

⁴³² *Idem*.

⁴³³ Item 1.3.3 do primeiro capítulo.

e sociais e não constituem posições estanques para dar um parâmetro a ser utilizado sempre pelo intérprete ⁴³⁴.

O importante é salientar que esta proteção tem sido cada vez mais aceita como forma de proteção dos direitos fundamentais frente à atuação do intérprete que deverá respeitá-los de modo a não esvaziar seu conteúdo. Sua atividade deve funcionar também como mecanismo de proteção dos direitos fundamentais.

Por todo o exposto, e tendo em vista a importância que se reconhece para a interpretação do Direito Tributário dos princípios que estabelecem direitos fundamentais do contribuinte importa investigar as normas constitucionais que possuem excepcional importância para o âmbito tributário a fim de obter uma visão completa das relações que essas normas mantêm entre si. Esse será o tema do terceiro capítulo do trabalho.

2.3.3 Síntese parcial

Nesse segundo capítulo do trabalho foi feita uma análise das relações estabelecidas a partir do surgimento de uma nova forma de atribuição do poder, o Estado Moderno. Momento a partir do qual assiste-se ao desenvolvimento de direitos que foram, especialmente ao longo do século XX, incorporados nas Constituições dos países ocidentais. Os denominados direitos fundamentais, cuja trajetória fora traçada no primeiro capítulo, obtiveram nessa fase reconhecimento expresso e o papel de prevalência em relação às outras normas do ordenamento, inclusive constitucionais. O que no caso brasileiro as eleva à condição de cláusulas pétreas.

O estudo dos direitos fundamentais exige uma digressão em relação a uma concepção de Estado muito particular que privilegia o papel representado por esses direitos no sistema jurídico como um todo, o Estado de Direito. Entendeu-se como Estado de Direito aquela representação do

⁴³⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**, p.143 e segs. Segundo a autora é possível que em análise abstrata de precedentes judiciais, a doutrina seja capaz de identificar o que deve ser considerado essencial e construir sentidos próprios estabelecendo parâmetros ou *standards*. O resultado poderá não se constituir num núcleo duro e permanente, mas consistente o suficiente para funcionar como limite à atividade do intérprete.

poder condicionada pelo estabelecimento dos direitos fundamentais, inclusive como seu fundamento de validade, é também nesses direitos que reconhece seu limite. A limitação do poder aparece como ideal máximo consagrado pela doutrina liberal.

Foram muitas e intensas as transformações ocorridas no período que se convencionou chamar de “trânsito para a modernidade”, num paulatino processo de sedimentação cujo ponto detonador comumente apontado é a crise fiscal-financeira. Para sustentar toda a estrutura burocrática surgida foi necessário desenvolver um sistema de arrecadação suficiente e eficiente compatível com a demanda.

É aí que o problema da liberdade retorna, não é possível a representação de poder sem Estado, porém o Estado é o algoz da liberdade na era primitiva ressaltado pelas doutrinas contratualistas. O indivíduo necessita para sua proteção de um mecanismo que ao mesmo tempo em que procura conceder, retira sua liberdade original. A submissão do Estado à lei parece resolver a contradição, mas, para isso é necessário um sistema de limitação do poder que privilegie os direitos individuais e garanta a atuação do Estado voltada para o bem comum.

Nesse contexto, faz sentido situar o estudo da tributação a partir da modernidade por estarem assentados sobre os mesmos fundamentos; é o período em que sua importância desponta e aparece com maior nitidez.

Para se entender como a utilização dos direitos fundamentais como instrumento limitador da ação do Estado se realiza e sobre a importância que adquire como mecanismo não apenas de contenção do poder, mas também como realizador de ideais que levam à justiça distributiva privilegiou-se o estudo dois direitos fundamentais em particular: o direito de liberdade, historicamente vinculado com a atividade de poder impositivo por representar em boa medida a interferência na esfera de disponibilidade do cidadão, e a igualdade, direito fundamental por excelência norteador das ações do Estado em direção ao atendimento dos objetivos constitucionalmente traçados.

A liberdade negativa, muito alardeada pelas Revoluções consubstanciadas na ideia de abstenção de ações restritivas do Estado para que o indivíduo exerça plenamente suas capacidades evolui para um

conceito de liberdade positiva, credora de uma atuação mais direta dos poderes públicos como meio necessário para assegurar uma vida digna.

A partir do desenvolvimento da Fazenda Pública e com a consolidação do Estado centralizador da fiscalidade, o tributo passa a ser visto como o preço a ser pago pela liberdade. Em lugar das condenações e proibições ao luxo e à usura bem como da depreciação do trabalho, o tributo adquire a característica de valor em troca da liberdade.

O tema da liberdade é dual no âmbito tributário. Simultaneamente permite a cobrança de exações como contraprestação da liberdade que concede e estabelece mecanismos de contenção de arbitrariedades que possam vir a ser praticadas pelo Estado. Em nome dessa liberdade, procuram-se estabelecer mecanismos de contenção de arbitrariedades passíveis de serem efetuadas pelo poder público. Esse mecanismo está consubstanciado nos direitos fundamentais que resguardam os contribuintes dos excessos praticados em nome da arrecadação, em nome da obtenção de recursos para cumprir as finalidades e encargos públicos. O que não deve se tornar um pretexto para extrapolar os limites demarcados pelos direitos fundamentais. Essa é a importância dos direitos fundamentais no âmbito tributário, demarcam a área de atuação do Estado e estabelecem os meios de obtenção sem interferências desmedidas na esfera de liberdade e igualdade do contribuinte.

A igualdade é entendida como um princípio norteador das ações estatais por excelência e impõe às características de generalidade e abstração trabalharem em função da tributação de modo a se alcançar a justiça social com respeito às divergências apresentadas pelos contribuintes e em atenção mesmo a uma ordem jurídica firmada sob normas erigidas à condição de fundamentais no ordenamento. Exerce a função de suporte axiológico e semântico em relação aos outros princípios do sistema⁴³⁵ e, por isso, foi considerado neste estudo como aquele dispositivo consistente em revelar a relação entre a tributação e os outros direitos fundamentais.

Os ideais de liberdade e igualdade introduziram o tema da tributação no trabalho, porque entende-se que essa atividade indispensável à própria

⁴³⁵ ÁVILA, Humberto. **O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária**, p.407

sobrevivência do Estado comporta relações de tensão: o poder impositivo do Estado interfere diretamente nas esferas de liberdade do contribuinte, porém o mínimo a esperar é que seja feito de maneira isonômica, equilibrada e que não descure do objetivo de se construir uma sociedade livre, justa e solidária para a obtenção de uma justiça como um ideal conciliador dos valores de liberdade e igualdade.

Por isso, a ênfase no papel dos direitos fundamentais como mediadores do poder impositivo, poder esse estabelecido de forma muito peculiar no Direito brasileiro. Por ser um sistema (entendido como um todo unitário formado por partes menores, as normas jurídicas) as normas constitucionais tributárias se encontram postas na Constituição – formando um subsistema - e formam um conjunto ordenado de normas jurídicas destinadas a regular a instituição, arrecadação e distribuição aos entes públicos dos tributos que podem ser criados em território nacional.

O texto constitucional é considerado o mais extenso do mundo no trato da matéria de natureza tributária. Há uma profusão de normas dispostas cuja característica mais apontada é a rigidez. O legislador constituinte achou por bem demarcar com precisão a matéria constante no subsistema tributário, razão pela qual é substancialmente constitucional. Entende-se que as normas de direito tributário formam um subsistema, porém se relacionam com outras normas dispostas na Constituição, entendida como um sistema aberto de regras e princípios, e essas normas colaboram para formar um desenho mais preciso do que é a tributação no Brasil.

Os subsistemas constitucionais não são estanques, estão em interação uns com os outros dentro da Constituição, pois as normas não existem isoladamente e passam a formar um conteúdo de sentido.

Existem outras normas dispersas pelo texto constitucional que determinam muito diretamente o exercício do poder impositivo. Dentre elas, destacam-se as normas de direito fundamental, instituidoras de princípios e regras que exercem uma função de limitação ao exercício da competência tributária, normas protetoras dos direitos de liberdade e propriedade do cidadão contribuinte, regulam a atividade e determinam garantias.

Esse entendimento tem como consequência a admissão de que os direitos fundamentais oferecem importante parâmetro à interpretação das normas de Direito Tributário em relação ao conteúdo material que deve ser observado em direção à produção de certos efeitos. Os princípios constitucionais orientam a interpretação de maneira que o intérprete deverá escolher, dentro das possibilidades oferecidas pelo caso concreto, aquele que melhor reflete o efeito pretendido pelo princípio constitucional⁴³⁶.

A chamada “nova interpretação constitucional” atribui aos princípios jurídicos papel de prevalência atuando como limites e guias da interpretação. Compreende a Constituição como um sistema aberto, cujas normas se interrelacionam; ao intérprete cabe construir a norma levando em conta essa realidade. A interpretação do Direito Tributário incorpora essa tendência e supera a ideologia da mera subsunção, a fim de buscar um sentido que valorize os preceitos fundamentais de modo a alcançar a justiça fiscal.

⁴³⁶ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia jurídica dos Princípios Constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 74.

CAPÍTULO III

3 DIREITOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS À TRIBUTAÇÃO

3.1 Aplicação dos princípios na teoria dos direitos fundamentais

Ainda que no primeiro capítulo tenha-se discorrido sobre a estrutura das normas jurídicas e, de maneira especial sobre princípios, faz-se necessário nesse capítulo fixar o entendimento adotado neste trabalho em relação aos princípios jurídicos, por serem estes o principal meio de aferição dos direitos fundamentais do contribuinte e foco imprescindível do estudo realizado até aqui.

A conceituação da palavra princípio, assim como sua distinção das regras, é por si só tarefa difícil, é vasta a doutrina que procurou delimitar-lhe os contornos⁴³⁷. A dificuldade é apontada por Paulo de Barros Carvalho quando menciona a multiplicidade conotativa apresentada pelo uso dessa unidade linguística. A palavra princípio está presente com regularidade no discurso filosófico e comparece frequentemente em qualquer teoria cuja presunção seja a cientificidade⁴³⁸.

No primeiro capítulo houve certo esforço de separação do que a doutrina vem a considerar como princípio em contraposição às regras. Entretanto, como entendeu Souto Maior Borges, a transparência dessa distinção esconde certas dificuldades por não apresentar um critério que seja certo à sua fundamentação, razão pela qual a distinção está mais sendo

⁴³⁷ Os trabalhos considerados pioneiros no estudo dos princípios no âmbito da Teoria Geral do Direito foram, dentre outros, Joseph Esser, Jean Boulanger, Wilhelm-Canaris, Genaro Carrió, Vézio Crisafulli, Jerzy Wróblewski, Ronald Dworkin, Robert Alexy, José Joaquim Gomes Canotilho, são autores que enfatizaram o caráter normativo dos princípios e superaram a estreita visão que atribuía aos princípios jurídicos uma posição secundária no ordenamento. Posteriormente vieram trabalhos que muito contribuíram para uma formulação doutrinária, considerada pós-positivista, da posição de preeminência que os princípios jurídicos já alcançam no sistema. Podem-se citar os trabalhos de Prieto Sanchís, Eros Roberto Grau, José Roberto Barroso, Humberto Ávila, Ana Paula de Barcellos, Raquel Denize Stumm, Suzana de Toledo Barros, José Souto Maior Borges, Virgílio Afonso da Silva, Roque Antonio Carrazza, Paulo Bonavides, Edilson de Farias e, é claro, a clássica formulação de Celso Antônio Bandeira de Mello.

⁴³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre Princípios Constitucionais Tributários**. Revista de Direito Tributário. Ano 15 n° 55. 1991, p. 143.

dita ou exposta pela doutrina do que propriamente explicada, ressalta que “sua indefinição não é obstáculo à sua operatividade”⁴³⁹. Desse modo, o conceito de princípios apesar de não se encontrar envolvido em definições precisas não perde sua força normativa.

São numerosas as teorias que procuram dar conta da precisa conceituação de princípios jurídicos⁴⁴⁰.

Para Misabel Derzi, alcançar um conceito implica em precisar o objeto material “ser existente em sua concreta totalidade”⁴⁴¹ e o objeto formal “notas ou características do objeto apreendidas no conceito”⁴⁴². Por isso, conceituar é estabelecer um corte, dividir e submeter à análise uma parte da realidade. Quanto maior, portanto, for a abstração mais inclusivo será o conceito por abranger um número maior de objetos e como consequência mais vazio ficará de conteúdo. “Só um conceito geral e abstrato se deixa definir, pois, para isso, é necessário fixá-lo através de determinadas características”⁴⁴³.

Por essa razão é grande o número de características apresentadas sobre os princípios. Dentre as diversas possibilidades apresentadas pela doutrina, opta-se por descrever as características apresentadas por Carmem Lúcia Antunes Rocha cuja proposta se revela em sintonia com a proposta desse trabalho.

A autora entende serem os princípios constitucionais dotados de características próprias reveladoras de sua natureza singular. Apresenta ao todo doze características para os princípios, dentre as quais se destacam: generalidade, primariedade, dimensão axiológica, transcendência e normatividade jurídica. De fato, a característica da generalidade é

⁴³⁹ **Pró-dogmática: Por uma Hierarquização dos Princípios Constitucionais.** Revista Trimestral de Direito Público n 1, 1993. São Paulo: Malheiros, p. 143.

⁴⁴⁰ Pode-se citar pela importância que adquiriram no estudo do tema, direcionando o foco para a doutrina nacional, os seguintes autores: Celso Antonio Bandeira de Mello, José Afonso da Silva, Eros Grau, Paulo Bonavides, Carmem Lúcia Antunes Rocha, Luís Roberto Barroso, Ivo Dantas, José Souto Maior Borges, Américo Masset Lacombe, Antônio Roberto Sampaio Dória, Paulo de Barros Carvalho, Humberto Ávila, Geraldo Ataliba, Roque Antonio Carrazza, Celso Ribeiro Bastos.

⁴⁴¹ **Dos Princípios Gerais do Direito Tributário**, p. 43-44.

⁴⁴² *Idem.*

⁴⁴³ *Idem.*

comumente apontada como principal nota dos princípios por não apresentarem orientações concretas de aplicação. A primariedade revela a lógica que permeia a todas as normas do ordenamento ao fornecer às suas partes uma identidade constitucional. A dimensão axiológica guarda referência com o conteúdo ético que possui, já a característica da transcendência é a capacidade que tem os princípios de ultrapassar sua elaboração normativa e adentrar no ordenamento como a mais importante orientação política e jurídica. A normatividade atribui aos princípios sua qualidade de norma jurídica dotada de juridicidade e imperatividade⁴⁴⁴.

Ao mencionar a normatividade vem à tona uma questão recorrente: a distinção dos princípios em relação às regras, uma vez que ambos são espécies de normas jurídicas⁴⁴⁵. É relevante estabelecer a distinção e precisar o conceito de regra e princípio porque a diferença de estrutura vai importar diretamente sobre a eficácia peculiar de cada espécie⁴⁴⁶.

Reconhecer a normatividade dos princípios implica atribuir a eles a aptidão em produzir efeitos concretos. Se há a preocupação de que os princípios estabeleçam limitações ao poder impositivo estatal sejam realmente a ele oponíveis na defesa dos direitos do sujeito passivo da obrigação tributária, então é imperativo que a discussão sobre a efetividade dos princípios seja considerada como garantia imposta de maneira coativa pela ordem jurídica⁴⁴⁷.

Dentre as teorias cuja preocupação seja a conceituação e distinção entre as espécies normativas destaca-se a festejada obra do autor germânico Robert Alexy.

Caso se opte pela clássica formulação de Alexy, segundo a qual princípio é mandado de otimização cujas normas estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível face às possibilidades fáticas e

⁴⁴⁴ ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais da Administração Pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 29 ss.

⁴⁴⁵ A evidência da necessidade de distinção entre regras e princípios não é unânime na doutrina. Prieto Sanchís, por exemplo, considera que os princípios não são substancialmente distintos das normas, caracterizam-se simplesmente por possuírem alguns traços peculiares como a generalidade e a fundamentalidade. **Sobre Princípios y Normas. Problemas del razonamiento jurídico**, p. 132.

⁴⁴⁶ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**, p. 45.

⁴⁴⁷ *Idem*, p.56.

jurídicas presentes, deve-se ficar atento. Conforme anota Virgílio Afonso da Silva, é comum encontrar textos que pretensamente adotam a teoria de Alexy, no sentido de sua formulação do que sejam os princípios, e, logo em seguida, incorrer em confusão por confundir teorias e situá-las como se fossem concordantes quando na verdade não são⁴⁴⁸.

Segundo Virgílio, ao se admitir como conceituação de princípio a proposta elaborada por Alexy, deve-se ter claro as implicações dessa escolha de modo a não cometer a incongruência de, ao mesmo tempo, admitir a tradicional doutrina que considera os princípios como “mandamento nuclear de um sistema” ou qualquer outra conceituação desse tipo⁴⁴⁹ e acolher a distinção de Alexy sobre princípios e regras.

Dessa forma, alerta-se para o fato de que ao se considerar os princípios como mandados de otimização, vai implicar, algumas vezes, em tornar aquilo a que chamamos de princípio em regra. É o que ocorre, por exemplo, com a legalidade e anterioridade. A adoção da teoria de Alexy implica tê-los como regras e não como princípios porque para a teoria de Alexy não se pode considerar como caracterizadora dos princípios sua fundamentalidade e superioridade formal. Não se pode, nem mesmo,

⁴⁴⁸ **Princípios e Regras. Mitos e equívocos acerca de uma distinção.** Disponível no site da Faculdade de Direito do Piauí: <http://direitopiaui.blogspot.com/2007/10/prncpios-e-regras-mitos-e-equvocos.html>. Acesso em 06/08/2009.

⁴⁴⁹ O autor faz clara alusão à já considerada clássica formulação de Celso Antônio Bandeira de Mello, de todos conhecida e amplamente reproduzida em meio mundo de textos jurídicos dedicados, ainda que vagamente, aos princípios jurídicos. Não se adota esse entendimento no presente trabalho, muito embora se admita que tal conceituação de Celso Antônio contribuiu e ainda contribui para que os princípios tenham na doutrina adquirido a importância que tem hoje. O entendimento, bastante lúcido por sinal, de Virgílio Afonso da Silva é no sentido de alertar para esse erro comum de formulação, mas que não parece ser percebido por seus autores. Tais propostas, a que considera os princípios da maneira tradicional e a que foi formulada por Alexy, são incompatíveis: “Há, contudo, uma contradição nesse proceder. Muito do que as classificações tradicionais chamam de princípio, deveria ser, se seguirmos a forma de distinção proposta por Alexy, chamado de regra. Assim, falar em princípio do *nulla poena sine lege*, em princípio da legalidade, em princípio da anterioridade, entre outros, só faz sentido para as teorias tradicionais. Se se adotam os critérios propostos por Alexy, *essas normas são regras, não princípios*. Todavia, mesmo quando se diz adotar a concepção de Alexy, ninguém ousa deixar esses “mandamentos fundamentais” de fora das classificações dos princípios para incluí-los na categoria das regras”. Para o autor na teoria de Alexy não há qualquer referência à fundamentalidade da norma, desse modo, um princípio tanto pode se revestir da conceituação aqui considerada clássica (“mandamento nuclear do sistema”) quanto pode rejeitar essa definição. Uma vez que uma determinada norma é um princípio em função de sua estrutura normativa e não de sua pretensa fundamentalidade. **Princípios e Regras. Mitos e equívocos acerca de uma distinção.** Disponível no site da Faculdade de Direito do Piauí: <http://direitopiaui.blogspot.com/2007/10/prncpios-e-regras-mitos-e-equvocos.html>. Acesso em 06/08/2009.

consentir que essas normas consideradas como princípios prevaleçam de antemão, sempre e em qualquer situação sobre outras normas tidas como regras⁴⁵⁰.

Desse modo, não há que se considerar que normas comumente consideradas princípios possuam superioridade normativa em relação àquelas consideradas regras, não para a teoria de Alexy.

Apesar de não ser o objetivo desse trabalho levantar os equívocos doutrinários existentes e nem mesmo desenvolver um conceito original do que seja então um princípio e tendo em vista vasta doutrina já existente sobre o tema⁴⁵¹ considera-se importante tal ressalva em nome da coerência.

Essas ponderações ficam mais claras ao se refletir sobre uma possível colisão existente entre dois princípios, caso em que a plena realização de um princípio é obstada por outro. Como determinar qual prevalecerá diante de uma situação se considerarmos todos os princípios jurídicos como portadores de máxima normatividade? A recomendação apontada é utilizar o sopesamento, que sempre irá variar de acordo com a situação em questão, ou seja, o caso concreto. Nessas situações um princípio sofre uma redução em sua aplicação em favor de outro. Essa é a razão pela qual para Alexy, os princípios não são definitivos, mas, *prima facie*, ou seja, em determinadas circunstâncias um princípio pode ser considerado mais importante que o outro sem prejuízo de sua validade, ao contrário das regras, cujo afastamento de uma em relação à outra implica necessariamente ser considerada inválida o que resulta em ser extirpada do sistema⁴⁵².

⁴⁵⁰ *Idem.*

⁴⁵¹ Além dos autores já citados na nota nº 404, acrescenta-se: Gilberto Bercovici, **O Princípio da Unidade da Constituição**; Rogério Gesta Leal, **Perspectivas Hermenêuticas dos Direitos Humanos Fundamentais no Brasil**; Fábio Konder Comparato, **O Ministério Público na Defesa dos Direitos Econômicos Sociais e Culturais**; Edilson Farias, **Colisão de Direitos: a honra, a intimidade, a vida privada e a imagem versus a liberdade de expressão e informação**; Ruy Samuel Espíndola, **Conceito de Princípios Constitucionais**; Humberto Ávila, **Teoria dos Princípios**; e muitas outras obras que abordam a questão da conceituação dos princípios.

⁴⁵² Para maiores explicações a respeito remete-se o leitor ao primeiro capítulo desse trabalho, especialmente no item 1.3.2 As normas de direito fundamental: princípios e regras.

Os princípios oferecem soluções sempre diante e em função do caso concreto posto em análise. De antemão não se deve predeterminar sua aplicação senão em face das circunstâncias apresentadas pela situação de fato, pois é diante desta que se irá determinar qual norma é mais adequada a atender plenamente o resultado.

Virgílio Afonso se refere àquilo que ele chama de resultado ótimo, tal resultado fica sempre na dependência das variações do caso concreto. É em função disso que se torna impróprio dizer que determinado princípio, abstratamente considerado, sempre tem precedência sobre outro⁴⁵³.

O debate dos problemas chamados conflitos normativos, antinomias ou inconsistências, não é novo no pensamento jurídico e sobre o assunto há muita polêmica. O que interessa para o presente trabalho é a questão dos conflitos entre princípios, normas que são objeto de ampla análise aqui e cujas implicações em caso de colisão não podem ser desconsiderados. Com muita frequência será a partir deles que os direitos fundamentais do cidadão são considerados e atribuídos aos seus titulares, no âmbito tributário os princípios jurídicos perfazem o conjunto de normas legitimadoras desses direitos.

Sabe-se que quando dois princípios entram em colisão, a opção do intérprete ou do aplicador em relação a um deles não significa a desobediência do outro, então segundo leciona Eros Grau, os conflitos entre princípios não constituem antinomia⁴⁵⁴.

⁴⁵³ SILVA, Virgílio Afonso da. **Princípio e Regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção**. O autor adota a teoria dos direitos fundamentais elaborada por Alexy, considerada uma teoria que trouxe um refinamento em relação a distinção entre regras e princípios. Para tal teoria, ao se apresentar uma situação na qual ocorra uma colisão entre princípios deve-se levar em conta as *relações condicionadas de precedência* que Alexy demonstra em sua teoria como as variáveis representadas por “C”, “P¹” e “P²”. Tomando-se de exemplo um caso hipotético em que P¹ é um princípio que entra em colisão com P², outro princípio. Nesse caso, P¹ prevalece sobre P², apenas nas condições apresentadas pelo caso “C”, disso decorre a fórmula “(P¹ P P²) C”. Ocorre que ao se variar o caso posto em análise esse mesmo princípio P¹ pode não prevalecer diante de P², num caso C', ou seja, (P² P P¹) C'. Muda-se o caso e altera-se também a solução dada, ainda que envolva os mesmos princípios. Abstratamente fica muito difícil determinar qual princípio terá prevalência e essa é a razão porque se deve levar sempre em conta as situações do caso concreto cujas particularidades se revelarão com um intensidade variável de acordo com a situação posta em análise. SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia**, p. 50 ss.

⁴⁵⁴ GRAU, Eros. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e crítica. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 98. Segundo Grau, o conflito entre regras jurídicas resulta em antinomia. O autor considera como antinomia uma situação inconciliável entre elas, deve-se considerar que ambas pertencem ao mesmo ordenamento e são válidas, nesse caso uma será

Durante muito tempo prevaleceu a subsunção como critério maior de interpretação das normas jurídicas⁴⁵⁵, atualmente a ponderação⁴⁵⁶ apresenta um importante subsídio à solução de casos de colisão entre princípios. Lembrando que a colisão entre princípios ocorre em razão de sua textura aberta cuja extensão não se encontra previamente estabelecida, característica que possibilita à norma se moldar diante de diversas situações.

Sobre o assunto são pertinentes as observações de Canotilho, segundo seu entendimento como a Constituição se constitui em um sistema aberto de princípios, essa formulação já significa a possibilidade da existência de tensão entre seus princípios, normas impositivas cuja otimização é condizente com planos de concretização exatamente diante das situações jurídicas e fáticas, daí ser possível a ponderação entre princípios conflitantes⁴⁵⁷. A Constituição por conter princípios, valores e pretensões diversas têm que lidar frequentemente com interesses

necessariamente considerada inválida. “A antinomia jurídica, pois é a situação que impões a extirpação, do sistema, de uma das regras. A decisão inafastável de uma dessas regras há de ser preservada, será informada mediante a utilização do critério ou dos critérios contemplados, para tanto, no sistema.”

A lei de ponderação para Alexy leva em conta a impossibilidade de um princípio ser tido como absoluto, pois seu peso ou importância se revelará diante de uma situação concreta. “Os valores e os princípios não regulam sua aplicação por si mesmos”, daí a necessidade da lei de ponderação. ALEXY, Robert. **Teoría de los Derechos Fundamentales**, p. 135.

⁴⁵⁵ Não que o critério da subsunção como técnica interpretativa tenha caído em desuso ou seja considerada ultrapassada, o que ocorre é que com a evolução natural da sociedade e dos problemas por ela enfrentados tal critério não dá conta de resolver todas as situações de maneira satisfatória. A isso se deve o desenvolvimento de novas teorias e daquilo que vem sendo chamado de mudança de paradigma interpretativo, já exposto no segundo capítulo desse trabalho no item 2.3.1. Alerta-se para o fato de que além da colisão entre princípios há o conflito entre regras e a colisão entre princípio e regra, objeto de preocupação das formulações jurídicas mais atuais que procuram solucionar de maneira satisfatória essas questões. Sobre o assunto ver: SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia**; SARMENTO, Daniel. **Ponderação de Interesses na Constituição Federal**; BOROWSKI, Martim. **La Estructura de Los Derechos Fundamentales**; BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia dos Princípios Constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana**; GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**.

⁴⁵⁶ Leciona Sílvia Faber Torres: “A ponderação não constitui novidade no âmbito jurídico. Verificou-se, ao longo das últimas décadas do século XX, em especial nos direitos europeu e americano, uma intensificação na preocupação com a técnica ponderativa, que, passando por conspícuas análises doutrinárias e jurisprudenciais, chegou a um nível de refinamento tal que chega praticamente a inviabilizar alternativas dogmáticas”. **A Ponderação nas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. In: Princípio de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno. PIRES, Adilson (coords.). Renovar, 2006, p. 584.

⁴⁵⁷ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**, p. 173 ss.

contrapostos, justificadores da necessidade de ponderação para lidar com a tensão mencionada por Canotilho⁴⁵⁸.

Segundo leciona Ana Paula de Barcellos, a ponderação é “técnica jurídica de solução de conflitos normativos que envolvam valores ou opções políticas em tensão, insuperáveis pelas fórmulas hermenêuticas tradicionais”⁴⁵⁹.

Em análise à questão da ponderação de interesses como alternativa à subsunção no processo de aplicação do Direito, Ricardo Lobo Torres chega à concepção de um princípio de ponderação cujos efeitos se estendem aos outros princípios jurídicos. Para o autor, a ponderação é vista como algo além de um método de sopesar interesses em conflito, incorpora outra dimensão, operando juntamente com a razoabilidade, adquirem a função de “princípios legitimadores de todos os outros princípios constitucionais”⁴⁶⁰.

Tais princípios legitimadores, referidos pelo autor, são aqueles que fundamentam a própria existência coerente do Estado Democrático de

⁴⁵⁸ Nesse sentido, Misabel Derzi: “Hoje o constitucionalismo vê a Constituição como um sistema de normas que aspira uma unidade de sentido e de compreensão, unidade essa que somente pode ser dada por meio de princípios, continuamente revistos, compreendidos e re-expressos pelos intérpretes e aplicadores do Texto Magno. Ou seja a análise estruturadora sistêmica é, necessariamente aberta, visto que, não raramente, normas e princípios estão em tensão e aparentam conflito. Chamamos tais conflitos e tensões de “aparentes”, porque a compreensão profunda da Constituição é sempre buscada, sempre descoberta, de forma contínua”. DERZI, Misabel. **Tratado de Direito Tributário Contemporâneo. Dos princípios gerais do Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário n° 83, p. 39.

⁴⁵⁹ BARCELLOS. **Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional**, p. 23. Alerta a autora que a subsunção continua a ser a lógica mais utilizada na aplicação do Direito. A subsunção implica em adotar uma premissa maior, formada por um enunciado normativo. A premissa maior incide sobre os fatos que são relevantes ao caso descrito na hipótese, considerada premissa menor. Do encontro entre as premissas ocorre a aplicação de uma norma construída face a premissa maior. A ponderação surgirá como alternativa a subsunção quando não for possível moldar o conflito normativo à incidência de premissa maior que seja única. “Nesse contexto, a subsunção não tem elementos para produzir uma conclusão que seja capaz de considerar todos os elementos normativos pertinentes: sua lógica de funcionamento tentará isolar uma única premissa maior para o caso”. *Ibid.*, p. 31 ss. Konrad Hesse observa que para a preservação daquilo que ele chama, em um texto que se tornou clássico, de força normativa da Constituição a interpretação adquire uma importância fundamental seu significado está diretamente ligado à preservação e consolidação da força normativa da Constituição. Entretanto, ressalta: “A interpretação constitucional está submetida ao princípio da ótima concretização da norma. Evidentemente, esse princípio não pode ser aplicado com base nos meios fornecidos pela subsunção lógica e pela construção conceitual”. HESSE. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Fabris, 1991, p.22.

⁴⁶⁰ TORRES. **A Legitimação dos Direitos humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade**. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Legitimação dos Direitos Humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 433.

Direito. Dispostos no artigo 1º da Constituição Federal, a soberania, a cidadania, a dignidade humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político possibilitam a ponderação em sua aplicação de acordo com os interesses apresentados pelas situações porque “entre eles não há hierarquia nem preferência. A ideia de um princípio absoluto ou superior levaria à própria inconstitucionalidade do elenco desenhado no art. 1º”.⁴⁶¹

Para o autor, os direitos humanos, cujo fundamento de legitimidade se encontra precisamente no artigo 1º e se legitimam a seu turno pela ponderação e razoabilidade, se prendem aos direitos fundamentais dispostos no artigo 5º⁴⁶².

Os princípios dispostos nos artigos citados mantêm entre si uma relação possibilitada pela própria configuração constitucional que proporciona um inter-relacionamento entre as normas, característica que possibilita a irradiação de efeitos dos princípios (eficácia horizontal) dispostos no rol do artigo 5º, por exemplo, por todo o texto constitucional formando um todo coerente de sentido.

Como bem expressa Misabel Derzi, a Constituição é um pacto, uma convenção fixadora de princípios, valores e interesses que orientam seu sentido resultando em uma força normativa da Constituição⁴⁶³. Tal entendimento se choca contra a persistência em considerar alguns princípios constitucionais como normas programáticas, que instituem meras recomendações ou programas a serem seguidos pelo legislador infraconstitucional, como que destituídos de efetividade, ou seja, da possibilidade de produzirem efeitos concretos.

Algumas normas estudadas ao longo desse capítulo consubstanciam-se em princípios constitucionais, o que significa dizer que

⁴⁶¹ *Ibid.*, p. 433.

⁴⁶² *Ibid.*, p. 437 e segs.

⁴⁶³ DERZI, Misabel Machado. **Dos Princípios Gerais do Direito Tributário**, p. 40. No mesmo sentido: “(...) aos princípios se reserva a função de ser o fio condutor dos diferentes segmentos do texto constitucional, dando unidade ao sistema normativo. Um documento marcadamente político como a Constituição, fundado em compromissos entre correntes opostas de opinião, abriga normas à primeira vista contraditórias. Compete aos princípios compatibilizá-las, integrando-as à harmonia do sistema”. BARROSO, Luis Roberto. **Princípios Constitucionais Brasileiros**, p.175.

são normas constitucionais com pretensões de efetividade⁴⁶⁴, ou seja, representam a possibilidade de concretização do direito que tal princípio venha prescrever tornando-o efetivo, ou seja, apto a assegurar a seu destinatário o exercício do direito assegurado por ele⁴⁶⁵.

Os princípios estão geralmente inscritos nos textos jurídicos, ou positivados na Constituição, como é, muitas vezes, o caso em se tratando do ordenamento pátrio. Aproveita-se para desde já afastar qualquer negativa da existência e da importância dos princípios implícitos, os quais são reconhecidos pela doutrina, senão vejamos: Segundo Barroso “... existem diversos princípios que apesar de não se encontrarem expressos no texto constitucional ou em qualquer outro diploma escrito são de comum observância”⁴⁶⁶, com quem concorda Misabel Derzi “certos princípios constitucionais expressos ou implícitos (...) são dotados de (...) concreção”⁴⁶⁷ e Souto Maior Borges aduz, concordando com Aliomar Baleeiro, que “os princípios implícitos no texto constitucional têm a mesmíssima positividade e eventualmente a mesma eficácia dos princípios constitucionais expressos”⁴⁶⁸, e ainda para Eros Roberto Grau “(...) cuida-se de princípios (...) que, embora não enunciados em texto escrito, em cada ordenamento estão contemplados em estado de latência”⁴⁶⁹.

