

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

CARLA MACHI PUCCI

**SOLIDARIEDADE SOCIAL NO ESTADO CONSTITUCIONAL DEMOCRÁTICO
FISCAL**

CURITIBA

2009

CARLA MACHI PUCCI

**SOLIDARIEDADE SOCIAL NO ESTADO CONSTITUCIONAL DEMOCRÁTICO
FISCAL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação, Pesquisa e Extensão em Direito, da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador James Marins

CURITIBA

2009

Mas a justiça é a única virtude capaz de permitir a felicidade humana, o que a torna a principal arte a ser aprendida, se admitirmos ser a felicidade o fim máximo da existência. Quanto ao seu aprendizado, importa notar que ele começa nas situações as mais corriqueiras

(Selma Ferraz)

RESUMO

O presente trabalho intitulado “Solidariedade Social no Estado Constitucional Democrático Fiscal” visa investigar o princípio da solidariedade em matéria tributária, demonstrando a evolução da importância deste princípio, em conjunto com a do pensamento do homem e da sociedade. O direito brasileiro tem por base normas positivadas e, como os demais princípios, o da solidariedade representa um dos grandes condutores dos demais princípios e das regras dentro do ordenamento jurídico pátrio. Resta analisar se tal dogma está sendo interpretado ou usado erroneamente para benefício de um indivíduo ou um grupo em detrimento dos demais. Em matéria tributária, até pouco tempo atrás, a grande ênfase era dada ao princípio da legalidade. Com o passar dos anos, a doutrina, a jurisprudência e os estudiosos de Direito voltaram-se ao dito princípio da solidariedade e à busca da justiça social. Atualmente, em um Estado, como o brasileiro, em que se busca conciliar a arrecadação tributária com a distribuição em bens e serviços, muito se fala em justiça social e o princípio da solidariedade ganha foco, todavia, pouco se sabe sobre a sua veracidade e concretização no ordenamento jurídico pátrio. Assim, analisou-se se a invocação deste princípio não se trata de uma “tática” para evitar ou camuflar determinadas atitudes públicas contrárias ao contribuinte; bem como se este princípio é o mais eficiente para se alcançar a justiça social.

Palavras-chave: Justiça. Social. Fiscal. Tributo. Princípio. Capacidade. Econômica. Contributiva. Solidariedade. Estado.

ABSTRACT

This work entitled "Social Solidarity on a Fiscal Constitutional Democratic Estate" has as objective to investigate the principle of solidarity on tax matters, illustrating the development of the importance of this principle, including the thoughts of man and society. The Brazilian law is based on positive standards and, as the other principles, solidarity represents one of the main guides of the other principles and rules within the national legal system. It's still necessary to analyze if this belief is being interpreted or used erroneously for the benefit of only a person or a group, at the impairment of others. On tax matters, until recently, The great emphasis was given to the principle of legality. With the passing of years, the doctrine, the case-law and the studios of law came along with the principle of solidarity and the quest for social justice. Nowadays, in a Estate as the Brazilian, that tries to conciliate the tax proceeds with the distribution in goods and services, much is said about social justice, and the principle of solidarity enter focus, however, little is known about it's veracity and implementation on legal paternal framework. Therefore, it was analyzed if this principle is not a "strategy" to avoid or hide some attitudes contrary to public taxpayer; as well as if this principle is the most efficient for achieving social justice.

Key words: Justice. Social. Fiscal. Tribute. Principle. Capacity. Economic. Contributions. Solidarity. Estate.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 ESTADO CONSTITUCIONAL FISCAL DEMOCRÁTICO	15
2.1 ESTADO: CONCEPÇÃO	15
2.1.1 Origem da Sociedade.....	15
2.1.2 Origem do Estado	18
2.1.3 Evolução Histórica do Estado.....	20
2.2 ESTADO CONSTITUCIONAL	29
2.3 ESTADO CONSTITUCIONAL FISCAL.....	37
2.4 ESTADO CONSTITUCIONAL FISCAL DEMOCRÁTICO	43
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	46
3.1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PRESENTE NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS	48
3.1.1 Constituição Política do Império do Brasil de 24 de março de 1824	49
3.1.2 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891	52
3.1.3 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934...56	56
3.1.4 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937	59
3.1.5 Constituição dos Estados Unidos do Brasil 18 de setembro 1946	61
3.1.6 Constituição da República Federativa do Brasil de 15 de março de 1967	63
3.1.7 Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988	65
3.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988.....	73
3.2.1 Normas Constitucionais: Princípios e Regras.....	75
3.2.2 Validade, Vigência, Eficácia e Efetividade das Normas Constitucionais.....	82
3.2.3 Eficácia das normas jurídicas.....	86
3.2.4 Eficácia Jurídica dos Princípios	89
3.2.5 Princípios Constitucionais Tributários e sua eficácia jurídica.....	93
4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO, CONFORME DISPÕE A CONSTITUIÇÃO DE 1988	94
4.1 CONCEITO DE SOLIDARIEDADE E DE SOCIAL	94

4.2 O DIREITO DE SOLIDARIEDADE.....	103
4.3 A SOLIDARIEDADE SOCIAL.....	104
4.4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NAS CONSTITUIÇÕES ANTERIORES A DE 05 DE OUTUBRO DE 1988	110
4.5 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 05 DE OUTUBRO DE 1988 APLICADA À MATÉRIA TRIBUTÁRIA	113
4.5.1 Princípio da Capacidade Contributiva.....	125
5 CONCLUSÃO.....	136
REFERÊNCIAS	140

1 INTRODUÇÃO

Inicialmente será abordada a origem da sociedade, as teorias que explicam o seu surgimento e fundamento, bem como os elementos capazes de caracterizá-la como tal. Seguindo este raciocínio, será analisada a origem do Estado, enfocando a sua concepção filosófica, jurídica e sociológica, as teorias capazes de esclarecer o seu aparecimento, bem como o que levaram a tal, os elementos que o compõem, e finalmente sua evolução histórica com os diversos tipos de Estado e suas características.

Posteriormente, se fará a análise da evolução do Estado brasileiro, com relação aos direitos e garantias individuais, e a tributação tendo por base os textos constitucionais, relatando-se a origem e o posicionamento do Direito Tributário, seu devido conceito e princípios norteadores.

Neste contexto, a distinção entre princípios e regras se faz necessária, bem como sua validade, eficácia, efetividade e vigência.

Estado, Constituição, bem como a diferenciação entre princípios e regras, são basilares para a compreensão do princípio da solidariedade no sistema jurídico pátrio.

A presença da solidariedade pode ser notada quando há um vínculo, seja este, um vínculo parental, econômico, social, político, etc.

O termo solidariedade pode significar, segundo Caldas Aulete,

s.f. qualidade do que é solidário; responsabilidade ou dependência mútua que se estabelece entre duas ou mais pessoas; estado de duas ou de muitas pessoas obrigadas umas pelas outras e cada uma por todas || (For.) Direito que cada um de entre muitos credores tem de reclamar só à sua parte o que pertence a todos. || Laço ou ligação mútua entre duas ou muitas coisas dependentes umas das outras. || Laço fraternal, sentimento de duas ou mais pessoas ligadas unidas pelos mesmos interesses e que por isso se ajudam e apóiam umas às outras; compartilha das mesmas tristezas e alegrias os mesmos interesses: Deste estado de concepções positivas nasceu um novo sentimento, o da *solidariedade* humana, manifestado pela palavra humanidade (Teof. Braga, *Sist. de Sociologia*, p. 16, ed. 1884) || (For.) Compromisso pelo qual as pessoas se obrigam umas pelas outras e cada uma delas por todas. || (Fisiol.) *Solidariedade orgânica*, relação necessária que estabelece entre um ato da economia e tal outro diferente e que tem lugar num ponto muito afastado daquele onde se produziu o primeiro. || F. *Solidário*.¹

Já por solidário, entende-se

adj. que faz que entre muitas pessoas cada uma seja obrigada diretamente ao pagamento de uma soma total: Caução *solidária*. || Diz-se em geral de pessoas que responsabilizam umas pelas outras, que tomam a responsabilidade dos seus atos

¹ AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 3. ed. brasileira, revista, atualizada e aumentada. Rio de Janeiro: Delta, 1980. v. 5, p. 3413.

umas pelas outras. || Recíproco, interdependente. || (Fig.) Responsável. || Ser, *estar solidário*, compartilhar dos mesmos interesses, opiniões, responsabilidades, ações, etc.; dar o seu acordo e apoio a: O *Diário Mercantil* que os publica (artigos) não é *solidário* comigo nas opiniões a manifestar, nos juízos a emitir. (Júlio Ribeiro, *Cartas Sertanejas*, I, p. 11.) O sindicato dos estudantes de direito *estava solidário* com os grevistas. (Jorge Amado, *Jubiabá*, p. 325, ed. 1937.) || F. b. lat. *Solidarius*.²

Portanto, a solidariedade pode ser detectada, mais facilmente, no seio familiar, visto que ele é o instituto que mais se identifica com o termo solidariedade, isto porque, mesmo diante de brigas, conflitos e desavenças, mesmo assim, quando um membro da família se encontra em desvantagem financeira, de saúde, etc. todos se sentem na obrigação de auxiliá-lo. Esta é a regra, por uma questão de ética ou mesmo sob pena de uma sanção imediata, como um olhar atravessado de um membro da família, faz com que haja em quase todas as situações de necessidade o auxílio de membro por outro.

A solidariedade no seio familiar, célula da sociedade, é fácil de ser compreendida. Ocorre que a sociedade nasce justamente da comunhão entre famílias e, em decorrência de uma facilitação da vida em conjunto. Com esta comunhão, a solidariedade que era apenas e tão somente de um membro da família para com outro membro da mesma família, transcende esta, e passa agora a fazer parte de todos os membros da comunidade para com todos. Portanto, a solidariedade agora está presente tanto diante da necessidade de um membro da família quanto da necessidade de um membro da comunidade.

Do exposto acima, reforça-se que a solidariedade no âmbito familiar é fácil de ser detectada e de ser cumprida, pois existe um laço de sangue ou afeto maior, contrariamente à solidariedade em uma comunidade, cujos necessitados não são membros da família, situação esta em que o auxílio fica muito mais complicado e gravoso. A dificuldade está no fato de que na comunidade é muito mais difícil detectar quem cumpriu com a solidariedade e quem não a cumpriu, portanto, a sanção é mais difícil de ser aplicada, favorecendo a inadimplência.

No âmbito do Estado, com o aumento da complexidade das relações, acelera-se as inadimplências referentes à solidariedade também.

Todavia, o texto constitucional, com a sua devida evolução, busca cada vez mais, o cumprimento da solidariedade por parte do cidadão. Como exemplo, tem-se o pagamento de tributos, os quais são revertidos em bens e serviços para os cidadãos. Portanto, o texto constitucional elege os bens e garantias fundamentais do cidadão e a tributação serve justamente para garanti-los.

² AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 3. ed. brasileira, revista, atualizada e aumentada. Rio de Janeiro: Delta, 1980. v. 5 p. 3413.

Atualmente, muitas são as campanhas presentes no Estado, direcionadas ao cumprimento da solidariedade por seus membros, apelando à consciência humana para a realização de um dar, fazer ou, até mesmo um não fazer, auxiliando, assim, membros do Estado que, de alguma forma, se encontram em desvantagem (financeira, afetiva, etc.).

O que se pretende observar, é o fato de que nem sempre a solidariedade representa liberalidade³, ao contrário, na maior parte das vezes, o termo solidariedade está empregado como representação de uma obrigação ou até mesmo de uma imposição decorrente de lei, como no caso da matéria tributária.