⁴⁶⁴ Segundo leciona José Roberto Vieira, existe distinção entre os termos efetividade e eficácia jurídica. O assunto pertinente à efetividade diz respeito à eficácia das normas jurídicas, mas ressalta o autor que efetividade se identifica com eficácia social e a distingue de eficácia jurídica. A doutrina majoritária segundo o autor é a que considera eficácia jurídica como aptidão para produzir efeitos jurídicos. **Fundamentos Republicano-Democrático da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e não Ululantes**. In: Tributação e Direitos Fundamentais. Propostas de efetividade. FOLMANN, Melissa (coord.). Curitiba: Juruá. 2006, p. 182 ss.

⁴⁶⁵ BARROSO, Luiz Roberto. **Princípios Constitucionais Brasileiros**. *Revista Trimestral de Direito Público*, n 1, 1993, p. 168.

⁴⁶⁶ *Ibid.*, p.173.

⁴⁶⁷ DERZI, Misabel Abreu. **Dos Princípios Gerais do Direito Tributário**. *Revista de Direito Tributário* n° 83, p. 40.

⁴⁶⁸ BORGES, José Souto Maior. **A Isonomia Tributária na Constituição Federal de 1988**. *Revista de Direito Tributário*, n° 64. São Paulo: Malheiros, p. 14.

⁴⁶⁹ GRAU. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**, p. 102. Para o autor esses princípios que se apresentam em estado de latência no ordenamento (direito posto) constam do direito pressuposto. Sobre a questão dos princípios implícitos, Prieto Sanchís faz uma consideração pertinente: “Um princípio implícito é uma norma que não pode ser considerada como o significado de determinada dissociação normativa, mas que se obtém a partir de uma ou várias disposições que se supõe constituem casos de aplicação ou especificação do dito princípio. (...) o reconhecimento dos princípios implícitos como princípios do sistema supõe aceitar a transitividade das propriedades das disposições normativas a suas consequências

Assim sendo, considera-se que em nosso sistema de normas, posto pela Constituição, há princípios implícitos que derivam logicamente do sistema e possuem igual importância que exercem os princípios explícitos. Ambos colaboram para a necessária unidade de sentido que a Constituição deve emanar. A ideia da supremacia constitucional repousa também nesse aspecto da incorporação de valores, notadamente, o valor da justiça e dos direitos fundamentais. Por representar certo consenso em relação aos valores que o texto constitucional pretendeu difundir, como proclama um Estado Democrático de Direito remete à necessária ligação entre Direito e moral, amplamente repudiada pelo positivismo jurídico⁴⁷⁰.

O que se procura enfatizar neste ponto é o retorno do Direito à noção de valor, à sua reaproximação aos ideais éticos, desconsiderada durante muito tempo e responsável por negar aos princípios eficácia normativa, comumente referida como “virada kantiana”⁴⁷¹, tal concepção colabora para elevar os princípios jurídicos à posição preeminente que hoje

formais o mesmo que a verdade na lógica alética. (...) na realidade, o procedimento que dá vida aos princípios implícitos é próprio da analogia, porque a analogia implica sempre a generalização feita a partir das normas do ordenamento jurídico, é dizer, pressupõe a criação (ou se se quer o reconhecimento) de um princípio geral.” SANCHÍS. Luis Prieto. **Sobre Princípios e Regras. Problemas del razonamiento jurídico**, p. 141-142.

⁴⁷⁰ A proposta positivista reconhece o direito positivo como formado apenas por normas jurídicas, mas não no sentido empregado nesse trabalho, tal ideologia entende normas jurídicas compostas de descritores e prescritores, fatos jurídicos e relações jurídicas, formando um sistema que não comporta outras entidades como os princípios. “Estes não existem ao lado das normas, co-participando da integridade do ordenamento.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Sobre os Princípios Constitucionais Tributários**. Revista de Direito Tributário nº 55, p.147.

⁴⁷¹ Merece menção direta o que Ricardo Lobo Torres tem a dizer sobre o tema: “Com a “virada kantiana” observada nas últimas décadas, os direitos humanos passam a se converter em autênticos “direitos morais”, no sentido de que se encontram na consciência moral, no imperativo categórico e na própria dignidade do homem o seu fundamento. Os direitos humanos deixam de ser “direitos jurídicos”, ainda que a expressão possa ser considerada um pleonasma, para adquirir a sua dimensão ética e axiológica, pois o sistema do direito positivo não pode lhes dar nascimento nem existe um mundo jurídico supra-sensível do qual possam derivar. É imensa e de grande riqueza a reflexão atual sobre as relações entre a ética e os direitos humanos”. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e tributário**. Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar. 1999, p. 60. No mesmo sentido: “Assiste-se nas últimas décadas, a uma profunda transformação na ordem jurídica ocidental, que passa a ter nos valores o seu fundamento precípito. É o Estado Democrático de Direito, que supera a formulação estritamente legal da ordem estatal, deslocando o centro de gravidade do ordenamento jurídico para o respeito aos direitos fundamentais. É nele que se consolida a retomada das relações entre o direito e a ética operada no plano da filosofia jurídica com a Teoria dos Direitos Fundamentais e a Teoria da Justiça”. TORRES, Sílvia Faber. **A Ponderação nas Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno. PIRES, Adilson (coords.). Renovar, 2006, p. 583.

ocupam no sistema, atribuí-lhes normatividade e os reconhece como imprescindíveis à interpretação do Direito e os considera aptos por si só a produzir efeitos jurídicos. Se ainda é necessário que se façam explicações sobre sua importância é por haver apenas algumas décadas dedicadas a seu estudo aprofundado contra uma tradição milenar das regras⁴⁷².

Esse entendimento advoga a tese de que o Direito tenha superado a visão exclusivamente positivista, cuja derrota se fez evidente no pós-guerra com o movimento que se convencionou chamar de neoconstitucionalismo. Uma constitucionalização do direito realizado sob novas matizes⁴⁷³. São os novos tempos do constitucionalismo iniciado no fim da Segunda Guerra mundial e vem se desenvolvendo a partir de então.

Espera-se que num futuro próximo tais cuidados se façam desnecessários em razão de uma já arraigada cultura principiológica, já em formação, não se teme dizer, na qual apontam soberanos os princípios jurídicos, cujas bases e delimitações bem formadas contribuirão sobremaneira à formação de uma sociedade preocupada e principalmente

⁴⁷² BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**, p.228.

⁴⁷³ Neoconstitucionalismo é um termo relativamente novo e que não possui um significado unívoco. Daniel Sarmiento, a propósito do assunto assevera que a palavra “neoconstitucionalismo” é empregada sobretudo na Espanha e na Itália e vem encontrando adeptos no Brasil, constitui-se numa vertente que é influenciada por mudanças que significaram o surgimento de um novo paradigma na teoria jurídica e na jurisprudência. Essas mudanças estão representadas por fenômenos diferentes que mantêm uma relação entre si, são eles: o reconhecimento da força normativa dos princípios jurídicos e a valorização de sua influência na aplicação do direito; a rejeição ao formalismo e aceitação de métodos abertos de raciocínio jurídico como a ponderação, tópica, teoria da argumentação, etc.; a constitucionalização do direito e a conseqüente irradiação das normas constitucionais, sobretudo as relacionadas aos direitos fundamentais para todos os ramos do ordenamento; a reaproximação entre direito e moral e a presença cada vez maior da filosofia nas discussões jurídicas. SARMENTO, Daniel. **O Neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades**. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang (coords.). **Direitos Fundamentais e Estado Constitucional**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 9-10. Considera-se sua proposta antipositivista e consagradora de um catálogo de direitos fundamentais nas Constituições que acolhem um grande número de “princípios de justiça” e estabelecem com isto uma limitação ao poder com a preocupação de afastar a arbitrariedade. Essa mudança operada no Estado de Direito determina o retorno do vínculo entre direito e moral. As Constituições representam um valor em si, consagram princípios, tendem à flexibilidade e possuem uma força invasiva geral. POZZOLO, Susanna. **Un constitucionalismo ambiguo**. In: **Neoconstitucionalismo (s)**. CARBONELL, Miguel (org.). Ed. Trotta, 2003, p. 188-191. O fenômeno da constitucionalização do ordenamento jurídico significa a formação de uma Constituição prolixa cujos efeitos se irradiam pelos outros ramos do direito, submetendo nesse processo a ação dos poderes públicos e da sociedade aos direitos fundamentais evidenciando sua eficácia horizontal. Entende-se, portanto, que esse caminho conduz à constitucionalização de vários ramos do direito, notadamente o direito tributário e justifica sua submissão à lógica da constitucionalização de suas normas, ou seja, sua sujeição aos direitos fundamentais.

comprometida com a construção da justiça social e na qual a efetividade dos princípios seja consagrada pelas decisões dos tribunais e pelo legislativo no exercício de suas respectivas funções.

Essa é a razão pela qual tanto se proclama a importância da correta aceção dos princípios jurídicos no ordenamento por entender que sua aplicação constitui importante vetor de realização dos direitos fundamentais e, trazendo mais perto do tema principal, dos direitos e garantias a serem preservados e respeitados na relação jurídica tributária.

Nesse capítulo, será feita uma análise de institutos consagradores de direitos fundamentais, serão analisados em separado em função da natureza das garantias que oferecem. Primeiro serão tratadas das normas que estabelecem a forma de Estado e a distribuição do poder, são, como alerta Barroso, representativos da decisão política fundamental do constituinte⁴⁷⁴ e colaboram no desenho institucional do país. São normas que determinam a forma ou a organização de Estado e governo como a norma que estabelece a federação, a República, o Estado de Direito, a democracia e a separação dos poderes. Alerta-se para o fato de não estarem dispostos de maneira taxativa, não existe a pretensão de esgotar o tema e tratar de todas as normas pertinentes à tributação e aos direitos fundamentais, tal tarefa seria inesgotável. A escolha dos institutos tratados leva em consideração além da organização a ideia de limitação do poder. Nesse primeiro item serão estudados dois enunciados em especial, pelo simples fato de contribuírem como fundamento de partes já estudadas aqui.

A norma que estabelece a federação é o fundamento da distribuição da competência impositiva, vista no segundo capítulo de forma a esclarecer a maneira como foi dada aos entes da federação a possibilidade de instituir tributos no país o que implica interferir diretamente na liberdade e propriedade do contribuinte.

⁴⁷⁴ BARROSO, Luiz Roberto. **Princípios Constitucionais Brasileiros**. Revista Trimestral de Direito Público nº1, p. 175. O autor faz uma classificação que leva em conta alguns critérios utilizados neste trabalho, entretanto, divide os princípios em: princípios fundamentais (republicano, federativo, Estado Democrático de Direito, separação dos poderes, presidencialista e livre iniciativa), princípios gerais (legalidade, isonomia, acesso ao judiciário, irretroatividade, juiz natural, devido processo legal), princípios setoriais ou especiais (impessoalidade, moralidade, publicidade, majoritário, proporcional capacidade contributiva, isonomia tributária, anterioridade tributária, imunidade recíproca, garantia da propriedade, dentre outros).

Tal atribuição de competência é distribuída entre as pessoas políticas em razão e por força do princípio federativo e, por isso, tem todo o sentido de receber um tratamento mais aprofundado.

O estabelecimento da República reflete o tipo de governo adotado em nosso país e representa o coroamento de ideais como a igualdade em que a atribuição do poder é feita mediante a representação popular guardando relações com a democracia. Entende-se essa opção como de suma importância para um trabalho dedicado aos direitos fundamentais por representar um tipo de governo que se constitui em um Estado Democrático de Direito e possui como fundamento, dentre outros, a cidadania e o respeito à dignidade da pessoa humana.

3.1.1 Federação

É característica do Estado Federal a existência de vários centros de poder nos quais estão distribuídas as competências legislativas e administrativas.

Segundo relata Flávio de Azambuja Berti, o Estado Federal está embasado no princípio federativo⁴⁷⁵ e na descentralização política para efetivamente produzir normas jurídicas e dar seguimento às finalidades públicas de que estão incumbidos os governos regionais e locais. Entende ser provável que as origens do Estado Federal remontem à Antiguidade Clássica, principalmente na Grécia, onde havia associações políticas instituídas de maneira similar ao pacto federativo entre as cidades-estado. Entretanto, ressalta como verdadeiro marco do federalismo a experiência

⁴⁷⁵ O entendimento do STF em relação à federação é: “A ‘forma federativa de Estado’ – elevado a princípio intangível por todas as Constituições da República – não pode ser conceituada a partir de um modelo ideal e apriorístico de Federação, mas, sim, daquele que o constituinte originário concretamente adotou e, como o adotou, erigiu em limite material imposto às futuras emendas à Constituição (...). Tribunal Pleno. Medida Cautelar em ADI, nº 2.024, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 01.12.2000.

americana⁴⁷⁶. Alguns doutrinadores acreditam que o Estado Federal nasceu com a Constituição americana de 1787⁴⁷⁷.

No Brasil, a adoção pelo Estado Federal se deu com a Constituição de 1891, considerado instrumento hábil a manter unidas as esferas regionais principalmente em países extensos territorialmente como é o caso brasileiro, o federalismo é marcado pela descentralização do poder no qual foram preservadas as autonomias regionais, fator apontado como indicativo da existência de federação⁴⁷⁸.

Souto Maior Borges enfatiza sua importância evidenciada pela posição no texto constitucional, enunciado juntamente com o princípio republicano, vestibularmente, no início da Carta Política. Razão pela qual, em sua opinião, deve ser considerado “princípio constitucional cardeal supremo”⁴⁷⁹.

Outros dois pontos são importantes para formar devidamente o conceito de federação é a participação das vontades regionais na vontade federal, de forma que as unidades que integram a federação possam se manifestar em relação às decisões tomadas no interesse do país e a possibilidade de os Estados-membros elaborarem suas Constituições Estaduais é representativo, portanto, de sua capacidade de auto-organização que lhes possibilita atender, de maneira mais eficiente, as peculiaridades regionais, ou seja, estabelecer quais são as prioridades⁴⁸⁰.

José Alfredo de Oliveira Baracho acrescenta a necessidade de haver igualdade entre as pessoas políticas que formam a federação, informa que a maioria dos Estados federais consagra a regra segundo a qual cada Estado membro terá o mesmo número de representantes na Câmara⁴⁸¹.

⁴⁷⁶ BERTI. **Direito Tributário e Princípio Federativo**, p. 18. O autor cita também as experiências alemã de 1871, cujo principal expoente foi Otto Von Bismarck, a belga de 1892, a argentina de 1853.

⁴⁷⁷ Dentre os quais Dalmo de Abreu Dalari. Ao ser proclamada a independência extingue-se as treze colônias e passam a se constituir em Estados livres.

⁴⁷⁸ TEMER. Michel. **Elementos de Direito Constitucional**, p. 61 ss.

⁴⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. **Competência Tributária dos Estados e Municípios**, p.135.

⁴⁸⁰ *Idem*.

⁴⁸¹ **Teoria Geral do Federalismo**. No mesmo sentido Flávio Azambuja entende que a federação pressupõe três elementos: uma repartição de competências estatais entre duas espécies de órgãos sobrepostos; a participação das coletividades integrantes nas decisões

De fato é interessante perceber que a igualdade jurídica das pessoas políticas formadoras da federação assume grande relevância à medida que esclarece a não existência de hierarquias entre elas, suas atribuições estão delineadas na Constituição através da distribuição de competências⁴⁸².

Interessa de perto nesse trabalho compreender que a repartição de competências é uma decorrência da opção constitucional pela federação e dentre as competências adquire relevância a distribuição de competências tributárias, pois como esclarece Michel Temer, o constituinte de 1988 outorgou várias competências de ordem tributária a fim de comprovar uma verdade: “não há verdadeira autonomia sem numerário para a execução de suas tarefas constitucionais”⁴⁸³.

O texto constitucional enumera as competências da União, mas, estabelece as competências dos Estados de modo negativo que não deve ser entendida como uma fixação de hierarquia entre os membros. Bem esclarece Flávio Azambuja dos equívocos que tal entendimento provocaria:

O discurso sobre o poder político no Estado moderno não pode contemplar afirmações afetas à existência de superioridade hierárquica da ordem central de poder sobre as ordens parciais (regionais e locais). O contrário levaria a entendimentos no mínimo criticáveis como, por exemplo, a legitimidade e a constitucionalidade de usurpação de competências municipais e estaduais, mediante a edição de leis federais e aprovadas pelo Legislativo da União. Ao admitir-se a superioridade da União diante de Estados-membros e Municípios, seria então realmente possível a invasão sobre o campo de autonomia destas ordens regionais e locais de poder por aquela, o que distorceria a repartição de competências desenhadas pelo constituinte.⁴⁸⁴

tomadas pelos órgãos comuns e a igualdade entre as ditas coletividades que participam dessa união. *Op., cit.*, p. 32.

⁴⁸² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**, p. 257.

⁴⁸³ TEMER. **Elementos de Direito Constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1996, p.73. No mesmo sentido Juliano Di Pietro: “não se há de falar em autonomia, política ou administrativa, sem autonomia financeira, cuja inexistência elide totalmente o conceito. Assim a discriminação de rendas, além de peculiaridade desse modelo, é sua principal característica, a qual exerceu papel decisivo em sua criação, datada do final do século XVIII, logo após a independência dos Estados Unidos”. **Repartição das Receitas Tributárias: A Repartição do produto da arrecadação. As transferências governamentais**. In: **Federalismo Fiscal**. CONTI, José Maurício (org.), p.69.

⁴⁸⁴ BERTI. **Direito Tributário e Princípio Federativo**, p. 35-36. No mesmo sentido Norberto Bobbio. **Dicionário de Política Vol. I**.

Porém, quanto às competências tributárias, a Constituição as atribui expressamente aos Estados, como é o caso da competência para instituir taxas e contribuição de melhoria, para o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens e direitos, sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e serviços e imposto sobre propriedade de veículo automotor. Quanto aos tributos de sua competência, os Estados possuem liberdade para exercitá-los com a autonomia que possuem devendo, assim como os demais entes da federação, obedecer à Constituição Federal.

Como observa José Marcos Domingues de Oliveira, no tema do federalismo fiscal, o maior desafio é encontrar os “meios equânimes e razoáveis das tarefas finalisticamente assinadas aos entes da federação nos três respectivos níveis de governo”⁴⁸⁵, a concepção adotada de sistema tributário leva ao estabelecimento de mecanismo lógico e justo para obtenção de receitas para suprir as necessidades da sociedade obedecendo ao princípio da igualdade, de maneira que cada um dos entes trate do atendimento aos interesses do bem comum⁴⁸⁶. Em países como o Brasil, em que há a repartição da competência tributária, as três esferas de governo devem se manter dentro de sua competência no momento de impor tributos aos cidadãos em função das ações que devem empreender em prol da sociedade⁴⁸⁷.

⁴⁸⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias**. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem a Ricardo Lobo Torres. PIRES, Adilson Rodrigues, TORRES, Heleno Taveira (orgs.).

⁴⁸⁶ Nesse sentido, entende-se como decorrência do princípio federativo ao determinar através do princípio da uniformidade geográfica, a impossibilidade da União estabelecer tratamento diferenciado a determinado ente, o que também está de acordo com a isonomia. Está estabelecido na Constituição Federal art. 151, I. “É vedado à União: I – Instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.” O mesmo sentido, homenageador do princípio federativo pode ser percebido no artigo 152 da CF: “ É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência e destino”. O artigo reforça o artigo 19, III, quando estabelece a proibição aos entes de “criar preferências entre si”, tais dispositivos constitucionais objetivam o funcionamento harmônico do princípio federativo evitando que aconteça a chamada guerra fiscal entre as pessoas política que formam a federação.

⁴⁸⁷ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias**, p. 36.

Nesse ponto, assume especial relevância a maneira como os entes devem levar a cabo suas atribuições no sentido de que o legislador mantenha a adequação das regras jurídicas com as garantias constitucionalmente instituídas em favor do contribuinte de maneira a preservar seus direitos fundamentais. Por isso, a obtenção de receitas públicas deve ser feita respeitados seus fundamentos e de modo que não descure dos direitos dos contribuintes.

Nesse contexto, como alerta José Marcos Domingues de Oliveira, em Estados federais formados por Estados heterogêneos não basta a distribuição de competências tributárias entre as pessoas políticas, é necessário assimilar o princípio de solidariedade no sentido de existir uma preocupação com a distribuição da riqueza não só no âmbito pessoal, individual, através da tributação progressiva, mas inclusive no âmbito sócio-político mediante a repartição de receitas tributárias; o autor esclarece que o bônus político da redistribuição de recursos:

(...) deve corresponder um ônus político-jurídico, que é a responsabilidade fiscal, com a implantação de uma tributação regional e local tão justa quanto eficaz, a determinar a aplicação do princípio da generalidade tributária, o aproveitamento legislativo dos campos de incidência tributária e das respectivas bases impositivas, a minimização de renúncias fiscais, a cobrança eficiente dos tributos, e ainda, a otimização do gasto público, quer quando financiado pelos tributos próprios, quer quando pelas transferências federativas.⁴⁸⁸

São todos os fatores que colaboram para a formação de um cenário que caminhe para a justiça fiscal, ideal maior a ser alcançado através do respeito aos princípios, pois a competência tributária é atribuída, mas sua efetivação não é de pleno livre, deve atender aos ditames constitucionais que são a expressão da vontade geral, consubstanciado em limitações impostas para assegurar não só os direitos dos particulares, mas também a distribuição de recursos entre os entes atendendo aos ditames da federação e isonomia, como já exposto.

⁴⁸⁸ OLIVEIRA. *Direitos...*, p. 66.

3.1.2 República

República é o regime político adotado no Brasil, é opção política significativa de um contexto de representação popular, ou seja, aqueles detentores de funções políticas a exercem em nome do povo e o representa.

Carrazza define república como tipo de governo, baseado na igualdade formal das pessoas, no qual os detentores do poder político o exercitam em caráter eletivo e transitório. Seus pressupostos repelem, portanto, privilégios, jurisdições especiais, isenções de tributos comuns⁴⁸⁹ e coisas do gênero que denotam comportamentos de opção contrária ao sistema fundado no direito de igualdade.

Geraldo Ataliba considera o princípio republicano de extrema relevância, seu estudo revela implicações com institutos constitucionais mais importantes e inclusive se estabelecem através dele, os alicerces de todo o direito público. Ao espriar seus reflexos por todo o texto constitucional, inúmeros dispositivos precisam sua extensão: as regras atinentes aos partidos políticos externando a sucessão no poder, o estabelecimento de mecanismos de responsabilização dos agentes públicos, proteção das liberdades públicas, a consagração da federação e da autonomia municipal⁴⁹⁰.

Conforme leciona Carrazza, o que distingue a “forma republicana de governo é a eletividade, pelo povo, dos chefes do Executivo e dos membros do Legislativo”⁴⁹¹. Assim, a república aponta a existência de instituto correlato, a soberania popular “o poder já não se autojustifica, nem, muito menos, dimana da vontade de Deus, mas brota do povo e, no mais das vezes, em seu nome é exercido”⁴⁹². No mesmo sentido José Roberto Vieira entende caracterizar a República a representatividade, que incorpora a ideia de mandato e decorre da eletividade, transitoriedade e responsabilidade.

⁴⁸⁹ CARRAZZA. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p.44-45.

⁴⁹⁰ ATALIBA. **República e Constituição**, p. 15. O autor entende ser características da república a eletividade como instrumento de representação, a periodicidade como forma de garantir fidelidade dos mandatos e a responsabilidade para garantir a representação com idoneidade.

⁴⁹¹ CARRAZZA. *Ob., cit.*, p. 46.

⁴⁹² *Idem.*

“(...) República é, antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – *res publica* – a título de mandatários do povo, que detém a sua propriedade”⁴⁹³.

Importa sobremaneira ressaltar que o regime republicano vem garantido através de uma estrutura posta constitucionalmente que lhe respalda a existência institucional mediante regras, princípios, procedimentos, instituições e órgãos, como forma de resguardar e promover o princípio republicano⁴⁹⁴. Segundo leciona Ataliba, a forma mais perfeita de resguardar o regime republicano bem como o instituto da representação é a tripartição de funções por abranger noções de responsabilidade através da qual os agentes públicos têm o dever de responder pelos atos que praticam perante o povo e praticá-lo com igualdade de condições em relação ao exercício de poder do Estado.

Historicamente pode-se dizer que a tripartição de funções surge com o intuito de soterrar os ideais gastos da Idade Média e sua estrutura de privilégios, bem como do absolutismo e sua forma abusiva e violenta de condução da sociedade contraposta a aspirações de liberdade que já encontravam algum sedimento.

Posteriormente com o advento de acontecimentos como o da Reforma e o Renascimento e a adesão de ideais individualistas, na lição de Bonavides:

(...) lançadas estavam, pois, no terreno econômico, político, social e filosófico as bases da grande renovação. Essa se produziria com o trauma revolucionário de 1789, quando ascende ao poder o terceiro Estado, a burguesia, constituída depois que o comércio e a indústria, no século das conquistas e navegações, entraram a romper o acanhado espaço da corporação medieval, de estreitíssimas relações de produção, para ganhar os mares, assinalando, por esse modo, a passagem da economia urbana para a economia nacional, com todos os efeitos de universalização de mercados e dilatação crescente dos interesses econômicos. A burguesia triunfante, ao soar esse ensejo histórico, enfeixava todos os poderes e se justificava socialmente como se fora o denominador comum de todas as classes, para cuja liberdade, uma

⁴⁹³ **Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e não Ululantes.** In: Tributação e Direitos Fundamentais. Propostas de efetividade. FOLMANN, Melissa (coord.). Curitiba: Juruá. 2006, p. 203.

⁴⁹⁴ ATALIBA. **República e Constituição**, p. 47.

liberdade que, de modo concreto, só a ela aproveitava em grande parte, havia terçado armas com o despotismo esclarecido.⁴⁹⁵

A partir de então dominavam interesses ligados à livre iniciativa e à não intervenção estatal que viesse atrapalhar o desenvolvimento pleno das atividades mercantis. O Estado liberal e seus ideais individualistas vinham, nesse sentido, ao encontro de tais interesses predominantes. Os mecanismos que protegem o indivíduo contra o Estado são a origem do princípio da divisão de poderes⁴⁹⁶.

Segundo Bonavides, a consagração da divisão de poderes teve o objetivo principal de defender os direitos de liberdade, não houve a preocupação em resolver uma contradição intrínseca: a divisão do poder levaria ao enfraquecimento do Estado em função da distorção que sofre, nesse esquema defendido pelo constitucionalismo liberal, o instituto da soberania cuja característica é a indivisibilidade. O afã de defender a liberdade se sobrepôs à necessidade de resolver a contradição e adequar o princípio de modo a conformá-lo à nova realidade. Deve ser entendida, entretanto, como o grande trunfo usado pelos povos que sofreram sob o jugo absolutista para triunfar contra um sistema de opressão. Justamente por representar uma imediata contraposição à concentração de poder é que se tornou o grande protetor da liberdade no constitucionalismo moderno instaurando juntamente do Estado de Direito, o império da lei. Cabe ao princípio da separação dos poderes, também, a condição de criador de uma ideia própria do liberalismo: a limitação dos fins do Estado⁴⁹⁷.

3.2 Normas constitucionais gerais

Assim como foi feito no item anterior, houve a necessidade de fazer algumas opções quanto às disposições constitucionais que seriam tratadas. A escolha reside precisamente na importância que adquirem para o tema em

⁴⁹⁵ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**, p. 40-41.

⁴⁹⁶ BONAVIDES. **Do Estado Liberal ao Estado Social**, p. 40-41

⁴⁹⁷ *Ibid.*, p. 47-48.

estudo certas normas constitucionais aplicáveis ao sistema como um todo e cuja importância para o Direito Tributário assume grande relevância por serem normas que estabelecem importantes limitações ao exercício da competência tributária.

3.2.1 Segurança jurídica

A segurança jurídica é instituto bastante discutido e invocado no direito pátrio, em vista disso é numerosa a produção acadêmica sobre o assunto, fato que impôs a necessidade de optar por alguns autores que tratam do tema à semelhança do que se pretende desenvolver neste trabalho. Dentre os quais se destaca Garcia Novoa, em trabalho sobre o assunto discorre de maneira sistemática e integral sobre pontos ou aspectos ainda pouco discutidos da segurança jurídica.

Para ele, a noção de segurança é ínsita ao espírito humano e só pode ser compreendida uma vez considerada a dimensão social do homem; quando se acrescenta à palavra segurança o adjetivo “jurídica” refere-se à idoneidade do Direito para especificar o limite nas relações interpessoais. O conceito de segurança alude a um comportamento de cunho subjetivo e abrange as noções de fé e certeza na vida em sociedade, ao passo que para o Direito, mecanismo de organização social, a segurança incorpora um aspecto objetivo. Em sentido elementar, segurança jurídica implica na própria existência do Direito como ordem jurídica, o que por si só já significa uma garantia de segurança. Nesse sentido, justifica o aparecimento das instituições e do próprio Estado cujo poder assume caráter sancionador hábil a compor conflitos através da imposição de determinadas formas de comportamento⁴⁹⁸.

Entretanto, a segurança que advém da existência do Estado não está restrita à sua capacidade de compor conflitos, exprime segurança mediante a função de garantia. Essa é a razão por que a segurança, através do Estado, é estabelecida através da positividade do Direito, ou seja, prévia

⁴⁹⁸ **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria.** Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 21-22.

ao conflito que funciona como prevenção através de mecanismos que amparam os interesses individuais⁴⁹⁹.

Desse modo, para uma justificação satisfatória de segurança não é suficiente sua vinculação com o Estado, pois ela não implica derivação automática da presença de um ordenamento; segurança jurídica abrange a noção da existência de um Estado que seja eticamente aceitável. Desse entendimento deriva a conclusão de que nem toda organização estatal oferece como conseqüência um sistema seguro; quando o assunto é segurança jurídica está-se limitado a determinada categoria de Estado: o Estado de Direito. Nesse ponto se aproxima da importância que adquire a noção de legalidade, cuja normatividade está direcionada a limitar o exercício do poder.

Novoa admite serem inúmeros os argumentos em favor da tese que somente no Estado democrático de ideologia liberal se garante a segurança jurídica. Essa concepção liberal do Estado de Direito concebe o ordenamento jurídico como instrumento de contenção do poder em relação aos seus cidadãos, “a limitação do poder através do Direito consistirá, neste modelo de Estado, na sujeição de todos os poderes públicos ao ordenamento e na incorporação aos mesmos direitos e liberdades dos cidadãos” dentre as quais a garantia do direito de propriedade é sua mais perfeita expressão⁵⁰⁰.

A concepção clássica do Estado de Direito vai se expandir para abranger questões sobre a legitimação democrática do poder do Estado, no sentido de estabelecer a necessidade da participação popular no processo de criação da ordem jurídica como único meio capaz de garantir a limitação do poder, ou seja, um ordenamento promotor da segurança jurídica é aquele

⁴⁹⁹ Nesse ponto o autor reconhece que se justifica o surgimento do Estado através da segurança, uma perspectiva estritamente positivista Estado e Direito se identificam. Assim, a simples existência do Estado seria suficiente para se reconhecer a presença de um ordenamento jurídico e conseqüentemente da segurança jurídica. É um raciocínio que leva a seguinte conclusão: qualquer ordem estatal juridicamente considerada poderia ser considerada como segura. *Ibid.*, p. 23-24.

⁵⁰⁰ *Idem.* Nesse sentido, NOVELLI, Flávio Bauer. “(As disposições) que formulam as normas fundamentais do sistema tributário nacional (...) cumprem a importante função de garantias e direitos fundamentais concernentes à liberdade econômica, especialmente o de inviolabilidade da propriedade”. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**. Revista de Direito Tributário n° 25/26, 1993, p. 164.

configurado sob os moldes estabelecidos pela democracia cujo corolário é a soberania popular. “os direitos fundamentais são, portanto, parte essencial da missão asseguradora do Estado de Direito, ao converter-se no conteúdo valorativo deste tipo de estado”⁵⁰¹.

Assim, Novoa demonstra o aspecto substancial da segurança jurídica estabelecida sob as bases da legalidade. Atribuir superioridade à Constituição é um produto desse entendimento que passa a entender o Estado de Direito iluminado por um conjunto de princípios constitucionais no qual as normas jurídicas estejam sob o império da razoabilidade.

Para Novoa, a segurança jurídica possui como peculiaridade o fato de ser o princípio constitucional cuja positivação é quase prescindível, por estar atrelada à própria essência do Estado de Direito em que haja prevalência de valores frente ao legalismo⁵⁰².

Uma vez afirmado que a segurança jurídica somente é viável em um Estado incorporador de figuras de cunho axiológico chega-se ao entendimento dessa segurança como pressuposto do ordenamento orientado à sua função normativa. Desse modo, a segurança se identifica com a noção de justiça. Justiça e segurança não são conceitos usualmente

⁵⁰¹ NOVOA. **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria.**, p. 28-29.

⁵⁰² Cabe, nesse ponto, fazer algumas considerações sobre o entendimento do autor sobre valores e princípios. Segundo Novoa não resta dúvida de que a segurança jurídica é um valor, exatamente por ser um princípio básico do ordenamento, o que, ao invés de afastar a idéia de valor, vem colaborar com ela. Ressalta que a doutrina por vezes entende haver uma distinção entre valor e princípio, porém essa distinção importa para aqueles que consideram os valores apenas “parâmetros de crítica” das normas jurídicas, entretanto ressalta que não podem ser considerados apenas como invocações ornamentais. As dúvidas se dissipam se se compreende que a possibilidade da aplicabilidade imediata, antes privativa dos princípios, pode ser atribuída aos valores, e a característica de fundamento informador, sempre atribuída aos valores, pode ser atribuída aos princípios, de modo a haver uma permeabilidade entre as figuras. É o que em sua opinião leva autores como Pérez Luño a qualificar a segurança jurídica como valor e princípio ao mesmo tempo. No mesmo sentido, define TORRES, Ricardo Lobo: “A segurança jurídica é valor porque guarda todas as características dele (generalidade, abstração, polaridade, interação com outros valores). É garantida no art.5º da CF por intermédio dos princípios jurídicos, e não como performativo”. **A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** In: FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites da Tributação.** Humberto Ávila entende ser a segurança jurídica um princípio. **Teoria dos Princípios.** E ainda a posição de NOVELLI, Flávio Bauer, para quem a segurança jurídica é considerada “enquanto valor e interesse fundamental, garantido por alguns princípios constitucionais tributários”. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**, p. 161. E ainda BORGES, José Souto Maior: “Segurança jurídica é matéria de direito posto. Valor contemplado e consignado em normas de direito positivo”. **O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo.** Revista Diálogo Jurídico. Número11. Fev./2002 Disponível em: www.direitopublico.com.br. Acesso em 04/05/2009, p.1. ÁVILA, Humberto dispõe: “sua dimensão preponderante é de princípio, na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de previsibilidade, de determinabilidade (...)”. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 301.

utilizados para compor um conflito jurídico, o que colabora com sua compreensão como valor e, ao mesmo tempo, minimiza a necessidade de positivação. Tal concepção do Direito como instrumento de composição de conflitos e não apenas como um sistema normativo destinado a cumprir os objetivos constitucionais, trabalha a favor da adjetivação de qualquer princípio, não imediatamente aplicável à composição de conflitos, como valor⁵⁰³.