Lógico que, em alguns casos, os indivíduos são solícitos com outros em decorrência de um sentimento de liberalidade, mas ainda sim, na maior parte dos casos, a solidariedade é realizada em decorrência da não aplicação de uma sanção, a qual pode ser moral ou até mesmo em pecúnia.

O sentimento de solidariedade pode ser visto em família, comunidade, região, ou Estado. Várias são as formas de expressão da solidariedade.

Ao reportar este conceito ao mundo jurídico, facilmente conseguimos chegar à conclusão do que seja solidariedade, sendo que para isto basta utilizarmos o dicionário jurídico para entender este tema:

SOLIDARIEDADE. De *solidário*, radicado no *solidus* latino, gramaticalmente *solidariedade* traduz o sentido do que é *total* ou *por inteiro* ou *pela totalidade*. Assim, em realidade, revela-se a solidariedade numa *comunidade de interesses*, ou numa *co-responsabilidade*.

No sentido jurídico, a solidariedade, igualmente, configura a *consolidação em unidade de um vínculo jurídico* diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que somente se possa cumprir por inteiro, ou *in solidum*.

Por essa razão, juridicamente, a solidariedade vem assinalar o modo de ser de um direito, ou de uma obrigação, que não podem ser fracionados e devem ser sempre considerados em sua totalidade.

Assim, mesmo que, aparentemente, a solidariedade procure definir uma *responsabilidade ilimitada*, como é o caso da que se impõe aos sócios das sociedades em nome coletivo, essa ilimitação de responsabilidade não vai além da totalidade das obrigações sociais. Claramente, pois, tem o sentido de uma responsabilidade dentro de um todo, ou de um conjunto total de obrigações que se *solidificam* para determinar o âmbito da respectiva solidariedade.

³ **LIBERALIDADE**, s. f. qualidade do que é liberal; largueza de ânimo, generosidade, munificência; disposição a praticar o bem sem esperança de recompensa. F. lat. *Liberalitas*. AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 3. ed. brasileira, revista, atualizada e aumentada. Rio de Janeiro: Delta, 1980. v. 3, p. 2141.

A solidariedade tanto pode referir-se à pluralidade de credores, como a pluralidade de devedores. E daí a evidência da *solidariedade ativa* e da *solidariedade passiva*, conforme se fundam em uma pluralidade de relações subjetivas, ou na unidade objetiva da prestação.

Em princípio, a solidariedade não se presume: deve ser sempre expressa ou promanar da vontade inequívoca e explícita das partes, ou decorrer de imposição legal. (sem grifo no original)⁴

É perceptível que o termo solidariedade utilizado ou transportado para o direito representa a responsabilidade de cada membro de um grupo por todos, interligados em razão de algum ato ou fato. Como exemplo, a responsabilidade solidária, nas sociedades limitadas, em que todos os sócios são responsáveis pela integralização de todo o capital social, sendo assim, em uma sociedade, se um dos sócios não integralizar sua cota, outro pode ser chamado a realizar este ato.

Especificamente, em matéria tributária, além da responsabilidade solidária fazer parte de um grupo, a doutrina atual muito fala ora em solidariedade social, em matéria tributária, ora em solidariedade fiscal.

Desde já se faz necessário diferenciar estes três conceitos. O termo “solidariedade,” utilizado em matéria tributária, é questionável, visto que, o tributo é conceituado no artigo 3º do Código Tributário Nacional: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ou seja, tributo dentro do Estado Brasileiro representa toda prestação em dinheiro ou bem que possa ser transformado em dinheiro, sendo compulsório. Ora, compulsoriedade significa que não há opção de escolha do contribuinte, se vai efetuar o pagamento do tributo ou não, ou seja, da ocorrência do fato imponible é que nasce a relação jurídica tributária, autorizando o fisco a cobrar e obrigando o contribuinte a pagar. Não há que se falar em facultatividade, concretizado o fato imponible, o contribuinte é obrigado a pagar.

Nesta relação jurídica tributária, tem-se de um lado o sujeito ativo (fisco = União, Estado, Município ou Distrito Federal), de outro o contribuinte (sujeito passivo), portanto, falar em igualdade, nesta relação jurídica, é muito difícil. Qualquer cidadão consegue notar que não há um equilíbrio fático e que o Estado detém um poder maior que o cidadão, pela própria legitimação do poder daquele por estes. Portanto, o poder estatal está evidenciado na

⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 1323.

relação jurídica tributária, na medida em que, o contribuinte não pode deixar de recolher tributos se realizado o fato imponible, com as exceções trazidas pelo próprio Estado.

Ocorre que, o poder de tributar exercido pelo Estado é legitimado pela necessidade de todos concorrerem com bens e serviços para todos.

E de onde vem esta obrigação?

Esta obrigação decorre da evolução da família em comunidade, da comunidade em sociedade, da sociedade em Estado, e de todas as evoluções deste (do liberal para o social). Esta evolução trouxe um aumento demográfico, tendo como consequência um aumento das complexidades das relações e uma necessidade maior do Estado em recursos (arrecadação).

E estes recursos vêm de onde?

Estes recursos advêm dos próprios bens que o Estado possui ou do pagamento de tributos por parte dos cidadãos.

No chamado Estado Liberal, não existia uma necessidade por tantos recursos, na medida em que havia a atuação apenas em questões de paz e segurança. Com diversos acontecimentos históricos (Revolução Industrial, Primeira Guerra Mundial, Quebra da Bolsa de Nova Iorque, Segunda Guerra Mundial), houve a necessidade dos Estados auxiliarem seus cidadãos para a sobrevivência própria deste instituto.

Surge, então, o chamado Estado Social, Estado este garantidor de bens e serviços para seus cidadãos. O encargo de garantir bens e serviços para seus cidadãos também acarreta uma maior arrecadação, representando mais receitas originárias e derivadas.

Na atualidade, vive-se em um Estado Constitucional Fiscal Democrático com um viés liberal e social; liberal, porque os recursos (tributos) garantem a paz e a segurança e, social, porque os recursos (tributos) são responsáveis por fazer frente aos bens e serviços que o cidadão necessita para concretizar a sua dignidade humana.

Sem adentrar na questão da dignidade, mas dentro ainda do Estado Constitucional Fiscal Democrático, a representação deste Estado está no próprio texto constitucional.

Portanto, estar em um Estado Constitucional Fiscal Democrático significa estar submetido à Constituição Federal, ressaltando-se que esta submissão não é só dos cidadãos, mas sim, principalmente, dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, os quais possuem legitimidade, desde que observem os preceitos constitucionais. Legitimidade esta concedida pelos cidadãos, os quais elegem seus representantes, e estes, por sua vez, concretizam a vontade geral do povo, o bem comum. Ora, a imposição de tributos representa a própria vontade geral do povo? O bem comum? Sim, o homem opta por realizar um contrato e viver em sociedade, esta opção gera como consequência a perda de parcela de sua liberdade e a

obrigação, como decorrência direta deste contrato, de contribuir com o financiamento do Estado.

Vale ressaltar, que não é agradável perder parcela da liberdade, bem como ter que concorrer com a sociedade, mas não se trata de um querer, de uma liberalidade e, sim, de uma obrigação decorrente do próprio contrato social celebrado pelos cidadãos. Não há que se falar em solidariedade, em matéria tributária, como sendo algo que o indivíduo faz por liberalidade. O cidadão paga seus tributos em decorrência de uma obrigação, esta imposta pelo Estado, em decorrência de um contrato social, legitimado pela democracia.

O texto constitucional atual é claro em dizer em seu artigo terceiro que um dos objetivos da sociedade é alcançar uma sociedade justa, livre e solidária. Portanto, este objetivo não é apenas da matéria tributária e sim de todas as disciplinas do direito. Ocorre que o Direito Tributário ganha ênfase na medida em que ele, o grande financiador do Estado, faz frente aos gastos públicos em bens e serviços para os cidadãos.

O princípio da solidariedade é o grande direcionador dos demais princípios como o da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, entre outros, isto porque, a exemplo do princípio da capacidade contributiva, a distribuição de riquezas do imposto de renda consegue em parte alcançar uma sociedade mais justa, livre e solidária.

Do exposto acima, fica evidente que o princípio da solidariedade deve ser aplicado ao direito tributário. A doutrina ainda faz referência à solidariedade social e fiscal. O termo “social”⁵ pode ser entendido como sendo a concorrência de todos para com a sociedade, ou seja, existe a solidariedade, porque vive-se em sociedade e o termo “fiscal” significa que existe a cooperação especificamente financeira, através de impostos.

O que se percebe é a presença de uma Constituição que visa atingir um ideal, sendo este uma sociedade justa, livre e solidária, confessando-se a presença forte da desigualdade.

Na atualidade, diante de um sistema capitalista, em que vigora o contrato e a propriedade, a solidariedade fiscal e social são o equilíbrio do sistema. Fica claro que com o

⁵ **SOCIAL**, adj. que diz respeito à sociedade: Creio que ela (luzinha) existe igualmente para todos os humanos, e não deve ser outro o fanal que os guiou através das convulsões físicas e sociais do mundo. (Aq. Ribeiro, *Luz ao Longe*, c. 11, p. 224, Ed. 1949.) Sociável. Próprio dos sócios de uma sociedade ou comunidade; relativo a uma sociedade: Firma *social*. Conveniente à uma sociedade ou própria dela: Qualidades *sociais*. (Hist. nat.) Diz-se de certas espécies de plantas e de animais que vivem em grupos mais ou menos numerosos. *Contrato ou pacto social*, convenção expressa que regula os direitos e deveres de um povo, bem como a sua forma de governo. *Grupo social*. V. *grupo*. *Ordem social*. V. *ordem*. *Questões sociais*, as que se referem ao desenvolvimento intelectual e moral das massas sociais independentemente da forma de governo ou da política. *Previdência social*. V. *previdência*. *Razão social*. V. *razão*. *República democrática e social*, a que se propõe realizar as formas sociais. *Ciência social*, a ciência da organização e do desenvolvimento das sociedades; sociologia. *O ser social*, o que vive em sociedade. F. lat. *Socialis*. AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 3. ed. brasileira, revista, atualizada e aumentada. Rio de Janeiro: Delta, 1980. v. 5, p. 3402.

advento da Constituição Federal de 1988, este texto adquiriu um caráter “cidadão” pela presença, principalmente, da ordem social e do artigo 5º (cláusula pétrea). Lógico que com o avanço do pensar coletivo, do agir coletivo, porém sempre sob uma imposição de determinada consequência.

A intenção da pesquisa não é traçar as imperfeições do sistema tributário brasileiro, ao contrário, busca-se analisá-lo tecnicamente para se chegar à conclusão de seus benefícios, sem a ilusão de um sistema perfeito, o que seria inalcançável.

Por fim, faz-se necessário delimitar o campo da pesquisa, o qual terá por base o plano estritamente constitucional, em que levar-se-á em consideração a norma e o seu conjunto.

Nesta seara, tem-se por finalidade conhecer as normas jurídicas e interpretá-las.

Portanto, para a realização desta pesquisa, será feito um corte metodológico do direito, analisando constitucionalmente as normas diretamente relacionadas à matéria tributária. Neste contexto, o fenômeno jurídico da tributação a ser focado terá por base a Constituição Federal vigente.

2 ESTADO CONSTITUCIONAL FISCAL DEMOCRÁTICO

2.1 ESTADO: CONCEPÇÃO

2.1.1 Origem da Sociedade

Para compreender o sistema tributário brasileiro, é necessário analisar a evolução da sociedade, a qual se desenvolveu ao longo dos tempos e deu origem ao Estado, pois nesta passagem o sistema tributário também se modificou e continua evoluindo.

A origem da sociedade⁶ pode ser explicada basicamente por quatro teorias: a teoria da sociedade natural, a teoria do contrato, a organicista e a mecanicista.

A primeira teoria relata que a vida em sociedade decorre de um fato natural, advindo da própria natureza do homem, o qual tem consciência de sua necessidade de vida associativa, diferentemente dos animais.⁷

Já na teoria do contrato, a sociedade encontra fundamento em um acordo de vontades celebrado entre os homens. E, por que os homens teriam vontade de realizar tal acordo? Esta pergunta pode ser respondida por Thomas Hobbes⁸, o qual entende que o homem inicialmente vive em “*estado de natureza*”, podendo, por exemplo, em função da paixão, voltar-se uns contra os outros, gerando o que ele chama de a permanente “*guerra de todos contra todos*”. Este temor constante faz prevalecer a razão humana e, conseqüentemente, a celebração do contrato, passando de um “*estado natural*” para um “*estado social*”, representando uma perda da “*liberdade individual*” para dar lugar à “*vontade geral*”.

⁶ “**SOCIEDADE** s.f. estado social; reunião de homens que têm a mesma origem, os mesmos usos e as mesmas leis, corpo social: em face da antiga sociedade que se ia aluindo aos poucos [...] surgia a nova que ainda dura e a que todos pertencemos. (J. Fr. Lisboa). Estado dos animais que vivem sob a ação de leis comuns [...]” AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 3. ed. brasileira, revista, atualizada e aumentada. Rio de Janeiro: Delta, 1980. v. 5, p. 3403.

⁷ Nas palavras de Dalmo de Abreu Dallari “[...] a sociedade é um produto da conjugação de um simples impulso associativo natural e da cooperação da vontade humana”. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 9.

⁸ Entendimento este extraído da obra de Dalmo de Abreu Dallari: “Para HOBBS o homem vive inicialmente em ‘estado de natureza’, designando-se por esta expressão não só os estágios mais primitivos da História mas, também, a situação de desordem que se verifica sempre que os homens não têm suas ações reprimidas, ou pela voz da razão ou pela presença de instituições políticas eficientes. Assim, pois, o estado de natureza é uma permanente ameaça que pesa sobre a sociedade e que pode irromper sempre que a paixão silenciar a razão ou a autoridade fracassar. HOBBS acentua a gravidade do perigo afirmando sua crença em que os homens, no estado de natureza, são egoístas, luxuriosos, inclinados a agredir os outros e insaciáveis, condenando-se, por isso mesmo, a uma vida solitária, pobre, repulsiva, animalésca, breve. Isto é que acarreta, segundo sua expressão clássica, a permanente ‘guerra de todos contra todos’. *Idem*.”

Contudo, a teoria da sociedade natural é a que possui mais adeptos atualmente.⁹

Assim, o homem possui uma necessidade natural de associar-se. Porém, não é qualquer grupo que poderá ser chamado de sociedade, dependendo esta da presença de três elementos essenciais¹⁰: uma finalidade, uma ordem social e jurídica, e um poder social.

O primeiro elemento determina que o agrupamento de pessoas deve ter uma finalidade, que é a busca pelo bem comum.¹¹

Já o segundo elemento refere-se à presença conjunta e constante da reiteração, da ordem e da adequação para se atingir a finalidade que é o bem comum. A “reiteração” é a manifestação conjunta de atos por parte de seus integrantes, visando ao bem comum, ou seja, é o agir tendo em vista o bem comum. Já a “ordem” significa coordenar os movimentos, em que, além da submissão às leis da natureza, princípio da causalidade, o homem está sujeito às leis humanas pelo princípio da imputação. Já o terceiro requisito é a “adequação,” em que os indivíduos devem ponderar as exigências e a realidade social para melhor atender ao interesse do bem comum.

O poder, último elemento, pode ser entendido sob diversas formas, como bem salienta Dalmo de Abreu Dallari:

- a) o poder, reconhecido como necessário, quer também reconhecimento de sua legitimidade, o que se obtém mediante consentimento dos que a ele se submetem;
- b) embora o poder não chegue a ser puramente jurídico, ele age concomitantemente com o direito, buscando uma coincidência entre os objetivos de ambos;
- c) há um processo de objetivação, que dá precedência à vontade objetiva dos governantes ou da lei, desaparecendo a característica de poder pessoal;
- d) atendendo a uma aspiração à racionalização, desenvolveu-se uma técnica do poder, que torna despersonalizado (poder do grupo, poder do sistema), ao mesmo

⁹ Posicionamento este de Dalmo de Abreu Dallari, vejamos: “as teorias favoráveis à idéia da sociedade natural, que têm, atualmente, maior número de adeptos e que exercem maior influência na vida concreta do Estado”. Para este autor, o antecedente mais remoto desta teoria é Aristóteles, no século IV a. C.; depois no século I a. C., com Cícero em Roma; na Idade Média com São Tomás de Aquino e; na Modernidade tem-se Ranelletti. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 7-9.

¹⁰ “Tal reunião, mesmo que seja muito grande o número de indivíduos e ainda que tenha sido motivada por um interesse social relevante, não é suficiente para que se possa dizer que foi constituída uma sociedade. Quais são, pois, os elementos necessários para que um agrupamento humano possa ser reconhecido como uma sociedade? Esses elementos, encontrados em todas as sociedades, por mais diversas que sejam suas características, são três: a) uma finalidade ou valor social; b) manifestações de conjunto ordenadas; e c) o poder social.” *Ibidem*, p. 16.

¹¹ Entendimento este retirado da obra de Dalmo de Abreu Dallari, o qual cita Papa João XXIII, *Pacem in Terris* (Encíclica, II, 58): “O bem comum consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consistem e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana”. *Ibidem*, p. 19.

tempo em que busca meios sutis de atuação, colocando a coação como forma extrema.¹²

Portanto, o poder deve ser compreendido como sendo as aspirações da própria sociedade.

No entendimento de Paulo Bonavides,¹³ duas são as teorias capazes de explicar os fundamentos para a existência da vida em sociedade: a organicista e a mecanicista.

A teoria organicista parte do pressuposto de que o homem possui uma tendência inata para viver em sociedade, comparando o organismo biológico com a sociedade. Esta organização advém da reunião de pessoas com inúmeras atividades, mas que versem sobre o todo. Estão presentes neste conceito a dependência, a hierarquia, a autoridade, sendo que a soma das vontades individuais faz surgir uma nova e superior vontade. O princípio da autoridade é a base desta teoria, em que a sociedade é superior, uma vez que “os indivíduos passam, a sociedade fica”¹⁴.

Já o pensamento mecanicista defende que a formação da sociedade se dá pelo interesse comum, não sendo este possível de ser alcançado isoladamente. Portanto, sua base está no assentimento e não na autoridade presente na organicista.¹⁵

Conclui-se, portanto, que o homem tem uma necessidade natural de viver em grupos. No entanto, para que um grupo seja denominado “sociedade,” é necessária a presença concomitante da busca pelo fim comum e que este objetivo seja alcançado por manifestações conjuntas submetidas a um poder.

¹² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 38.

¹³ Entendimento este retirado da obra de Paulo Bonavides, nas suas palavras: “Quando Toennis diz que a Sociedade é um grupo derivado de um acordo de vontades, de membros que buscam, mediante o vínculo associativo, um interesse comum impossível de obter-se pelos esforços isolados dos indivíduos, esse conceito é irrepreensivelmente mecanicista. No entanto, quando Del Vecchio entende por sociedade o conjunto de relações mediante as quais vários indivíduos vivem e atuam solidariamente em ordem a formar uma entidade nova e superior, oferece-nos ele um conceito de Sociedade basicamente organicista”. BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. (revista e atualizada). São Paulo: Malheiros, 1996. p. 54-56.

¹⁴ *Ibidem*, p. 56.

¹⁵ Nesta mesma linha de pensamento, temos o conceito de sociedade, segundo Dalmo de Abreu Dallari em que “[...] os agrupamentos humanos caracterizam-se como sociedades, quando tem um fim próprio e, para sua consecução, promovem manifestações de conjunto ordenadas e se submetem a um poder [...]”. *Ibidem*, p. 39.

2.1.2 Origem do Estado

Diante da necessidade do homem de viver em grupos, como visto no item anterior, nasce a sociedade, a qual evolui e surge o chamado Estado¹⁶ “(do latim *status* = estar firme), significando situação permanente de convivência e ligada à sociedade política”¹⁷.

A sociedade se diferencia do Estado, sendo que

sociedade é o meio em que os indivíduos fatalmente vivem. E pode ter sentido equivalente à nação ou a estado, desde que se encontre em qualquer espécie de agrupamento ou associação, seja jurídica ou politicamente organizada¹⁸.

Estado pode ser caracterizado sob uma acepção filosófica, jurídica e sociológica. A primeira coloca o Estado

na rotação de seu princípio dialético da Idéia como a síntese do espírito objetivo, o valor social mais alto, que concilia a contradição Família e Sociedade, como

¹⁶ **ESTADO.** Derivado do latim *status* (estado, posição, ordem, condição), é vocábulo que possui sentidos próprios no Direito Público e no Direito Privado. Estado. No sentido do Direito Público, Estado, segundo conceito dado pelos juristas, é o agrupamento de indivíduos, estabelecidos ou fixados em um território determinado e submetidos à autoridade de um poder público soberano, que lhes dá autoridade orgânica. É a expressão jurídica mais perfeita da *sociedade*, mostrando-se também a organização política de uma *nação*, ou de um *povo*. [...] Estado. No conceito que lhe empresta o *Direito Privado*, possui a significação genérica *de modo de ser* ou *de estar* de uma coisa ou pessoa. Refere-se, assim, às próprias condições ou qualidades que lhe são atribuídas, em relação a fatos que mostram como devem ser. Relativamente às pessoas, o estado pode ser encarado sob vários aspectos: a) significa o conjunto de qualidades naturais ou inerentes à sua condição de *ente humano*, quer encarado isoladamente, quer em relação às demais pessoas isoladamente, quer em relação às demais pessoas que o rodeiam. Destas qualidades se geram, então, tantas situações jurídicas, conseqüentes de fatos naturais, como o *estado de liberdade*, o *estado de igualdade*, a *nacionalidade*, como oriundos de fatos jurídicos, como o *casamento*, a *filiação*, o *parentesco*, e a própria *capacidade*; b) por outro aspecto, no *estado* compreende-se somente tudo que se refere à condição da pessoa ou à sua posição jurídica, sem levar em conta a idéia ou o sentido de sua capacidade. É o *estado civil*, em seu amplo sentido, não somente tomando no aspecto do *estado de família*, ou na *situação social de indivíduo*. Dele é que se geram as *questões de estado*, reguladas *ratione personae*, que se fundam, precipuamente, na condição natural das pessoas ou nas qualidades que lhe são inerentes: *nacionalidade*, *liberdade*, *cidade*, *família*, *domicílio*, *nome*, etc. Nesta acepção, tem-se o sentido *forense* ou *processual de estado*, em que se fundam e de que geram diferentes direitos e prerrogativas, decorrentes de fatos naturais ou de fatos jurídicos, dizendo-se, então, *estados naturais* ou *estados civis*; c) mas, uma acepção estrita, *estado* é tomado no sentido de *situação social* da pessoa, também dita de *condição social*, reveladas nos *estados de solteiro*, de *casado* ou de *viúvo*. Em verdade, no entanto, *estado*, qualquer o conceito em que seja tido, dirá sempre da condição ou qualidade inerente à pessoa, em face da posição e da situação ocupadas. E, assim, decorrendo de fatos naturais ou de fatos jurídicos, dizem-se vulgarmente *estado de fato* ou *estado de direito*. Em relação às coisas, *estado* significa as *qualidades* com que elas se apresentam ou as *condições* em que se encontram. Estado. Na terminologia própria do Direito Público brasileiro e norteamericano, *Estado* é tomado no sentido de organização política não-soberana, constituindo um corpo político e administrativo, dependente do *Estado Soberano*. É uma parte correspondente à província ou departamento, da divisão administrativa dada ao Estado, entre nós, denominado de União. E, especializando-se, diz-se *Estado Federado* ou Estado-membro, para distingui-lo como *subunidade* da federação. SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 553-554.