Quando determinado ordenamento jurídico traz a segurança jurídica e a consagra como disposição orientadora do sistema, significa atribuir a essa figura o *status* de norma jurídica, situação que tem como consequência a obrigatoriedade de sua aplicação e mais, caso haja transgressão de sua observância por uma norma infraconstitucional, tal disparidade deverá ser questão submetida a controle de constitucionalidade. Para Novoa, como a segurança se encontra em sede constitucional, como princípio constitucional a segurança jurídica serve de mecanismo fiscalizador judicial das regras administrativas, o que não seria possível diante de uma formulação abstrata sob a forma de valores⁵⁰⁴.

O tipo de segurança ao qual o autor se refere para designar certeza e previsibilidade do Direito é a segurança objetiva que se contrapõe ao entendimento de mero desejo subjetivo do indivíduo. Apesar de compreender que ambas as visões são complementares elabora uma distinção segundo a qual a manifestação objetiva da previsibilidade do ordenamento e a segurança material da norma é o que proporciona a certeza do Direito e representa a ligação entre as vertentes objetiva e subjetiva da segurança jurídica. Alerta ser uma maneira tradicional de entender subjetivamente a segurança seu delineamento individualmente feito das possibilidades de conhecimento do Direito, e uma vez que a capacidade de ter certeza consubstancia-se num elemento exclusivamente subjetivo, a vertente que se pode invocar para garantir a ordem constitucional é a vertente objetiva⁵⁰⁵.

⁵⁰³ NOVOA. El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria, p.40.

⁵⁰⁴ NOVOA. **El Principio...**, p. 40.

⁵⁰⁵ SILVA, Almiro do Couto lembra, no entanto, que no direito alemão e no direito comunitário europeu, a expressão “segurança jurídica” designa a parte objetiva do conceito e a parte

A ideia de previsibilidade assume ainda maior importância na área tributária por se constituir em elemento fundamental do sistema e consequência da constitucionalização do tributo, pois “a ideia de previsibilidade objetiva das situações jurídicas dos particulares (...) elemento nuclear na definição de um direito seguro”⁵⁰⁶ possibilita ao indivíduo conhecer sobre a possibilidade de surgir a obrigação de pagar certa quantia em dinheiro.

A existência da juridicidade do tributo deverá ser garantida não apenas através de uma lei. É inafastável a necessidade de haver determinados limites à ação normativa com o propósito de impugnar o arbítrio do legislador, apenas dessa maneira se pode cogitar de segurança jurídica no Direito Tributário cuja autenticidade encontra seu ponto culminante na constitucionalização do tributo⁵⁰⁷.

A partir da consolidação do Estado de Direito considera-se estabelecida uma relação na qual de um lado encontra-se o poder impositivo do Estado com sua capacidade de criar exações tributárias imediatamente interventivas na esfera de liberdade do cidadão e de outro lado a atribuição de direitos fundamentais que vem exercer seu papel de elemento mediador dessa relação.

Com efeito, essa relação liberdade/segurança é enfatizada por Gregório Peces-Barba que destaca a vinculação da segurança jurídica com a liberdade, no sentido de que aquela fundamenta e reforça a ideia desta. A própria fundamentação da existência dos direitos conduz a esse raciocínio, pois a liberdade ou sua defesa permite ou torna possível a existência de

subjéctiva é identificada como “proteção à confiança” ou “proteção à confiança legítima” no direito comunitário europeu. Pois bem, segundo o autor o conceito de segurança jurídica é normalmente dividido nesses dois aspectos, em que um possui natureza objetiva e o outro de natureza subjéctiva. O aspecto objetivo inclui limites à retroactividade dos atos do Estado inclusive os atos legislativos. Assim se referem à proteção do direito adquirido, da coisa julgada e do ato jurídico perfeito. O aspecto subjéctivo é atinente à proteção da confiança do cidadão em relação às condutas do Estado em suas mais variadas acepções. O autor reconhece assim como Novoa a integração que esses dois aspectos apresentam da mesma forma que o faz também J. J. CANOTILHO. **O Princípio da Segurança Jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos.**

⁵⁰⁶ NOVOA. *El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria* p. 113.

⁵⁰⁷ *Ibid.*, p.103.

direitos. Para o autor “a segurança é a moral que torna possível a liberdade através do direito”⁵⁰⁸.

A segurança é então a possibilidade da existência de uma área de certeza cujo objetivo é afastar o medo e facilitar um clima de confiança nas relações sociais sem que haja receios, acontecimentos imprevistos e insegurança. Todas essas situações permitem ao homem em seu relacionamento social se expandir e se desenvolver inclusive enquanto pessoa, daí porque para o autor o próprio desenvolvimento da dignidade da pessoa humana está ligada à segurança.

Segurança para Peces-Barba é, em suas próprias palavras:

(...) um valor procedimental que pretende criar as condições mínimas para a existência da liberdade moral, através de uma liberdade de eleição, garantida frente ao temor e a violência dos demais. Nesse sentido, contribui e colabora para fortalecer, como dito, à liberdade social, fundamento direto dos direitos humanos com procedimentos e regras formais que apóiam a possibilidade de que todos sem desconfiança no outro ou no poder, possam criar um clima social condizente com essa liberdade, e legitimar pretensões do indivíduo em forma de direitos subjetivos, liberdades, poderes ou imunidades⁵⁰⁹.

Nesse ponto o autor faz uma ponderação de extrema relevância para esse trabalho ao destacar a origem racional dos princípios de organização e em consequência dos direitos fundamentais. Na origem dos princípios de organização está também a origem dos direitos fundamentais, desenvolvem-se em duas vertentes, uma objetiva que se confunde com a teoria hobbesiana de justificação da existência do poder, de clara matiz liberal; e uma subjetiva que se constitui em prolongamento da outra e incorpora a necessidade da existência de certeza e tranquilidade do titular. É o primeiro estágio a atingir para que a liberdade esteja de fato presente na vida social proporcionada pela certeza.

Ressalta Peces-Barba, a importância da liberdade e da igualdade como necessárias à correta aceção da dignidade humana. A igualdade possibilita o tratamento apropriado ao alcance da dignidade humana de modo a

⁵⁰⁸ PECES-BARBA. **Curso de Derechos Fundamentales. Teoria General**, p. 246.

⁵⁰⁹ PECES-BARBA. **Curso...**, p. 246-247.

conferir condições para que todos possam participar da vida social de maneira equilibrada proporcionada pela liberdade em todas as suas vertentes sejam sociais, políticas, econômicas ou jurídicas tendo como meio os direitos fundamentais⁵¹⁰.

Segundo o autor, a partir da modernidade com a centralização do poder pelo Estado e a segurança obtida através do Direito, uma tendência em direção à unidade se manifesta o que a afasta da ideia de pluralismo. O fato amenizador dessa situação é a vinculação da segurança jurídica com a liberdade, o pluralismo está garantido a partir do momento em que esta vinculação se processa de modo a fortalecer as instituições democráticas e, nesse sentido, a segurança é um valor que fundamenta os direitos⁵¹¹.

A segurança jurídica como direito fundamental ergue-se contra o Estado e estabelece uma limitação à sua atuação de modo a resguardar a liberdade do cidadão a agir em conformidade com as situações já estabelecidas às quais conhece as consequências e pode se considerar titular de um instituto que o resguarda da arbitrariedade. Nesse sentido, além de se abster a atuar e perpetuar situações de insegurança, o Estado deve, por outro lado, ao agir, manifestar apreço a posições privilegiadoras de certeza, por exemplo, através do respeito às instituições democráticas e aos direitos fundamentais dos contribuintes.

É a segurança no Direito correlativo ao direito à segurança de que fala Peces-Barba. A segurança assume a função de limitadora do poder do Estado, um direito à segurança oponível ao poder e suas possíveis ações imoderadas e também assume a conotação de um direito diante da existência mesma de um ordenamento jurídico prescritor de comportamentos⁵¹².

Para Flávio Novelli as normas constitucionais que estabelecem normas fundamentais do Direito Tributário são extensas e rígidas, apresentam por essa razão uma suprema força formal e impõe o princípio da constitucionalidade das leis de modo que, nesse aspecto, essas normas

⁵¹⁰ *Ibid.*, p.247.

⁵¹¹ PECES-BARBA. **Curso de Derechos Fundamentales. Teoria General**, p. 248. No mesmo sentido: TORRES, Ricardo Lobo para quem "A segurança se liga essencialmente à liberdade". *Op., cit.*, p. 435.

⁵¹² PECES-BARBA. **Curso de Derechos Fundamentales. Teoria General**, p. 253.

fundamentam e demarcam o poder impositivo, atingindo a própria aptidão de editar as exações tributárias. Ao mesmo tempo, estabelecem limites formais e materiais à atividade legislativa das pessoas da federação, essas normas estabelecem a primordial função de garantia e de estabelecimento de direitos fundamentais conservadores da liberdade econômica⁵¹³.

Nesse sentido, Novoa pondera estar o ordenamento submetido ao cidadão por atribuir seus deveres segundo o respeito aos direitos e garantias oponíveis ao Estado. A partir da constitucionalização do tributo a segurança jurídica passa a ser um instrumento imprescindível do cidadão no complexo de relações com o Estado e também no campo da tributação não é diferente. A idéia de previsibilidade objetiva das posições jurídicas dos particulares é uma característica intrínseca à noção de direito seguro. Neste caso, a sustentação de tudo reside na possibilidade de prever suas obrigações a partir do momento em que assume determinada atitude e estabelece uma relação que possui como consequência um dever de pagar certa quantia ao Estado. Só desta maneira, através da previsibilidade, pode-se chegar à segurança do ordenamento garantido através do conhecimento prévio que o cidadão deve ter das consequências de suas ações. A grande questão é que o estudo minucioso das normas constitucionais tributárias impõe ao aplicador do Direito determinado comportamento através de regras fixadas em lei que condicionam os resultados da aplicação e estabelecem parâmetros à administração e aos contribuintes. Desse modo, a certeza no âmbito tributário é uma condição imposta pela norma⁵¹⁴.

Ricardo Lobo Torres em artigo sobre o tema apresenta entendimento concordante com o de Novoa já exposto, no sentido da segurança jurídica ser a garantia e a certeza dos direitos, sobretudo dos direitos fundamentais. Em suas palavras:

A segurança jurídica torna-se valor fundamental do Estado de Direito, pois o capitalismo e o liberalismo necessitam de certeza, calculabilidade, legalidade e objetividade nas relações jurídicas e previsibilidade na ação do Estado, tudo o que faltava ao patrimonialismo. Afirmou-se nas obras de Hobbes, como segurança contra a violência praticada pelos outros, e de Locke, como

⁵¹³ NOVELLI. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação.**

⁵¹⁴ NOVOA. **El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria**, p.113-114.

proteção contra o Estado e garantia da propriedade. Positivou-se nas Constituições das Colônias americanas e na Declaração dos Direitos do homem e do Cidadão, de 1789. foi apelidada por Marx de “segurança do egoísmo” burguês. Identificou-se com a só legalidade do Estado de Direito formal na obra de Kelsen. Perdeu muito do seu interesse na primeira metade do século XX e no tempo do fastígio do Bem-estar Social, mas volta a ocupar lugar de destaque no momento em que a justiça também recuperou sua importância⁵¹⁵.

Acentuar o caráter de direito fundamental da segurança jurídica é estabelecer que as leis tributárias, expressões de direitos republicanos garantidos pela ordem jurídica, sejam acionáveis por qualquer pessoa. A segurança jurídica se materializa através de garantias constitucionais de duas maneiras, mediante os princípios constitucionais protetores dos direitos fundamentais e mediante instrumentos processuais que viabilizam a defesa dos direitos fundamentais. Em sua dimensão objetiva, os direitos fundamentais necessitam de garantias institucionais e numa perspectiva subjetiva precisam de garantias processuais que lhe assegurem⁵¹⁶.

Para Flávio Novelli, todos esses modos de se compreender a segurança do direito⁵¹⁷ não constituem aspectos excludentes ou incompatíveis, representam significados correspondentes à parcialidade da análise em relação ao objeto, desse modo, o conjunto de momentos ou aspectos se complementam. Principalmente porque, para o autor, certeza e segurança não devem ser entendidos como conceitos absolutos, mas

⁵¹⁵ **A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p.430-431. In: FERRAZ, Roberto (org.). **Princípios e Limites da Tributação**.

⁵¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. . In: **Princípios e Limites da Tributação**. FERRAZ, Roberto (coord.). São Paulo: Quartier Latin. 2005, p.434-435. Igualmente para Peces-Barba é bastante significativo que as garantias processuais encontradas nas declarações de direitos das revoluções liberais, sejam direitos relacionados a noção de segurança e sua vinculação com a liberdade. E em relação às dimensões da segurança jurídica assevera: “(...) considerando a segurança jurídica como valor fundamentador dos direitos humanos, podemos falar aqui também de um direito fundamental à segurança jurídica, entendendo como direito a gozar e a beneficiar-se das dimensões objetivas desta segurança jurídica em relação ao Direito, que não será só um dever dos poderes

públicos, mas um direito dos cidadãos e dos grupos aos quais se integra”. Ibid., p. 253.

⁵¹⁷ A expressão “segurança do direito” utilizada por Novelli é entendida por SILVA, José Afonso da seguinte forma: a segurança *no* direito pode ser entendida no seguinte sentido: segurança do direito à segurança jurídica. A segurança *do* direito é aquela que impõe a positividade, enquanto segurança jurídica é garantia decorrente dessa positividade. **Constituição e Segurança jurídica**. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (org.). **Constituição e Segurança jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada**. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence, p. 16-17.

parciais e relativos, demonstráveis de muitas formas, especialmente em relação à aplicabilidade do conceito aos diversos setores do Direito, variável em função dos sujeitos envolvidos, dos interesses tutelados e da natureza da relação jurídica⁵¹⁸.

Ávila demonstra entendimento semelhante ao destacar que a segurança jurídica não representa a presciência absoluta dos seus conceitos porque limitados ontologicamente pela linguagem do Direito e por situações fáticas. A segurança não é, então, garantia de conteúdos absolutos prévios obtida através de conceitos cerrados⁵¹⁹.

Através do conhecimento apropriado, o que remete à segurança e clareza, as normas poderão encaminhar as condutas a se harmonizarem com ela. “A segurança de orientação pressupõe, portanto, antes de tudo, a positividade do direito. Se não é possível fixar e estabelecer aquilo que é justo, escreve Radbruch, deve ao menos ser possível estabelecer aquilo que ficará sendo o direito”⁵²⁰. A positividade do direito constitui um requisito de certeza, o direito não poderá ser certo se não for positivo e noutro giro, a positividade é a característica predominante de um direito certo.⁵²¹

Além disso, a segurança jurídica para existir carece de muitas condições e critérios. Assim, não basta que o direito seja certo, positivamente assegurado, como condição de sua existência como norma válida no sistema que presta reverência aos princípios relacionados à edição das normas e à delimitação de sua compulsoriedade no tempo e espaço, é preciso ainda que preserve a certeza de conteúdo afastando através da clareza e do rigor técnico incongruências e os equívocos.⁵²²

José Afonso, a par da complexidade de que fala Novelli, faz ainda um desmembramento do conceito de segurança jurídica em: segurança

⁵¹⁸ NOVELLI. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**, p. 162.

⁵¹⁹ ÁVILA. **Sistema Constitucional Tributário**, p. 299.

⁵²⁰ *Ibid.*, p. 162-163.

⁵²¹ No mesmo sentido: SILVA, José Afonso: “A segurança é um dos valores que informam o direito positivo. Em verdade, a positividade do direito é uma exigência dos valores da ordem, da segurança e da certeza jurídicas”. **Constituição e Segurança jurídica**. In: ROCHA, Carmem Lúcia Antunes (org.). **Constituição e Segurança jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada**. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence, p.15.

⁵²² *Idem*.

como garantia; segurança como proteção dos direitos subjetivos; segurança como direito social e a segurança por meio do direito.

Segundo ele, há a segurança como garantia, expressa no caput do artigo 5º da CF, a leitura de seus incisos revela se constituir de garantias cuja natureza se encontra inserida na própria acepção da palavra garantia. Há também a segurança como proteção dos direitos subjetivos que diz respeito ao abrigo do direito objetivo, de proteção à sua positividade, ao firme conhecimento das normas jurídicas, a possibilidade de confirmar aquilo que foi objeto de aplicação. Trata-se de estabelecer mecanismo de proteção aos direitos subjetivos das mudanças de caráter formal do direito objetivo, em relação ao direito adquirido e à estabilidade das relações. A relativa certeza que se pode obter, numa relação jurídica, daquilo que foi realizado sob o império de uma determinada norma, cujos efeitos devem permanecer ainda que essa norma tenha sido substituída⁵²³.

A segurança como direito social remete à noção de segurança social (no Brasil, seguridade social), ou ao conjunto de direitos destinados a assegurar ao indivíduo e a sua família meios e condições dignas de vida. Conforme anota Ricardo Lobo Torres, a segurança social muito embora exiba certos aspectos de cunho negativo, constitui-se de direito a prestações positivas pelo Estado o que a distinguiria dos direitos fundamentais clássicos⁵²⁴.

E, por fim, a segurança por meio do direito que José Afonso subdivide em duas partes: a segurança do Estado, referente às prerrogativas de defesa do Estado e segurança das pessoas direcionada à conservação da ordem pública.

A segurança do Estado se expressa pela presença no texto constitucional de mecanismos de proteção das instituições políticas, por exemplo, o estado de defesa e estado de sítio representativas do esforço

⁵²³ SILVA, José Afonso da. *Op., cit.*, p. 17 e segs.

⁵²⁴ TORRES. **A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 437.

pela segurança contra invasão estrangeira, pela manutenção da soberania nacional e defesa da pátria ⁵²⁵.

A segurança pessoal visa garantir o direito à manutenção da ordem pública realizada através do sistema penal, da segurança pública protetora das investidas criminosas em relação à ação dos indivíduos entre si e do poder público visando à contenção de abusos de poder. A segurança pública possui como característica a prevenção de situações conflituosas e a preservação de situação de equilíbrio da convivência social que proporciona à população usufruir de seus direitos e defender seus interesses. Essa não é, porém, sua única função, a de reprimir conflitos, ressalta o autor que a segurança pública não é somente um problema de polícia por ter a Constituição previsto ser a segurança pública um dever do Estado e responsabilidade de todos (art. 144, CF), estabelecendo com isso, a necessidade da colaboração direta da população com a prevenção de conflitos ⁵²⁶.

Para Ingo Sarlet todas essas facetas nas quais se desmembra a segurança se deve ao fato de a Constituição não especificar o conteúdo do direito à segurança. A adoção de expressão genérica “segurança” resulta em que o direito à segurança seja visto como “uma espécie de cláusula geral, que abrange uma série de manifestações específicas, como é o caso da segurança jurídica, da segurança social, da segurança pública, da segurança social, apenas para referir às mais conhecidas”, no caso, deve-se acrescentar ao rol de Ingo Sarlet, a segurança fiscal ⁵²⁷.

⁵²⁵ Nesse ponto José Afonso lembra que, muitas vezes, a crise gerada por acontecimentos políticos desencadeadores da decretação do estado de sítio levam à manutenção no poder de certos grupos políticos que utilizam desse mecanismo de contenção de crises como defesa de seus próprios interesses. Quando não se verificam as circunstâncias realmente necessárias à configuração do estado de sítio, conforme o autor são a fundante necessidade e a temporariedade, será um estado de exceção transformado em golpe de estado, arbitrário e ditatorial. Como ocorreu no Brasil com o regime ditatorial da era Vargas cujo objetivo foi o de reprimir movimentos divergentes e não a defesa da ordem constitucional. “Com base nessa chamada legalidade extraordinária, formada sem necessidade, porque voltada apenas para coibir adversários políticos e sustentar os detentores de poder e os interesses das classes dominantes aliadas as oligarquias nacionais e destinada a viger enquanto esses detentores quisessem (...)”. *Op., cit.*, p. 26.

⁵²⁶ *Idem.*

⁵²⁷ **A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro.** In: Constituição e Segurança Jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.), p. 88.

Pode-se afirmar que todos esses enfoques trazidos por José Afonso da Silva e Ingo Sarlet Wolfgang são os campos ou áreas de atuação da segurança jurídica cujos efeitos se espraiam em inúmeras disposições do ordenamento e revelam a obrigatoriedade de sua aplicação, conforme já se manifestou o STF⁵²⁸. De fato, alerta Barroso que essas diversas acepções da segurança jurídica advém do seu longo processo de desenvolvimento doutrinário e jurisprudencial e passou a designar um conjunto vasto de conteúdos: a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, submetidas ao princípio da legalidade; a confiança nas ações públicas que devem pautar-se pela boa-fé e razoabilidade; a estabilidade das relações jurídicas, expostas através da durabilidade das normas bem como da anterioridade; a previsibilidade de comportamentos e a isonomia na solução de questões para situações semelhantes. O autor enfatiza o conjunto de princípios e regras constantes do ordenamento num Estado Democrático de Direito com propulsores da segurança jurídica⁵²⁹.

Entretanto, interessa mais de perto a maneira como a segurança jurídica trabalha em relação à tributação, quais valores a segurança jurídica pretende preservar no âmbito constitucional tributário⁵³⁰.

Como a segurança se propõe a atribuir certeza e confiança em relação ao ordenamento jurídico através da previsibilidade, pode-se concluir que mediante a irretroatividade, a anterioridade, a legalidade e a não-surpresa são expressões através das quais a segurança jurídica se manifesta no âmbito tributário, mas não são as únicas, também se

⁵²⁸ “5. Obrigatoriedade da observância do princípio da segurança jurídica enquanto subprincípio do Estado de Direito. Necessidade de estabilidade das situações criadas administrativamente. 6. Princípio da confiança como elemento do princípio da segurança jurídica. Presença de um componente de ética jurídica e sua aplicação nas relações jurídicas de direito público. (...)” Decisão do Plenário do STF **MS 22.357/DF**. Relator Ministro Gilmar Mendes. O entendimento do referido acórdão está em consonância com o pensamento de CANOTILHO, J. J. Gomes: “Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou como dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica esta conexada com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica segurança a orientação e realização do direito. (...)”. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 250.

⁵²⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional**, p. 52.

⁵³⁰ BORGES, José Souto Maior. **O princípio da Segurança jurídica na Criação e Aplicação do Tributo**.

encontram abrigados sob sua orientação a legalidade, a universalidade de jurisdição e a vedação ao confisco⁵³¹ .

A segurança jurídica como direito fundamental representa um valor básico do Estado de Direito. Para Tércio Sampaio Ferraz Júnior, conforme se percebe na Constituição, a segurança jurídica tem como expressões a irretroatividade, em geral, a irretroatividade específica e a anterioridade no campo tributário. Tais princípios se relacionam com o fator tempo na representação de situações, “entre passado e futuro o tempo cultural aparece, assim como a duração, cuja experiência se dá no presente, vivido como um contínuo”⁵³². A duração é o que, segundo o autor une o passado ao futuro, a grande questão reside no fato de se saber a maneira de estabelecer essa ligação e conferir estabilidade à duração de modo que o sentido de um acontecimento não seja alterado ao arbítrio do presente sob pena de se perpetuar o reinado da insegurança⁵³³ .

Nisso reside o problema da irretroatividade, em respeitar o passado em relação às modificações na legislação preservando-se da possibilidade de tratar com desprezo às expectativas legítimas baseadas na boa-fé nas relações constantes nos eventos do passado em razão de eventual revogação⁵³⁴ .

⁵³¹ Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa**. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres, p. 742; e BORGES, José Souto Maior, ob., cit., p. 2; COELHO, Sacha Calmon Navarro, **O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela**, p.619; e NOVELLI, Flávio Bauer, “(...) conquanto distintos e até em parte autônomos, eles (os princípios da anterioridade, irretroatividade e anualidade) permanecem fundamentalmente conexos, não só no sentido de uma certa dependência lógica, ainda antes que jurídica, daqueles que se resolvem em simples limitações temporais em face da legalidade tributária *stricto sensu*, mas também na existência de uma complementaridade funcional entre eles: a tutela da segurança do direito do contribuinte”. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**, p. 166. DERZI, Misabel Abreu Machado: por ora, apenas vale observar que anterioridade, previsibilidade, irretroatividade, jurisdição processo devido especialidade ou determinação conceitual (impropriamente denominada tipicidade) são conceitos por meio dos quais se manifesta um dos fins objetivados no Estado de Direito: a segurança jurídica”. DERZI. **Dos Princípios Gerais do Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário 83, p. 53.

⁵³² **Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário**. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Tratado de Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, p.235

⁵³³ *Idem*.

⁵³⁴ *Idem*.

A irretroatividade é mecanismo que mantém um passado nas situações atuais e garante expectativas diante do surgimento de lei nova. A irretroatividade do art. 5º, XXXVI da CF, vem frisada, repassada no artigo 150, III, que estabelece a irretroatividade tributária. O entendimento que permeia esse trabalho, no sentido de atribuir uma força irradiante aos direitos fundamentais cujos efeitos se irradiam pelas normas constantes em todo o texto constitucional formando um conteúdo de sentido que não pode ser desconsiderado pelo legislador e pelo aplicador do Direito, conduz à conclusão da desnecessidade de novamente incluir disposição atinente à irretroatividade da lei tributária, uma vez que já o havia feito de forma a incidir sobre todas as demais normas constitucionais.

De qualquer forma, parece ter o constituinte pressentido a necessidade de acentuar a importância que a irretroatividade adquire no âmbito tributário⁵³⁵.

Da necessidade de previsão diante do conteúdo e alcance das normas jurídicas cuja incidência interfere na sua liberdade econômica com o objetivo de se precaver ou se programar em relação à legislação vigente, advém para o administrado o direito à não-surpresa, concretizador da segurança jurídica no âmbito tributário⁵³⁶.

Uma violação que atinja tais diretrizes supremas do ordenamento torna o direito imprevisível e, por isso mesmo, intolerável, mormente sob orientação do Estado de Direito que proíbe arbitrariedades e traz ínsito à sua concepção a segurança jurídica, pois ao estabelecer a possibilidade de retroação das leis o legislador rompe com a confiança de que devem ser portadoras as ações do poder público⁵³⁷.

⁵³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros apresenta a seguinte explicação do fato do constituinte ter repisado em dispositivo no capítulo do Sistema Tributário Nacional, a irretroatividade: “Se em termos dogmáticos representa um ledor engano, nada modificando no programa concreto da regulação das condutas, pelo ângulo histórico ou sociológico encontra-se a explicação do fato”. Aduz o autor que o enunciado que protege o direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada não estavam sendo suficientes para impedir determinadas condutas que atingiam fatos passados, já consumados, fez constar no âmbito das prescrições tributárias de modo explícito para inibir qualquer eventual desconsideração da irretroatividade no campo da tributação. **O art. 3º da Lei Complementar n/ 118/2005, Princípio da Irretroatividade da Lei Interpretativa.**

⁵³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros, *op., cit.*, p. 742.

⁵³⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 243. “A segurança jurídica, um dos pilares de nosso Direito, exige, pois, que as leis tributárias tenham

Tanto assim é que Limongi França entende ser a irretroatividade das leis fundadas na razão natural, presente em manifestações antiguíssimas no Direito Mesopotâmico e no Direito Egípcio, Hindu, Hebraico, Chinês, dentre outros e teve na modernidade sua consolidação como doutrina clássica inaugurada, segundo o autor, com a Exegese da Escola Histórica⁵³⁸.

A legalidade atua em consonância com a irretroatividade, não há tributo sem lei que o estabeleça, sabe-se que tal lei deve ser anterior ao fato jurídico tributário, sua incidência depende de prévia manifestação do legislador a prescrever condutas passíveis de sofrer tributação.

Razão pela qual, dispõe Carrazza, “as leis tributárias, como de resto, todas as leis, devem sempre dispor para o futuro. Não lhes é dado abarcar o passado, ou seja, alcançar acontecimentos pretéritos”⁵³⁹.

Do mesmo modo dispõe Adércio Sampaio, que entende estar o fundamento do direito adquirido misturado com a garantia da irretroatividade das leis, por ser uma consequência necessária da permanência das relações jurídicas oriundas da necessidade de segurança e justiça.

A dimensão objetiva da segurança estende-se a partir da noção mesma de Estado de Direito voltado a produzir estabilidade nas relações sociais seja por “mera funcionalidade sistêmica, seja pela associação de condutas voltadas para o entendimento de tal modo que a irretroatividade, nesse contexto, seria o reforço da *fides* social nas instituições e nas regras que as dirigem”⁵⁴⁰.

o timbre da irretroatividade. Afinal, a necessidade de assegurar-se às pessoas a intangibilidade dos atos e fatos lícitos já praticados impõe sejam as leis tributárias irretroativas”.

⁵³⁸ **A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido**, p. 8 e segs. Segundo o autor para demonstrar a afirmação de que se funda em uma razão natural basta considerar que, “a não ser por uma transigência daqueles a quem atinge ou por uma concessão ou imposição do poder que a estabelece, uma norma jurídica não pode atuar antes do termo inicial da sua existência como regra cogente. Assim, as primeiras manifestações desse princípio, que vem ligado a outra noção, a de Direito Adquirido, complementar e mais desenvolvida, já se encontrariam nos primórdios da vida jurídica da humanidade, pelo menos em estado embrionário”.

⁵³⁹ CARRAZZA. *Op., cit.*, p. 244.

⁵⁴⁰ SAMPAIO, José Adércio Leite. **Expectativa de Direito e Direito Adquirido como Franquias e Bloqueio da Transformação Social**. In: Constituição e Segurança Jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes, p. 287.

Por ser atributo do Estado de Direito, a previsibilidade adquire status de legitimadora das ações do poder “pois só os tiranos fazem leis retroativas e apenas os escravos a elas se submetem”⁵⁴¹.

Nesse ponto convém fazer uma ponderação: ligados que estão à segurança jurídica a anterioridade, a irretroatividade e o não-confisco de maneira a lhe conferir consistência, faz da segurança jurídica um direito absoluto? Não, segundo o entendimento que se adota no presente trabalho, pelas razões expostas a seguir.

Em primeiro lugar, uma lei posterior que venha a beneficiar o contribuinte pode apresentar efeitos retroativos, a exemplo do que ocorre no âmbito penal em que a lei benéfica ao infrator retroage.

Em segundo lugar, a segurança jurídica encontra limites nas situações que envolvem interesse público. Segundo entendimento de Garcia Nova, o interesse público a motivar uma limitação ao princípio da segurança jurídica não poderá ser uma ideia constante do conceito de vontade geral de cunho político, deve-se optar por um conceito jurídico de interesse geral, buscando a superação de uma definição baseada no liberalismo tradicional a qual deve levar em consideração as novas funções as quais consideram o interesse público distinto do interesse particular a

⁵⁴¹ *Idem*. Entretanto o autor apresenta uma crítica aos direitos adquiridos e à irretroatividade de forma bastante lúcida: O fundamento do direito adquirido se mistura com a garantia da irretroatividade das leis, por ser uma consequência necessária da permanência das relações jurídicas oriundas da necessidade de segurança e justiça. A dimensão objetiva da segurança sistêmica, seja estende-se a partir da noção mesma de Estado de Direito voltado a produzir estabilidade nas relações sociais seja por “mera funcionalidade pela associação de condutas voltadas para o entendimento de tal modo que a irretroatividade, nesse contexto, seria o reforço da *fides* social nas instituições e nas regras que as dirigem”. *Ibid.*, p.287. Por ser Atributo do Estado de Direito, a previsibilidade adquire status de legitimadora das ações do poder “pois só os tiranos fazem leis retroativas e apenas os escravos a elas se submetem” . *Ibid.*, p. 288. O direito adquirido como projeção no tempo dos direitos subjetivos, incorpora pré-compreensões de índole política cujas formulações teóricas são óbvias por se preocuparem do efeito futuro das leis, ou por outro lado, contraditar a retroatividade natural das leis, pois é uma compreensão que deriva da idéia da lei atual ser sempre melhor que a anterior, e também por condensar em uma só fórmula o que é naturalmente disperso e variável, enfraquecendo os obstáculos a retroatividade que tem como resultado a vulnerabilidade das consequências dos fatos passados que não são direitos subjetivos. Apresenta a solução encontrada por Ruggiero, apresentada de forma a ter dois caminhos alternativos, porém articuláveis: caso haja interesse de ordem pública, a regra da retroatividade deve ser aplicada; se o caso apresentado for de interesse particular prevacente, impõe-se a irretroatividade. A crítica política feita pelo autor remete a questões relativas à natural evolução das sociedades cujas normas devem também evoluir para ser capaz de abranger situações surgidas pelos novos desafios e pelo cenário de mudanças. Nesse contexto pode ocorrer que os direitos adquiridos sejam a preservação de situações de privilégios resguardados por normas constitucionais, mas que não são mais representativas daquilo que se convencionou chamar de vontade da Constituição. *Ibid.*, p. 294.

justificar todas as alterações em matéria tributária, inspiradas em exigências materiais de justiça e, dessa forma, está baseada em última instância, no interesse público que deve permear a atividade estatal⁵⁴².

Argumenta Novoa, com propriedade, que a garantia de previsibilidade e certeza nas relações jurídicas dos contribuintes não pode estar baseada em sua configuração como integrantes de seu patrimônio pessoal e, assim, constituir-se em um interesse privado em detrimento das demais situações de interesse geral que poderiam atingir um número indeterminado de pessoas eventualmente beneficiárias da modificação⁵⁴³.