¹⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. atual. São Paulo: Saraiva. 1995. p. 43.

¹⁸ SILVA, De Plácido. *Op. cit.*, p. 553.

instituição acima da qual sobrepaira tão-somente o absoluto, em exteriorizações dialéticas, que abrangem a arte, a religião e a filosofia¹⁹.

Já a significação jurídica aborda o conceito de Estado como sendo a reunião de pessoas vivendo sob o regimento de um ordenamento jurídico, ou seja, o Estado é submisso a uma ordem jurídica.

E, finalmente, a visão sociológica faz referência à existência natural de homens fortes e fracos. Nesta concepção, os fortes monopolizam a força e dominam os fracos. Trata-se, portanto, de um Estado originado pela coação, em que a vontade dos mais fortes prevalece, como bem relata Paulo Bonavides ao afirmar que, “o conceito de Estado repousa, por conseguinte, na organização ou institucionalização da violência, segundo as análises mais profundas da sociologia política”²⁰.

No que tange ao aparecimento do Estado, têm-se, basicamente, três teorias:

Para explicar a primeira teoria, far-se-á uso das palavras de Dalmo de Abreu Dallari, “o Estado, assim como a própria sociedade, existiu sempre, pois desde que o homem vive sobre a Terra, acha-se integrado numa organização social, dotada de poder e com autoridade para determinar o comportamento de todo o grupo”²¹.

Com relação à segunda teoria, parte-se do pressuposto de que houve um período em que não existiu o Estado, surgindo este por uma questão de necessidade e conveniência dos grupos.

A terceira teoria diz que o Estado é uma sociedade política com características definidas, conseqüência de um dado momento histórico.

Por fim, com relação às causas responsáveis para o surgimento do Estado, pode-se dizer que são basicamente duas: a formação originária ou derivada. A formação “originária” corresponde a um grupo de pessoas em um determinado local que dão origem ao Estado, podendo ser natural (origem familiar, pela violência, por causas econômicas, dentre outros) ou contratual.

¹⁹DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 62-63.

²⁰BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. (revista e atualizada). São Paulo: Malheiros, 1996. p. 65.

²¹DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.*, p. 44.

De outro lado, “derivada” é a formação de novos Estados a partir daqueles que já existem, podendo ocorrer por fracionamento ou união dos Estados.²²

A partir das concepções feitas, anteriormente, pode-se retirar dois elementos que compõem o Estado: o poder e o indivíduo, sendo o terceiro elemento o território.

O poder, segundo Paulo Bonavides, “representa sumariamente aquela energia básica que anima a existência de uma comunidade humana num determinado território, conservando-a unida, coesa e solidária”²³.

Por conseguinte, o povo representa o conjunto de indivíduos que se unem para construir o Estado. Significa a vinculação do grupo ao ordenamento jurídico do Estado, participando da sua formação e do exercício do poder soberano. Este conceito difere-se do significado de população, que é o conjunto de pessoas que estão dentro do Estado, demográfica e estatisticamente falando.²⁴

Já o território é a parte do globo terrestre com “limitações”, onde o Estado exerce a sua soberania, seu poder de império, e exclui a interferência dos outros. O território compreende o espaço terrestre, aéreo e marítimo.

A partir deste contexto, verifica-se que o Estado não existe sem povo e sem território, salvo algumas exceções atuais²⁵, e que o território estabelece a ação soberana do Estado e é objeto de direitos do mesmo.

2.1.3 Evolução Histórica do Estado

A junção das principais características de um Estado configura um tipo de Estado, e a análise dos seus diversos tipos faz-se necessária para um conhecimento do presente e uma maior segurança no futuro.

²² “Ao se estudarem as causas do aparecimento dos Estados, é preciso, antes de tudo, lembrar que há duas questões diferentes a serem trabalhadas: de um lado, existe o problema da formação *originária* dos Estados, partindo de agrupamentos humanos ainda não integrados em qualquer Estado; diferente dessa é a questão da formação de novos Estados a partir de outros preexistentes, podendo-se designar esta forma como *derivada*.” DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 45.

²³ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. (revista e atualizada). São Paulo: Malheiros, 1996. p. 106.

²⁴ “Ainda pode-se falar em nação, a qual possui um caráter de homogeneidade referente à origem, interesses e aspirações, aparecendo como um conceito psico-sócio-antropológico.” STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 142.

²⁵ “Não existe Estado sem território. No momento mesmo de sua constituição, o Estado integra num conjunto indissociável, entre outros elementos, um território, de que não pode ser privado sob pena de não ser mais Estado. A perda temporária do território, entretanto, não desnatura o Estado, que continua a existir enquanto não se tornar definitiva a impossibilidade de se reintegrar o território com os demais elementos. O mesmo se dá com as perdas parciais de território, não havendo qualquer regra quanto ao mínimo de extensão territorial.” DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.*, p. 76.

Para uma melhor compreensão do tema, será abordado o tipo de Estado, conforme as características de cada época.

A forma mais antiga de Estado é o chamado Estado Antigo, Oriental ou Teocrático, e fazem parte deste tipo as antigas civilizações do Oriente. Neste período, não havia distinção entre religião, moral, economia, etc.; todavia, existiam duas características marcantes: a natureza unitária, em que não havia divisões no Estado, e a religiosidade, possuindo o Estado uma estrita relação com a divindade.

Seguindo a ordem cronológica, tem-se o Estado Grego, cuja característica marcante é a presença das cidades-estados (*polis*), tendo como finalidade principal a busca pela auto-suficiência. Vale ressaltar que, nesse período, as decisões políticas eram tomadas apenas pelos ditos “cidadãos”²⁶.

²⁶ “A regra, entretanto, era a restrição, que em alguns lugares era bastante rigorosa, como na Cidade de Tebas, onde uma lei chegou a excluir das funções públicas quem não tivesse cessado, dez anos antes, qualquer atividade comercial. Como se vê claramente, essa idéia restrita de povo não poderia estar presente na concepção de democracia do século XVIII, quando a burguesia, economicamente poderosa, estava às vésperas de suplantar a monarquia e a nobreza no domínio do poder político DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 124.

A antiguidade não conheceu, como já dissemos, os direitos individuais; e agora podemos precisar nosso pensamento, dizendo que ela não conheceu nem a igualdade civil nem a liberdade civil. Apenas a liberdade política se poderia dizer que existiu nos Estados gregos do período democrático, pois os cidadãos das cidades da Grécia tinham participação direta e efetiva no governo. Essa afirmação mesma, porém, deve ser entendida em termos, porque os cidadãos, em Atenas e nos demais Estados, eram uma minoria insignificante. A maior parte da população era formada pelos escravos, sem direitos de espécie alguma, simples coisas de propriedade dos homens livres. O cidadão grego tomava parte do governo, votando e sendo votado nas assembleias populares, mas não possuía a liberdade civil nem a igualdade civil. O Estado absorvia-o inteiramente. Os estrangeiros eram pouco menos que escravos, eram inimigos, não possuíam também nenhum direito. AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 34. ed. São Paulo: Globo, 1995. p. 155.

Já no que diz respeito ao Estado Romano, sobressaiu-se a sua base familiar, onde o povo participava das decisões. Todavia, como no Estado Grego, a noção de povo era muito restrita.²⁷

Contudo, o conceito de superioridade dos romanos deu lugar ao cristianismo e, conseqüentemente, passou a visar a universalidade e a igualdade dos homens. Esta busca constante dos cristãos chegou à idéia da criação de um Estado Universal, um Império da Cristandade. Porém, houve resistência por parte das autoridades e do próprio Imperador, pois representaria uma submissão à igreja.

Neste mesmo período, ocorreram as invasões dos bárbaros, os quais invadiam e estimulavam estas regiões a tornarem-se independentes, dando origem a diversos Estados.

Já o Estado Medieval foi marcado pela presença do feudalismo, de estrutura estatal baseada na situação patrimonial. Para Lenio Luiz Streck e José Luis Bolzan de Moraes “[...] esquematicamente o feudalismo consistia no seguinte: uma aristocracia originalmente militar se autodesignava um território e sua população”²⁸.

Dalmo de Abreu Dallari define o Estado Medieval com as seguintes características:

[...] no Estado Medieval, a ordem era sempre bastante precária, pela improvisação das chefias, pelo abandono, ou pela transformação de padrões tradicionais, pela presença de uma burocracia voraz e quase sempre todo-poderosa, pela constante situação de guerra e, inevitavelmente, pela própria indefinição das fronteiras políticas.²⁹

Já para Lenio Luiz Streck e José Luis Bolzan de Moraes, têm-se como características marcantes do Estado Medieval:

A – permanente instabilidade política, econômica e social;

B – distinção e choque entre poder espiritual e poder temporal;

C – fragmentação do poder, mediante a infinita multiplicação de centros internos de poder político, distribuídos aos nobres, bispos, universidades, reinos, corporações etc;

²⁷ Uma das peculiaridades mais importantes do Estado Romano é a base familiar da organização, havendo mesmo quem sustente que o primitivo Estado, a *civitas*, resultou da união de grupos familiares (as *gens*), razão pela qual sempre se concederam privilégios especiais aos membros das famílias patrícias, compostas pelos descendentes dos fundadores do Estado. Assim como no Estado Grego, também no Estado Romano, durante muitos séculos, o povo participava diretamente do governo, mas a noção de *povo* era muito restrita, compreendendo apenas uma faixa estreita da população. Como governantes supremos, havia os magistrados, sendo certo que durante muito tempo as principais magistraturas foram reservadas às famílias patrícias. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 55.

²⁸ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. p. 21.

²⁹ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.*, p. 58.

D – sistema jurídico consuetudinário embasado em regalias bilíricas;

E – relação de dependência pessoal, hierárquica de privilégios.³⁰

Portanto, a instabilidade política, econômica e social constantemente presentes no Estado Medieval fez surgir a necessidade da criação de uma ordem e de uma autoridade para garantir a paz, dando-se início ao surgimento do Estado Moderno.

Para Lenio Luiz Streck e José Luis Bolzan de Moraes, “as deficiências da sociedade política medieval determinaram as características fundamentais do Estado Moderno [...]”³¹.

Entende-se por Estado Moderno uma unidade territorial, a identificação de um povo com um poder soberano. Este tipo estatal é caracterizado pela presença de quatro elementos essenciais: elementos materiais, composto pelo território e pelo povo; elementos formais, que são a soberania ou o governo e, a finalidade, a qual é destacada do entendimento de Dalmo de Abreu Dallari³².

Os elementos materiais e a finalidade já foram relatados no item anterior, cabe agora, discorrer sobre o elemento formal, qual seja, a soberania.

A soberania surge com o Estado Moderno, pois é uma de suas bases. Alguns autores entendem a soberania como sendo o poder do Estado; outros acreditam que é a qualidade do poder de Estado, ou, ainda, há aqueles que preferem defini-la como a expressão da unidade de uma ordem.

Ocorre que todas estas posições doutrinárias possuem um ponto em comum: a soberania está sempre ligada à concepção de poder³³.

Para Dalmo de Abreu Dallari, na concepção puramente política, “a soberania expressava a plena eficácia do poder, sendo conceituada como o poder incontestável de querer coercitivamente e de fixar as competências”, já numa “concepção puramente jurídica, leva ao conceito de soberania, o poder de decidir em última instância sobre a atributividade

³⁰ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 21.

³¹ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ibidem*, p. 24.

³² “Em face da variedade de posições, sem descer aos pormenores de cada teoria, vamos proceder à análise de quatro notas características – a soberania, o território, o povo e a finalidade –, cuja síntese nos conduzirá a um conceito de Estado que nos parece realista, porque considera todas as peculiaridades verificáveis no plano da realidade social.” DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo. Editora Saraiva. 19. ed. 1995, p. 61.

³³ A quase unanimidade dos tratadistas reconhece que, se a soberania é um poder supremo, é a maior força, não quer dizer que seja um poder arbitrário. [...] O poder do Estado pela própria natureza das coisas, em seu exercício normal reconhece e respeita as limitações; ele poderá ir até a destruição da ordem jurídica estabelecida, mas terá que substituí-la por outra se não quiser desaparecer. Assim, onde existe Estado, existe uma ordem jurídica, um conjunto de normas e regras que ele reconhece e às quais se subordina voluntariamente. É o que os autores alemães denominam a autolimitação do poder do estado. AZAMBUJA. Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 34. ed. São Paulo: Globo, 1995, p. 67.

das normas, vale dizer, sobre a eficácia do direito”. Por fim, tem-se a concepção de “fundamento culturalista, nem admite a noção exclusivamente política, em termos de mera força, nem concorda em que possa reduzir a soberania à condição de fenômeno do Estado são, indissolivelmente, sociais, jurídicos e políticos”³⁴.

A soberania pode ser observada sob dois pontos de vista: a soberania interna, que “significa o *imperium* que o Estado tem sobre o território e a população, bem como a superioridade do poder político frente aos demais poderes sociais, que lhe ficam sujeitos, de forma mediata ou imediata”³⁵; e a soberania externa, que “é a manifestação independente do poder do Estado perante outros Estados”.³⁶ As principais características da soberania são: o fato dela ser una, indivisível, inalienável e imprescritível.³⁷

A partir deste contexto, pode-se concluir que, na atualidade, vive-se no Estado Moderno, porém, os elementos que o compõem sofreram e ainda sofrem enormes transformações em seus conceitos.

A primeira versão do Estado Moderno foi a Monarquia Absoluta³⁸ com as seguintes características: o Rei detinha poder divino; havia a personificação do Estado na figura do rei; o poder de *Imperium* com o direito absoluto do rei sobre o Estado; não havia divisão de poderes; e via de regra, o Rei entendia que o Estado era sua propriedade, assim como os senhores feudais detinham a sua propriedade, sem contar nos privilégios exercidos pelo clero e pela nobreza, duas classes favorecidas pelo poder absoluto do Rei.

Neste contexto, o que se via era uma notável e crescente insatisfação da burguesia, a qual buscava um mercado livre, e que acabou alcançando a ascensão política. Surge, então, o

³⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.p. 68.

³⁵ BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 110.

³⁶ *Idem*.

³⁷ Entendimento este retirado da obra de Dalmo de Abreu Dallari, o qual diz: “Quanto às *características* da soberania, praticamente a totalidade dos estudiosos a reconhece como *una, indivisível, inalienável e imprescritível*. Ela é *una* porque não se admite num Estado a convivência de duas soberanias. Seja ela poder incontrastável, ou poder de decisão em última instância sobre a atributividade das normas, é sempre poder superior a todos os demais que existam no Estado, não sendo concebível a convivência de mais de um poder superior no mesmo âmbito. É *indivisível*, porque, além das razões que impõem sua unidade, ela se aplica à universalidade dos fatos ocorridos no Estado, sendo inadmissível, por isso mesmo, a existência de várias partes separadas da mesma soberania [...]” “A soberania é *inalienável*, pois aquele que a detém desaparece quando ficar sem ele, seja o povo, a nação, ou o Estado. Finalmente, é *imprescritível*, porque jamais seria verdadeiramente superior se tivesse prazo certo de duração. Todo poder soberano aspira a existir permanentemente e só desaparece quando for por uma vontade superior”. DALLARI, Dalmo de Abreu. *Op. cit.*, p. 69.

³⁸ “Com a passagem da forma estatal medieval para o Estado Moderno – na sua versão inicial absolutista – tem-se o início de um modelo de *denominação legal-racional*. Ou seja, do *ex parte príncipe* passa-se ao *ex parte principio*. O vassalo do suserano feudal passa a ser súdito do rei, o que, à evidência, não deixa de ser uma novidade (e um avanço), da mesma forma que os diversos poderes dispersos pelos feudos são substituídos e unificados no poder soberano da monarquia absoluta.” STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 24.

Liberalismo, que pode ser definido como “uma determinada concepção de Estado, na qual o mesmo tem poderes e funções limitadas, e como tal se contrapõe tanto ao Estado absoluto quanto ao Estado que hoje chamamos de social”³⁹, ou, ainda como “uma doutrina do Estado limitado tanto com respeito aos seus poderes quanto às suas funções”⁴⁰.

Este tipo de Estado, portanto, corresponde à segunda versão do Estado Moderno e resulta da ascensão política da burguesia. Surge na virada do século XVIII, ou seja, entre os anos 1700 e 1800, sendo suas principais características o fato de ser contra o Absolutismo, a busca pela limitação da autoridade, pela Constituição, pela divisão de poderes, a idéia do Estado Mínimo ou Estado de Polícia, paz e segurança, e de mercado que se auto-regula.⁴¹

Tem-se a limitação do poder do Estado e de suas funções, para concretizar-se as liberdades individuais, como as liberdades de mercado etc. Pode-se presenciar, neste Estado, a incorporação dos direitos civis e o alcance do Estado mais fraco possível, o Estado de Polícia, o qual tem apenas a função de vigilância da ordem social e proteção contra ameaças externas.

Portanto, o Estado há de ser concebido como o protetor de direitos iguais, dispensando-se a justiça entre os indivíduos e buscando proteger os homens contra a arbitrariedade e não dirigi-los arbitrariamente.

As bases deste Estado estão na “teoria antiestado”⁴², a favor da implantação da Constituição e da divisão de poderes, de modo a limitar o poder, ressaltando a importância do indivíduo e de suas liberdades. Exemplos: propriedade privada, liberdade contratual, economia de mercado livre, etc.

³⁹ BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. Tradução Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2000. p. 7.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 17.

⁴¹ “O que se pode divisar deste pequeno esboço é que o liberalismo significou uma *limitação* da autoridade, bem como uma *divisão* da autoridade, sendo que o governo popular se formulava a partir do sufrágio e representação estrito a cidadãos prósperos, embora esta situação tenha se transformado já em fins do séc. XIX, quando a representação e o sufrágio se universalizam (primeiro com o voto masculino independente de renda). Com isto há consolidação das conquistas liberais como: liberdades, direitos humanos, ordem legal, governo representativo, legitimação da mobilidade social, etc.” STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 48-49.

⁴² O liberalismo se apresentou como uma *teoria antiestado*. O aspecto central de seus interesses era o *indivíduo* e suas iniciativas. A atividade estatal, quando se dá, recobre um espectro reduzido e previamente reconhecido. Suas tarefas circunscrevem-se à manutenção da ordem e segurança, zelando que as disputas porventura surgidas sejam resolvidas pelo juízo imparcial sem recurso a força privada, além, de proteger as liberdades civis e a liberdade pessoal e manter a liberdade econômica dos indivíduos. O papel do Estado é negativo, no sentido de proteção dos indivíduos. Toda a intervenção do Estado que extrapole estas tarefas é má, pois enfraquece a independência e a iniciativa individuais. Há uma dependência entre o crescimento do Estado e o espaço da(s) liberdade(s) individual(is). *Ibidem*, p. 53.

O liberalismo pode ser observado sob o ponto de vista a) da moral, ou seja, da auto-realização do indivíduo; b) do político-jurídico, isto é, dos direitos políticos; e c) econômico, qual seja, a propriedade privada e a economia de mercado livre.⁴³

Com relação às suas conseqüências, tem-se o progresso econômico (tecnologia, produção), o crescimento da população, a valorização do indivíduo como ator principal do jogo político e econômico (alcance dos direitos civis e políticos) e técnicas de poder como poder legal.

Para Dalmo de Abreu Dallari, nas relações econômicas, a obra de Adam Smith, “A Riqueza das Nações”, atendia aos desejos dos proprietários e comerciantes, pois, “sustentava que cada homem é o melhor juiz de seus interesses e deve ter a liberdade de promovê-los segundo a sua livre vontade”⁴⁴.

Já o Estado de Direito é aquele em que há supremacia da lei sobre a administração do Estado pelo direito. Impõe o regime jurídico a seus cidadãos.

A Constituição⁴⁵ já se fazia presente desde a primeira versão do Estado Moderno, o Absolutismo, como forma de limitar o poder soberano. Igualmente, no Estado Liberal, a Constituição também vigorava, portanto, tinha-se um Estado Liberal Constitucional, ou seja, em que há a submissão da soberania estatal à Constituição, a divisão dos poderes e funções, e a presença do princípio da legalidade, impondo-se, assim, através da lei, a limitação do poder do Estado.

Este Estado representou um avanço da sociedade por meio da demonstração de que a liberdade é essencial para que se tenha a livre concorrência e a livre iniciativa.

⁴³ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 50 a 53.

⁴⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 233.

⁴⁵ “O Estado Constitucional, no sentido de Estado enquadrado num sistema normativo fundamental, é uma criação moderna, tendo surgido paralelamente ao Estado Democrático e, em parte, sob a influência dos mesmos princípios. [...] Em conclusão, pois, o constitucionalismo, assim como a moderna democracia, tem suas raízes no desmoronamento do sistema político medieval, passando por uma fase de evolução que iria culminar no século XVIII, quando surgem os documentos legislativos a que se deu o nome de *Constituição*.” *Ibidem*, p. 168.

Todavia, diante da inexistência fática da igualdade e para que o próprio mercado sobrevivesse, o Estado Social tornou-se uma necessidade para a sociedade, surgindo como uma tentativa de alcançar-se a igualdade fática, sendo o Estado não apenas o protetor dos indivíduos, mas, sim, o grande prestador dos chamados serviços públicos essenciais⁴⁶.

Assim, tem-se como resultados do modelo de Estado Liberal: o progresso econômico; a valorização do indivíduo (como ator principal do jogo político e econômico) e de técnicas de poder, como poder legal, que deram origem a algumas posturas como a ultra-individualista (comportamento egoísta), a concepção individualista e formal da liberdade e a formação do proletariado, conseqüência da Revolução Industrial e da urbanização.

Essas posturas levaram à transformação do Estado Liberal para o Estado Social, em decorrência, principalmente, do clamor populacional por uma mudança de atitude do Poder Público, clamor este por ações intervencionistas, por exemplo, no domínio econômico. A voz do povo reivindicava melhoria das condições sociais e garantia regulatória para o próprio mercado, sendo o poder público o agente financiador, o consumidor, o sócio, entre outros.