Pode a retroatividade se legitimar na urgência e necessidade públicas, quando não estão ambas reunidas, mas pode bem assumir um viés ainda mais utilitarista: se as leis retroagem em benefício do bem comum, mesmo que importem prejuízo para poucos, não podem ser vistas como em si injustas. Dentre as vantagens da retroatividade está a grande flexibilidade de adaptação a mudanças, dando respostas prontas a demandas econômicas. (...) a questão não se situa, portanto, no tempo da norma, mas na “forma ótima” de respostas aos contextos dinâmicos da economia. Os benefícios da retroatividade não estão a situar-se apenas no plano econômico, mas na moralidade pública (...). Há situações em que o mais íntimo sentimento de justiça e de confiança nas instituições depende da capacidade de a regra estatal alcançar eventuais desmandos e ilícitos passados⁵⁴⁴.

O embate doutrinário a respeito do interesse público e sua diferenciação com o interesse privado possui implicações que fogem dos objetivos aqui propostos, mas pode-se dizer como fundamento da ideia exposta, que o direito à certeza não deve ser levado a trabalhar como fator de engessamento do ordenamento jurídico, no sentido de impedir a evolução de suas normas frente aos novos desafios contemporâneos. É a acertada e necessária comunhão que se espera haver entre os valores que colaboram no conteúdo de sentido da Constituição formada através da concepção do Estado Social e Democrático de Direito⁵⁴⁵.

Segundo adverte Novoa uma acepção puramente positivista da segurança se resumiria na noção de certeza do ordenamento vigente que

⁵⁴² NOVOA, Garcia. **El Principio de Seguridad Jurídica...**, p. 84 ss.

⁵⁴³ NOVOA. **EL Principio...**, p.84 ss

⁵⁴⁴ SAMPAIO, José Adércio Leite., p. 295

⁵⁴⁵ NOVOA, Garcia. **El Principio de Seguridad Jurídica em Matéria Tributaria**, p. 88.

funcionaria como um instrumento disposto a trabalhar pela inamovibilidade dessa ordem, não se pode pretender agir contra a natural evolução do ordenamento, ainda mais quando essa evolução está destinada ao aprofundamento da ideia de justiça material. Lembrando que o conceito aceito por este trabalho de segurança jurídica é aquele relacionado com a criação e desenvolvimento de condições favoráveis à existência dos ideais de justiça e liberdade. Por isso, é difícil defender a existência de limites abstratamente considerados frente à segurança jurídica, tais limites surgirão no exame do caso concreto. No âmbito tributário, uma ideia destinada a rever, por exemplo, a aferição de capacidade econômica do contribuinte que venha a privilegiar a igualdade e a generalidade e desde que os pressupostos de fato se justifiquem, não poderiam ser tidos como contrários à segurança jurídica uma vez que esta trabalha a favor do aprofundamento da ideia de justiça e liberdade⁵⁴⁶.

⁵⁴⁶ *Ibid*, p. 89. Vale enfatizar que de maneira nenhuma se desmerece a importância da segurança jurídica para o Direito, principalmente para o Direito Tributário, algo que deve ter ficado claro é a necessidade, em algumas situações, de não ser entendida um direito absoluto que não encontra nenhum limite à sua configuração, a irretroatividade como meio de se atingir a justiça sempre deve encontrar aplicação. Nesse contexto, é importante atentar para aquilo que uma doutrina contemporânea vem tratando a respeito da chamada sociedade de risco – uma fase no desenvolvimento da sociedade atual na qual os riscos sociais, políticos, econômicos e individuais se afastam das instituições em direção ao controle e proteção da sociedade industrial em que esses riscos não são naturais, ao contrário, derivam do avanço técnico da humanidade. Na sociedade industrial os riscos sociais estavam controlados pela ação do legislador, no século XX o aparecimento de riscos financeiros que não são assumidos pelas pessoas e se constituem em dever da sociedade como um todo. Bem, essa configuração, informa TORRES, Ricardo Lobo, surgida a partir da queda do muro de Berlim, trouxe uma redefinição dos direitos fundamentais causada pela preponderância da sociedade em seu relacionamento com o Estado que insere um problema em relação a segurança jurídica. **A Segurança Jurídica e as Limitações ao Poder de Tributar**, p. 439. É a crise de identidade da segurança jurídica de que fala BARROSO, Luís Roberto. **A Segurança Jurídica na Era da Velocidade e do Pragmatismo**. Temas de Direito Constitucional, p.51. Sérgio André da Silva menciona duas questões que se relacionam entre a sociedade de risco e a tributação: “Como alcançar a segurança jurídica dos contribuintes e da Fazenda Pública no âmbito da sociedade de risco, uma vez que se caracteriza esta pela ambivalência e pela insegurança? (...) denotando a ambivalência característica da sociedade de risco, tem-se que muitas vezes a proteção do tesouro público se dá com o sacrifício de direitos individuais, de forma que, muitas vezes, surgem situações em que se fazem presentes escolhas difíceis entre o prestígio das prescrições do ordenamento jurídico e proteção do Estado contra oscilações advindas de desfalques do tesouro. (...) Outro ponto de interseção entre a sociedade de risco e a tributação consiste na pretensão de utilização extrafiscal de tributos como forma de se evitarem alguns riscos característicos da pós-modernidade, (...) como, por exemplo, na área ambiental”. SILVA, Sergio André R. G. da. **A Tributação na Sociedade de Risco**. In: TORRES, Heleno; PIRES, Adilson (orgs.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário, p. 180 e segs. Pode-se citar como caso difícil mencionado pelo autor, os casos que envolvam os direitos sociais credores de uma postura específica por parte do Estado, por exemplo, para o atendimento urgente de saúde através do SUS. Envolve, muitas vezes, uma “escolha trágica” por parte do judiciário que deve decidir o caso difícil.

Nessa perspectiva, o ideal a ser assegurado pela segurança jurídica exige a existência de um clima favorável inclusive para o desenvolvimento do trabalho, da livre iniciativa, que permitam ao indivíduo a capacidade de previsão na sua atuação nesses setores produtivos, capazes de levar a sociedade a se desenvolver em melhores condições⁵⁴⁷.

A outra vertente que trabalha em função da segurança jurídica no âmbito tributário é a anterioridade, consagrada da ideia da não-surpresa a impedir ser o contribuinte pego inadvertidamente sobre disposição que lhe imponha exação. É a anterioridade que homenageia o conhecimento antecipado das normas tributárias que serão impostas durante o exercício seguinte com o objetivo claro de possibilitar o planejamento econômico do contribuinte de modo a conferir segurança na previsibilidade das condutas que eventualmente venham a se constituir fato jurídico tributário.⁵⁴⁸

Conforme entendimento de Tércio Sampaio Ferraz Junior, a anterioridade se refere à duração, a cautela face à surpresa que atribui aos fatos um mínimo de duração, para conferir consistência às situações normadas no presente de forma a estabelecer início e fim, lapso no qual os eventos estão circunscritos. Carente que estivesse dessa divisão do tempo em períodos estaria o indivíduo incapaz de manejar suas ações, a anterioridade divide o tempo e confere um sentido de unidade, resguardando os eventos que ocorrem dentro do período assinalado contra as modificações legais. Alerta o autor para o fato de não se tratar de vedar as alterações na lei, mas de conferir proteção ao indivíduo das situações inesperadas que lhe afetam, sem as quais estaria sujeito a sobressaltos e à

⁵⁴⁷ Conforme o entendimento de ATALIBA, Geraldo: “Para que a liberdade de iniciativa (princípio da livre empresa) e o direito de trabalhar, produzir e empreender e atuar numa economia de mercado não seja mera figura de retórica, sem nenhuma ressonância prática, é preciso que haja clima de segurança e previsibilidade acerca das decisões do governo; o empresário precisa fazer planos, estimar – com razoável margem de probabilidade de acerto – os desdobramentos próximos da conjuntura que vai cercar seu empreendimento. Precisa avaliar antecipadamente seus custos, bem como estimar os obstáculos e as dificuldades. Já conta com os imponderáveis do mercado”. **República e Constituição**, p. 151.

⁵⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Tributário**, p. 138.

insegurança, a anterioridade é “vital para o implemento da segurança jurídica”⁵⁴⁹.

Por último e não menos importante passa-se a referir a respeito da vinculação necessária entre legalidade e segurança jurídica. No Estado de Direito é atribuição da legalidade a instituição do tributo, através da qual manifesta o legislador o consentimento necessário à sua imposição. É a legalidade que vai responder às exigências de segurança jurídica como instrumento de sua efetivação na previsão objetiva das situações passíveis de se tornarem fatos jurídicos tributários. Adverte Novelli, no entanto, ser necessária à aplicação da legalidade que esta se revista de uma significação substancial, mais exigente e profunda que aquela meramente formal consagrada na regra: *no taxations without representation*⁵⁵⁰.

Por ser elemento fundamental do ordenamento jurídico a segurança jurídica possibilita a ocorrência de uma dimensão funcional consubstanciada pela legalidade para então adquirir seu conteúdo completo. Ambas colaboram no desenho institucional necessário, hábil a promover a segurança nas relações através da possibilidade de previsão das situações, o que é feito através de instrumentos normativos. No âmbito tributário sabe-se que essa função está intrinsecamente ligada à legalidade. Sobre a legalidade passa-se a tratar em item próprio.

3.2.2 Legalidade

A legalidade explicitamente consagrada no artigo 5º da Constituição Federal em seu inciso II “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa se não em virtude de lei” representa a possibilidade de auto-regulação da sociedade que, através de seus representantes eleitos, se

⁵⁴⁹FERRAZ JUNIOR. Tércio Sampaio. **Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário**. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Tratado de Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho p. 236.

⁵⁵⁰NOVELLI. **Segurança dos Direitos Individuais e Tributação**, p. 166.

auto-impõem regras objetivando o bem comum através do que a doutrina chama de princípio da legalidade genérica⁵⁵¹.

Achou por bem o legislador incluir entre as disposições sobre tributação nova menção à legalidade, especificamente tributária, em seu art. 150, I “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça”.

Por isso, por trazer uma limitação do poder e por estar associada à exigência de lei para regular as atividades do Estado na instituição de tributos, a legalidade é comumente associada ao Estado de Direito. Na opinião de Roque Carrazza é com o surgimento dos modernos Estados de Direito que iniciaram de modo mais objetivo os direitos dos contribuintes. O Estado de Direito “assegura o império da lei, como expressão da vontade popular”⁵⁵².

A legalidade surgiu da ideia de que os tributos deveriam ser consentidos por aqueles a quem se destinassem. Consta que, historicamente, seu surgimento está ligado à necessidade de proteger o contribuinte contra o poder arbitrário do monarca na imposição da tributação excessiva.

Victor Uckmar cita precedentes medievais à Manga Carta de 1215 em que constavam em diversas situações a necessidade de consentimento

⁵⁵¹ Quanto à questão de reconhecer a legalidade como um princípio ou como regra são pertinentes as ponderações de Humberto Ávila. Leciona o autor ser a legalidade tributária multidimensional por concentrar num único termo diversas acepções. Ressalta que quando se fala em legalidade normalmente esta-se referindo não a uma norma, mas a conteúdos normativos diversos. A análise da legalidade não pode ser feita de maneira unidimensional. É comum que a doutrina (em qualquer manual de Direito Tributário, por exemplo, pode-se encontrar referência à legalidade como princípio) se refira à legalidade de modo unidimensional. Porém alerta Ávila, a legalidade pode ser uma regra, um princípio e um postulado. Desde que se adote a premissa da não equiparação do texto em relação à norma, como é o caso aqui, nota-se que de um único dispositivo: “é vedado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” pode-se extrair várias normas. O citado dispositivo pode ser entendido: “Como regra, porque condiciona a validade da criação ou aumento de tributos à observância de um procedimento determinado que culmine com a aprovação de uma fonte normativa específica – a lei. Como princípio, porque estabelece como devida a realização dos valores de liberdade e segurança jurídica (...). e como postulado, porque vincula a interpretação e aplicação à lei e ao Direito”. São considerações que evidenciam a possibilidade da legalidade entendida como princípio sofrer restrição. Nenhum dos ideais que estabelece pode ser considerado absoluto, podendo se restringir em nome de outras exigências constitucionais. **Legalidade Tributária Multidimensional**. In: Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). São Paulo: Quartier latin, 2005, p. 281 e segs.

⁵⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p.168.

para a tributação. Sempre atrelada a aspectos de imposição dos mais variados tipos de tributos, Uckmar cita documentos anteriores à 1215 que exigiam o consenso para serem instituídos⁵⁵³.

Do mesmo modo que Uckmar esclarece haver antecedentes do consentimento à Magna Carta, Sacha Calmon lembra que o documento não significou o estabelecimento definitivo da legalidade na Inglaterra, ressalta que nos quinhentos anos posteriores à assinatura do documento, reis, juízes e parlamentos prosseguiram em sangrentas disputas no intuito de fazer predominar a vontade do mais forte. Tal fato é perceptível nos documentos seguintes como o “*Act of Appropriation*”, o “*Petition of Rights*” e o “*Bill os Rights*”⁵⁵⁴.

Mais tarde essa concepção, da ideia de consentimento, se amplia para englobar também a ideia de representação popular⁵⁵⁵. Por isso, para Uckmar, a precisão de ajustar despesas e receitas nasce do Parlamentarismo, ou de outra forma, o Parlamento enquanto órgão que representa a vontade popular fica responsável pelo atendimento dessa condição de prévio consentimento.

Sacha Calmon enfatiza “Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes”, pois segundo ele “onde permanecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito”⁵⁵⁶.

Por fim, pode-se inferir que o Estado, para ser de direito, precisa obrigatoriamente acolher a justiça no bojo da lei, para daí poder espriar-se no mundo jurídico, para regular as atividades de todas as pessoas, quer sejam governantes, quer sejam governados. Então, é apenas neste momento que se pode chamá-lo de Estado de Direito, no momento em que realiza a justiça⁵⁵⁷.

⁵⁵³ **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, p.20 ss.

⁵⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, p. 218.

⁵⁵⁵ MALERBI, Diva Prestes Marcondes. **Segurança Jurídica e Tributação**.

⁵⁵⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, 218.

⁵⁵⁷ STRAPASSON, Maria das Graças. **Princípio Constitucional da Legalidade Tributária**, p. 68.

Na doutrina é assente o entendimento de que a legalidade é um pilar do Estado de Direito⁵⁵⁸, uma vez que não se concebe um Estado de Direito que não seja regido por lei, que rege a conduta dos cidadãos e do próprio Estado.

Nesse sentido é pertinente observar que a noção de Estado de Direito possui, como aponta Almiro do Couto e Silva, duas vertentes. De acordo com a primeira vertente, Estado de Direito se liga a ideais de justiça e segurança; consoante a segunda vertente, Estado de Direito se vincula a vários elementos, dentre os mais importantes estão a existência dos direitos fundamentais, a divisão de funções do Estado com o fim de manter um equilíbrio e harmonia para bem proporcionar um sistema de limitação do poder (*checks and balances*) e a legalidade⁵⁵⁹.

Entretanto, não escapa ao autor a tensão que existe entre justiça e segurança jurídica. Revela-se tal conflito em relação aos aspectos formal e material do Estado de Direito. Do mesmo modo em que é clássica a afirmação de que segurança e legalidade se completam é patente também a percepção de que se opõem. Tal conflito fica evidente ao se pensar sobre a prescrição, representativa do sacrifício da justiça em relação à segurança e à interrupção da prescrição que ostenta o júbilo da justiça sobre a segurança⁵⁶⁰.

No fundo, porém, o conflito entre justiça e segurança jurídica só existe quando tomamos a justiça como valor absoluto, de tal maneira que o justo nunca pode transformar-se em injusto e nem o injusto jamais perder essa natureza. A contingência humana, os condicionamentos sociais, culturais, econômicos, políticos, o tempo e o espaço - tudo isso impõem adequações, temperamentos e adaptações, na imperfeita aplicação daquela idéia abstrata à realidade em que vivemos, sob pena de, se assim não se proceder, correr-se o risco de agir injustamente ao cuidar de fazer justiça.

⁵⁵⁸ “Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva da lei em matéria tributária”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **O Princípio da Legalidade. O objeto da Tutela**, p. 619. In: TORRES, Heleno, PIRES, Adilson (orgs.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário. “Observamos que a concepção de Estado de Direito liga-se a de democracia e de contenção do arbítrio. A segurança jurídica fica então hipertrofiada e a lei parece o caminho mais idôneo para alcançá-la”. DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito Tributário Direito Penal e Tipo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.121.

⁵⁵⁹ **Princípios da Legalidade da Administração pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo**. Revista de Direito Público, n° 84, 1987, p. 46.

⁵⁶⁰ *Idem*.

Nisso não há nada de paradoxal. A tolerada permanência do injusto ou do ilegal pode dar causa a situações que, por arraigadas e consolidadas, seria iníquo desconstituir, só pela lembrança ou pela invocação da injustiça ou da ilegalidade originária.⁵⁶¹

Como Almiro do Couto, Alberto Xavier também alerta para a existência dessa dupla noção do Estado de Direito em sua formulação original consubstanciada nas vertentes material e formal. O conteúdo material do Estado de Direito está na finalidade fundamental do Estado que é a realização da justiça através da regulação da sociedade, e da imposição de limites ao arbítrio do poder; o formal engloba a concepção de que na realização dos seus objetivos deve exteriorizar seus atos através da lei, ou seja, “o Estado (...) que tem a justiça por fim e a lei como meio de realização.”⁵⁶²

Para se ter a exata noção de quando prevalecerá a justiça sobre a segurança realizada através da legalidade é necessário avaliar as particularidades do caso concreto. De maneira inteiramente coerente com a posição defendida até aqui, Almiro do Couto reflete que, na verdade, as antinomias e conflitos entre a justiça e a segurança jurídica são falsos porque possíveis apenas no mundo das ideias puras desvinculadas do tempo e da história. Dentro da realidade do caso concreto haverá lugar para se decidir quando a segurança então “prevalecerá” sobre a justiça, tal afirmação implica simplesmente refletir a realização da segurança material, a qual é, nesses casos, a própria essência da justiça⁵⁶³.

Determinados pela história estão os acontecimentos ligados a mudanças sofridas pela experiência humana, disso deriva o entendimento de que a noção de justiça não é imutável. As noções de realização de justiça sofrem alterações que necessitam ser seguidas pelo direito. Pensar sobre o surgimento da legalidade reflete bem essa realidade.

Alberto Xavier, no entanto, lembra que o princípio da legalidade em matéria tributária é bem anterior ao surgimento do Estado de Direito. Para

⁵⁶¹ **Princípios da Legalidade da Administração pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo**, p. 47.

⁵⁶² XAVIER, Alberto. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**.

⁵⁶³ **Princípios da Legalidade da Administração pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo**. Revista de Direito Público, n° 84, 1987, p. 47.

ele, o advento da Magna Carta de 1215, considerada por muitos como o marco pioneiro ou mais significativo da adoção da legalidade, só fez consagrar de maneira formal o que já havia sido recepcionado pelo direito consuetudinário. Para o autor, na Europa do século XI já estava arraigada na sociedade a necessidade de que os tributos deveriam ser criados por lei.⁵⁶⁴

José Roberto Vieira preocupa-se em enfatizar a presença fatal da legalidade nos Estados Modernos cujo surgimento está atrelado à imposição tributária. “Não divergem os historiadores, juristas e cientistas políticos no reconhecimento de que esse cânone fundamental tem sua origem conectada ao consentimento dos tributos.”⁵⁶⁵

A noção de que a tributação constitui atribuição exclusiva do poder legislativo embora tenha tido origem na concepção de autotributação⁵⁶⁶ a legalidade adquire ou incorpora outros aspectos que vão se manifestar através de outras normas como a generalidade da tributação, a capacidade contributiva e, claro, a segurança jurídica que não se conecta apenas com a legalidade, mas sua vinculação é extremamente reveladora da unidade que caracteriza o sistema constitucional.

A legalidade apareceu vinculada à noção de segurança jurídica, e esta, no Estado de Direito, converteu-se no conteúdo e alcance do princípio da legalidade, a fim de cumprir a sua função de tutela da certeza do direito e de proibição do arbítrio. Mais precisamente é como característica essencial de todo e qualquer Estado de Direito que a legalidade consubstancia garantia de segurança jurídica e, ao mesmo tempo, se transforma num instrumento indispensável à realização da justiça.⁵⁶⁷

O conceito de segurança jurídica então exprime um conteúdo mais abrangente que o de legalidade, entretanto, revela-lhe o aspecto de certeza e segurança, garante sua utilização de modo seguro e certo.

⁵⁶⁴ XAVIER. **Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação**, p.13-16.

⁵⁶⁵ **Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras**. Tese doutoral apresentada na PUC/SP em 1999, p. 101.

⁵⁶⁶ MALERBI, *op., cit.*, p. 112. Para LACOMBE, Américo Masset, o Estado Moderno trouxe como consequência uma mudança nessa perspectiva, assim principalmente com o advento do Estado de Direito o princípio da legalidade já não apresenta a conotação de autotributação, passa a apresentar características de cunho formalista, cuja idéia é que somente a lei ordinária pode estabelecer os critérios da hipótese e do mandamento da norma jurídica tributária. **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 53.

⁵⁶⁷ MALERBI. *Op., cit.*, p. 109.

No âmbito tributário a consagração do princípio da proteção à confiança se dá pela via da legalidade e mediante o repúdio de atos administrativos como regulamentos e portarias que imponham gravames. A proteção da confiança envolve a exigência de uma lei elaborada segundo os ditames da realidade jurídica refletida através dela de modo que o particular possa conhecer suas obrigações baseado exclusivamente na lei.⁵⁶⁸

Como já observado no item anterior, outros princípios também se encontram ligados à ideia de segurança jurídica, cuja exigência vai além da necessidade de se tributar através de lei formal. Existe, por exemplo, a necessidade de haver um determinado grau de previsibilidade na atuação do estado que se identifica com Estado de Direito, exigências materiais que a lei deve atender para obter eficácia jurídica, qualidade pela qual a lei deve ser considerada prévia, são eles: irretroatividade e anterioridade, reveladores da vinculação estreita existente entre legalidade e segurança jurídica.

Essa conjunção de princípios tem o objetivo de garantir a segurança jurídica na tributação, complementar a necessidade da imposição através da lei, cuja existência é essencial ao ideal máximo buscado pelo Estado para a satisfação dos seus objetivos em direção ao bem comum.

De forma semelhante, Sacha Calmon entende a irretroatividade, anterioridade e legalidade como uma espécie de razão emanada diretamente da experiência da humanidade, por isso, destaca a capacidade que estes institutos possuem de atribuir certeza e segurança aos atos normativos com o objetivo de assegurar seriedade à tributação com a previsão da política tributária. O respeito aos princípios conduz a três efeitos principais: confere aos contribuintes tranquilidade e confiança na tributação; atribui à administração o respeito dos cidadãos; governo e parlamento dividem a responsabilidade pela política tributária⁵⁶⁹.

Outro aspecto a ser mencionado diz respeito à conotação derivada da formação da estrutura do poder. Quando surgiu, a legalidade veio fazer

⁵⁶⁸ XAVIER, Alberto. Os princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, p.46.

⁵⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon. **O Princípio da Legalidade. O objeto da Tutela.** In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar, 2000, p. 621.

frente ao poder unipessoal de imposição de exações que privava o cidadão de sua liberdade e do seu patrimônio. Com o passar do tempo, a separação dos poderes veio “dividir” as funções do estado, antes uno, que vai se desmembrar para exercer a função legislativa, de elaboração da norma, executiva, de aplicar a norma, e judiciária de dirimir conflitos advindos da aplicação da norma. “Assim o poder de tributar antes apanágio dos reis, transforma-se em indeclinável função dos parlamentos”⁵⁷⁰.

O princípio da separação dos poderes remonta à antiguidade, suas noções estão presentes nos textos de Aristóteles. Porém, é com a obra “O Espírito das Leis” de Montesquieu que a discussão acerca da separação de funções sempre recai, porque a obra procura mostrar a existência de uma imbricação de funções e uma interdependência entre os poderes. Na teoria de Montesquieu, entretanto, a separação de poderes possui um significado ligado à necessidade de assegurar a existência de um poder que seja capaz de controlar outro poder. Um poder seria moderado por outro, assim, ele discorre sobre um problema político e não unicamente sobre questões de organização de funções⁵⁷¹.

Vale lembrar que Montesquieu já advertia que a separação total das funções não é necessária. A equivalência de poderes também é descartada, ressalta no texto a interpenetração das funções judiciárias, executivas e legislativas.

O estudo da lei em face da Constituição é a análise central da estrutura normativa, sua importância em dissecar teoricamente seus aspectos está em poder observar através do núcleo do sistema normativo, algo que vem sendo feito desde o período pré-socrático. Já nesse período, observa Canotilho, que o conceito de lei é praticamente indissociável do seu aspecto material, as leis reais são as leis boas e justas instituídas em função do bem comum⁵⁷².

⁵⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon, ob., cit., p.119. Entende-se que o poder, enquanto vontade soberana, é uno. O que se pretendeu ressaltar nessa passagem é o que a ideia de separação de funções trouxe como novidade no trato das questões legais antes reservadas apenas ao arbítrio do rei.

⁵⁷¹ J.A. GUILHON, Albuquerque. **Montesquieu: sociedade e poder**. In: **Clássicos da Política**, vol. 1.

⁵⁷² CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, p. 713.

Lembra Canotilho da advertência de John Locke, para quem as leis não devem ser destinadas a qualquer outro fim senão o bem comum. Por essa razão, Locke considera o poder legislativo como o poder supremo da comunidade, sagrado e inalterável. Com ele aparecem os primeiros contornos da lei, própria do liberalismo, a lei é o condutor livre e inteligente no seu verdadeiro conceito⁵⁷³. Já na obra de Rousseau, a lei aparece como resultado da vontade geral e objetiva dar melhor forma possível à coisa pública de modo a regular as relações que o Estado estabelece com o soberano.

Por significar o instituto jurídico “que tutela a segurança jurídica” segundo Diva Malerbi⁵⁷⁴, e ser “uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário” para Roque Antônio Carrazza⁵⁷⁵ e “expressão de vontade geral” para Carré de Malberg⁵⁷⁶. A legalidade consagra a necessidade de consentimento através representação⁵⁷⁷.

⁵⁷³ *Ibid.*, p. 714.

⁵⁷⁴ *Idem.*

⁵⁷⁵ CARRAZZA. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p.176.

⁵⁷⁶ MALBERG. **Teoria General del Estado**, p.570.

⁵⁷⁷ Segundo SCHOUERI, Luís Eduardo, o primeiro imposto sobre o patrimônio imobiliário foi o *saladin tith*, instituído em 1188 por Henrique II para custear as despesas de seu embate com Saladino. Esse mesmo imposto é citado por UCKMAR, Víctor, **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**, p.16-18, para exemplificar eventos anteriores à Magna Carta que exigiam o consentimento para sua imposição. Houve aprovação pelo Conselho Nacional do rei, vem desde então, segundo o autor a ligação entre *taxation* e *representation*, que não foi jamais abandonada. **Tributação e Liberdade**. Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno (coord.), p. 444. Aproveita-se o espaço para lamentar decisões como a do RE 138.284; AGRAG 236.976, posição adotada pelo STF na qual se manifesta pela aceitação da medida provisória como instrumento idôneo para instituir e modificar tributos e contribuições sociais. Decisões como esta da mais alta corte de justiça do país que vem sobremaneira enfraquecer o princípio da legalidade merece o rechaço da doutrina preocupada com a desconsideração de um instituto que vem ao longo da história e como já mostrado aqui, sendo um instrumento de preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes. Tal decisão desprestigia não só a legalidade, cânone do Estado de Direito como também a anterioridade tributária. Nesse sentido: DERZI, Misabel Abreu “Cabe ao Poder Judiciário, em especial ao STF, como guardião maior da Constituição, concretizar a nova ordem jurídica por ela instituída, viabilizando o Estado Democrático de Direito. Para isso, é preciso repelir, desde o início, com firmeza, as tentativas de uso indiscriminado das medidas provisórias, mormente sua extensão à criação e majoração de tributo”. **Medidas Provisórias – sua Absoluta Inadequação à Instituição e Majoração de Tributos**. Revista de Direito Tributário nº45, p. 141 e VIEIRA, José Roberto “(...) há que se sublinhar a suprema negatividade, que raia pelo âmbito da insensatez e do disparate constitucional, da admissão de medida provisória para instituição e majoração de impostos”. **Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto**. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação, p. 707-708.

O fato de o legislador constituinte ter tido a preocupação de estabelecer a legalidade em diversas passagens do texto constitucional (art. 5º II e art. 150, I) é extremamente revelador de sua intenção de proteger o direito dos contribuintes através do mecanismo da edição das leis, surgida, como se disse no início do texto, desde a Idade Média.

Entretanto, existe um aspecto relacionado com a legalidade que não pode ser desconsiderado sob pena do exposto até aqui refletir uma visão parcial do instituto. Grande estrela da doutrina positivista do século XIX, a legalidade conheceu, nessa fase, seu apogeu como fonte do Direito. Para Prieto Sanchís, a crise da teoria juspositivista está necessariamente ligada à queda da lei como única, suprema e racional fonte do Direito. A exigência de renovação fez com que surgisse uma nova teoria do Direito impulsionada pelo constitucionalismo, cujos traços mais evidentes são: a predominância dos princípios em relação às regras, mais ponderação que subsunção, onipresença da Constituição em todos os ramos do Direito e em todas as questões ainda que minimamente relevantes e a pluralidade de valores em vez de uma homogeneidade ideológica de princípios com mesmo sentido⁵⁷⁸.

Ao apresentar um efeito irradiador as normas constitucionais passam a ser a principal maneira de solução dos casos de modo que a lei deixa de ser o referencial maior. No Estado Constitucional, afirma Zagrebelsky, a lei vem submetida a uma relação de adequação e conseqüentemente de subordinação a um sistema formado por normas de hierarquia superior. Pela lógica dessa realidade, os princípios consagrados pelo Estado de Direito submetem à sua observância todas as funções estatais inclusive a legislativa⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ SANCHIS, Luis Prieto. **Neoconstitucionalismo y ponderación judicial**. In: Neoconstitucionalismo (s). CARBONELL, Miguel. Madrid: Trotta, 2003, p. 130 e segs. Nesse contexto, é relevante lembrar que a ascensão do Nazismo e Fascismo teve como instrumento principal de promoção do poder a legalidade que levada às últimas consequências pautou os atos bárbaros praticados por essas configurações totalitárias de poder. Inclusive a derrota desses regimes é associada à derrocada do positivismo. No pós-guerra a menção a simples lei formal foi continuamente rechaçada por estar desvinculada de conteúdos substanciais que a justifiquem. A teoria positivista atribui ao direito características pautadas em suas propriedades formais. O neoconstitucionalismo procura atribuir ao direito características de ordem substancial. No mesmo sentido: BARROSO, Luís Roberto. A Nova Interpretação Constitucional.

⁵⁷⁹ ZAGREBELSKY, Gustavo. **El Derecho Dúctil**. Madrid: Trotta, 2007, p. 34. O autor observa ainda em relação à legalidade o fenômeno recente que ele chama de "pulverização" do direito legislativo cujo sintoma principal é a reduzida generalidade e o baixo teor de abstração

A legalidade ou a predeterminação legislativa, em sua função liberal, disciplina a colisão entre liberdade e autoridade. No âmbito tributário, tal tarefa reservada à legalidade fica ainda mais evidente. A tributação como ato autoritário, no sentido de que sua imposição surge de modo a interferir na liberdade e propriedade necessita vir acompanhada da adequação da legalidade com as normas constitucionais, pois não pode por si só determinar comportamentos livres da observância da vontade suprema consagrada na Constituição.

No âmbito tributário, o risco da lei apresentar distanciamento de suas características habituais, como a generalidade e abstração, pode ter consequências graves e irreversíveis. A legalidade deve representar a ideia de auto-regulação para justamente significar a contenção de poder como contrapartida da realização das demandas sociais que se revertem ao bem comum. Tal configuração só é possível com respeito aos direitos fundamentais.

Em relação ao assunto, Francisco Campos observa que nas Constituições liberais democráticas aparece uma declaração de direitos fundamentais dispostas não como um simples programa destinado a dirigir a legislação, mas estabelecem normas constitucionais que se impõem ao legislador e à administração de forma vinculativa obrigatória. Deriva desse fato o conceito de lei como mandamento de caráter geral que importa em uma proibição ao Legislativo de produzir normas de conteúdo individual ou concreto. Desse modo, o regime democrático permeado pelas normas de direito fundamental impõe um conceito específico de lei, é lei apenas o ato

proporcionada pela variedade de leis de caráter setorial e temporal. As razões apontadas para esse fato parecem estar ligada à própria maneira de elaboração legislativa que vem sendo a conclusão de um processo político iniciado com a participação de grupos de interesse (sindicatos, partidos) cujo término resulta em uma lei de caráter ocasional, produto da relação de forças. A ocasionalidade é o total oposto da generalidade e abstração. Além disso, observa-se a heterogeneidade de conteúdos possibilitado pelo próprio paradigma do Estado Democrático de Direito cuja configuração permite a pluralidade forças sociais operando os mais diversos interesses e procuram garantir que a lei reflita esses interesses. Por isso, a lei deixa de ser a expressão serena de uma sociedade coerente, é antes um instrumento de competição e embate social e se afasta, portanto de garantir a estabilidade. Diante desse cenário cresce a necessidade de entender a Constituição como a representação máxima da vontade geral antes reservada à lei, por representar um consenso social suficientemente amplo.

emanado do Legislativo através da qual foi instituída uma regra de direito de carácter geral a condicionar um número indeterminado de casos ⁵⁸⁰ .

Entretanto, lembra Campos que a obrigatoriedade de expedição de lei em carácter geral e abstrato não constitui uma limitação jurídica ao Legislativo, este é apenas uma característica que contribui para distinguir a lei dos atos administrativos. A questão a ressaltar é da mais alta significação, a definição de lei nessa peculiar forma de organização política vai se conformar com uma denominação de uso corrente designada Estado de Direito, ou seja, uma configuração de Estado cuja fundamentação é a disposição de que os atos de governo não podem ser arbitrários, ao contrário, é imperativo que sejam atribuídos através de uma disposição de ordem geral para serem considerados juridicamente válidos ⁵⁸¹ .

Em sede de tributação a legalidade não perde seu foco de diretora do sistema jurídico. Ao contrário, sua presença no ordenamento é tão determinante que exige ser a sua estrutura estudada e avaliada dentro do ordenamento. A legalidade é o vetor da imposição tributária, nesta vertente consagra o Estado de Direito e impõe a necessidade de lei, em sentido formal e material na formulação das exações tributárias, o que é confirmado por sua posição dentro do sistema, a orientar os atos de criação e de aplicação do direito positivo ⁵⁸² .