Os desejos da sociedade foram enaltecidos por alguns acontecimentos globais, como a Revolução Industrial (proletarização, urbanização, mudança nas condições de trabalho, etc.); a Primeira Guerra Mundial (exigência de armamento, necessidade do controle da vida econômica); a Crise Econômica de 1929 (política social de Roosevelt – *New Deal*: obras públicas, regulamentação do crédito, controle sobre a produção agrícola, regulação das horas de trabalho, salários mínimos, negociação coletiva, sistema abrangente de seguros sociais); e a Segunda Guerra Mundial (emergência da guerra – papel controlador dos recursos sociais).

No Estado Social, o ente estatal visa manter a produção, a distribuição, o controle da economia, etc., para manter o próprio mercado, tendo sido fortemente influenciado pela Constituição Mexicana de 1917, pela Constituição de Weimar de 1919 e pela doutrina da Igreja Católica.

⁴⁶ “É serviço público somente a atividade assim considerada pela Constituição da República ou pela lei, atividade prestada de forma permanente (ou contínua), submetida ao regime de direito público, executada concreta e diretamente pelo Estado, ou por aqueles a quem tal incumbência for delegada, visando à satisfação de necessidades ou à criação de utilidades, ambas de interesse coletivo.” BLANCHET, Luiz Alberto. **Curso de Direito Administrativo**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2004. p. 55.

“Compreende-se serviço público como a prestação positiva, prevista em lei, para satisfazer necessidades ou fornecer utilidades para a comunidade, mediante um regime jurídico especial, predominantemente de Direito Público. A atividade qualificada como serviço público se caracteriza pela satisfação de necessidades inerentes à dignidade da pessoa humana. O entendimento que prevalece na doutrina brasileira compreende que será serviço público toda atividade que o ordenamento jurídico determinar que assim o seja, conforme o entendimento social, econômico, cultural de uma sociedade num determinado tempo.” BITTENCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. **Manual de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p. 213-214.

É dentro desse contexto de acontecimentos que surgiu o Estado Social, no final do século XIX, na tentativa de remediar as desigualdades materiais dos cidadãos submetidos às leis do mercado. Observa-se que este Estado não pretende negar os valores e os fins do Estado Liberal, apenas visa acrescentar outros valores.

As principais características deste Estado são: a continuidade da presença da Constituição e da divisão de poderes; um capitalismo com regras impostas pelo Estado; a busca do poder público em garantir o mínimo de bem-estar; o reforço da intervenção no âmbito social, econômico e liberal; e a diminuição dos conflitos sociais.

Portanto, o Estado Social representa o avanço do Estado, prosseguindo com as diretrizes do Estado Liberal, como, por exemplo, a liberdade, porém, com a incorporação dos direitos sociais, passando, assim, a assumir responsabilidades organizativas, diretivas e não apenas a função de vigilância da ordem social e das ameaças externas.

Do exposto acima, poder-se-ia concluir, erroneamente, que a burguesia perdeu muito com a superação do Estado Liberal, o que não é verdade. Esta classe obteve, com o advento do Estado Social, tripla vantagem, quais sejam: flexibilização do sistema; manutenção de forma mitigada; divisão para todo povo da infra-estrutura básica; e benefício da concessão de obras e serviços públicos.

O Estado Social surge justamente para tentar solucionar os problemas gerados pela liberdade fornecida ao cidadão no Estado Liberal, como, por exemplo, a livre concorrência presente na economia de mercado do início do século XX, concorrência esta que não levava em consideração a desigualdade fática entre os homens, ocasionando injustiças.

As bases deste Estado são: a teoria da participação do mesmo, o favorecimento da implantação da Constituição e da divisão de poderes, e a importância de satisfazer as necessidades individuais e coletivas dos cidadãos.

Demonstrada esta mudança de paradigma, tem-se, como exemplo, o advento do instituto da função social da propriedade privada e do dirigismo contratual, dentre outros.

Já com relação às suas conseqüências, estas podem ser observadas até os dias atuais, porém, enfatizando-se a conquista de alguns direitos sociais, a diminuição dos conflitos sociais e a presença de políticas redistributivas de rendas.

Paulo Bonavides relata que o Estado Social

confere, no Estado constitucional e fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de

abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual. Nesse instante, o Estado pode com justiça receber a denominação de Estado Social.⁴⁷

Conclui-se, portanto, que, no Estado Constitucional Social, tem-se a submissão da soberania estatal à constituição, a divisão dos poderes e funções, o princípio da legalidade e a luta pela igualdade fática, ou seja, busca-se, através da lei, um bem-estar geral. Há a imposição, através da constituição, não apenas da limitação do poder do Estado, mas, também, de alguns direitos do cidadão, que devem ser prestados por aquele.

Todo o exposto serve para demonstrar que, conjuntamente com a evolução do Estado, evoluiu também o direito na medida em que o Estado e o direito nada mais são do que uma criação do homem e se o homem evolui, suas criações também evoluem.

2.2 ESTADO CONSTITUCIONAL

No item anterior, foi citado rapidamente o termo Estado de Direito⁴⁸ e Estado Constitucional. No entanto, necessário se faz diferenciá-los, na medida em que se vive, atualmente, em um Estado Constitucional.

Como bem ressalta Roque Antonio Carrazza, não se pode confundir Estado de Direito⁴⁹ com Estado Constitucional, visto que, no Estado de Direito, os poderes Executivo e Judiciário estão submetidos à lei, ao passo que o Poder Legislativo não, em razão de ser ele responsável pela elaboração das leis.

⁴⁷ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 5. ed. (revista e ampliada). Belo Horizonte: Del Rey, 1993. p.182.

⁴⁸ “Estado de Direito. Genericamente, em oposição ao estado de fato, assim se diz de toda situação criada por ato jurídico ou em virtude de regra legal. Estado de direito. É organização de poder que se submete à regra genérica e abstrata das normas jurídicas e aos comandos decorrentes das funções estatais separadas embora harmônicas.” SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p, 555.

⁴⁹ “No *Estado de Direito*, pelo contrário, os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submete-se a um *regime de direito*, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, ao outorgarem e garantirem os chamados *direitos individuais*, apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 393.

Nos Estados Constitucionais, os três poderes estão submetidos à Constituição e o Poder Legislativo tem autonomia para a elaboração das leis, desde que as mesmas possuam validade formal e material, ou melhor, sejam formalmente e materialmente constitucionais.⁵⁰

Portanto, a grande diferença entre Estado de Direito e Estado Constitucional reside no fato de que, naquele, a observância da lei é imposta aos Poderes Executivo e Judiciário; enquanto neste, a observância da Constituição deve ser pelos três poderes, bem como pelos cidadãos.

Neste contexto, Celso Ribeiro Bastos questiona: “Podemos falar com procedência num Estado de Direito?”⁵¹

O referido autor chega à seguinte conclusão:

De início, pode parecer muito difícil a aceitação dessa tese, uma vez que, se é o próprio Estado que cria o direito, através de sua atividade Legislativa; se são, em última análise, órgãos dos próprios Estados os incumbidos de aplicar o direito, de sancionar aquele que o descumpre, poder-se-ia de fato sempre acreditar que a submissão ao direito é impossível. O direito se prestaria à dominação aos seus súditos, mas não se prestaria à submissão do próprio Estado.

Contudo, não é isto que tem prevalecido. Na verdade, o Estado Moderno, democrático, tem guardado uma obediência sensível ao ordenamento jurídico. A despeito das dificuldades reconhecidamente procedentes de se sancionar o Estado quando ele é o descumpridor das suas próprias leis, nem assim tem deixado o Estado de pautar-se pelas regras jurídicas que cria. Tem sido como que uma necessidade lógica de coerência; ao Estado Moderno não se conferiria legitimidade enquanto estivesse voltado exclusivamente a impor normas.⁵²

No mesmo sentido, Luiz Emygdio F. da Rosa Junior leciona que, “para que se possa falar em Estado de Direito, é necessário que o seu governo esteja imbuído daquela idéia de

⁵⁰ “Normalmente, o Estado de Direito é confundido com o Estado Constitucional. Num sentido rigorosamente técnico, porém, esta superposição é equivocada. De feito, nos Estados simplesmente de Direito, os atos do Executivo e do Judiciário estão submetidos ao princípio da legalidade e, nesta medida, não se encontram à mercê do soberano (como nos Estados Absolutos). O legislativo, porém, é livre para atuar, já que este princípio não pode ser aplicado, obviamente, à legislação. É por isto, aliás, que alguém já disse que, em tais Estados, o absolutismo do Príncipe é substituído pelo absolutismo do legislativo. Diferentemente, nos Estados Constitucionais, a Constituição, Lei das Leis, é o fundamento de validade de toda a ordem jurídica nacional, disciplinando a atuação não só dos Poderes Executivo e Judiciário, senão, também, do Poder Legislativo. Por outra retórica, no Estado Constitucional, a Constituição regula a situação do indivíduo diante do Poder Público, criando-lhe um campo privativo, que o coloca a salvo das investidas não só do Poder Executivo e do Judiciário, como, principalmente, do Legislativo. O que podemos dizer, na verdade, é que o Estado de Direito preparou o Estado Constitucional [...]. O movimento chamado ‘constitucionalismo’ surgiu, basicamente, para eliminar os poderes até então ilimitados do Estado.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 394-395.

⁵¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 17.

⁵² *Idem*.

justiça, que se formaliza através da instituição de princípios, objetivando a garantia do cidadão contra o abuso de poder por parte do Estado”⁵³.

Portanto, seja no Estado de Direito ou no Estado Constitucional o que tem prevalecido no Estado Moderno é o cumprimento das normas, as quais devem estar pautadas na idéia de justiça, para se obter a legitimidade de qualquer ação ou omissão, tanto do poder público, quanto dos cidadãos.

O Estado Moderno (absolutista, liberal ou social) é caracterizado pela presença de uma Constituição⁵⁴, seja ela apenas limitadora do poder ou prestadora de bens e serviços.

Assim, na atualidade, o conjunto de princípios e regras aos quais estão submetidos tanto os cidadãos quanto os detentores do poder, estão basicamente dentro do texto constitucional.

Sob este foco, a Constituição representa um instrumento de institucionalização política, visto que, para se viver bem em sociedade, é preciso organizar o poder.

Por fim, contradizendo os autores acima citados, Ferdinand Lassale relata que “uma Constituição real e efetiva a possuíram e a possuirão sempre todos os países, pois é um erro julgarmos que a Constituição é uma prerrogativa dos tempos modernos. Não é certo isso”. No entanto, ficar-se-á com o entendimento de Roque Antonio Carrazza.

⁵³ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 264.

⁵⁴ “Realmente são as Constituições que tolhem a *plenitudo postestatis* do Estado; são elas que, em última análise, moldam e disciplinam o exercício dos poderes públicos.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 396.

E continua afirmando que: “todo país tem, necessariamente, uma Constituição real e efetiva, pois não é possível imaginar uma Nação onde não existam os fatores reais do poder, quaisquer que eles sejam”⁵⁵.

Diante da importância do tema, far-se-á um breve relato histórico acerca da imposição de regras até o advento da Constituição, em seu conceito atual.

Na antiguidade (mundo antigo), existia um conjunto de leis básicas, leis que cuidavam da existência do poder.

A Idade Média fez referência da ordem em forais, pactos, cartas, etc., como exemplo, a Magna Carta dos Ingleses de 1.215, a Bula de Ouro dos Húngaros de 1.222, não traduzindo a significação moderna de lei fundamental e vontade soberana do povo, pois a finalidade era alcançar a paz entre o príncipe e o povo, e, portanto, não limitava o poder absoluto e divino dos monarcas. Porém, como bem relata Roque Antonio Carrazza “foi só a partir da Idade Média, por influência da doutrina cristã e da concepção dos ‘direitos naturais’, que começaram a surgir alguns documentos (como a Magna Charta, de 1215) declarando a existência de direitos individuais, que até o monarca deve respeitar”⁵⁶.