Nesse ponto reside precisamente a questão da limitação imposta ao poder pela configuração do Estado de Direito. Representa um limite na medida em que atribui o dever de atender as prescrições das normas constitucionais, a legalidade para ser obrigatória deve se legitimar como instrumento a serviço do Estado Constitucional, o que significa necessariamente atender mediante suas prescrições os ditames impostos pelos direitos fundamentais.

Por isso é imperativo frisar a necessidade de lei em sentido material. Seu conteúdo deve guardar relação estreita com o interesse público. A mera formalidade não atende ao requisito da necessidade de auto-imposição

⁵⁸⁰ CAMPOS, Francisco. **Igualdade de todos perante a lei**, p. 399.

⁵⁸¹ CAMPOS. **Igualdade...**, p. 402.

⁵⁸² MALERBI. **Segurança Jurídica e Tributação**, p. 163

tributária, historicamente vinculada às suas condições de legitimidade. Conforme entendimento de Alberto Nogueira:

A metodologia de aferição da legalidade tributária preconizada pelo grande mestre Rubens Gomes de Sousa, a nosso ver continua válida. Torna-se necessário, todavia, preencher seu conteúdo com valores legais contemporâneos para adequá-la aos novos parâmetros e valores constitucionais. Não basta, agora, no Estado Democrático de Direito, a mera adequação do ato administrativo ou da lei (*stricto sensu*) à literalidade dos preceitos constitucionais. Os direitos fundamentais, no nosso sistema atual, tal como prescritos na Constituição, se tornam imperativos e tem aplicação imediata (...). temos então que, em decorrência, a lei tributária (e com maior razão a exigência tributária, seja a referente a tributo, seja a relativa às chamadas obrigações acessórias) deve respeitar não apenas os preceitos constitucionais (no sentido meramente normativo, ou seja, de regras formais) mas – e principalmente – os princípios consagrados de forma expressa ou implícita no regime (...).⁵⁸³

Durante o século XIX o positivismo formalista havia marcado a legalidade com o rótulo da legalidade estrita justificado pela supervalorização do papel do legislador e pela “exacerbação da segurança jurídica e pela ingênua crença na possibilidade de fechamento dos conceitos jurídicos”⁵⁸⁴ ou na crença da superioridade do juiz defendida pelo positivismo historicista.

O período de ascensão do Estado de Bem-estar Social que se pode datar no início do século XX, significou muitas mudanças, dentre elas a incapacidade de se persistir com a ideologia da igualdade e da legalidade apenas formais e a consequente ampliação dos direitos individuais. Nesse paradigma, a legalidade permanece com sua centralidade no ordenamento jurídico, o que perdura até se transformar no trunfo dos regimes totalitários. Esse é o traço decisivo do descontentamento em relação ao Legislativo como detentor absoluto da confiança e produtor por excelência do consenso jurídico da nação, posição que detinha até então, pois passou a significar

⁵⁸³ NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: fisco X contribuintes na arena jurídica: ataque e defesa**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 30.

⁵⁸⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**. Revista Dialética de Direito tributário n° 59, p. 95.

uma ameaça de justificação dos regimes totalitários como os ocorridos na Alemanha nazista e na Itália fascista⁵⁸⁵.

Percebe-se a partir daí que a lei deveria ampliar seu papel de instrumento a serviço da democracia; em virtude disso surge com vigor a preocupação com seu sentido material, pois finalmente entendeu-se a ligação fundamental que deve estabelecer com a democracia e o constitucionalismo⁵⁸⁶. A democracia só será verdadeira enquanto e na medida em que mantiver estreitas relações com os direitos fundamentais, mantidas inclusive pela via da legalidade, do mesmo modo, a democracia sem o constitucionalismo pode desencadear consequências nefastas para a humanidade⁵⁸⁷.

A ligação da legalidade como instrumento democrático no Estado Constitucional mantém relações íntimas com a afirmação dos direitos fundamentais, sem os quais não há democracia.

Em razão do exposto pode-se falar em nova configuração da legalidade tributária fruto dessa realidade histórica que modificou a relação entre o Estado e a Sociedade. A partir de então assiste-se à sociedade assumir cada vez mais um papel preeminente na condução dos

⁵⁸⁵ GONÇALVES, Nicole P. S. Mader. **A Jurisdição Constitucional na Perspectiva da Democracia Deliberativa**. Em trabalho de dissertação inédito a ser apresentado na UFPR em 2010, p.132.

⁵⁸⁶ Existe uma crítica feita à ligação entre constitucionalismo e direitos fundamentais que serve bem para ilustrar a grande fonte de implicações que o assunto gera: “Na verdade a constitucionalização louvada e defendida pelo neoconstitucionalismo é aquela que parte de uma interpretação extensiva e irradiante dos direitos fundamentais e dos princípios mais importantes da ordem constitucional. Aqui, contudo, pode-se discutir até que ponto o fenômeno é legítimo. Poucos discordarão, pelo menos no Brasil, de que alguma constitucionalização do direito é positiva e bem-vinda, por semear o ordenamento com os valores humanitários da Constituição. Porém pode-se objetar contra as teses extremadas sobre este processo, que acabam amputando em demasia o espaço de liberdade do legislador, em detrimento da democracia”. SARMENTO, Daniel. **O Neoconstitucionalismo no Brasil: riscos e possibilidades**. In: Direitos Fundamentais e Estado Constitucional. SARLET, Ingo Wolfgang e LEITE, George Salomão, p. 46 ss. Para o autor, o entendimento de que a Constituição traz todas as decisões ínsitas em seu texto leva ao entendimento do Legislativo como mero executor daquilo que foi previamente decidido pelo constituinte e com isso, afasta a autonomia do povo em determinar suas escolhas e fazer sua história. Essa é a tensão à qual comumente se refere em relação a questão da democracia e dos direitos fundamentais. Para o autor é preciso cuidado no excesso de constitucionalização do direito pelo perigo de que assuma uma via antidemocrática.

⁵⁸⁷ GONÇALVES, Nicole P. S. Mader. **A Jurisdição Constitucional O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela**. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006, p.. 133-134. Nesse sentido: ZAGREBELSKI, Gustavo. *El Derecho Dúctil*, p. 47 ss

acontecimentos no qual o Estado encarrega-se de representar uma função subsidiária regulatória⁵⁸⁸.

Para Torres, esse relacionamento permite que se mencione a configuração de uma “sociedade de riscos característica do Estado Democrático e Social de Direito que contrasta com a sociedade industrial, que dava sustentação ao Estado de Bem-estar Social”⁵⁸⁹.

Na sociedade de riscos, o indivíduo é o responsável pela sua sobrevivência em primeiro lugar, a comunidade pode colaborar se o indivíduo por si não é capaz de obter sozinho as condições de sobrevivência, o Estado vem como última opção. Existe, portanto, um redimensionamento entre as relações que implicam mudança no conceito de segurança que possuía o objetivo de proteger os direitos individuais e com o Estado de Bem-estar Social passa a adquirir a conotação de segurança social. As noções de solidariedade social passam então a fundamentar a imposição tributária como fonte de manutenção das garantias de segurança social⁵⁹⁰.

Com isso, amplia-se a concepção de legalidade que conjuntamente a capacidade contributiva deve se constituir em preocupação do Estado na condução da imposição tributária. Por isso, o conceito de legalidade tributária na sociedade de riscos requer seja capaz de se relacionar com outros princípios constitucionais de modo a atender as novas demandas advindas dessa realidade. Uma configuração da legalidade no modelo estrito não é capaz de proteger a sociedade dos riscos existenciais e ambientais, tais situações de risco se revelam através de conceitos indeterminados⁵⁹¹.

⁵⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Legalidade Tributária e Riscos Sociais**, p. 100.

⁵⁸⁹ *Idem*, p. 100.

⁵⁹⁰ TORRES, p. 101 ss. Nesse aspecto, Ulrich Beck acredita que, na sociedade de riscos, diante de tal panorama as iniciativas na resolução de certas questões com a crise ambiental pela qual o mundo tem passado, necessita de iniciativas de caráter global para sua mediação, pois as soluções técnicas não funcionam nesse patamar, nem as soluções nacionais possuem impacto suficiente para alterar o quadro. Esta-se a depender de perspectivas globais: “precisamos levar em conta em nossa perspectiva a desigualdade global e o problema de justiça global, que são parte das mudanças climáticas”. BECK, Ulrich. *Ciência: inovação e risco*. Revista Fórum, ano 5, nº 50, 2007, p.27.

⁵⁹¹ TORRES, p. 112. Para Misabel Derzi “(...) muitos princípios jurídicos são conceitos indeterminados, em larga medida. A sua determinação pode levar à formação de um conceito abstrato fechado ou de um tipo. Igualmente, os conceitos indeterminados, que não são princípios jurídicos, entendidos esses como direções, tendências inspiradoras e informadoras

A perfeita compreensão da legalidade como fenômeno indispensável a tributação justa não pode prescindir de acompanhar as demandas sociais sempre dinâmicas para bem cumprir o objetivo de instrumento normativo por excelência de contenção do arbítrio regulando os fatos de acordo com a Constituição.

3.3 Normas Constitucionais Tributárias

3.3.1 Capacidade contributiva

No ordenamento jurídico brasileiro, existem algumas normas cujo conteúdo de sentido está ligado a outras normas, formam um desenho que permite entrever outros aspectos e implicações que um dispositivo isoladamente considerado não é capaz de revelar. Apesar de decorrer da maneira correta de se interpretar qualquer dispositivo constitucional, levando em consideração todo o conjunto do texto, refere-se aqui às situações em que isso fica particularmente claro, como uma decorrência muito natural e necessária.

No âmbito constitucional essa interrelação atribui unidade de sentido à Constituição cuja força normativa deriva, em vasta medida, de sua capacidade de corresponder aos elementos políticos, econômicos e sociais vigentes e de sua capacidade de se adaptar a mudanças operadas nessas vertentes ⁵⁹².

Desse modo, não é sem razão afirmar que a Constituição traz em si uma sistematização de valores que inspiram o ideal da justiça fiscal. Como exemplo da afirmação pode-se citar a igualdade, a liberdade e a capacidade contributiva.

No capítulo anterior amplo espaço foi dado às discussões acerca da importância da igualdade no âmbito tributário. Na busca de uma igualdade

da ordem jurídica, mas atuam em campo normativo restrito, submetem-se aos mesmos critérios.” DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p.147.

⁵⁹² HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 1991, p. 21.

substancial viu-se que não basta tratar com igualdade os que se encontram em situação equivalente e permitir discriminações apenas quando os fatos indiquem a existência de situações reais que a justifiquem. Por isso, “na tributação, a igualdade se revela na capacidade contributiva”⁵⁹³.

O adequado entendimento das normas constitucionais revela um intenso relacionamento, a igualdade está a serviço da justiça, onde não há que se cogitar a consagração da justiça sem mecanismos que adotem um tratamento livre de discriminações, privilégios desarrazoados e preconceituosos. Justiça e igualdade levam ao estabelecimento de mais uma limitação do poder tributário com a necessária observância da capacidade contributiva.

O conceito da capacidade contributiva está ligado à capacidade que cada um tem de concorrer para as despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica, ou seja, das condições materiais de suportar a imposição tributária⁵⁹⁴.

Para Zilvetti, “o conceito de capacidade contributiva se traduz, também, na necessidade de separar com justiça a porção necessária à sobrevivência do cidadão, da porção sujeita a ser utilizada no custeio das despesas públicas”⁵⁹⁵.

Gustavo Miguez entende que “a capacidade contributiva ou econômica do contribuinte é a aptidão que determinada pessoa tem para arcar com determinada parcela do custo dos serviços públicos e (infelizmente, também) dos desperdícios do governo”⁵⁹⁶. De acordo com Alcides Jorge Costa “capacidade contributiva é a capacidade de suportar uma parcela dos encargos públicos”⁵⁹⁷ e entende ser o conceito bastante problemático por encerrar noções econômico-financeiras e também jurídico-

⁵⁹³ ZILVETTI, Fernando Aurélio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 127.

⁵⁹⁴ *Ibid.*, p.134.

⁵⁹⁵ **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 134.

⁵⁹⁶ **A Capacidade Contributiva: a importância, o conceito, a finalidade da norma constitucional que a ela se refere e aplicação desta aos casos concretos. O cabimento da apreciação judicial da capacidade contributiva**. In: Capacidade Contributiva. MARTINS, Ives Gandra (coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p. 95.

⁵⁹⁷ COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário nº 55, 1991, p. 300.

políticos. Para José Maurício Conti “capacidade contributiva é, pois, uma capacidade econômica específica – refere-se à aptidão para suportar determinada carga tributária”⁵⁹⁸.

Alfredo Augusto Becker ressaltou a antiga origem da capacidade contributiva, segundo o autor pode-se encontrar em Heródoto menção a capacidade individual de concorrer com as despesas da sociedade de acordo com sua disponibilidade econômica no Egito Antigo. Para Becker é um princípio que deriva em sua acepção essencial, da idéia de justiça distributiva presente na filosofia grega⁵⁹⁹.

A expressão “capacidade contributiva” ressaltada Becker, é tão antiga quanto a ciência das finanças e foi utilizada na Idade Média em diversas leis tributárias⁶⁰⁰.

Paola Taboada faz o seguinte quadro da evolução da ideia de que os tributos devem guardar relação com a riqueza dos indivíduos: é provável que desde a criação dos primeiros tributos tenha havido certa preocupação com a riqueza daquele sobre quem a imposição recai, claro que de maneira afeta às limitações da antiguidade. Essa noção se desenvolve um pouco mais na filosofia medieval, consta nos textos de Santo Tomás de Aquino e diz respeito a noções elementares de justiça. O tratamento da capacidade contributiva como teoria ocorreu muito depois e decorreu das ciências das finanças do século XIX. Para o autor, nesses primórdios da formulação da capacidade contributiva feita de maneira elementar não guardava ainda relação com igualdade, ou seja, não possuía critério positivo e estava relacionada muito mais a uma noção de justiça. Essa é a primeira fase que o autor reconhece na evolução do instituto⁶⁰¹.

A segunda fase apontada pelo autor é doutrinária e exhibe a capacidade contributiva

⁵⁹⁸ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**, p. 36.

⁵⁹⁹ **Teoria Geral de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2007, p. 509.

⁶⁰⁰ Idem, p. 510. O autor acrescenta ainda que o termo “capacidade contributiva” consta na “Elizabeth poor law” bem como na legislação fiscal das colônias inglesas da América.

⁶⁰¹ **Isonomia e Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário nº 4. Abril/junho de 1978, p. 125

Como uma ideia necessária para dotar de conteúdo o princípio de igualdade; portanto, concebem-se como duas noções bem distintas: o princípio de igualdade como noção formal e, portanto, desprovida de qualquer conteúdo material de justiça, com base no qual se decidisse que situações são iguais e que situações são desiguais. Portanto, haveria no princípio de capacidade contributiva, um critério material, no qual o princípio de igualdade encontrava complemento⁶⁰².

Para que a capacidade contributiva alcançasse esse nível doutrinário, Taboada atribui dois acontecimentos, em primeiro lugar a incorporação pela dogmática jurídico-tributária da noção de capacidade contributiva, o que se deve a Escola de Pavia⁶⁰³ e, em segundo, pela adoção concreta da isonomia. Baseada em tais pressupostos, a capacidade contributiva passa por duas fases: o auge, fase na qual neutraliza por completo a isonomia, em que no âmbito tributário se entende que a única maneira de realizar a igualdade é pela via da capacidade contributiva; a crise, fase na qual se passa a atribuir à isonomia e à capacidade contributiva funções distintas. A fase atual é considerada pelo autor como a terceira pela qual a capacidade contributiva passa e é representativa do seu entendimento em relação à igualdade não mais como sua especificação concreta, mas como dotado de conteúdo independente e determinado⁶⁰⁴.

A capacidade contributiva, de fato, conheceu a partir do século XX várias formulações doutrinárias e a partir de então foi sendo incorporado aos ordenamentos jurídicos de países de configuração democrática no mundo ocidental. A preocupação primeira era buscar uma medida justa na distribuição das exações fiscais nos debates ocorridos no âmbito do Estado Social, nos apelos em direção a uma redistribuição de riqueza. No pós-guerra era urgente a necessidade da presença do Estado nos setores

⁶⁰² *Ibid.*, p. 127.

⁶⁰³ A Escola de Pavia se desenvolveu em 1930 e teve em Griziotti seu maior representante. A tese defendida foi a chamada teoria do benefício, um vínculo poderia ser constituído entre a capacidade contributiva e a obrigação e entre eles um nexo de causalidade. Haveria uma causa para a tributação, o sujeito usufrui os serviços públicos e paga por eles proporcionalmente à sua renda. ZILVETTI, Fernando. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva** p. 148-149.

⁶⁰⁴ *Ibid.*, 127

sociais, da instituição de políticas públicas que atendessem a sociedade, o que naturalmente surtiu efeito no âmbito tributário⁶⁰⁵.

O disposto na norma constitucional que dispõe sobre a capacidade contributiva possui como destinatário o legislador ordinário que, no exercício de sua competência de instituir um tributo, deverá fazê-lo de acordo com os ditames constitucionais, ou seja, na descrição da hipótese deve observar fatos que revelem capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação que está a criar⁶⁰⁶ e, desse modo, concretizar o disposto na Constituição.

A previsão constitucional apenas surtirá seus efeitos no momento de instituição do tributo quando este atender à capacidade de contribuir do sujeito passivo da obrigação, em cada um dos tributos que vierem a ser criados. Nesse patamar a capacidade contributiva atribui o caráter de legitimidade à tributação, legítimo será o tributo instituído de maneira a considerar a capacidade contributiva, elegendo dentre os fatos que denotem conteúdo econômico aqueles capazes de revelar capacidade de contribuir. Do mesmo modo, dispõe Carrazza:

Importante destacar, ainda, que o legislador deve, enquanto descreve a *norma jurídica* instituidora dos impostos de caráter pessoal, não só escolher fatos que exibam conteúdo econômico (capacidade contributiva objetiva), como atentar às desigualdades próprias das diferentes categorias de contribuintes. Noutras palavras, a norma jurídica tributária deve trazer em seu bojo elementos suficientes para que, no momento da aplicação ao caso concreto, as especificidades econômicas de cada contribuinte, isoladamente considerado, sejam levados em conta (capacidade contributiva subjetiva). A própria Constituição sinaliza neste sentido quando manda dispensar tratamento privilegiado às cooperativas, às micro e pequenas empresas etc.⁶⁰⁷

Muito bem, nesse aspecto cabe referir à eficácia jurídica, aptidão que a norma constitucional possui para produzir efeitos concretos. Sobre o assunto não há consenso, alguns autores se referem com frequência àquilo que se convencionou chamar a partir da doutrina de José Afonso da Silva, de normas programáticas. Assim, de acordo com a classificação proposta

⁶⁰⁵ ZILVETTI, Fernando, *op., cit.*, p. 147.

⁶⁰⁶ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 69.

⁶⁰⁷ CARRAZZA, Roque. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**, p. 105.

pelo autor a capacidade contributiva seria uma norma constitucional programática⁶⁰⁸.

Aproveita-se para desde logo rejeitar essa ideia de considerar a capacidade contributiva como *norma programática*. Inclusive porque na moderna teoria do direito constitucional já amplamente referida aqui e adotada como premissa nesse trabalho, essa classificação não tem razão de ser. Para refutar tal classificação adota-se o entendimento de Virgílio Afonso da Silva⁶⁰⁹. Segundo o autor, a classificação proposta por José Afonso possui alguns problemas e dentre os apontados o que interessa mais de perto é a questão de considerar algumas normas constitucionais como sendo de eficácia limitada. Em primeiro lugar para Virgílio, José Afonso leva em consideração apenas o critério jurídico para definir eficácia, o que em sua opinião afasta quaisquer outras variáveis que não o próprio texto constitucional e “fica a impressão de que, na produção de efeitos jurídicos,

⁶⁰⁸ No livro **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1998, José Afonso da Silva considera que todas as normas jurídicas possuem eficácia em maior ou menor grau e propõe uma classificação: 1) Normas constitucionais de eficácia plena, são as que seriam imediatamente aplicáveis e, portanto, não necessitam que o legislador infraconstitucional delas disponha para que produza seus efeitos. São consideradas pelo autor como de aplicabilidade direta, imediata e integral. 2) Normas constitucionais de eficácia contida são as que, embora possam ser aplicadas imediatamente, o constituinte deixou certa margem discricionária à atuação do poder público, assim são de aplicabilidade imediata e direta, porém não integral. 3) Normas constitucionais de eficácia limitada, não produzem todos os efeitos que nela estão previstos e necessitam de legislação posterior a conferir plena eficácia. Essa lei posterior irá lhe estender a eficácia e nisso se distingue da norma de eficácia contida que possui a possibilidade de restrição de seu conteúdo pela lei posterior. São normas de aplicabilidade indireta, mediata e reduzida. Essa última classificação se desdobra em: a) normas de eficácia limitada de princípio institutivo, sua efetiva criação e formação é reservada à lei complementar ou ordinária; b) normas de eficácia limitada de princípio programático, o constituinte traçou programas a serem cumpridos pelo órgãos estatais visando a realização dos fins sociais. No sentido de considerar a capacidade contributiva como norma programática, pode-se citar: CANTO, Gilberto Ulhôa. **Capacidade Contributiva**. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). São Paulo: Resenha Tributária, 1989. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. Dissertação de Mestrado apresentada à UFPR em 2000. COSTA, Alcides Jorge. **Capacidade Contributiva**. Revista de Direito Tributário n° 55, 1991. CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética. 1997.

⁶⁰⁹ O autor não é o único a fazer crítica à classificação de José Afonso, porém foi escolhido tendo em vista que sua postura é coerente com o que se pretende demonstrar além de não ser o objetivo direto desse trabalho tecer todas as teorias contrárias à tese do autor, mas simplesmente fundamentar um ponto de vista com uma doutrina pertinente e sabidamente reconhecida no meio jurídico. Além da obra de Virgílio Afonso da Silva ver SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. **Os Princípios de Direito Constitucional e o art. 192 da Carta Magna**.

algumas normas jurídicas seriam – para usar expressão de Pontes de Miranda – “bastantes em si” ” ⁶¹⁰.

Entretanto, e principalmente em relação a alguns direitos, as condições institucionais, legais e materiais são levados em conta na produção de efeitos, tais condições existem em relação aos direitos individuais, mas não em relação aos direitos sociais, por exemplo, que é considerado por José Afonso como normas de eficácia limitada ⁶¹¹.

A segunda e mais importante questão é o critério utilizado para considerar as normas constitucionais de eficácia limitada (o que inclui, por extensão, as programáticas). O critério se baseia no fato de que as normas de eficácia limitada necessitam para sua completa eficácia de uma atuação legislativa estatal. Se se aceitar que todas as normas podem, em alguma medida, ser regulamentadas o argumento cai por terra. O que é particularmente verdade no caso dos princípios jurídicos, como já tratado anteriormente nesse capítulo.

O que difere as normas de eficácia plena das de eficácia limitada para José Afonso é a necessidade de regulamentação (para as normas de eficácia limitada) e da desnecessidade ou impossibilidade de regulamentação (para as normas de eficácia plena) ⁶¹².

A tese de José Afonso até poderia ser aceita no caso de se acolher a dimensão apenas subjetiva dos direitos fundamentais, na qual há a preocupação de garantir apenas direitos diretos aos indivíduos com uma

⁶¹⁰ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais**, p. 229.

⁶¹¹ *Ibid.*, p. 237- 238. Para exemplificar o autor colhe o direito à saúde e o direito ao sufrágio. “Qual seria a diferença, no plano da eficácia “estritamente jurídica”, entre, de um lado, uma norma que garanta o sufrágio universal e eleições livres, cujo voto tenha valor igual para todos (art. 14 da CF) e, de outro, uma norma que garanta a todos o direito à saúde (art. 6º da CF)? Segundo o modelo que se está aqui analisando – eficácia segundo José Afonso da Silva -, a diferença é bastante simples: a primeira seria uma norma de eficácia plena, e que não depende, portanto, de regulamentação (...), enquanto a segunda seria uma norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos depende de atuação estatal”. O autor conclui que para o exercício do direito ao sufrágio são necessárias a criação e manutenção de seções eleitorais, juntas de apuração, elaboração de legislação eleitoral e etc.. Para o exercício do direito à saúde são necessários a construção de hospitais, contratação de médicos para o serviço público de saúde, legislação que discipline a forma de financiamento dos serviços públicos de saúde, a definição de prioridades no combate a doenças e epidemias. Fica claro que as normas dispostas na CF não bastam por si para produção de efeitos como quer José Afonso, todas estão a depender de algum tipo de ação dos poderes públicos para produzir efeitos. **Direitos Fundamentais**, p. 233.

⁶¹² *Ibid.*, p. 231.

abstenção de agir por parte do Estado reclamando ação negativa meramente na proteção dos direitos de liberdade. Tal entendimento encontra-se superado, como demonstrado no primeiro capítulo do trabalho⁶¹³. É necessário levar em conta também a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, que se refere a uma atuação estatal no sentido de reclamar garantias institucionais para fruição de determinados direitos, através de uma atitude estatal positiva no sentido de desenvolver ações que visem a concretizá-los. A partir desse entendimento decorre uma nova forma de produção de efeitos jurídicos, os chamados efeitos horizontais dos direitos fundamentais⁶¹⁴.

Rejeitada está, portanto, a tese segundo a qual a norma constitucional que estabelece a capacidade contributiva ser programática, por se basear em um critério que possui falhas e implica considerar o dispositivo constitucional como dotado de eficácia mínima. Entende-se não ser assim. Nesse sentido, dispõe Carrazza: “Obviamente, o art. 145, § 1.º, da CF não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz. Hodiernamente, a doutrina, de um modo geral, está de acordo quanto à natureza obrigatória do vínculo decorrente das normas constitucionais ditas “programáticas” (...)”⁶¹⁵.

Direito fundamental que é a capacidade contributiva, imperativo se faz considerá-la como norma a ser respeitada em qualquer iniciativa estatal que pretenda estabelecer a imposição tributária. Como instrumento por excelência no estabelecimento da justiça fiscal a ser perseguida pelos três poderes, pelos intérpretes e aplicadores do Direito, por ser um direito

⁶¹³ Remete-se o leitor às considerações feitas no item 1.2.3 A dupla perspectiva dos direitos fundamentais.

⁶¹⁴ SILVA, Virgílio Afonso da. **Direitos Fundamentais**, p. 236. Sobre efeitos horizontais dos direitos fundamentais são interessantes as ponderações de Robert Alexy: “Desde a sentença de Lüth no ano de 1958, uma das de maior transcendência do Tribunal Constitucional Federal, vale dizer que cada juiz deve ter em conta em cada decisão os direitos fundamentais. Estes devem irradiar ao Direito em sua totalidade como valores ou “juízos de valor objetivo”. Graças a isso, os direitos fundamentais não só dispersam seu vigor na relação do cidadão com o Estado, mas também no Direito Civil, onde se trata da relação entre particulares. Isto tem sido criticado por alguns como uma constitucionalização do Direito em sua totalidade, outros em troca o tem celebrado como a realização plena dos direitos fundamentais”. **Los Derechos Fundamentales em el Estado Constitucional Democrático**. In: Neoconstitucionalismo (s). CARBONELL, Miguel, p. 34.

⁶¹⁵ CARRAZZA. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 70.

diretamente oponível ao Estado e por representar uma garantia ao particular de ver respeitada sua real aptidão ao custeio das despesas públicas. Em posição concordante com esse ponto, Fernando Zilvetti: “De fato, a compreensão programática dessa expressão pode levar o estudioso, o interprete, o aplicador e o destinatário da norma jurídica, a pensar que o princípio pode ser aplicável algumas vezes e outras não”⁶¹⁶.

Atribuir às normas que dispõem sobre a capacidade contributiva função apenas diretiva colabora com a perpetuação de entendimentos que veem algumas normas constitucionais como meramente figurativas sem condição de aplicabilidade como se o constituinte delas tivesse se ocupado apenas para atribuir um caráter figurativo ao texto. Como ressaltado anteriormente, existe outro entendimento, mais contemporâneo, do que significam e do alcance que possuem as normas constitucionais. Não é necessário buscar em outras fontes, o próprio texto da Constituição de 1988 dispõe: Art. 5º § 1º - As normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Pois bem, lê-se diretamente na fonte que qualquer norma definidora de um direito ou garantia fundamental possui imediata aplicação. Admitindo-se como premissa a irradiação dos direitos fundamentais por todo o texto constitucional, como já enfatizado nesse trabalho⁶¹⁷, vai implicar na adoção de um critério material de conceituação dos direitos fundamentais entendendo insatisfatório o critério meramente formal. Sendo assim, entende-se que são direitos fundamentais não apenas aqueles constantes do rol do artigo 5º, mas considerá-los espalhados pela Constituição, aquelas normas cuja fundamentalidade está na sua natureza ou essência por refletirem exigências pertinentes aos direitos humanos, a ideais de dignidade e justiça.

Em que pese a circunstância de que a situação topográfica do dispositivo poderia sugerir uma aplicação da norma contida no art. 5º, § 1º da CF apenas aos direitos individuais e coletivos, (e a exemplo do que ocorre no § 2º do mesmo artigo) fato é que este argumento não corresponde à expressão literal do dispositivo, que utiliza a formulação genérica “direitos e garantias fundamentais”, tal

⁶¹⁶ ZILVETTI. **Princípios de Direito Tributário e Capacidade Contributiva**, p. 253.

⁶¹⁷ Remete-se o leitor ao primeiro capítulo, item 1.2.1 A concepção dos direitos fundamentais no direito positivo.

como consignada na epígrafe do Título II de nossa *Lex Suprema*, revelando que, mesmo em se procedendo a uma interpretação meramente literal, não há como sustentar uma redução do âmbito de uma aplicação da norma a qualquer das categorias específicas de direitos fundamentais da nossa Constituição”⁶¹⁸. (...) Por essas razões, há como sustentar, a exemplo do que tem ocorrido na doutrina, a aplicabilidade imediata de todos os direitos fundamentais constantes do Catálogo (arts. 5º a 17), bem como dos localizados em outras partes do texto constitucional e nos tratados internacionais.⁶¹⁹

Desse modo, a capacidade contributiva é entendida como um direito fundamental do contribuinte. Tal entendimento impõe a aceitação de sua aplicabilidade imediata. É uma norma destinada a proteger o indivíduo do arbítrio, representa o respeito à sua capacidade de contribuir, para não se ver privado das suas condições de sobrevivência e, nesse aspecto, se aproxima da proteção à dignidade humana, como imperativo do valor justiça a ser levado a efeito pelo poder público na distribuição da carga tributária por representar uma importante limitação à atuação estatal em nome da igualdade material.

Francesco Moschetti em análise da Constituição italiana que positivou a capacidade contributiva⁶²⁰ declarando que todos devem concorrer com as despesas públicas na razão de sua capacidade contributiva, rejeita as interpretações que consideram o dispositivo como norma programática a indicar simples diretriz futura, princípio geral ou orientação política. Reconhece à norma constitucional italiana eficácia imediatamente vinculante⁶²¹.

Para Moschetti o entendimento pleno do artigo constitucional que dispõe sobre a capacidade contributiva só é possível no marco dos princípios constitucionais fundamentais. Desse modo, à luz das demais normas a justiça fiscal vai pressupor uma capacidade econômica superior a certo mínimo.

⁶¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**, p. 262.

⁶¹⁹ *Ibid.*, p. 263.

⁶²⁰ No original em italiano, dispõe o texto do artigo 53 da Constituição da Itália: “Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

⁶²¹ **El Principio de Capacidad Contributiva**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980, p. 62 e segs.

Deve-se a Moschetti o aprofundamento da relação entre capacidade contributiva e dever de solidariedade⁶²²: os valores fundamentais atinentes à concepção do indivíduo e das relações que estabelece com os demais na sociedade levantam o antigo problema do relacionamento entre a liberdade do indivíduo e o poder do Estado. Ao garantir os direitos fundamentais do homem, o Estado estabelece como contrapartida deveres incontestáveis de solidariedade na perseguição do bem estar social. Porém, ressalta não ser qualquer fim social a justificar qualquer medida. Não se pode, por exemplo, admitir uma intervenção que venha anular ou restringir sobremaneira os direitos fundamentais⁶²³.

Com a proteção aos direitos de liberdade e sociabilidade, os direitos pertencentes ao homem e os deveres de solidariedade estão ligados numa finalidade única, de modo que a antítese das inclinações totalitárias e liberais encontram-se superadas pela síntese do Estado Social. Solidariedade, na doutrina de Moschetti, significa uma ideia de ajuda recíproca, de cooperação entre as pessoas em direção a um ideal comum. Ínsita a essa definição é desnecessidade de contraprestação, ou seja, alguém oferta sem esperar receber em troca, a isso o autor chama de relação especial na qual um dá sem receber nada de volta ou recebe bem menos daquilo que deu. Significa em certa medida um sacrifício parcial em favor dos interesses gerais. É uma espécie de “cooperação altruísta para fins de interesse coletivo”⁶²⁴.

Na doutrina constitucional tributária brasileira, é Ricardo Lobo Torres quem tece considerações pertinentes à ligação entre capacidade contributiva

⁶²² A respeito da solidariedade elemento fundamental na teoria de Moschetti são pertinentes as ponderações de Ricardo Lobo Torres. Para o autor solidariedade é um princípio e um valor ético, acima de tudo é dever moral e jurídico por vincular a liberdade e a justiça. “Habermas elege a solidariedade (Solidarität) como princípio fundamental do Estado de Segurança, que substitui o Estado de Bem-estar Social. A solidariedade é um dos caminhos para a afirmação do mínimo existencial. A solidariedade é um valor que penetra na temática da liberdade mercê sua dimensão bilateral de direitos e deveres. Vai fundamentar principalmente os direitos difusos e ecológicos, que muitas vezes se definem como direitos de solidariedade e dos quais se extrai o mínimo existencial ecológico. Mas a solidariedade informa também a justiça, ao criar um vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição dos bens sociais. A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade”. **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 146.

⁶²³ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de Capacidad contributiva**, p. 112.

⁶²⁴ *Ibid.*, p. 117.

e solidariedade⁶²⁵. Para o autor, é precisamente no âmbito da capacidade contributiva que a solidariedade encontra sua mais considerável expressão por fundamentar eticamente o direito de ser respeitada a capacidade contributiva do indivíduo diante da imposição tributária. A solidariedade fundamenta a capacidade contributiva através da noção de solidariedade que impõe sejam os tributos incidentes sobre a parcela mais rica da população em detrimento dos mais pobres, além de impedir a incidência no mínimo existencial⁶²⁶.

Casalta Nabais ressalta que a noção de solidariedade social é antiga, porém sua ligação com o mundo jurídico, principalmente ao direito público é fenômeno do início do século XX, período no qual revelou sua importância. O instituto mereceu menção nas declarações de direitos dos documentos constitucionais franceses (jacobina e girondina) e fora isso, só viria à tona novamente com o desenvolver dos direitos fundamentais pela designação dos “direitos de solidariedade”. É definida pelo autor como relação ou sentimento de pertencimento a um grupo que se sustenta por manifestações de auxílio nas dificuldades e por essa razão é comumente relacionada à fraternidade⁶²⁷.

A ideia de solidariedade adquire grande importância no âmbito da tributação quando se percebe que para efetivar seus objetivos os recursos de que o Estado dispõe para financiar suas ações está na dependência da arrecadação de tributos pagos pela sociedade. Levando-se em conta que a função exercida pela tributação é uma cobrança que visa suprir a necessidade de arcar com as despesas públicas está, sobretudo, ligada a impostos e em menor escala pelos tributos que exigem contraprestação,

⁶²⁵ Segundo Marciano Seabra de Godoi: “O termo solidariedade, apesar de plurívoco, aponta sempre para um ideia de união, de ligação entre as partes de um todo. Etimologicamente, solidariedade remonta a termos latinos que indicam a condição de sólido, inteiro, pleno. A solidariedade une ou integra duas ou mais pessoas no seio de uma mesma obrigação jurídica (donde devedores ou credores solidários), no seio de uma mesma condição ou grupo social (...). Solidariedade é afim com a ideia de fraternidade, mas quiçá a noção de fraternidade envolva uma dose maior de afeto, de personalidade ou de comunhão”. GODOI, Marciano. **Tributo e Solidariedade Social**. In: Solidariedade Social e Tributação. GRECO, Marco Aurélio. (coord.), p. 142.

⁶²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In: solidariedade Social e Tributação. GRECO, Marco Aurélio (coord.), p. 200.

⁶²⁷ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. In: GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação, p. 110-112.

como é o caso das taxas e das contribuições de melhoria, percebe-se por esse ângulo, mais claramente, a ligação da tributação com a ideia de solidariedade. Uma sociedade mantida por todos aqueles que possuam capacidade contributiva e cujos benefícios sejam usufruídos por todos os que são contribuintes ou não⁶²⁸ realiza, desse modo, a justiça distributiva.

Capacidade contributiva na definição de Moschetti é uma “capacidade econômica qualificada pelo dever de solidariedade”, ou seja, a capacidade que o sujeito deve ter para concorrer com os gastos públicos só existe quando satisfeitas suas necessidades individuais e familiares, somente a partir daí existirá para este o dever de contribuir. É justamente a solidariedade que impõe o dever da contribuição ser realizada por aquele que tem condições de concorrer com os gastos públicos inclusive no lugar daquele que não tem⁶²⁹.

Por isso, a capacidade econômica, apesar de manter relações com a capacidade contributiva, com ela não se confunde. A capacidade contributiva é uma capacidade econômica específica que diz respeito à condição ou poder de satisfazer a própria necessidade do indivíduo e de sua família, e, além desta, resta capacidade de contribuir com as despesas públicas. Nesse sentido, capacidade contributiva é potencialidade econômica demonstrada pelo indivíduo que possui renda ou patrimônio ou tem condições de dispor em relação à sua riqueza através do consumo⁶³⁰.

Aproveita-se para afastar o entendimento que reconhece na Constituição apenas referência à capacidade econômica, ditada cegamente

⁶²⁸ *Ibid.*, p. 128.

⁶²⁹ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de Capacidad Contributiva**, p.266

⁶³⁰ BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O Princípio da Capacidade Contributiva**. Dissertação de Mestrado apresentada à UFPR em 2000, p. 173. Em sentido oposto: Nesse sentido: TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). Capacidade Contributiva. Fernando Zilveti assim entende: “Cabe concluir, portanto, que a capacidade econômica do contribuinte é o mesmo que capacidade contributiva, envolvendo tanto as condições pessoais do contribuinte quanto a riqueza que possui, a fim de opor a obrigação de respeito a esse princípio”. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 251. Em posição claramente contrária a aqui adotada. Na mesma senda: “Estamos percebendo que no Brasil, capacidade contributiva é o mesmo que capacidade econômica. Conquista do Estado Moderno, ajuda a realizar a justiça fiscal, (...)”. CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Tributário**, p. 75

pela literalidade do artigo 145 § 1º ⁶³¹. Tal entendimento apenas leva em consideração a expressão gramatical e desconhece que “as normas jurídicas nunca existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si” ⁶³² vale a pena lembrar para concluir que deve o dispositivo do art. 145 §1º ser interpretado à luz da igualdade substancial e da justiça social.

Na perfeita síntese de Misabel Derzi: “não é necessário que a Constituição, já tendo disposto, expressamente sobre a igualdade, garantido o direito de propriedade e do mínimo indispensável à sobrevivência, mencione, literalmente, a expressão: capacidade contributiva para que esse princípio tenha eficácia jurídica.” ⁶³³

Uma análise sistemática do texto constitucional permitirá entender quão sem razão é supor que apenas o critério econômico foi adotado em nosso sistema constitucional, o qual não é suficiente para aferir a capacidade do indivíduo em arcar com o ônus de contribuir com os gastos públicos.

Alguma polêmica reside também na expressão “sempre que possível” utilizada no texto constitucional, em relação aos seguintes questionamentos: a expressão diz respeito apenas aos impostos pessoais ou apenas à capacidade econômica. Sobre esses aspectos adota-se o entendimento que a expressão é bastante infeliz por sugerir que exista alguma atuação, seja do Estado ou de qualquer pessoa, que escape das raias do possível. O que se entende por essa problemática expressão é que havendo condições, sendo possível, o legislador deve observar a capacidade contributiva.

O caráter pessoal diz respeito ao entendimento da capacidade contributiva em sentido subjetivo, ou seja, a personalidade diz respeito à imposição tributária em relação à pessoa e não em relação ao bem.

⁶³¹ § 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.

⁶³² BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**, p. 9.

⁶³³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **A Isonomia, A Propriedade Privada e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**. Revista de Direito Tributário nº15-16, p.123.

Entretanto, sabe-se que a relação jurídica tributária é sempre pessoal simplesmente porque o que se grava são os fatos econômicos que originam obrigação ao sujeito passivo da obrigação que é sempre uma pessoa⁶³⁴.

O texto se refere aos impostos com caráter pessoal, pois nestes o destinatário é a pessoa e a riqueza por ela produzida. Nesses casos, deve o legislador levar em consideração na graduação desses impostos a capacidade contributiva⁶³⁵. Como explica Carrazza “se a regra-matriz do imposto (traçada na CF) permitir, ele deverá necessariamente obedecer ao princípio da capacidade contributiva.”⁶³⁶

A pessoalidade referida pela norma constitucional remete à preocupação com a possibilidade de o imposto se relacionar com o sujeito passivo da obrigação levando em conta sua condição econômica⁶³⁷. O critério pessoal é exigência da capacidade contributiva subjetivamente considerada, na determinação individual da imposição tributária⁶³⁸.

⁶³⁴ O texto assim se refere por existir uma antiga classificação que divide os impostos em reais e pessoais. Os reais são os que gravam o patrimônio, o bem, recaem sobre coisas. Os pessoais são os que recaem sobre as pessoas como é o caso do imposto de renda. Essa classificação encontra críticas, pois o sujeito passivo da obrigação é sempre uma pessoa, física ou jurídica, que possui renda, imóvel, faz circular mercadorias, presta serviços etc.. Dispõe Carrazza sobre o assunto: “Essa distinção sem dúvida, não é jurídica. Juridicamente todos os impostos são pessoais, na medida em que o contribuinte é sempre uma pessoa (física ou jurídica). Dito de outro modo, no pólo passivo das obrigações impositivas – como de resto, de todas as relações jurídicas – só pode figurar uma pessoa, nunca uma coisa”. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 351, em nota nº 42. Fernando Zilveti também aduz crítica a respeito: “Com efeito, o imposto não incide (*in + cadere* = cair em cima) sobre a coisa, numa visão fiscalista do fenômeno puramente econômico, mas sim sobre a riqueza do contribuinte. O bem não poder ser sujeito passivo de obrigação tributária, se não estaríamos falando de obrigação *propter rem* que não é bem o caso”. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, p. 266.

⁶³⁵ ZILVETI, Fernando. *Op., cit.*, p. 257

⁶³⁶ CARRAZZA, Roque. **Curso**, p. 75.

⁶³⁷ PACHECO, Ângela Maria. **Capacidade Contributiva**. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Capacidade Contributiva**, p. 300.

⁶³⁸ É comum a referencia a aspectos da capacidade contributiva em sentido absoluto/objetivo, que impõe constar no aspecto material da hipótese fatos que façam presumir a existência de riqueza; e em sentido relativo/subjetivo que impõe a consideração das peculiaridades apresentadas pelo sujeito passivo, nesse aspecto a capacidade contributiva se aproxima da pessoalidade. Entende-se que a Constituição consagrou os dois aspectos. A capacidade contributiva absoluta vem com a consideração dos fatos econômicos, a relativa vem na consideração do dever de graduar os impostos segundo a capacidade econômica, essa graduação é para ser feita baseada nas peculiaridades apresentadas pelo sujeito passivo da obrigação. BARBOSA, Rejane Batista de Souza. **O Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 178-179.

Além do exposto importa observar que a capacidade contributiva em seu compromisso de efetivar na tributação o ideal de justiça fiscal impõe a seu destinatário, aqui entendido como o legislador infraconstitucional, duas importantes restrições. Em primeiro lugar, a proibição do efeito confiscatório constitutiva de um limite superior, além do qual não se pode falar em capacidade contributiva. A capacidade de contribuir está apenas até onde a exação atinge o destinatário da norma juridico-tributária sem originar um efeito confiscatório. A competência na instituição de tributos encontra esse limite que possui estreita relação com a capacidade contributiva, a competência tributária está adstrita ao dever de não tributar de maneira tão abrangente ou voraz que resulte na aniquilação do patrimônio, da riqueza, enfim destruindo a própria capacidade contributiva que existia antes.

Em segundo lugar, o mínimo existencial representa um limite inferior, abaixo do qual a tributação não pode estender seus efeitos. O mínimo existencial é representado pelo conjunto de haveres destinados a atender o indivíduo em suas necessidades elementares. Essa capacidade é econômica e exerce a função de suprir as necessidades básicas de uma pessoa. A tributação, portanto, não pode atingir tal parcela sob pena de privar o indivíduo de sua própria sobrevivência.

A importância desses limites atinge como se pode ver grande relevância no estudo da tributação em relação aos direitos fundamentais. E, por essa razão serão estudados com mais vagar a seguir.

3.3.2 Não-confisco

Intimamente ligado à ideia de preservação do direito de propriedade a proibição de tributos com efeito de confisco assume grande importância na contemporaneidade. As constituições ao se preocuparem em alguma medida com a justiça substancial repudiam a possibilidade de os tributos produzirem efeito confiscatório.

A vedação constitucional da cobrança de um tributo com efeito de confisco decorre diretamente da proteção aos direitos fundamentais do contribuinte e representa uma limitação ao poder impositivo estatal significando o equilíbrio entre o interesse arrecadatório do Estado e a

preservação do direito de propriedade do indivíduo. Consagra a proteção do particular contra o excesso e determina a racionalidade na tributação no caminho em direção à conquista de um ideal de justiça fiscal. A vedação ao efeito de confisco é direito individual oponível ao poder impositivo do Estado.

Determinar quando um tributo rompe os limites e passa a ter efeito de confisco é uma tarefa bastante complicada. Sobre o assunto afirma Paulo de Barros Carvalho ser difícil dissertar sobre o tema, pois no momento em que se fala sobre não-confisco é inescapável a utilização de mecanismos intuitivos. A dificuldade maior está em que deve se ter em mente de qual imposto se trata, pois uma alíquota de 25% sobre um bem imóvel pode ser considerada confiscatória, mas existem impostos sobre o consumo com alíquota de 350% que não surpreende ninguém⁶³⁹.

Em primeiro lugar, a Constituição fala em efeito de confisco, ou seja, uma imposição tributária de tal modo insuportável e desmedida que signifique a própria absorção do bem objeto da imposição. Seu efeito é privar o particular de sua propriedade e liberdade e também se estende a ponto de afetar a livre iniciativa e a capacidade contributiva.

Confisco é a perda de um bem em benefício do Estado. Pode-se considerá-lo como uma penalidade uma vez que a Constituição (em seu artigo 5º, inciso XLVI) define quais são as penalidades impostas pelo direito brasileiro e dentre elas inclui o perdimento de bens. Fora dessa hipótese prevista em razão de ilícitos penais, existe a previsão de perda de propriedade na situação excepcional das terras utilizadas para o plantio de psicotrópicos, além de armas e instrumentos usados na prática de crimes previstos na legislação penal⁶⁴⁰.

Por se constituir em penalidade e ter um caráter sancionador o conceito de confisco se afasta da ideia de tributação. Esta, sabe-se, não constitui sanção de atos ilícitos, decorre de instituição em lei, sua natureza não objetiva penalizar condutas.

⁶³⁹ CARVALHO. **Sobre os Princípios Constitucionais Tributários**. Revista de Direito Tributário, nº55, 1991, p. 153.

⁶⁴⁰ BERTI, Flávio de Azambuja. **Impostos Extrafiscalidade e Não-Confisco**. Curitiba: Juruá. 2006, p. 161- 162.

Para Marçal Justen Filho a premissa básica da qual decorre reconhecer que o tributo não possui natureza de sanção deriva de uma “conquista pacífica do atual estágio político-jurídico”⁶⁴¹. O legislador deve necessariamente escolher dentre as hipóteses possíveis uma situação presuntiva de riqueza, porém sua liberdade é, nesse aspecto, relativa, na escolha da materialidade da hipótese só está autorizado a optar por aquele fato vinculado à titularidade da riqueza⁶⁴².

A atividade tributária deve respeitar a capacidade contributiva, sendo assim, imperioso se faz compreender que ao atingir o patrimônio do indivíduo com a voracidade da cobrança constituindo na própria aniquilação do objeto da exação, a tributação resta confiscatória. E priva o indivíduo dos meios de que dispunha para contribuir com a repartição da carga tributária, do seu dever de solidariedade social⁶⁴³.

Desse modo, o tributo passa a funcionar como sanção e, portanto deve ser repudiado, por se afastar de sua própria natureza tributária. Por isso, está vedado o confisco “como sanção ou como efeito tributário”⁶⁴⁴.

Como dispõe Carrazza a vedação ao confisco “limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidirem sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes”⁶⁴⁵.

⁶⁴¹ **Capacidade Contributiva.** In: MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Contributiva, p. 358.

⁶⁴² *Ibid.*, p.360

⁶⁴³ A respeito do tema solidariedade social: “O dever de pagar impostos é ínsito à cidadania e decorre da idéia de solidariedade precursoramente estudada por Francesco Moschetti (...). a idéia de solidariedade vinculada a de tributação é fruto da investigação e do estudo dos doutrinadores italianos a propósito do artigo 53 de sua Constituição, cuja formulação exprime o dever de observância ao princípio da capacidade contributiva. A atividade financeira pressupõe uma correlação da distribuição do ônus tributário e dos gastos públicos, para os quais todos devem contribuir. No entanto, o pagamento de tributos não reflete apenas uma contraprestação pelos serviços e obras públicas realizados através da atuação estatal, mais do isso decorrem da necessidade de observância ao princípio da solidariedade. Todos temos, portanto, responsabilidade de fazer frente aos custos despendidos com a realização do bem comum, desde que, observada a capacidade contributiva de forma individual, assim, a solidariedade na tributação reflete um sacrifício individual em benefício do interesse geral”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Justiça Fiscal e Mínimo Existencial.** In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues, p. 105-106.

⁶⁴⁴ *Ibid.*, p. 360

⁶⁴⁵ Carrazza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, p. 74

Dentre os dispositivos constitucionais que vedam o confisco, está a garantia do direito de propriedade. Estabelece também um limite a esse direito ao dispor que deve respeitar sua função social.

Luiz Felipe Difini preocupa-se em compreender se o não-confisco tem por finalidade apenas a defesa do direito de propriedade. Apesar de entender que há uma ligação estreita entre os institutos adverte que tal entendimento revelaria ser a norma constitucional destituída de aplicação, pois a proibição restaria inócua uma vez que já abrangida pela norma que garante a propriedade privada. Para o autor, a função social da propriedade é assegurada constitucionalmente do mesmo modo que a garantia da propriedade privada e assim, a atribuição do não-confisco apenas afeto ao direito de propriedade privilegia apenas um lado daquilo que a norma constitucional visou resguardar. “Não constitui um direito – recorde-se – um princípio que em nenhum caso pode suportar a concorrência de outro”⁶⁴⁶.

A convivência entre normas jurídicas da espécie dos princípios possui a capacidade de coexistirem ao passo que as regras excluem-se em caso de colisão.

Estevão Horvath, em monografia sobre o tema, ressalta que as referências sobre o não-confisco dizem respeito à imposição tributária em seu aspecto ou critério quantitativo da regra matriz de incidência⁶⁴⁷. Por se referir à quantia ou parcela da riqueza que será extraída do patrimônio do devedor para pagamento do tributo, o não-confisco encerra uma limitação à competência tributária ao delimitar certa área de atuação do legislador no momento de instituir o *quantum* do tributo⁶⁴⁸.

3.3.3. O mínimo existencial

⁶⁴⁶ **Proibição de Tributos com Efeito de Confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 112.

⁶⁴⁷ O critério quantitativo da hipótese de incidência tributária é formado pela base de cálculo e alíquota que formam o *quantum debetur* dos tributos. Para Paulo de Barros Carvalho: “qualquer esforço retórico seria inútil para o fim de exibir a extraordinária importância de que se reveste o exame pormenorizado do critério quantitativo, bastando assinalar que nele reside a chave para a determinação do objeto prestacional, isto é, qual o valor que o sujeito ativo deve exigir e que o sujeito passivo deve pagar”. **Curso de Direito Tributário**, p. 233.

⁶⁴⁸ HORVATH, Estevão. **O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário**, p. 38.

A proteção a certo mínimo que baste ao indivíduo prover sua subsistência de maneira satisfatória vem se tornando uma preocupação cada vez maior das sociedades. Ao longo do século XX e principalmente após a criação da Organização das Nações Unidas no pós-guerra, tomou força o movimento de defesa dos direitos humanos.

O liberalismo em sua justificação da mínima intervenção do Estado em nome do ideal maior do desenvolvimento desimpedido dos indivíduos, não foi capaz de sustentar a proposta de que a liberdade de cada um plenamente desenvolvida seria capaz de promover o desenvolvimento das habilidades pessoais de tal modo que todos tivessem acesso a condições de sobrevivência.

Com a verificação de que a defesa dos direitos individuais clássicos não são suficientes

uma vez que o Estado deixou de ser o único opressor. A lógica aleatória e impessoal do mercado capitalista livre era capaz de negar aos indivíduos bens absolutamente fundamentais, a despeito da liberdade garantida e do empenho destes em obtê-los. Sem essas condições materiais mínimas, e.g, de educação, saúde, alimentação, informação, etc., os direitos individuais eram pouco mais do que papel e tinta. Desde o início do século XX, portanto, tem-se procurado transformar o atendimento dessas necessidades em *direitos*, introduzindo-os no ordenamento jurídico.⁶⁴⁹

Verificou-se que o indivíduo necessita de certas prestações positivas por parte do Estado para se desenvolver de maneira plena. Deriva dessa compreensão a crescente importância atribuída aos direitos fundamentais que incorporam os direitos individuais, políticos e sociais e reclamam uma participação positiva do Estado.

É numeroso e assustador na contemporaneidade o contingente formado pelos excluídos. Pessoas que vivem sem condições de acesso à alimentação e água potável, itens que qualquer um sabe ser o indispensável à sobrevivência. Em relação a isso assiste-se a formulação de um grande

⁶⁴⁹ BARCELLOS, Ana Paula de. **O mínimo existencial e algumas fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy.** In: Legitimação dos Direitos Humanos. TORRES, Ricardo Lobo (org.), p. 15 .

número de documentos internacionais⁶⁵⁰ que buscam efetivar medidas para minimizar a condição de miserabilidade.

A defesa do mínimo existencial é representativa dessa preocupação. No ordenamento jurídico brasileiro está legitimado na proteção da dignidade da pessoa humana alçado pela Constituição Federal de 1988 (art. 1º, III) a fundamento da República que fixa dentre seus objetivos fundamentais a erradicação da pobreza e marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (art. 3º, III). Além do artigo 7º, IV que dispõe sobre o salário mínimo e define o que se considera como necessidades vitais básicas.

O mínimo existencial, mínimo isento ou mínimo vital, todos termos que representam uma só realidade, não possui expressa previsão constitucional e busca seu fundamento nos artigos e incisos supra mencionados⁶⁵¹.

A especificação do conteúdo do que vem a ser o mínimo existencial é difícilíssima e mereceu a atenção dos filósofos que procuram lhe delimitar os contornos⁶⁵². Por não possuir um conteúdo específico e se tratar de um conceito que aceita várias conformações que objetivam assegurar condições materiais de sobrevivência, essa característica de vaguidade apresentada pelo mínimo existencial é pertinente por permitir se moldar às necessidades específicas, uma vez que as condições minimamente exigíveis para a

⁶⁵⁰ Comissão Européia de Direitos Humanos, Corte Européia de Direitos Humanos, Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, Corte Interamericana de Direitos Humanos, Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento.

⁶⁵¹ Ao contrário da Constituição Federal de 1946 “Art. 15. § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”. A Constituição espanhola também não possui referência expressa ao mínimo existencial. Autores espanhóis como Emilio Cencerrado Millán, extraem seu fundamento constitucional do art. 31.1 da Constituição espanhola que trata da capacidade contributiva e do não-confisco: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante um sistema tributario justo inspirado em los principios de igualdad y progresividad, que em ningún caso tendrá alcance confiscatório”.

⁶⁵² Dentre os que se dedicaram ao tema, pela relevância de sua doutrina destacam-se: John Rawls, nas obras **Uma Teoria da Justiça** e **Liberalismo Político**; Robert Alexy na obra **Teoria dos Direitos Fundamentais**; Michael Walzer, em **Esferas da Justiça: uma defesa do pluralismo e da igualdade**; Friedrich Hayek em **Direito, Legislação e Liberdade: uma nova formulação dos princípios liberais de justiça e economia política**. Jürgen Habermas. **Direito e Democracia: entre facticidade e validade**; Carlos Santiago Nino em **Ética e Derechos Humanos**.

subsistência vão variar de acordo como o local no qual se encontra o destinatário. Muito embora haja um consenso acerca do que é em qualquer lugar indispensável como moradia, alimentação, saúde, educação dentre outras coisas afetas às condições comuns do indivíduo enquanto ser humano⁶⁵³.

O conceito de mínimo existencial muito se aproxima com o conceito de direito ao desenvolvimento que pode assumir várias vertentes: a defesa do meio ambiente, como um direito assegurado às próximas gerações em ter condições de sobrevivência no planeta, a sustentabilidade como possibilidade de desenvolvimento de modo menos predatório e o próprio desenvolvimento humano.

Nessas frentes vê-se claramente a relação que passam a estabelecer com o direito tributário. As atividades industriais poluidoras que não implementam mecanismos para minimizar os efeitos nocivos de suas atividades à natureza podem ser tributadas de forma mais gravosa pela via da extrafiscalidade. Já se entendeu a necessidade de estabelecer políticas efetivas de controle ambiental e o direito tributário tem um importante papel a desempenhar nesse contexto, embora muita coisa esteja ainda por fazer.

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres, autor brasileiro que mais se dedica ao estudo do mínimo existencial, enfatiza que “o direito ao desenvolvimento humano passa a ter grande relevância para o direito financeiro, já porque postula as despesas orçamentárias obrigatórias para a garantia do *status positivus libertatis*”⁶⁵⁴. Para o autor, a questão do mínimo existencial não se distingue do problema da miséria⁶⁵⁵ e com ela se

⁶⁵³ Nesse sentido: “O mínimo existencial não é uma categoria universal. Varia de lugar para lugar, mesmo dentro de um mesmo país. É a combinação de capacidades para o exercício de liberdades políticas, civis, econômicas e culturais que determinará este patamar de mínimo existencial”. SCAFF, Fernando Facury. **Reserva do Possível, mínimo existencial e direitos humanos**. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues, p. 120. “Há concordância de que o mínimo necessário para a existência é um conceito elástico ou relativo dependente de fatores como lugar, tempo e costume dentre outras variáveis”. HONÓRIO, Cláudia. **Olhares sobre o mínimo existencial em julgados brasileiros**. Dissertação de mestrado apresentada à UFPR em 2009.

⁶⁵⁴ **O Direito ao Mínimo Existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.18.

⁶⁵⁵ Torres faz a distinção entre pobreza absoluta que se iguala à noção de miséria e deve ser combatida pelo Estado e pobreza relativa que se relaciona com questões de produção econômica ou de redistribuição de bens. Existe o critério da ONU para identificar a linha de pobreza, US\$ 1 por dia. No Brasil, o autor ressalta o valor do Bolsa Família, R\$ 120,00 de renda familiar *per capita*. **O Direito ao Mínimo Existencial**, p. 16.

identifica, é uma preocupação normativa que retorna à pauta internacional com a manifestação de juristas, economistas e moralistas⁶⁵⁶.

Torres procura, em trabalho inteiramente dedicado ao tema, estabelecer as bases de uma Teoria do Mínimo Existencial, derivada da Teoria dos Direitos Fundamentais que possui como características ser normativa, significando que sua preocupação é em relação à eficácia e validade do mínimo existencial; é interpretativa por fazer incidir consequências na interpretação dos direitos fundamentais; é dogmática por se centrar em concretizar os direitos fundamentais em relação às suas fontes legislativas e judiciais⁶⁵⁷.

Por se constituir em um direito fundamental, o mínimo existencial encontra diálogo com diversas disciplinas jurídicas como direito civil, financeiro, previdenciário e, claro, o tributário. No âmbito tributário a defesa do mínimo existencial se dá através da reclamação cada vez mais urgente da necessidade de considerá-lo fora do alcance da imposição tributária.

O mínimo existencial encontra no âmbito tributário sua justificação na norma constitucional que dispõe sobre a capacidade contributiva, como já exposto a respeito da proibição do confisco, que impõe um limite superior à capacidade contributiva, o mínimo existencial impõe um limite inferior, abaixo do qual não pode haver tributação. São dois patamares postos a contribuir com um conteúdo de sentido que demarca a atuação impositiva estatal.

Nesse sentido é pertinente a observação de Millán em considerar o mínimo isento (expressão que o autor prefere) como o inverso jurídico da capacidade econômica que possui como aspecto positivo a necessidade de os tributos se articularem em respeito à capacidade das pessoas, e como aspecto negativo representa que a insuficiência de capacidade econômica afasta a possibilidade de se estabelecer a imposição tributária⁶⁵⁸.

Para o autor, essa é a razão pela qual se vincula o mínimo existencial ao âmbito da justiça tributária, a noção de capacidade econômica possui foco inteiramente voltado para a riqueza cuja ausência justifica a

⁶⁵⁶ *Ibid.*, p. 17

⁶⁵⁷ *Ibid.*, p.27.

⁶⁵⁸ MILLÁN, Emilio Cencerrado. **El Mínimo Exento: en el sistema tributário espanhol.** Madrid: Marcial Pons, 1999, p. 63.

proteção do mínimo isento⁶⁵⁹ e estabelece importante limitação ao exercício da competência tributária.

A defesa do mínimo existencial adquire obrigatoriedade quando pensamos nos seguintes aspectos:

De nada adianta ao Estado penetrar no patrimônio destinado à subsistência das pessoas – mínimo vital -, violando assim os seus desideratos delineados na própria constituição, como a erradicação da pobreza e respeito à dignidade humana, e, ao mesmo tempo ser obrigado constitucionalmente a implantar políticas públicas nesse sentido. Em outras palavras, é um evidente contra-senso, além de ser inconstitucional no Brasil, que mediante imposição tributária, o Estado retire do patrimônio dos seus cidadãos aquela parcela que se volta para sua sobrevivência e manutenção, para logo em seguida tentar restabelecer aquela condição patrimonial através de políticas públicas de erradicação da pobreza e da dignidade dos cidadãos, sobretudo por serem de questionável eficácia. Ora, estaria por um lado fomentando a pobreza e vilipendiando a dignidade de seus cidadãos e, por outro lado tentando evitar que isso acontecesse. Um evidente paradoxo jurídico revelador de uma aporia insanável.⁶⁶⁰

Desse modo, percebem-se as implicações do exercício tributário naquela parcela destinada ao sustento do indivíduo que não possui capacidade contributiva, mas apenas capacidade econômica em prover sua subsistência. A tributação do mínimo existencial inverteria a lógica do texto constitucional e faria com que funcionasse ao *contrário sensu* daquilo que estabelece, é mais uma evidencia de que a proteção ao mínimo existencial está previsto no texto constitucional, não através de uma norma específica expressa, mas mediante sentido de suas normas e os objetivos que visa alcançar.

Francesco Moschetti nota que a capacidade contributiva é aquela potência econômica ou riqueza de uma pessoa que ultrapassa o mínimo existencial⁶⁶¹ e deve-se levar em consideração não apenas os recursos individuais, mas familiares. Certamente que a necessidade de uma pessoa que viva só é muito diferente daquela que possua descendentes, por essa razão, Moschetti aproxima a proteção do mínimo existencial do conceito de

⁶⁵⁹ *Ibid.*, p. 63

⁶⁶⁰ VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **O Mínimo Existencial e as Espécies Tributárias**. Tese doutoral apresentada à UFPR em 2008, p. 54.

⁶⁶¹ **El Principio de Capacidad Contributiva**, p. 68

capacidade contributiva em seu sentido subjetivo, por se referir a uma qualidade própria ou inerente ao sujeito, a uma aptidão⁶⁶². No caso em que alguém possui renda apenas suficiente para consumir um bem de primeira necessidade, longe de mostrar capacidade contributiva demonstra um estado de necessidade⁶⁶³.

No mesmo sentido Millán assevera que se deve considerar a dimensão familiar do mínimo existencial e não apenas os aspectos meramente individuais, mas como consequência essencial de uma interpretação redistributiva tal como feito por Moschetti⁶⁶⁴ levaria à consideração de um mínimo familiar também como consequência direta da capacidade contributiva.

Por entender que o mínimo existencial constitui o conteúdo essencial dos direitos de liberdade, Torres discorre sobre suas características básicas: é pré-constitucional, está intimamente ligado à condição humana; é direito público subjetivo do cidadão, por condicionar a ordem jurídica; possui validade *erga omnes*; é dotado de historicidade, varia em função do tempo e das condições sociais; é indefinível, por ser um tipo indeterminado e aberto independente de disposição legislativa na concretização de seus efeitos sendo de eficácia imediata, requer garantias institucionais que geram custos para o Estado⁶⁶⁵.

De fato, a efetividade na proteção do mínimo existencial vai demandar uma atuação positiva do Estado cujos custos de sua implementação são bastante consideráveis e, portanto, sua concretização está sujeita à disponibilidade de recursos. Por isso, a proteção positiva do mínimo existencial faz incidir graves consequências ao orçamento público.

⁶⁶² *Idem*, p. 266-267.

⁶⁶³ Por isso Moschetti defende, o que se acata sem ressalvas, que a capacidade contributiva, não só aos impostos ditos pessoais, como o imposto de renda, mas também nos impostos sobre o consumo “sempre é possível introduzir alguns elementos de personalização, eximindo os consumos de primeira e média necessidade correspondendo ao mínimo vital e prevendo tipos discriminados segundo o caráter mais ou menos suntuoso de consumo”, p. 266. No direito tributário brasileiro deve-se lembrar que o critério da seletividade deve funcionar para afastar a tributação dos itens de primeira necessidade, de modo que produtos considerados essenciais à manutenção da pessoa estejam livres de imposição ou sejam tributados de maneira diferenciada em função do respeito ao mínimo existencial.

⁶⁶⁴ MILLAN. **El Mínimo Exento: en el sistema tributário espanhol**, p. 40.

⁶⁶⁵ TORRES. **O Direito ao Mínimo Existencial**, p. 39-40.

O imenso manancial formado pelas necessidades humanas que não são supridas pela lei de mercado forma o âmbito de proteção no qual deve atuar o Estado para garantir condições de sobrevivência, bem como efetivar os objetivos traçados na Constituição. Como bem observa Fernando Scaff, “o Estado não cria recursos, mas gerencia os que recebe da sociedade”⁶⁶⁶, sabe-se que a maior parte destes advém da arrecadação tributária, por isso, informa o autor ser imprescindível haver uma correlação entre o que deve prestar e os recursos de que dispõe para realizar as metas sociais.

O orçamento é desenvolvido com base numa estrutura de planejamento⁶⁶⁷ feita para a realização dos programas de governo, tais programas devem estar ligados aos objetivos constitucionais, desse modo, não há que se falar em total liberdade do legislador quando da elaboração das leis orçamentárias. Existem limites de receita a serem observados, sua discricionariedade não é ampla a ponto de poder dispor dos recursos segundo sua própria vontade. A utilização dos recursos públicos deve ser feita de acordo com as normas constitucionais que estabelecem limites como a não-afetação disposta no artigo 167, IV da CF que estabelece exceções à proibição de vinculação; a limitação de gastos realizados com despesa de pessoal, disposta no art. 169, da CF; a obrigatoriedade de certos gastos com saúde e educação (art. 212 e 198, §§ 2º e 3º, da CF)⁶⁶⁸.

O combate às condições de pobreza extrema que reclamam a proteção de um mínimo existencial deve ser feito através de políticas públicas sustentadas pela escolhas orçamentárias no combate às “causas de supressão das liberdades básicas, dos mínimos sociais ou dos direitos constitucionais fundamentais”⁶⁶⁹. A questão da alocação dos recursos destinados à satisfação dos direitos sociais abre um importante

⁶⁶⁶ Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos, p. 119.