Já no século XVII, tem-se a Revolução Inglesa, com a idéia de Estado baseado nas leis.

Por fim, no Século XVIII,⁵⁷ vários são os fatores que determinaram o surgimento das Constituições e suas características, quais sejam: a doutrina do pacto social; a aversão ao absolutismo; o iluminismo; e o movimento constitucionalista (superioridade dos direitos do

⁵⁵ LASSALE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. Prefácio de Aurélio Wander Bastos. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1985. p. 29. “Sendo a Constituição a *lei fundamental* de uma nação, será – e agora já começamos a sair das trevas – qualquer coisa que logo poderemos definir e esclarecer, ou, como já vimos, *uma força ativa* que faz, por uma *exigência da necessidade*, que todas as outras leis e instituições jurídicas vigentes no país *sejam o que realmente são*. Promulgada, a partir desse instante, *não se pode decretar*, naquele país, embora possam querer outras leis contrárias à fundamental.” “[...] Os *fatores reais do poder* que atuam no seio de cada sociedade são essa *força ativa* e eficaz que informa todas as leis e instituições jurídicas vigentes, determinando que *não possam ser*, em substância, *a não ser tal como elas são*. [...]”. *Ibidem*, p. 10-11. “Assim, pois, todos os países possuem ou possuíram sempre e em todos os momentos da sua história uma Constituição *real e verdadeira*. A diferença nos tempos modernos – e isto não deve ficar esquecido, pois tem muitíssima importância – não são as *constituições reais e efetivas*, mas sim as *constituições escritas nas folhas de papel*. De fato, na maioria dos Estados modernos, vemos aparecer, num determinado momento da sua história, uma Constituição *escrita*, cuja missão é a de estabelecer *documentalmente*, numa folha de papel, todas as instituições e princípios do governo vigente.” “[...] Repito novamente: De onde provém essa aspiração, própria dos tempos modernos, de possuir uma Constituição escrita? Vejamos. Somente pode ter origem, evidentemente, no fato de que nos *elementos reais do poder* imperantes dentro do país se tenha operado uma *transformação*. Se não se tivesse operado transformações nesse conjunto de fatores do poder continuassem sendo os mesmos, não teria cabimento que essa mesma sociedade desejasse uma Constituição para si. Acolheria tranquilamente a antiga, ou, quando muito, juntaria os elementos dispersos num único documento, numa única Carta Constitucional.” *Ibidem*, p.31-32.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 396.

⁵⁷ “Tais direitos, porém, só passaram a ser considerados *limitadores* do poder do Estado no século XVIII, com o advento do chamado *constitucionalismo*.” *Idem*.

indivíduo na limitação do poder dos governantes e no progresso advindo da racionalização do poder)⁵⁸. A primeira Constituição escrita inspirada nestes objetivos foi a dos EUA de 1787, seguida pela Constituição Francesa (Revolução Francesa de 1791), e pela Constituição brasileira de 1824, dentre outras.

As Constituições atuais têm por fundamento o indivíduo com base na vida social, limitando o poder para proteger seus valores fundamentais.

O termo Constituição⁵⁹ deriva do prefixo “cum” e do verbo “stituire,” significando compor/organizar/estabelecer/constituir. Analogicamente, entende-se a Constituição como sendo a estrutura do próprio corpo humano, ou seja, um corpo político que necessita de estruturação e organização para atingir seus fins.

Para Melissa Folmann o termo Constituição

[...] não tem uma proposição única, definitiva e universal, varia no tempo e no espaço de acordo com a sociedade que o esboça. Mas, seja quem for o indivíduo tentado a defini-la de uma forma ou de outra, estará tentando compreender o que significa a Carta de Orientação de um Povo em determinada época, a forma como está constituído, os valores nos quais a sociedade erigiu-se, a sua formação.⁶⁰

Na concepção clássica de Darcy Azambuja, a definição de Constituição é

O termo Constituição é empregado em sentido amplo ou em sentido restrito. Na acepção geral, Constituição é a própria organização do Estado, são as instituições políticas e jurídicas que o formam e lhe caracterizam a estrutura. Nessa acepção, todos os Estados têm e sempre tiveram Constituição, que compreende as tradições e costumes políticos, as leis e documentos que regulam a sucessão nos tronos, criam órgãos e lhes regulam o funcionamento.

Em sentido restrito, que é o usual, Constituição é o conjunto de preceitos jurídicos, geralmente reunidos em um código, que discrimina os órgãos do poder público, fixa-

⁵⁸ Para Darcy Azambuja, “A filosofia política do século XVIII incluiu, entre seus princípios de organização do Estado, a necessidade de uma Constituição escrita, pelos seguintes motivos: a) tendo o Estado, por origem, um *contrato*, a Constituição seria a expressão e a renovação desse pacto primitivo; b) a clareza, a firmeza da lei escrita sobre a lei costumeira, que é sujeita a deformações; c) a Constituição escrita é mais solene, tem mais garantias, não pode ser alterada e é muito mais fácil de ser conhecida por todos; d) é meio de educação política para o povo, que pela sua leitura adquire consciência mais nítida de seus deveres e direitos”. AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 34. ed. São Paulo: Globo, 1995. p. 170.

⁵⁹ “**CONSTITUIÇÃO**. Derivado do latim *constitutio*, de *constituere* (constituir, construir, formar, organizar), possui, em sentido geral, a sinonímia de compleição ou de composição, o que dá a idéia de um *todo formado* ou *construído*, com os elementos fundamentais à sua finalidade. *Constituição*. No sentido do Direito Público, tem significação mais elevada: designa o conjunto de regras e preceitos, que se dizem fundamentais, estabelecidos pela soberania de um povo, para servir de base à organização política e firmar os direitos e deveres de cada um de seus componentes. Desse modo, assinala ou determina a *lei constitucional*, que se evidencia a *Lei Magna* de um povo, politicamente organizado, desde que nela se assentam todas as bases do regime escolhido, fixando as relações recíprocas entre governantes e governados. Como sinônimas, podem ser aplicadas as expressões: *lei fundamental*, *código supremo*, *magna carta* ou *estatuto básico*. [...]” SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 357-358.

⁶⁰ FOLMANN, Melissa. **Sigilo Bancário e Fiscal**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2002. p. 21.

lhes a competência, declara a forma de governo, proclama e assegura os direitos individuais.⁶¹

Todavia, a tendência atual é que as Constituições ampliem o seu campo de atuação. Segundo Kildare Gonçalves Carvalho, a Constituição deve ser concebida:

como ordem fundamental, material e aberta de uma comunidade. Como ordem fundamental, revela sua posição de supremacia, e como ordem material, contém, além de normas, uma ordem de valores, que se expressa no conteúdo de direito que não pode ser desatendido pelas normas infraconstitucionais. Considera-se ainda que a Constituição traduz uma ordem aberta, porquanto, mantém uma permanente interação com a realidade. Há, desse modo, uma conexão de sentido entre valores compartilhados e aceitos pela comunidade política e a ordenação fundamental e suprema representada pela Constituição, cujo sentido jurídico somente pode ser apreciado em relação à totalidade da vida coletiva⁶².

Portanto, a Constituição representa um fenômeno histórico-cultural capaz de ordenar condutas. Trata-se de um sistema normativo que pode ser estudado por unidades estruturais, faz parte de um direito público fundamental, da organização e funcionamento do Estado, da articulação dos elementos primários e da estrutura política.

Vale ressaltar, ainda, que o Estado Constitucional “confere aos indivíduos a titularidade de direitos públicos subjetivos e, portanto, de posições jurídicas ativas que podem ocupar nos eventuais confrontos que venham a ter com a autoridade pública e, mesmo, com outros particulares”⁶³.

Segundo Roque Antonio Carrazza, a aceitação da existência destes direitos públicos subjetivos representa a maior conquista da modernidade.⁶⁴

⁶¹ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 34. ed. São Paulo: Globo, 1995. p. 169.

⁶² CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional – Teoria do Estado e da Constituição**, p. 196.

⁶³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 395.

⁶⁴ A aceitação da existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos, oponíveis ao próprio Estado, é uma das mais expressivas conquistas dos tempos modernos. Sim, porque, até passado mais ou menos próximo, era pacífica a idéia de que os Estados e os entes públicos ocupavam uma posição muito superior à ocupada pelos indivíduos. Os direitos do Estado, em relação aos indivíduos, sempre foram aceitos sem objeções. Só mais recentemente, porém, é que se começou a aceitar a existência de direitos individuais, em relação ao Estado. Isto decorreu em virtude do paulatino acolhimento das novas concepções do homem no pensamento ocidental, resultado de milenares meditações. *Ibidem*, p. 395-396.

Neste contexto, a Constituição brasileira também inclui, gradativamente, em seu texto, os direitos e garantias fundamentais do homem⁶⁵, os quais geram deveres fundamentais, como o de pagar tributo.

Ora, a tributação corresponde ao poder-dever⁶⁶ de arrecadar do Estado, tributando as receitas ditas derivadas, assim denominadas, porque são bens e pessoas que não os do próprio Estado ou o Estado. Receitas estas que serão convertidas em bens e serviços para os cidadãos.

Assim, entende-se por Estado Constitucional, o dever de todos os poderes, bem como dos cidadãos, de observar a Constituição. Nessa esfera de pensamento e uma vez que o sistema tributário está basicamente todo descrito no texto constitucional, observando o princípio da legalidade e da tipicidade, conclui-se que, a tributação deve estar de acordo com a Constituição, no que diz respeito à matéria e à forma, para então, garantir a sua validade.

Deve-se ressaltar que os poderes de legislar, administrar e julgar traduzem-se em de poderes-deveres e não apenas poderes.

⁶⁵ “A Constituição Brasileira, ao tratar dos ‘direitos fundamentais’, garantiu a igualdade de todos perante a lei, a inviolabilidade da propriedade privada, a liberdade de opinião, a liberdade de ir e vir da pessoa, a liberdade de consciência, a liberdade de associação e reunião etc. Estas garantias apresentam-se como proibições ao Estado de lesar, por meio de leis, atos administrativos ou decisões judiciais, estes valores prestigiados por nossa Carta Magna. As leis, os atos administrativos e as decisões judiciais que, eventualmente, contrariarem estes valores podem ser anulados com base em sua inconstitucionalidade. De fato, a Constituição confere, a toda e qualquer pessoa, vários direitos, irrenunciáveis e imprescritíveis, concernentes “à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (art.5º). O exercício de tais direitos cria situações jurídicas ativas que são verdadeiros direitos subjetivos, oponíveis a qualquer pessoa, inclusive ao Estado.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 398. [...] “Em resumo, o art. 5º da CF reconhece e assegura aqueles direitos que formam o patrimônio irretroatável da personalidade humana, ou seja, ‘os direitos que pertencem ao homem entendido como ser livre’. É basicamente ele (e não ‘a ordem natural das coisas’, como querem alguns) que compele o ordenamento jurídico a investir contra qualquer ato (inclusive legislativo) atentatório aos direitos fundamentais.” *Ibidem*, p. 399. [...] “Não deixa de causar estranheza que os direitos do homem sejam respeitados somente enquanto alvo de tutela pelo ordenamento jurídico. Mas, efetivamente, tais direitos, embora inatos, somente se transformam em *direitos subjetivos*, quando o ordenamento jurídico os garante, dando aos indivíduos os meios necessários para constrangerem as demais pessoas, inclusive o Estado, a honrá-los. *Ibidem*, p. 400.