⁶⁶⁷ “Art. 165 – Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – O plano plurianual; II – Diretrizes orçamentárias; III – Os orçamentos anuais”. O plano plurianual estabelece os objetivos, as diretrizes e metas da administração pública federal, a lei de diretrizes orçamentárias é o elo de ligação entre os planos estabelecidos no PPA e a lei que institui o orçamento, estabelece as metas e prioridades da administração pública, a lei orçamentária expressa a alocação dos recursos públicos, operacionalizado através de numerosos programas de governo.

⁶⁶⁸ SCAFF, Fernando. **Reserva do possível...**, p. 125.

⁶⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito...**, p. 21.

questionamento relativo à implementação desses direitos e à chamada “reserva do possível”⁶⁷⁰.

Sobre a definição da reserva do possível assim assevera Ana Lúcia Pretto “a reserva do possível envolve limitações na alocação, por meio de decisões políticas, dos recursos escassos necessários ao atendimento das necessidades humanas”⁶⁷¹ e Ingo Sarlet “de acordo com a noção de reserva do possível, a efetividade dos direitos sociais a prestações materiais estaria

⁶⁷⁰ Sobre a questão da reserva do possível e do reconhecimento de limitações à liberdade do legislador é pertinente observar a decisão monocrática do Ministro do STF, Celso de Mello em ADPF nº 45 “EMENTA: ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. A QUESTÃO DA LEGITIMIDADE CONSTITUCIONAL DO CONTROLE E DA INTERVENÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO EM TEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS, QUANDO CONFIGURADA HIPÓTESE DE ABUSIVIDADE GOVERNAMENTAL. DIMENSÃO POLÍTICA DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL ATRIBUÍDA AO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INOPONIBILIDADE DO ARBÍTRIO ESTATAL À EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS, ECONÔMICOS E CULTURAIS. CARÁTER RELATIVO DA LIBERDADE DE CONFORMAÇÃO DO LEGISLADOR. CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA CLÁUSULA DA “RESERVA DO POSSÍVEL”. NECESSIDADE DE PRESERVAÇÃO, EM FAVOR DOS INDIVÍDUOS, DA INTEGRIDADE E DA INTANGIBILIDADE DO NÚCLEO CONSUBSTANCIADOR DO “MÍNIMO EXISTENCIAL”. VIABILIDADE INSTRUMENTAL DA ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO NO PROCESSO DE CONCRETIZAÇÃO DAS LIBERDADES POSITIVAS (DIREITOS CONSTITUCIONAIS DE SEGUNDA GERAÇÃO). DECISÃO: (...) Não obstante a superveniência desse fato juridicamente relevante, capaz de fazer instaurar situação de prejudicialidade da presente arguição de descumprimento de preceito fundamental, não posso deixar de reconhecer que a ação constitucional em referência, considerado o contexto em exame, qualifica-se como instrumento idôneo e apto a viabilizar a concretização de políticas públicas, quando, previstas no texto da Carta Política, tal como sucede no caso (EC 29/2000), venham a ser descumpridas, total ou parcialmente, pelas instâncias governamentais destinatárias do comando inscrito na própria Constituição da República. Essa eminente atribuição conferida ao Supremo Tribunal Federal põe em evidência, de modo particularmente expressivo, a dimensão política da jurisdição constitucional conferida a esta Corte, que não pode demitir-se do gravíssimo encargo de tornar efetivos os direitos econômicos, sociais e culturais – que se identificam, enquanto direitos de segunda geração, com as liberdades positivas, reais ou concretas (RTJ 164/158-161, Rel. Min. CELSO DE MELLO) -, sob pena de o Poder Público, por violação positiva ou negativa da Constituição, comprometer, de modo inaceitável, a integridade da própria ordem constitucional”. Texto extraído do site: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em 02/01/2010.

⁶⁷¹ PRETTO. **A reserva do possível na jurisdição constitucional brasileira: entre constitucionalismo e democracia**. Dissertação de mestrado apresentada à UFPR em 2009, p. 62. Aprofundando a questão em relação à compreensão horizontal da reserva do possível “Logo, em regra, vê-se que a reserva do possível é argüida quando a demanda judicial girar em torno da entrega de prestação material, objeto de algum direito fundamental social. Dificilmente a clausula será levantada frente à tutela de algum direito individual, pois, embora também, a satisfação destes envolva custos, não poderão ser atendidos através da imediata entrega de uma dada prestação custosa, tal qual ocorre com os direitos sociais. (...) Essa entrega de prestações entre sujeitos privados, se concebida como decorrente da força normativa dos direitos fundamentais, caracteriza a eficácia horizontal dos direitos fundamentais sociais”.

sob a reserva das capacidades financeiras do Estado, uma vez que seria dependente de prestações financiadas pelos cofres públicos”⁶⁷².

A referência à reserva do possível foi fruto de uma decisão do Tribunal Constitucional alemão⁶⁷³ que condicionou a prestação material de serviços públicos à reserva de recursos orçamentários. A preocupação de quem realiza estudos aprofundados sobre o tema é questionar até que ponto direitos sociais como saúde, educação, assistência podem ser garantidos através de decisões judiciais sem a consideração dos seus custos.

Atualmente é comum a referência à reserva do possível em decisões judiciais que envolvem a cobrança de prestações de direitos fundamentais sociais cuja necessidade é adequar a prestação pretendida às disponibilidades orçamentárias, sua efetiva prestação vai depender de recursos existentes para fazer frente a essa despesa.

Por essa razão, invocar a cláusula da reserva do possível merece críticas por representar a possibilidade para o Estado de escapar de realizar as prestações sociais sob o argumento da falta de possibilidade material advinda da não previsão orçamentária ou da insuficiência de recursos. Existe a crítica de que matéria de interesse público não cabe ao Judiciário dela dispor, mas é assunto afeto ao Legislativo e Executivo na condução de políticas públicas, assunto que envolve escolhas de cunho político⁶⁷⁴.

⁶⁷² SARLET, Ingo e LEITE, George Salomão. **Direitos Fundamentais e Estado Constitucional**. Estudos em Homenagem a J.J. Gomes Canotilho. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2009, p. 237. De acordo com o autor, a reserva do possível compreendida em seu sentido amplo apresenta três dimensões, são elas: “(a) a efetiva disponibilidade fática dos recursos para a efetivação dos direitos fundamentais; (b) a disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos, que guarda íntima conexão com a distribuição das receitas e competências tributárias, orçamentárias e administrativas, entre outras, e que, além disso, reclama equacionamento (...); (c) o problema da proporcionalidade da prestação, em especial no tocante à sua exigibilidade e, nesta quadra, também a sua razoabilidade”.

⁶⁷³ O julgado discutia a possibilidade de se conseguir pela via judicial, o preenchimento de vagas na universidade de medicina para estudantes habilitados, porém não classificados no vestibular. TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**, p. 103

⁶⁷⁴ SCAFF, Fernando. **Reserva do possível...**, p. 123. Nesse sentido, “(...) por estar em causa uma verdadeira opção quanto à afetação material dos recursos, também há de ser tomada uma decisão sobre a aplicação destes, que, por sua vez, depende da conjuntura socioeconômica global, partindo, neste sentido, da premissa de que a Constituição não oferece, ela mesma, os critérios para esta decisão, deixando-a a cargo dos órgãos políticos (de modo especial ao legislador) competentes para a definição das linhas gerais das políticas na esfera socioeconômica”. SARLET, Ingo e LEITE, George Salomão. **Direitos Fundamentais...**, p. 239. Para aprofundamento do assunto ver: OLSEN, Ana Carolina Lopes. **Direitos Fundamentais Sociais: efetividade frente a reserva do possível**. Galdino, Flávio. **Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: direitos não nascem em árvores**.

Entretanto, existe sempre o questionamento se seria legítimo que o judiciário simplesmente se abstenha de conceder um direito nesse sentido.

Em que pese as numerosas implicações que a cláusula da reserva do possível levanta, importa aqui apenas relacioná-la com o mínimo existencial. A reserva do possível não deve ser aplicada ao mínimo existencial, pois este está ligado “às garantias institucionais de liberdade.”⁶⁷⁵ O mínimo existencial possui duplo caráter, apresenta caráter negativo ao requerer o respeito ao direito do indivíduo em autodeterminar-se e ter sua liberdade preservada e caráter positivo por ser um direito subjetivo pela possibilidade de reclamar prestações positivas do Estado para assegurar condições dignas de vida⁶⁷⁶.

O mínimo existencial no âmbito tributário se revela, como visto, na capacidade contributiva em sua feição negativa, ou seja, a incapacidade de contribuir.

É ali onde o sujeito nada mais possui além daquela parcela indispensável a saciar sua mais urgente necessidade de sobrevivência que está proibida a imposição tributária, por revelar unicamente a capacidade econômica de prover sua existência, mas não a capacidade de contribuir. Para Torres esse é o *status negativus* exibido pelo mínimo existencial que exhibe também o *status positivis libertatis*, credora de uma atitude positiva do Estado na satisfação de prestações materiais mínimas as quais estão garantidas pela jurisdição e não se sujeitam à reserva orçamentária⁶⁷⁷.

É oportuno investigar, nessa altura, qual vem a ser a natureza jurídica do mínimo existencial, assunto para o qual não há consenso. Os autores que se dedicam ao tema no âmbito tributário se dividem em considerar a natureza jurídica do mínimo existencial como imunidade, isenção e não-incidência. Muito embora exista uma tendência em se

⁶⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito...**, p. 105.

⁶⁷⁶ TORRES, p.184. Para ilustrar o entendimento: A Corte Constitucional Alemã “decidiu em uma série de casos que poder de tributar estatal não pode se estender aos meios materiais necessários para cobrir o ‘mínimo existencial’. Assim, a legislação tem um dever de respeitar os meios básicos de vida, e não pode impor tributos além desses limites.” Decisões: BVerfGE 82, 60(85) e 87, 153(169). COURTIS, Christian. Critérios de Justiciabilidade dos Direitos Econômicos Sociais e Culturais: uma Breve Exploração. In: **Direitos Sociais: Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em espécie**. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coord). Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 495.

⁶⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **O Direito ao Mínimo Existencial**, p. 54

considerar a não-incidência como gênero da qual a imunidade (não-incidência instituída na Constituição) e a isenção (instituída em lei) seriam espécies⁶⁷⁸, opta-se aqui por não eleger esse entendimento que incorpora ainda à classificação a não-incidência em sentido estrito. Serão tratados, neste trabalho, como forma de desoneração tributária.

Não se pretende fazer um estudo aprofundado dos institutos citados e das divergências doutrinárias que suscitam e são muitas, tal empreendimento demandaria outra dissertação para cuidar do tema com a abrangência de que merece. Entretanto, algumas ponderações serão necessárias assim como a definição de cada instituto jurídico e o posicionamento do mínimo existencial em relação a eles. É o que se passa a fazer.

Segundo Valadão, a não-incidência diz respeito a uma situação na qual pessoas ou objetos se situam fora da área de incidência tributária, ou seja, afastadas do espaço no qual o Estado pode fazer exercer seu poder tributário garantido pela presença da capacidade contributiva⁶⁷⁹.

Segundo Carrazza não-incidência é “simplesmente a explicitação de uma situação que ontologicamente nunca esteve dentro da hipótese de incidência possível do tributo”. Sacha Calmon entende que a não-incidência, ao contrário das imunidades que possuem fontes positivas, inexistente “é um não-ser”⁶⁸⁰.

As imunidades tributárias são situações descritas na Constituição Federal em relação às quais não nasce para qualquer dos entes políticos a competência para instituir tributo à vista de certa particularidade de ordem

⁶⁷⁸ VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **O mínimo Existencial e as Espécies Tributárias**, p. 157. Neste sentido: “Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência. Convindo dizer que, ultimamente vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não-incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples não-incidência em sentido estrito”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, p. 122.

⁶⁷⁹ VALADÃO. **O Mínimo...**, p. 164. O entendimento do autor vai mesmo nesse sentido: “Desse modo, podemos considerar que a natureza jurídica do mínimo existencial seria de não-incidência tributária desde que, embora tenha previsão constitucional no princípio da capacidade contributiva, ainda que no seu aspecto negativo, não há nela uma proibição, mas uma conformação da competência tributária do Estado, balizada pelo mínimo vital e pela proibição do confisco”. É importante neste conceito frisar que, de acordo com Geraldo Ataliba, a hipótese de incidência tributária é a descrição legal do fato, sua formulação genérica, prévia, contida na lei, de um fato. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**.

⁶⁸⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, p.170.

material ou pessoal. A competência tributária fica então obstada em relação a certos fatos ou situações previstas na Constituição.

De acordo com Baleeiro, para citar um ponto de vista clássico, a imunidade

é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma sucessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal⁶⁸¹.

Para Paulo de Barros, as imunidades são

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem de modo expresse a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributo que alcançam situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁶⁸²

O entendimento de autores como Ricardo Lobo Torres e Regina Helena Costa, no entanto, diferencia-se. Segundo esses autores, as imunidades estão diretamente ligadas aos direitos fundamentais. Segundo a citada autora “os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade”⁶⁸³. Assim sendo, considera as imunidades direitos fundamentais por possuírem um regime jurídico especial, qual seja, foram erigidos à condição de cláusula imodificável. As imunidades neste sentido impedem a ingerência do Estado nos direitos constitucionais previstos em

⁶⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, p. 117.

⁶⁸² CARVALHO, Paulo de Barros, p. 132. Para Regina Helena Costa imunidade é “exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva de atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, eu confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por elas delineados, de não se sujeitarem à tributação”. COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias. Teoria e análise de jurisprudência do STF**, p.52. Lúcia Figueiredo assim entende: a imunidade “mais não é do que vedação constitucional expressa para que os entes políticos, a quem cabe legislar dentro de sua faixa expressa de competência, abstenham-se de fazê-lo, porque a situação se encontra fora do campo de abrangência de sua competência”. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. **Estudos sobre Direito Tributário**, p.18.

⁶⁸³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**, p. 77.

favor de seus destinatários. As liberdades constitucionalmente asseguradas (como as liberdades de pensamento, crença, religião, opinião) estão assim protegidas da invasão da tributação que poderia desvirtuá-las⁶⁸⁴.

Para Torres, as imunidades representam uma limitação absoluta ao poder impositivo estatal pela existência das liberdades que se autolimitam para dar lugar ao exercício do poder tributário também limitado.

a imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manutenção da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. A imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. a imunidade em outras palavras, exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal (...)⁶⁸⁵.

Com efeito, os autores são enfáticos em perceberem, nas imunidades, um fator de limitação ao poder tributário. Essa opinião com a qual esse trabalho se filia, no entanto, encontra opositores. Para Paulo de Barros, a regra de imunidade não exclui a competência tributária, esta é o resultado de um conjunto de normas constitucionais e a competência para legislar ao despontar que já traz em si as demarcações feitas pelos próprios dispositivos constitucionais.

Quanto à natureza jurídica do mínimo existencial, os dois autores, Torres e Regina Costa, embora concordem com a tese das imunidades como limitação ao poder estatal, discordam neste ponto. Torres identifica o mínimo existencial no âmbito tributário com natureza de imunidade, principalmente em relação ao seu *status negativus*, uma proibição à

⁶⁸⁴ COSTA, Regina. **Imunidades Tributárias**, p. 82-83.

⁶⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Vol. III. Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e isonomia**, p. 51. A menção do autor aos direitos fundamentais como absolutos merece um aprofundamento. Tal posicionamento não significa que os entenda como ilimitados, mas aqueles que possuem validade decisiva nos moldes traçados pela Constituição o que inibe a intervenção do Estado “sujeitam-se apenas às limitações absolutas, derivadas da própria liberdade e da legalidade e ditadas pela necessidade de se eliminarem as suas contradições, ao fito de lhes evitar a destruição, essas limitações se expressam, por exemplo, na responsabilidade imposta pela livre manifestação do pensamento, na proibição da atividade política destrutiva da democracia, etc.” TORRES. **O Direito ao Mínimo Existencial**, p. 93.

ingerência do Estado, na proteção da liberdade mínima do indivíduo consubstanciada no seu direito à subsistência.

Regina Costa identifica a natureza do mínimo como sendo uma isenção técnica⁶⁸⁶. As isenções se encontram no plano legal e não no constitucional como é o caso das imunidades. Segundo a doutrina tradicional, isenção é dispensa legal do pagamento de tributo⁶⁸⁷, porém muita divergência existe na doutrina a respeito, não cabe aqui o aprofundamento.

Salienta Torres que em alguns países é comum o entendimento da proteção vital como isenção, o que em sua opinião não desnatura a imunidade que costuma, na Europa, ser chamada de isenção. Entretanto, a doutrina e a jurisprudência lhe atribuem um estatus próprio. Para o autor, existem imunidades implícitas no texto constitucional, nem todas estão positivadas, o que ocorre por serem direitos pré-constitucionais⁶⁸⁸. Assim ocorre no direito americano em que a Suprema Corte a resgata do texto pelo estudo casuístico, na Argentina a imunidade recíproca não está explícita; na Alemanha o texto constitucional não menciona as imunidades, trabalho deixado a cargo da jurisprudência e da doutrina na extração dos direitos fundamentais, o mesmo acontece nas constituições italiana, espanhola e portuguesa.

Coube à teoria positivista negar esse caráter de imunidades ao mínimo existencial por reduzirem-na a aspectos periféricos e superficiais⁶⁸⁹, caracterizando a imunidade por meio da fonte formal da qual emana. Para o

⁶⁸⁶ Segundo a autora isenções técnicas são “legitimamente reconhecidas ante a ausência de capacidade contributiva. O exemplo mais expressivo de isenção técnica é a destinada à preservação do “mínimo existencial”, que consiste, como visto, naquela quantidade de riqueza indispensável ao sustento das necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família, intangível pela tributação por via dos impostos”. COSTA, Regina. **Imunidades...**, p. 105.

⁶⁸⁷ Rubens Gomes de Souza, Amílcar de Araújo Falcão.

⁶⁸⁸ TORRES. **O Direito...**, p.185-186. Nesse passo afirma: “as imunidades podem ser classificadas em: explícitas e implícitas, quando vistas sob o aspecto da forma constitucional; a tributos ou a impostos, se examinadas sob a perspectiva do objeto; subjetivas ou objetivas, quanto à incidência jurídico-econômica. O problema da classificação das imunidades é principalmente doutrinário, eis que a Constituição em nenhuma passagem dá às não-incidências qualificadas o apelido de imunidades. De modo que a posição do intérprete dependerá da fundamentação jurídica e ética que adotar. Entendemos que o termo imunidade deverá ser reservado às não-incidências vinculadas aos direitos humanos (...)”. **Tratado de Direito Constitucional...**, p. 87.

⁶⁸⁹ TORRES. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**, Vol. III, p. 39-40.

autor, as imunidades se caracterizam por serem expressão dos direitos de liberdade e possuírem fundamento pré-constitucional⁶⁹⁰.

O autor busca os fundamentos históricos das imunidades para ilustrar seu entendimento. Assim, a partir das revoluções liberais do século XVIII e da consolidação do Estado Fiscal, as imunidades abandonam o caráter de limitadoras do poder real pelo clero e pela nobreza para se constituir em restrição ao poder tributário estatal pelos direitos individuais preexistentes. Através da vitória liberal as imunidades adquiriram nova conotação e estão ligadas às noções de democracia e cidadania, mais abrangentes e que funcionam como um mecanismo de proteção dos direitos dos cidadãos frente ao poder instituído ligadas à liberdade e igualdade⁶⁹¹.

O aspecto negativo do mínimo existencial se sustenta através das imunidades tributárias, âmbito no qual está obstada a intervenção estatal realizada por regras, princípios e valores que balizam a atividade tributária.

Atentar para esses aspectos é importante no contexto ora examinado, pois remete ao entendimento da Constituição como conjunto de normas que estão direcionadas a refletir um conteúdo de sentido em direção à efetivação dos valores que consagra e dos objetivos que pretende alcançar. Desse modo, o objetivo da construção de “uma sociedade livre, justa e solidária” estabelece um compromisso em direção à concretização deles, “na medida em que a Constituição consagra expressamente objetivos a serem perseguidos, estabelece uma diretriz positiva que orienta a produção e a interpretação da legislação infraconstitucional”⁶⁹².

A solidariedade na tributação está intimamente ligada à capacidade contributiva que estabelece limites imprescindíveis à arrecadação que mantém a máquina estatal funcionando. Através da proteção ao mínimo existencial, da consagração dos valores de solidariedade e cidadania é que se torna possível e viável a construção da justiça.

A ideia de cidadania direciona o olhar para aquele a quem o direito se destina e não para onde provém, a cidadania fiscal implica no dever de

⁶⁹⁰ TORRES. **O Direito ao Mínimo Existencial**, p. 187.

⁶⁹¹ TORRES. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**, Vol. III, p. 41.

⁶⁹² GRECO, Marco Aurélio (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. In: *Solidariedade Social e Tributação*, p. 175 .

pagar impostos na medida de sua capacidade contributiva e no direito de ser destinatário das parcelas sociais que advêm da arrecadação de um Estado que exerça uma tributação suportável ⁶⁹³.

O que significa que o Estado fiscal implica uma cidadania de liberdade cujo preço reside em sermos destinatários do dever fundamental de pagar impostos. Deste modo, a estadualidade fiscal exprime mesmo a ideia de alcance mais vasto, pois tem subjacente a primazia da liberdade, a primazia dos direitos fundamentais face aos demais valores ou bens constitucionais e que naturalmente se integram os deveres fundamentais. (...) embora tal dever, como qualquer dever, constitua diretamente uma posição passiva do contribuinte traduzida no direito de este exigir do Estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever em conformidade com a respectiva capacidade contributiva (...) pelo que cada contribuinte tem simultaneamente um dever, o dever de contribuir para a comunidade que integra, e um direito, o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a mesma comunidade ⁶⁹⁴.

O Estado Democrático de Direito traz ínsito em sua formulação uma conjugação de valores e princípios. Nesse sentido, Robert Alexy afirma que o Estado Constitucional Democrático se caracteriza pela presença dos princípios da dignidade humana, liberdade, igualdade e daqueles referentes à estrutura do Estado de Direito, democrático e social. A relação que os direitos fundamentais estabelecem com a democracia é vista muitas vezes como uma situação de tensão. Os direitos fundamentais são democráticos na medida em que asseguram o desenvolvimento das pessoas diante do respeito aos direitos de liberdade e igualdade. Tais direitos preservam o exercício do procedimento democrático através da proteção à liberdade de opinião, de reunião e associação, bem como dos direitos políticos como o sufrágio. Por outro lado, os direitos fundamentais “desconfiam do processo democrático” ⁶⁹⁵ por submeterem o Legislativo a restrições em seu poder de decisão ⁶⁹⁶.

Entretanto, sabe-se que ainda que ofereçam limitações ao exercício do poder legislativo, sem a presença dos direitos fundamentais a democracia

⁶⁹³ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. In: *Solidariedade Social e Tributação*. GRECO, Marco Aurélio (coord.), p. 134.

⁶⁹⁴ *Ibid.*, 135.

⁶⁹⁵ ALEXY, Robert. **Derechos Fundamentales y Estado Constitucional Democrático**. In: *Neoconstitucionalismo (s)*. CARBONELL, Miguel., p. 38.

⁶⁹⁶ *Ibid.*, p. 37-38.

restaria inviável. Se esses direitos tiverem sido estabelecidos apenas em seu aspecto formal, sem possuírem a preocupação com sua eficácia, de que democracia estar-se-ia falando.

Não há dúvida de que os direitos fundamentais preservam uma série de disposições imprescindíveis ao processo democrático, sem as quais o próprio Estado Democrático de Direito estaria desnaturado. Nos direitos fundamentais reside precisamente a importância e a validade dessa configuração estatal que preserva os valores sociais e humanitários e caminha em busca de um ideal de justiça da qual a tributação justa é um dos seus principais aspectos⁶⁹⁷.

3.3.4 Síntese do capítulo

Durante esse capítulo procurou-se evidenciar a importância dos direitos fundamentais diretamente relacionados àquelas garantias atribuídas ao indivíduo envolvido na relação jurídico-tributária.

Assume especial relevo o entendimento dos princípios jurídicos como dotados de normatividade e desempenham importante papel na aplicação e interpretação do direito.

Os direitos fundamentais relativos aos contribuintes compõem-se de regras e princípios que estão espalhados pelo texto constitucional e não só no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional. Os direitos fundamentais possuem eficácia horizontal o que quer significar a irradiação dos efeitos de suas normas por toda a Constituição.

⁶⁹⁷ É importante perceber que a limitação que os direitos fundamentais opõe ao poder não é assunto pacífico. Para José Souto Maior Borges, juridicamente, os direitos fundamentais não limitam os poderes do Estado. A tese da limitação, segundo o autor só pode ser aceita no caso de se considerar a presença de uma “cláusula superpetrificada” na Constituição que colocaria os direitos fundamentais acima do Estado (direito supra-estatal, superioridade hierárquica e sintática). As emendas constitucionais (poder constituinte dito derivado) – e até o poder constituinte originário (não é declaratório o ‘reconhecimento’ estatal?) – não os poderiam abrogar ou derrogar. Insuscetíveis de revisão constitucional as declarações de direitos fundamentais, que seriam direitos fundamentais supra-estatais positivados com fulcro no art. 5º, §2º. Mas a insusceptibilidade de revogação dos direitos fundamentais constitucionais não assenta jamais na supra-estatalidade desses direitos.” BORGES, José Souto Maior. **Curso de Direito Comunitário**. São Paulo: Saraiva 2009, p.289.

As normas constitucionais que dispõem sobre a República e a Federação estruturam o Estado brasileiro e ao mesmo tempo estabelecem certas garantias aos contribuintes. A segurança jurídica, bem como a anterioridade, a irretroatividade e a legalidade e as relações que estabelecem entre si formam um arcabouço jurídico de proteção contra o arbítrio e a ingerência estatal.

A proibição do confisco, a capacidade contributiva e a proteção ao mínimo existencial representam o coroamento da aplicação dos direitos fundamentais no âmbito tributário, balizando o exercício tributário em direção à conquista da justiça fiscal.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema dos direitos fundamentais é fascinante, pode ser tratado sobre diversas implicações, pois historicamente representa uma conquista da humanidade na afirmação dos direitos do homem. Neste trabalho, procurou-se estudar seu enfoque em relação à tributação.

A atividade tributária foi vista como a principal fonte de recursos de que dispõe o Estado para a consecução dos seus fins. Entretanto, essa atividade está sujeita a limitações que estão dispostas de modo a demarcar a área de atuação do poder impositivo, de modo que em seu exercício não venha a agir de modo arbitrário ignorando os direitos constitucionais cuja positivação constituiu uma enorme conquista.

Numa primeira aproximação do tema, no primeiro capítulo, buscou-se fazer a retomada histórica e elaborar uma definição dos direitos fundamentais. E, a partir disso, abordar temas que colaboraram para fixar as premissas adotadas como o entendimento das dimensões objetiva e subjetiva dos direitos fundamentais, a crítica à sua divisão em gerações, bem como a definição de seu núcleo essencial.

As conclusões serão feitas em pontuações bem objetivas considerando que, em cada capítulo, optou-se por elaborar sínteses parciais com o objetivo de facilitar a transposição de um capítulo para outro de modo que ficasse clara para o leitor a maneira como se entendeu pertinente o

desenvolvimento das ideias expostas. Sendo assim, seguem como conclusões do primeiro capítulo:

- Os direitos fundamentais são aqueles positivados no ordenamento jurídico de um determinado Estado, consagradores de normas relativas aos direitos do homem.

- A busca de um critério formal não basta para a conceituação dos direitos fundamentais; é necessário incorporar o critério material. Dessa formulação deriva compreender que os direitos fundamentais estão dispersos pelo texto constitucional e que podem estar explícitos ou não.

- O conceito de direitos fundamentais é materialmente aberto.

- A classificação dos direitos fundamentais em dimensões é inútil em relação à realidade histórica brasileira.

- Os direitos fundamentais devem ser entendidos em uma dupla perspectiva: subjetiva (em relação aos poderes ou faculdades atribuídos a seus titulares) na qual se identifica com os direitos clássicos de liberdade e, portanto, reclama apenas que o Estado se abstenha de interferir; a objetiva (em relação aos valores sociais que levam em conta a comunidade) que reclama garantias institucionais para a sua fruição.

- A eficácia irradiante dos direitos fundamentais é a força conformadora desses direitos em relação à ordem jurídica.

- Texto não se confunde com norma.

- O exame da estrutura dos direitos fundamentais revela que estes se compõem de regras e princípios

- A Constituição é entendida como um sistema aberto de regras e princípios, ambos possuem normatividade e absorvem valores jurídicos dentre os quais os ideais de justiça.

No segundo capítulo buscou-se estabelecer o alcance que a relação jurídico-tributária mantém com os direitos fundamentais, bem como a concepção de Estado adotada. No Estado liberal a proteção das liberdades clássicas assume relevo e em função disso decorrem várias implicações para a tributação, como:

- A nova forma de organização do poder, designada Estado Moderno ensejou o desenvolvimento de um sistema de arrecadação tributária que fosse capaz de atender às crescentes demandas sociais.

- Diante disso, passa a existir uma tensão entre os direitos de liberdade e a atividade tributária. A formação do Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, marcado na economia pelo capitalismo e na política pelo liberalismo, assiste à formação de uma estrutura de contenção do poder representada pelos direitos fundamentais.

- No Estado de Direito a tributação está limitada pela presença dos direitos fundamentais.

- Os direitos de liberdade e igualdade incorporam novas perspectivas. O direito de liberdade postula prestações positivas, além das prerrogativas de abstenção da atuação do Estado que postulava até então, e evolui para um conceito de prestação positiva, credora de uma atuação mais concreta do Estado. A igualdade passa a incorporar necessidades substantivas para sua plena realização.

- As normas constitucionais tributárias formam um subsistema rígido que regulam a instituição de tributos em harmonia com as demais normas da Constituição.

- Nesse contexto, os direitos fundamentais assumem importância na interpretação do direito tributário em relação ao conteúdo material das imposições. Desse modo, os princípios constitucionais tributários possuem papel de relevância na interpretação do Direito em geral e do Direito Tributário em particular, por constituírem importantes vetores interpretativos e limitadores do arbítrio estatal.

O terceiro capítulo foi dedicado a examinar as normas constitucionais que atribuem direitos fundamentais ao indivíduo, como sujeito passivo da obrigação tributária ou apenas como indivíduo, credor de uma proteção estatal com a qual não tem condições de colaborar. As normas constitucionais tratadas são aquelas diretamente ligadas aos direitos fundamentais em relação à tributação. Não foram estudadas todas as normas que diretamente afetam o cidadão, algumas foram eleitas para dar uma noção de como o sistema constitucional tributário funciona em relação às normas de contenção do seu poder. Espera-se ter, com isso, colaborado na compreensão de que o poder tributário, entendido em sentido amplo, encontra-se submetido a princípios e valores éticos que norteiam sua

atividade em direção a justiça distributiva. No terceiro capítulo observou-se que:

- A Constituição é uma convenção que estabelece princípios e valores cujos efeitos se espalham pelas normas formando uma unidade de sentido.

- O reconhecimento da supremacia da Constituição supõe a incorporação dos valores de justiça e dos direitos fundamentais por representarem o consenso de valores que seu texto procurou difundir.

- As normas referentes ao estabelecimento da República e da Federação, como normas de organização do poder, assumem relevância no âmbito tributário por se constituírem em limites ao arbítrio estatal.

- A segurança jurídica significa a presença dos valores de justiça, torna-se, desse modo, a própria essência do Estado de Direito. Em suas diversas acepções, a segurança jurídica visa a estabilidade das relações jurídicas e a previsibilidade das situações que conferem certeza e confiança ao ordenamento jurídico.

- A legalidade como direito fundamental deve atender às exigências de cunho formal e material. No âmbito tributário, a legalidade representa a ideia de autotributação e significa também uma demarcação do poder impositivo do Estado por representar a necessidade da instituição tributo através de específico instrumento normativo e da necessidade de atender às prescrições constitucionais, bem como os princípios jurídicos. Desse modo, amplia seu papel de instrumento a serviço da democracia.

- A capacidade contributiva é a realização da isonomia na tributação, importante vetor na concretização dos ideias de justiça fiscal, por estabelecer parâmetros à atividade tributária: o limite superior, representado pela proibição do confisco; e o limite inferior, representado pela proteção do mínimo existencial.

- Ao se situar entre esses extremos a tributação passa a exibir na sua configuração, não apenas a odiosa manifestação do poder de dominação e mecanismo de concentração de renda, mas a característica de instrumento de redistribuição de riqueza e desenvolvimento social com a atenção voltada aos valores de solidariedade e cidadania.

Por fim, é importante ressaltar que não houve a pretensão de concluir de maneira definitiva a respeito de nenhuma das pontuações feitas. O tema objeto do estudo é bastante complexo e dinâmico, exige uma postura de constantes questionamentos. Por essa razão, reitera-se que foram tratadas questões pertinentes sobre o assunto, porém não com a pretensão de esgotá-lo.

Discutir hoje sobre direitos fundamentais é um trabalho que não tem um fim previsível, assim como a pesquisa efetuada aqui que ainda é credora de melhores formulações.

Espera-se apenas ter contribuído para o debate, de modo que a defesa dos direitos fundamentais esteja sempre presente nas discussões, sua importância reclama isso e exige ser levado em conta o fundamental papel que representam para o Direito como um todo.

BIBLIOGRAFIA

ALBUQUERQUE, Marconi Costa. Direitos Fundamentais e Tributação – A Norma de Abertura do §2º do Artigo 5º da CF/88. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.

ALCHOURRÓN, Carlos.BULYGIN, Eugenio. Introducción a la Metodología de las Ciências Jurídicas y Sociales. Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma. 1998.

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição Federal e no STF. 15ª Edição. São Paulo: Método. 2009

ALEXY, Robert. Teoría de Los Derechos Fundamentales. Madrid:Centro de Estudios Políticos Y Constitucionales. 2ªEdição.2007.

_____ Teoría Del Discurso y Derechos Humanos. Trad. Luis Villar Borba. Bogotá: Universidad Externado de Colombia

_____Direitos Fundamentais no Estado Constitucional Democrático. Para as relações entre direitos do homem, direitos fundamentais, democracia e jurisdição constitucional. Revista de Direito Administrativo. Rio de janeiro, 217: 55-66. 1999.

ALTAMIRANO, Alejandro C. Legalidad y Discricionalidad. In: TORRES, Heleno (org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. São Paulo: Saraiva. 2009.

ANDRADE, Régis de Castro. In: Os Clássicos da Política. Volume II. São Paulo: Ática. 2006.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976. 3ª Edição. Coimbra: Almedina.2004.

ANDRADE, Rita de Cássia. Das Imunidades Tributárias como Forma de Limitação do Poder de Tributar e como Medida de Garantia de Princípios Fundamentais. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Nº 13. 2008.

ARAÚJO, Vandick Nóbrega de. Fundamentos Aristotélicos do Direito Natural. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor. 1988

ARAÚJO, Antonio. Direitos do Homem. Fortaleza: Imprensa Universitária do Ceará. 1964.

ARENDDT, Hannah. Da Revolução. São Paulo: Ática e Editora UNB. 2001

_____A Condição Humana. 10ª Edição. São Paulo: Forense Universitária.

ASOREY, Rubén O. Seguridad Jurídica Y Derecho Tributário. Revista de Direito Tributário. Ano 14. Abril-Junho de 1990, nº 52.

ATALIBA, Geraldo. Sistema constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais.1968.

_____Hipótese de Incidência Tributária.

_____Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 1975.

_____República e Constituição. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros. 1998.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2008

_____ Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. Disponível no site www.direitopublico.com.br. Acesso em 12 de agosto de 2008.

_____ Teoria da Igualdade Tributária. 1ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2008.

_____ Regra-Matriz *versus* Princípios. In: Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Luís Eduardo Schoueri (org.). São Paulo: Quartier Latin. 2008.

_____ Legalidade Tributária Multidimensional. In: Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). São Paulo: Quartier Latin. 2005.

_____ Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva. 2004.

_____ O Princípio da Isonomia em Matéria Tributária. In: TORRES, Heleno (org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005.

_____ Direitos Fundamentais dos Contribuintes e os Obstáculos à sua Efetivação. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 7ª Edição. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 1997.

_____Direito Tributário Brasileiro. 11ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux. 2005.

_____ (org.). O Tributo na História: Da Antiguidade à Globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux.

BARBOSA, Alice Mouzinho. Cidadania Fiscal. Curitiba: Juruá. 2005.

BARBOSA, Rejane Batista de Souza. Capacidade Contributiva. Dissertação de mestrado apresentada à UFPR. 2000.

BARCELLOS, Ana Paula de. Ponderação, Racionalidade e Atividade Jurisdicional *In* BARROSO, Luís Roberto. A Reconstrução Democrática do Direito Público no Brasil. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.

_____ O Mínimo Existencial e Algumas Fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In: Legitimação dos Direitos Humanos. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

_____A Eficácia dos Princípios Constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar. 2002.

BARROS, Sérgio Resende de. Direitos Humanos: Paradoxo da Civilização. Belo Horizonte: Del Rey. 2003.

BARROS, Suzana de Toledo. O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais. Brasília: Editora Brasília Jurídica. 1996.

BARROSO, Luís Roberto. A Nova Interpretação Constitucional. Ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar. 2008.

_____ O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar. 2009.

_____ Interpretação e Aplicação da Constituição. 4ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2002.

_____ Temas de Direito Constitucional. Rio de Janeiro: Renovar. 2001

_____ Princípios Constitucionais Brasileiros. Revista Trimestral de Direito Público nº 1. 1993.

BECK, Ulrich. Ciência: inovação e risco. Revista Fórum. Nº 50. Maio. Publisher Brasil. 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons. 4ª Ed. 2007.

BENITEZ, Francisco Carpintero. Del Derecho Natural Medieval Al Derecho Natural Moderno: Fernando Vazquez de Menchaca. Salamanca: Universidad de Salamanca. 1977.

BERLIN, Isaiah. Quatro Ensaios Sobre a Liberdade. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1981.

BERLIRI, Luigi Vittorio. El Impuesto Justo. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 1986.

BERLIRI, Antonio. Principios de Derecho Tributário. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. 1971.

BERTI, Flávio Azambuja. Direito Tributário e Princípio Federativo. São Paulo: Quartier Latin. 2007.

_____ Impostos, Extrafiscalidade e Não-Confisco. 2ª Edição. Curitiba: Juruá. 2006.

BINENBOJM, Gustavo. Direitos Humanos e Justiça social: As Ideais de Liberdade e Igualdade no Final do Século XX. In: Legitimação dos Direitos Humanos. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

BITTAR, Djalma. Relação Jurídica Tributária em Nível Lógico. São Paulo: LTR. 1993.

BOBBIO, Norberto. A Era dos Direitos. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Campus. 1999.

_____ Teoria das Normas Jurídicas. 4ª Edição. São Paulo: Edipro. 2008.

_____ Estado Governo Sociedade. Para uma teoria geral da política. 9ª Edição. São Paulo: Paz e Terra. 2001.

_____ Teoria do Ordenamento Jurídico. 10ª Edição. Brasília: Editora Universidade de Brasília. 1999.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 14ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2004.

_____ Do Estado Liberal ao Estado Social. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 1980

BORBA, Cláudio. Direito Tributário. Rio de Janeiro: Elsevier. 23ª Edição. 2008.

BORGES, José Souto Maior. Relações entre Tributos e Direitos Fundamentais. In: Tributos e Direitos Fundamentais. FISCHER, Otávio Campos (org.). São Paulo: Dialética. 2004.

_____ Curso de Direito Comunitário. Instituições de Direito Comparado: União Européia e Mercosul. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2009.

_____ A Isonomia Tributária na Constituição de 1988. Revista de Direito Tributário nº 64.

_____ Sistema Tributário na Constituição de 1988. 1 Competência Tributária dos Estados e Municípios. Revista de Direito Tributário. Ano 13. Janeiro-março de 1989, nº 47.

_____ O Princípio da Segurança Jurídica na Aplicação e Criação do Tributo. Revista Diálogo Jurídico. Número 11. Fev./2002 Disponível em: www.direitopublico.com.br. Acesso em 04/05/2009.

_____ O Princípio da Segurança na Constituição Federal e na Emenda Constitucional 45/2004. Implicações Fiscais. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

BOROWSKI, Martim. La Estructura de Los Derechos Fundamentales. Trad. Carlos Bernal Pulido. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia. 2003.

BULLOS, Uadi Lammêgo. Curso de Direito Constitucional. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2008.

BUSTAMANTE, Javier Luque. Algunas Reflexiones sobre las Relaciones entre los Derechos Humanos y la Tributación. Revista de Direito Tributário. Ano 14. Abril-Junho de 1990, nº 52.

CABRAL DE MONCADA, Luís. Filosofia do Direito e do Estado. 2ª Edição. Coimbra. 1995.

CAMPOS, Francisco. Igualdade de todos perante a lei. Revista de Direito Administrativo. Vol. 10. Out./Dez. de 1947.

CANARIS, Claus-Wilhelm. Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito. 3ª Edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Estudos Sobre Direitos Fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora. 2004.

_____ Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7ª Edição. Coimbra: Almedina. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. Estatuto do Contribuinte. Direitos e garantias individuais e limitações constitucionais na relação entre fisco e contribuinte. In Revista dos Tribunais nº 7-8. São Paulo: RT.

_____. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva. 1998.

_____ Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Editora Max Limonad. 1998.

_____ Sobre os Princípios Constitucionais Tributários. Revista de Direito Tributário. Ano 15. Janeiro-março de 1991, nº 55.

_____ O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005, Princípio da Irretroatividade e Lei Interpretativa. *In*: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12º Edição. São Paulo: Malheiros. 1999.

_____ Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1986.

_____ Conflitos de Competência: um caso concreto. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1984.

CARRE DE MALBERG, Raymond. Teoria General del Estado. México: Fondo de Cultura Económica. 1948.

CARRIÓ, Genaro. Princípios Jurídicos e Positivismo jurídico. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

_____ Los Derechos Humanos y su Proteccion. Distintos tipos de problemas. Abeledo-Perrot. 1990.

CASÁS, José Oswaldo. El Principio de Legalidad em Matéria Tributaria. *In*: TORRES, Heleno (org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005.

_____ Os Princípios no Direito Tributário. *In*: Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

CASSONE, Vittorio. Sistema Tributário Nacional. 4ª Edição. São Paulo: Atlas. 1995.

CHIESA, Clélio. A Competência Tributária do Estado Brasileiro. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad. 2002.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; CAPEZ, Fernando; ROSA, Márcio Fernando Elias; SANTOS, Marisa Ferreira dos. Curso de Direito Constitucional. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros. 1995.

_____ Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário. 10ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 2006.

_____ O Princípio da Legalidade. O objeto da Tutela. *In*: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

COELHO, Inocêncio Mártires. Interpretação Constitucional. 2ª Edição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2003.

COMPARATO, Fábio Konder. A Afirmação Histórica dos Direitos Humanos. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2001.

CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole. 2004.

_____ Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética. 1997.

COOLEY, Thomas. Princípios Gerais de Direito Constitucional dos Estados Unidos da América. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1982.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. Princípios Constitucionais Tributários. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 2006.

CORRÊA, Sabrina Michele Souza e Souza. Cláusulas Pétreas em Matéria Tributária: Federação e Direitos Fundamentais. Trabalho de Dissertação apresentado na UFPR em 2006.

COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. Revista de Direito Tributário, nº 55. Jan./Março 1991.

COSTA, Pietro; ZOLO, Danilo (orgs.). O Estado de Direito. História, teoria, crítica. São Paulo: Martins Fontes. 2006.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2006.

_____ O Princípio da Capacidade Contributiva. 2º Edição. 1996, São Paulo, Malheiros.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Tratado de Direito Tributário Contemporâneo. Dos Princípios Gerais do Direito Tributário. Revista de Direito Tributário, nº83. São Paulo: Malheiros.

_____ Medidas Provisórias – sua Absoluta Inadequação à Instituição e Majoração de Tributos. Revista de Direito Tributário. Ano 12 nº 45 Jul./Set. de 1988.

_____ Tratado de Direito Tributário Contemporâneo. Dos Princípios Gerais do Direito Tributário. Revista de Direito Tributário nº 83. São Paulo: Malheiros.

_____ Direito Tributário, Direito Penal e Tipo. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2007.

_____ A Isonomia, A Propriedade Privada e o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. Revista de Direito Tributário nº15-16. Jan./Junho de 1981.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Proibição de Tributos com Efeito de Confisco. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2007.

DINIZ, Maria Helena. Compêndio de Introdução à Ciência do Direito, São Paulo: Saraiva, 2006.

DI PIETRO, Juliano. Repartição de Receitas Tributárias: a repartição do produto da arrecadação. As transferências intergovernamentais. CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole. 2004.

DIMOULIS, Dimitri. Elementos e problemas da Dogmática dos Direitos Fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). Jurisdição e Direitos Fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2006.

DONNELLY, Jack. Universal Human Rights in Theory and Practice. 2ª Edição. New York: Cornell University Press. 2003.

DWORKIN, Ronald. Uma Questão de Princípios. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes. 2000.

_____ Levando os Direitos a Sério. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes. 2007

_____ A Virtude Soberana. A teoria e a prática da igualdade. São Paulo: Martins Fontes. 2005.

ELIAS, Norbert. A Sociedade dos Indivíduos. Tradução Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor. 1994

ENTERRÍA, Eduardo García de. La Lengua de Los Derechos: La Formación del Derecho Público Europeu Trás La Revolución Francesa. Alianza Editorial.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. Conceito de Princípios Constitucionais. 2ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2002.

FACHIN, Zulmar. Curso de Direito Constitucional. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2008.

FARIA, Anacleto de Oliveira. O Princípio da Igualdade Jurídica. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo. 1973.

FARIAS, Edilsom Pereira de. Colisão de Direitos: a honra, a intimidade, a vida privada e a imagem *versus* a liberdade de expressão e informação. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor. 1996.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Interpretação e Estudos da Constituição de 1988. São Paulo: Editora Atlas. 1990.

_____ Teoria da Norma Jurídica: Um modelo Pragmático In: FERRAZ, Sérgio (coord.) A Norma Jurídica. Rio de Janeiro: Freitas Bastos S. A. 1980

_____ Conceito de Sistema no Direito: uma investigação histórica a partir da obra jusfilosófica de Emil Lask. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1976.

_____ Anterioridade e Irretroatividade no Campo Tributário. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Tratado de Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005.

FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

_____ FERRAZ, Roberto. Liberdade e Tributação. Disponível em <http://www.hottopos.com/convenit4/ferraz.htm> . Acesso em 02/12/2009.

FERRAZ, Sérgio (coord.) A Norma Jurídica. Rio de Janeiro: Freitas Bastos S. A. 1980.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves. Direitos Humanos Fundamentais. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva 1998.

_____ Curso de Direito Constitucional. 34ª Edição. São Paulo: Saraiva. 2008.

_____ A cultura dos Direitos Fundamentais *In* SAMPAIO, José Adércio Leite. Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais. Belo Horizonte: Del Rey. 2003.

FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Estudos de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 1996.

FISCHER, Otávio Campos. Algumas Notas sobre Medidas Provisórias, Tributação e Estado Democrático de Direito. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

FILHO, Willis Santiago Guerra (coordenador). Dos Direitos Humanos aos Direitos Fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 1997.

FIORAVANTE, Maurizio. Los Derechos Fundamentales. Apuntes de História de Las Constituciones. Editorial Trotta.

FLORES, Joaquin Herrera. El Vuelo de Anteo. Derechos Humanos y Critica de La Razón Liberal.

FONSECA, Ricardo Marcelo; SEELAENDER, Airtón Cerqueira Leite (orgs.). História do Direito em Perspectiva: Do Antigo Regime à Modernidade. Curitiba: Juruá. 2008.

FRANÇA, Limongi R. A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido. 5ª Edição. São Paulo: Saraiva. 1998.

FREITAS, Juarez. As Grandes Linhas da Filosofia do Direito. 2º Edição. Caxias do Sul: Educs. 1996.

GALUPPO, Marcelo Campos. O Que São Direitos Fundamentais? In: SAMPAIO, José Adércio Leite (coordenador). Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais. Belo Horizonte: Del Rey. 2003.

GOLDBERG, Daniel K. Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura interdisciplinar. In: CONTI, José Maurício (org.). Federalismo Fiscal. São Paulo: Manole. 2004.

GONÇALVES, Flávio José Moreira. Notas Epistemológica da Teoria dos Direitos Fundamentais In: GUERRA FILHO, Willis Santiago (coordenador) Dos Direitos Humanos aos Direitos Fundamentais.

GONÇALVES, Nicole P. S. Mader. A Jurisdição Constitucional na Perspectiva da Democracia Deliberativa. Em trabalho de dissertação inédito a ser apresentado na UFPR em 2010.

GOUVEIA, Clóvis. Justiça Fiscal e Tributação Indireta. Tese doutoral apresentada na USP em 1999. Sob a orientação de Eros R. Grau.

GILMORE, Grant. As Eras do Direito Americano. Rio de Janeiro: Forense-Universitária. 1978.

GRAU, Eros Roberto. Ensaio e Discurso Sobre a Interpretação/Aplicação do Direito. São Paulo: Malheiros. 2002.

_____A Ordem Econômica na Constituição de 1988. Interpretação e Crítica. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros. 1997.

GUILHON, J. A. Albuquerque. Montesquieu: sociedade e poder. In: WEFFORT, Francisco. Clássicos da Política, Volume 1. São Paulo: Ática.

GRIZIOTTI, Benvenuto. Principios de Política, Derecho Y Ciencia de La Fazenda. Madrid: Editorial Réus. 1935.

_____ Principios de Ciencia de las Finanzas. Buenos Aires: Editorial Depalma. 1949

GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. (coords.). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética. 2005.

GROSSI, Paolo. Primeira Lição sobre Direito. Trad. Ricardo Marcelo Fonseca. Rio de Janeiro: Editora Forense. 2008.

_____ História da Propriedade e outros ensaios. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tratados Internacionais sobre Direitos Humanos e Tributação. In: Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Luís Eduardo Schoueri (org.). São Paulo: Quartier Latin. 2008.

_____Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. São Paulo: Resenha Tributária. 1997.

_____Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In:PIRES, Adilson Rodrigues. TORRES, Heleno Taveira (orgs.). Princípios de Direito Financeiro

e Tributário. Estudos em Homenagem a Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

HÄBERLE, Peter. La Garantia del Contenido Esencial de los Derechos Fundamentales em la Ley Fundamental de Bonn. Editora: Dykinson. 2003.

_____A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.2002.

HAYEK, Friedrich A. Direito, Legislação e Liberdade. Vol. II. A Miragem da Justiça Social. São Paulo: Visão. 1985.

HART, H.L.A. o Conceito de Direito. Trad. A Ribeiro Mendes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1999.

HESPANHA, António Manuel. Cultura Jurídica Européia. Síntese de um Milênio. Florianópolis: Fundação Boiteux. 2009.

_____ O Caleidoscópio do Direito. O Direito e a Justiça nos Dias e no Mundo de Hoje. Lisboa: Almedina. 2005.

_____ Poder e Instituições na Europa do Antigo Regime. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian. 1994.

HESSE, Konrad. A Força Normativa da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor.1991.

_____ Escritos de Derecho Constitucional. 2ª Edição. Madrid: Centros de Estudios Constitucionales. 1992.

HOBHOUSE, L. T. Liberalismo. Barcelona: Editorial Labor.

HÖFFE, Otfried. *Justiça Política. Fundamentação de uma Filosofia Crítica do Direito e do Estado*. Rio de Janeiro: Vozes. 1991.

HONÓRIO, Claudia. *Olhares sobre o Mínimo Existencial em Julgados Brasileiros*. Dissertação de mestrado apresentada à UFPR em 2009.

HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

JACQUES, Paulino. *Curso de Direito Constitucional*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 1983.

JOUVENEL, Bertrand de. *As Origens do Estado Moderno. Uma história das idéias políticas no século XIX*. Rio de Janeiro: Zahar Editores. 1978.

JÚNIOR, Aécio Pereira. *As imunidades das entidades de beneficentes de assistência social*. Disponível no site www.jusnavigandi.com.br. Acesso em 25/08/2008.

KANT, Immanuel. In: *Os Clássicos da Política*. Volume II São Paulo: Ática

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes. 2003.

_____ *A Justiça e o Direito Natural*. Trad. João Batista Machado. Coimbra: Armênio Amado Editor. 1963.

_____ *Teoria Geral das Normas*. Porto Alegre: Antonio Fabris Editor. 1986.

LACOMBE, Américo Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2ª Edição. São Paulo: Malheiros. 2000.

LAFER, Celso. A Reconstrução dos Direitos Humanos. São Paulo: Companhia das Letras.

_____ O caso Ellwanger: anti-semitismo como crime da prática do racismo. Parecer ao HC 82424-2.

LEAL, Rogério Gesta. Direitos Humanos no Brasil. Desafios à Democracia. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 1997.

LINARES QUINTANA, Segundo V. El Poder Impositivo y la Libertad Individual. Buenos Aires: Editorial Alfa. 1950.

LOCKE, John. Dois Tratados Sobre o Governo. São Paulo: Martins Fontes. 1998.

MALERBI, Diva Prestes Marcondes. Segurança Jurídica e Tributação. Tese de Doutorado apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo em 1992.

MARINHO, Mayra. Capacidade Contributiva nas Contribuições à Previdência Social: Direitos fundamentais do cidadão-contribuinte e justiça fiscal. Dissertação de mestrado defendida na UFPE em 2005

MARQUES, Márcio Severo. Classificação Constitucional dos Tributos. São Paulo: Max Limonad. 2000.

MARTINS, Ives Gandra. Capacidade Contributiva. Cadernos de Pesquisas Tributárias. Vol. 4. São Paulo: Resenha Literária. 1989.

MARTINS NETO, João dos Passos. Direitos Fundamentais. Conceito, Fontes e Tipos. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

MASCARO, Alysson Leandro. Crítica da Legalidade e do Direito Brasileiro. São Paulo: Quartier Latin. 2003.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 1980.

MEIRA, Silvio. *Direito Tributário Romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1978.

MELLO, Celso A. O § 2º da Constituição Federal. *In: Teoria dos Direitos Fundamentais*. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar. 2001

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3ª Edição. São Paulo: Malheiros. 1999.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*, in MENDES, Gilmar Ferreira; Coelho, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. 2ª ed. São Paulo: Saraiva 2008.

_____ Colisão de Direitos Fundamentais: liberdade de expressão e de comunicação e direito à honra e à imagem. *Revista de Informação Legislativa* nº122 mai. /jul. 1994.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *Por uma Visão Jusfundamental do Tributo*. In: *Princípios de Direito Financeiro e Tributário*. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional. Direitos Fundamentais*. Tomo IV. Coimbra: Coimbra Editora. 1988.

_____ *Manual de Direito Constitucional*. Tomo II. Coimbra: Coimbra Editora. 1988.

MIRANDA, Pontes de. *Democracia, Liberdade, Igualdade. Os três caminhos*. Rio de Janeiro: José Olympio Editora. 1945.

_____ Tratado de Direito Privado. Tomo I. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1983.

MITA, Enrico de. O princípio da Capacidade Contributiva. . In: Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). São Paulo: Quartier Latin. 2005.

MORAES, Alexandre. Direitos Humanos Fundamentais. Teoria Geral.. 7ª Edição. São Paulo: Atlas. 2006.

MÜLLER, Friedrich. Direito Linguagem Violência. Elementos de uma teoria constitucional I. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor. 1995.

NABAIS, José Casalta. Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora. 2007.

_____ Direito Fiscal. Coimbra: Almedina. 2001.

_____ O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina. Coleção Teses. 2004.

NEVES, Marcelo. Teoria da Inconstitucionalidade das Leis. São Paulo: Saraiva. 1988.

NOGUEIRA, Alberto. A Reconstrução dos Direitos Humanos na Tributação. Rio de Janeiro: Renovar. 1997.

_____ Os Limites da Legalidade tributária no Estado Democrático de Direito. Fisco X Contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar. 1999.

NOVAIS, Jorge Reis. Direitos Fundamentais: Trunfos Contra a Maioria. Coimbra: Coimbra Editora. 2006.

_____ As Restrições aos Direitos Fundamentais não Expressamente Autorizadas pela Constituição. Coimbra: Coimbra Editora. 2003.

NOVELLI, Flávio Bauer. Segurança dos Direitos Individuais e Tributação. Revista de Direito Tributário n° 25/26. Julho/Dezembro de 1983.

NOVOA, César García. Seguridad Jurídica y Derecho Tributário. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. (org.). Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. Direito Tributário. São Paulo: Malheiros.

_____ El Principio de no Discriminación em Matéria Tributaria. In: TORRES, Heleno (org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005.

_____ El Principio de Seguridad Jurídica em Materia Tributaria. Madrid: Marcial Pons. 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direitos Fundamentais, Federalismo Fiscal e Emendas Constitucionais Tributárias. In: PIRES, Adilson Rodrigues. TORRES, Heleno Taveira (orgs.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem a Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

OLIVEIRA JUNIOR, José Alcebíades de. Teoria Jurídica e Novos Direitos. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2000.

OTERO, Paulo. Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa e juridicidade. Coimbra: Almedina. 2007.

PECES-BARBA, Gregório. Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado. 1999.

PEREIRA, Luís Fernando Lopes. Discurso Histórico e Direito. *In*: Direito e Discurso. Discursos do Direito. FONSECA, Ricardo Marcelo (org.). Florianópolis: Fundação Boiteux. 2006.

PÉREZ LUÑO, Antônio Enrique. Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución. 5ª Edição. Madrid: Editorial Tecnos. 1995.

_____. Los Derechos Fundamentales. 6ª Edição. Madrid: Editorial Tecnos. 1995.

PIRES, Adilson Rodrigues. TORRES, Heleno Taveira (orgs.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em Homenagem a Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Os Limites à Interpretação das Normas Tributárias. São Paulo: Quartier Latin. 2007.

POUND, Roscoe. Desenvolvimento das Garantias Constitucionais da Liberdade. São Paulo: Ibrasa. 1965.

PRETTO. Ana Lúcia Pereira. A Reserva do possível na Jurisdição Constitucional Brasileira: entre constitucionalismo e democracia. Dissertação de mestrado apresentada à UFPR em 2009.

RADBRUCH, Gustav. Filosofia do Direito. Coimbra: Aménio Amado Editor. 1979.

RANGEL, JESÚS Antonio De La Torre. Iusnaturalismo, Personalismo y Filosofia de La Liberacion: una visión integradora. 1ª Edição. Madrid: Editorial Mad. 2005.

_____ Derechos Humanos Desde el Jusnaturalismo Histórico Analógico. Aguascalientes: Editorial Porrúa. México. 2001

RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. 2ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. São Paulo: Saraiva.

REZENDE, Condorcet. A Liberdade por Princípio e a Lei por Base; a Sociocracia por fim. *In*: Princípios de Direito Financeiro e Tributário.

RIVERO, Jean. Liberdades Públicas. Tradução Maria Ermentina de Almeida Prado Galvão. São Paulo: Martins Fontes. 2006.

ROBLES, Gregório. Los Derechos Fundamentales y la Ética em la Sociedade Actual. Madrid: Civitas, S.A. 1992.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Princípios Constitucionais da Administração Pública. Belo horizonte: Del Rey, 1994.

RUFFIA, Paolo Biscaretti Di. Direito Constitucional. Instituições de Direito Público. Tradução Maria Helena Diniz. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1984.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Madrid: Instituto de Estudios Políticos. 1955.

SALLES, Ricardo. A Idéia de Tributação e Idade Moderna. Revista Forense. Vol.278. Ano 78.1982.

SAMPAIO, José Adércio Leite (org.). Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais. Belo Horizonte: Del Rey. 2003.

_____Direitos Fundamentais. Retórica e Historicidade. Belo Horizonte: Del Rey.2004.

_____Expectativa de Direito e Direito Adquirido como Franquias e Bloqueio da Transformação Social. In: Constituição e Segurança Jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. Belo Horizonte:Editora Fórum. 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (org.). Norma, Evento, Fato, Relação Jurídica, Fontes e Validade no Direito *In*: Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense. 2005.

_____ (org.). Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do Fato à Norma, da Realidade ao Conceito Jurídico. São Paulo: Saraiva. Edição Exclusiva ANFIP. 2008.

SANCHÍS, Prieto Luis. Sobre Princípios y Normas. Problemas do razonamento jurídico. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales. 1992.

SARMENTO, Daniel. Dimensão Objetiva dos Direitos Fundamentais: Fragmentos de uma Teoria. *In* SAMPAIO, José Adércio Leite. Jurisdição Constitucional e Direitos Fundamentais. Belo Horizonte: Del Rey. 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. 10ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

_____. TIMM, Luciano Benetti, FIGUEIREDO (orgs.). Reserva do Possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações.*In*: Direitos Fundamentais. Orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008.

_____A Eficácia do Direito Fundamental à Segurança Jurídica: Dignidade da Pessoa Humana, Direitos Fundamentais e Proibição de Retrocesso Social no Direito Constitucional Brasileiro. In: Constituição e Segurança Jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.). Belo Horizonte: Fórum. 2005.

_____ SCAFF, Fernando Facury (org.). Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.

_____Notas Sobre a Reserva Legal Tributária no Brasil. In: Constituição e Segurança Jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.). Belo Horizonte: Fórum. 2005.

_____Reserva do Possível, Mínimo Existencial e Direitos Humanos. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

SCHMITT, Carl. Teoría de La Constitución. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coords.). Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado.

_____Tributação e Liberdade. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

SILVA, Almiro Couto e. O Princípio da Segurança Jurídica (proteção à confiança) no Direito Público Brasileiro e o Direito da Administração pública de Anular seus Próprios Atos Administrativos. Disponível em

<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-2-ABRIL-2005-ALMIRO%20DO%20COUTO%20E%20SILVA.pdf>. Acesso em 30/10/2009.

_____Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo. Revista de Direito Público nº84. Outubro/Dezembro de 1987.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 10ª Edição. São Paulo: Malheiros. 1995.

_____Constituição e Segurança Jurídica. . In Constituição e Segurança Jurídica. Direito Adquirido, Ato Jurídico Perfeito e Coisa Julgada. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes (coord.). Belo Horizonte: Fórum. 2005.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. A Crítica Comunista ao Liberalismo. In: Teoria dos Direitos Fundamentais. Ricardo Lobo Torres (org.). Rio de Janeiro: Renovar. 2001

SILVA, Sérgio André R. G. da. A Tributação na Sociedade de Risco. In: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

SILVA, Virgílio Afonso da. Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia. São Paulo: Malheiros. 2009.

_____Princípios e Regras Mitos e Equívocos Acerca de uma Distinção. Disponível no site da Faculdade de Direito do Piauí: <http://direitopiaui.blogspot.com/2007/10/principios-e-regras-mitos-e-equivocos.html> Acesso em 06/08/2009.

SOUZA, Hamilton Dias de. A Competência Tributaria e seu Exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: Princípios e limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

SOUZA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960.

STRAPASSON, Maria da Graças. Princípio Constitucional da Legalidade Tributária. Curitiba: Juruá. 2003.

STRECK, Lenio Luiz. Hermenêutica Jurídica e(m) Crise. Uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 6ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2005

TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e Capacidade Contributiva. Revista de Direito Tributário n° 4. Abril/junho de 1978.

TEMER, Michel. Elementos de Direito Constitucional. 12ª Edição. São Paulo: Malheiros.1996.

TORRES, Heleno. Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2000.

_____ (org.) Interpretação e Integração das Normas Tributárias – Reflexões Críticas. In: Tratado de Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005.

TORRES, Heleno; PIRES, Adilson Rodrigues (orgs.). Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. São Paulo: Renovar. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar. 1999.

_____. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

_____ As Influências Italianas no Direito Tributário Brasileiro. Revista de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros.

_____ A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar. 1991.

_____ Sistemas Constitucionais Tributários. Vol.II Rio de Janeiro: Forense. 1986.

_____ A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade. In: TORRES, Ricardo Lobo (org.). Legitimação dos Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

_____ A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. . In: Princípios e Limites da Tributação. FERRAZ, Roberto (coord.). São Paulo: Quartier Latin. 2005.

_____ (org.). Teoria dos Direitos Fundamentais. Rio de Janeiro: Renovar. 2001.

_____ Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar. 2006.

_____ As Imunidades Tributárias e os Direitos Humanos: Problemas de Legitimação. In: TORRES, Heleno (org.). Tratado de Direito Constitucional Tributário. Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva. 2005.

_____ Legalidade Tributária e Riscos Sociais. Revista Dialética de Direito Tributário nº59. Agosto de 2000.

_____ O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. Revista de Direito Administrativo, v. 1. 1991.

_____ Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário Volume V. O Orçamento na Constituição. 3ª Edição. Rio de Janeiro: Renovar. 2008.

TRABEL, Montero. Derechos Humanos como Limite a la Potestad Tributaria. Revista de Direito Tributário. Ano 14. Abril-Junho de 1990, nº52.

TRINDADE, Caio de Azevedo. A Imunidade Tributária como Instrumento de Garantia e Efetivação dos Direitos Humanos. In: SCAFF, Fernando Facury (org.). Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar. 2007.

UCKMAR, Victor. Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário. 2ª Edição. Tradução Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros.

VALADÃO, ALEXSANDER Roberto Alves. O Mínimo Existencial e as Espécies Tributárias. Tese doutoral apresentada à UFPR em 2008.

VANONI, Ezio. Natureza e Interpretação das Leis Tributárias. Rio de Janeiro: Editora Financeira, 1932.

VASCONCELOS, Arnaldo. Teoria da Norma Jurídica. São Paulo: Malheiros. 2002. 5ª Edição.

VERDU, Pablo Lucas. Curso de Derecho Político. Volume 1. 2ª Edição. Madrid: Tecnos.1976.

VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilnárias Brasileiras. Tese de Doutorado pela PUC/SP. 1999.

_____ A Regra-Matriz de Incidência do IPI. Texto e Contexto. Curitiba: Juruá Editora. 1993.

_____ A Noção de Sistema no Direito. Revista da Faculdade de Direito da UFPR. Vol. 3. 2000.

_____ Fundamentos Republicano-Democráticos da Legalidade Tributária: Óbvios Ululantes e Não Ululantes. In: FOLMANN, Melissa (coord.). Tributação e Direitos Fundamentais. Propostas de Efetividade. Curitiba: Juruá. 2006.

_____ Bocage e o Terrorismo Constitucional das Medidas Provisórias Tributárias: A Emenda Pior do que o Soneto. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e Limites da Tributação. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo; Max Limonad. 1997.

VILLEGAS, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributário. Tomo I. 3ª Edição. Buenos Aires: Depalma. 1984.

VILLEY, Michel. A Formação do Pensamento Jurídico Moderno. São Paulo: Martins Fontes. 2005

XAVIER, Alberto. Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ZAGREBELSKY, Gustavo. El Derecho Dúctil. Ley, Derechos, Justicia. 7ª Edição. Madrid: Editorial Trotta. 2007.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin. 2004.

WEFFORT, Francisco (organizador). Os Clássicos da Política. Volume I. São Paulo: Ática.

_____ Os Clássicos da Política Volume II. São Paulo: Ática

WEISS, Fernando Lemme. Princípios Tributários e Financeiros. Rio de Janeiro: Lúmen Júris. 2006.

WOLKMER, Antonio Carlos. História do Direito no Brasil. 4ª Edição. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

_____ Elementos Para uma Crítica do Estado. Porto Alegre: Sergio Fabris Editor. 1990.

Documentos Consultados

Código Tributário Nacional. Lei nº 5172 de 1966. Editora Saraiva. 2009.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Declaração Universal dos Direitos do Homem: notas da legislação Brasileira. 3ª ed. Dotti, René Ariel

Decreto 6583 de 2008. Reforma Ortográfica da Língua Portuguesa.

Normas para a apresentação de Documentos Científicos. UFPR. Vol. II de 2007. Editora UFPR.

_____ Vol. III de 2007. Editora UFPR.

_____ Vol. IV de 2007. Editora UFPR.

_____ Vol. VI de 2007. Editora UFPR.

_____ Vol. IX de 2007. Editora UFPR.

Livros Grátis

(<http://www.livrosgratis.com.br>)

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)
[Baixar livros de Matemática](#)
[Baixar livros de Medicina](#)
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)
[Baixar livros de Meteorologia](#)
[Baixar Monografias e TCC](#)
[Baixar livros Multidisciplinar](#)
[Baixar livros de Música](#)
[Baixar livros de Psicologia](#)
[Baixar livros de Química](#)
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)
[Baixar livros de Serviço Social](#)
[Baixar livros de Sociologia](#)
[Baixar livros de Teologia](#)
[Baixar livros de Trabalho](#)
[Baixar livros de Turismo](#)