⁶⁶ O poder administrativo, portanto, é atribuído à autoridade para remover os interesses particulares que se opõem ao interesse público. Nessas condições, o poder de agir se converte no dever de agir. Assim, se no Direito Privado, o poder de agir é uma faculdade, no Direito Público, é uma imposição, um dever para o agente que o detém, pois não se admite omissão da autoridade diante de situações que exigem sua atuação. Eis por que a Administração responde civilmente pelas omissões lesivas de seus agentes. O poder-dever de agir da autoridade pública é hoje reconhecido pacificamente pela jurisprudência e pela doutrina. O poder tem para o agente público o significado de dever para com a comunidade e para com os indivíduos, no sentido de que quem o detém está sempre na obrigação de exercitá-lo. Nem se compreenderia que uma autoridade pública – um governador, p. ex. – abrisse mão de seus poderes administrativos, deixando de praticar atos de seu dever funcional. O poder do administrador público, revestindo ao mesmo tempo o caráter de dever para a comunidade, é insuscetível de renúncia pelo seu titular. Tal atitude importaria fazer liberalidades com o direito alheio, e o Poder Público não é, nem pode ser, instrumento de cortesias administrativas. Se, para o particular, o poder de agir é uma faculdade, para o administrador público, é uma obrigação de atuar, desde que se apresente o ensejo de exercitá-lo em benefício da comunidade. É que o Direito Público ajunta ao poder do administrador, o dever de administrar. MEIRELLES. Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30. ed. atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 105.

Para Klaus Tipke, os impostos possuem legitimação no Estado de Direito, desde que sejam justos e respeitem os direitos fundamentais. Para dito autor,

*Em otras palabras: los impuestos están justificados porque el Estado también lo está. Ahora bien, em el Estado de Derecho no está justificado cualquier impuesto, sino solo los impuestos justos que respetan los derechos fundamentales y en particular, la igualdad.*⁶⁷

Portanto, fica evidente que, na atualidade, observa-se presença de um Estado Constitucional, tendo como consequência a observância dos cidadãos e dos três poderes ao texto da Constituição.

A ciência do direito deve ser vista como um todo. Entretanto, em decorrência de uma facilitação da pesquisa e do estudo, faz-se um corte deste sistema único, subdividindo-o em subsistemas que, apesar de serem estudados com certa autonomia, não se pode deixar de lado o fato de que cada subsistema compõe este todo e que, por consequência, é influenciado por ele.⁶⁸

Esta ressalva serve para justificar, novamente, o fato de a pesquisa estar voltada à matéria tributária e, como será visto nos capítulos posteriores, especificamente na seara constitucional, visto que, a Constituição atual tratou da matéria detalhadamente, deixando pouco ou nenhum espaço para o legislador infraconstitucional.⁶⁹

Logo, o constitucionalismo, em matéria tributária, se faz ainda mais presente, sendo que o sistema tributário, através do dever fundamental de pagar tributos, serve para concretizar os direitos e garantias fundamentais, bem como os direitos sociais previstos na Constituição.

⁶⁷ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes. Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Guerrero. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 131.*

⁶⁸ “A Constituição Financeira, que é uma das subconstituições do Estado Social de Direito, divide-se em uma pluralidade de subsistemas, sendo os principais o tributário, o financeiro propriamente dito e o orçamentário.” TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 4. ed., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 37.

⁶⁹ “O Sistema Tributário Nacional tem todo o seu desenho na Constituição Federal, pois esta discrimina de modo exaustivo a competência tributária de cada ente político e estabelece limitações ao exercício do poder de tributar, evidenciando, ainda, ora expressa ora implicitamente, os princípios que regem a tributação. A análise do Texto Constitucional nos permite saber tudo o que pode ser feito em matéria tributária e quais as garantias fundamentais do contribuinte cuja inobservância vicia o exercício da tributação. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 117.

2.3 ESTADO CONSTITUCIONAL FISCAL

Nos itens anteriores, foi possível perceber que o Estado Constitucional adveio de uma necessidade da limitação do poder soberano e de proteção dos direitos e garantias fundamentais do cidadão.

Ocorre que estas garantias, proteções e prestações fornecidas pelo Estado geram gastos, surgindo a necessidade de recursos financeiros para custear os mesmos. De acordo com Leandro Paulsen, a concretização dos direitos fundamentais e sociais de um Estado só é possível em um Estado Democrático de Direito, Social e Tributário.

Aliás, resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade, quando elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos.

E não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e a vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado Democrático de Direito, Social e Tributário.⁷⁰

Portanto, a tributação não é uma faculdade do Estado e nem do contribuinte, ou seja, se o homem optou por viver em sociedade, através do contrato social, automaticamente concordou com a possibilidade de ser tributado. Este fato decorre da existência de uma desigualdade fática entre as pessoas e viver em sociedade significa assumir esta desigualdade e criar métodos para que todos possam viver com dignidade. Dentro deste contexto, um desses métodos, e o mais importante, é a imposição de tributos por parte do Poder Público, como uma forma de distribuição de rendas através de bens e serviços fornecidos pelo poder público aos cidadãos.

José Casalta Nabais relata que é comum hoje se afirmar que, geralmente, o Estado atual é um Estado Fiscal, por ser o imposto o grande provedor das necessidades financeiras do mesmo. O Estado Financeiro é entendido como aquele que paga suas necessidades por meio de recursos que obtém e administra de seus cidadãos, porém, nem sempre se comporta como tal, podendo ser proprietário, produtor ou empresário.⁷¹

⁷⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 18.

⁷¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 191-192.

Este Estado é baseado no princípio da livre disponibilidade econômica dos indivíduos.⁷²

Não são todas as espécies de Estado que são ditos fiscais. Como exemplo, tem-se que a primeira forma de Estado Moderno, o Estado Absoluto do Iluminismo, era predominantemente um Estado não Fiscal, uma vez que suas receitas advinham de seu patrimônio, de sua propriedade e dos rendimentos da atividade comercial e industrial que ele mesmo exercia. Outro exemplo, são os Estados Socialistas, pois sua base financeira está no rendimento da produção que ele mesmo monopoliza. Há, ainda, os Estados que em razão de uma grande receita, advinda da sua matéria-prima (como o petróleo) podem dispensar os cidadãos de contribuírem com a receita, sendo considerados, portanto, Estados não fiscais.⁷³

Assim, com as devidas exceções, o Estado Fiscal esteve presente tanto no Estado Liberal quanto no Estado Social, podendo-se falar em Estado Fiscal Liberal e Estado Fiscal Social. O primeiro era adepto do estado mínimo e de tributação limitada, “*uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível*” e o segundo buscava intervir economicamente e conformar socialmente, tendo “por base uma tributação alargada”⁷⁴.

A finalidade do Estado Fiscal, segundo José Casalta Nabais, é evitar que a tributação e seu aumento coloquem fim a ele e haja a instauração de um Estado de caráter patrimonial ou proprietário⁷⁵.

O Estado Fiscal tem como base o fato de que há uma separação não absoluta entre Estado e sociedade, em que o Estado deve se preocupar com a política e a sociedade com a

⁷² “Em suma, o princípio da livre disponibilidade econômica dos indivíduos implica o princípio da auto-responsabilidade ou a primazia da satisfação privada das necessidades econômicas, ancorada no respeito pelo Estado Fiscal dos diversos direitos e liberdades de natureza econômica (como o direito de propriedade e as liberdades profissional e de trabalho, de iniciativa econômica, de estabelecimento ou ‘residência’ e de associação econômica, etc.), e uma base democrática mínima do poder estadual.” NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 210.

⁷³ *Ibidem*, p. 193.

⁷⁴ *Idem*.

⁷⁵ “O Estado Patrimonial, que surge com a necessidade de uma organização estatal para fazer a guerra, agasalha diferentes realidades sociais – políticas, econômicas, religiosas etc. Mas a sua dimensão principal – que lhe marca o próprio nome – consiste em se basear no *patrimonialismo financeiro*, ou seja, em viver fundamentalmente das *rendas patrimoniais* ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na *receita extrapatrimonial de tributos*; mas a característica patrimonialista não decorre apenas dos aspectos quantitativos, posto que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e do modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial, se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública. Por outro lado, nele ainda há resíduos do feudalismo, inclusive em Portugal, com a persistência de certas formas de fiscalidade em mãos do senhorio e da Igreja, eis que apenas na fase final do absolutismo ocorre a centralização dos tributos na pessoa do rei, com a diluição dos poderes periféricos. A legalidade vai aparecer como limitação do poder do rei e garantia da fiscalidade periférica e a justiça, como bem-comum, no sentido escolástico, definindo-se o tributo justo como o exigido para atender às necessidades públicas.” TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 13 -14.

economia, devendo-se observar o princípio da subordinação do poder econômico, sendo que este dualismo estado/sociedade não está superado pelo Estado Social.⁷⁶

No entendimento deste autor, a separação do Estado e da economia facilita o controle desta por aquele, bem como fortalece este controle. Esta separação permite a concretização do Estado dos interesses gerais, bem como impede que sua realização subverta o sistema econômico, porque o Estado Fiscal tem interesse na receita da economia e por isso não pode afetar a produtividade. Portanto, este tipo de Estado é separado da economia e isto não significa que ele é “aeconômico”.⁷⁷

A generalidade dos Estados Modernos se configura como Estados Fiscais, porque a maior parte de seus tributos são impostos e, muitas tarefas do Estado são insuscetíveis de individualização e da divisão dos custos, tendo-se que tributar através dos impostos. Outras tarefas por imperatividade da Constituição devem, também, ser financiadas pelos impostos.⁷⁸

Ao analisar o Estado Português, José Casalta Nabais relata que não está escrito em nenhuma Constituição se ela adota ou não o Estado Fiscal, sendo que o conjunto das diversas partes que compõem aquela, como alguns de seus preceitos referentes à fisionomia fiscal do Estado, denuncia que ela é, efetivamente, fiscal.⁷⁹

Portanto, a Constituição Portuguesa financeira não diz que o Estado Português é Fiscal, nem que a maior parte da sua receita vem dos impostos, no entanto, a falta desta afirmação no texto não impede a qualificação do Estado Português como Fiscal. Na sua versão originária, discutia-se se o Estado era um Estado fiscal/Estado Socialista, e o que se tinha era uma Constituição Fiscal de raiz marxista. Ocorre que a implementação do Estado não se verificou, alterando-se a Constituição.⁸⁰

A Constituição afirma a natureza fiscal do Estado quando relata que o objetivo do sistema fiscal é a satisfação (através dos impostos) das necessidades financeiras do Estado e das entidades públicas, além de outros preceitos como a distribuição vertical de receitas, etc.

Fazendo-se um paralelo com a Constituição Federal de 1988, com base nos critérios utilizados pelo autor, pode-se concluir que o Estado Brasileiro é um Estado Fiscal, e assim

⁷⁶ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 195.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 198-199.

⁷⁸ *Ibidem*, p. 199-200.

⁷⁹ “Suponho que não haverá quaisquer dúvidas quanto à natureza fiscal do Estado português. É certo que não há na Constituição actual, como não havia nas constituições anteriores, nem há, ao que supomos, em nenhuma das constituições dos estados fiscais, uma afirmação expressa nesse sentido. Mas uma tal idéia resulta muito claramente da Constituição: do seu conjunto, das diversas partes ou (sub) constituições e, muito especialmente à fisionomia fiscal do Estado, como são os integrantes da ‘constituição financeira’ e sobretudo os da ‘constituição fiscal’.” *Ibidem*, p. 210.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 212-213.

como no Estado Português, não traz expressamente esta característica, porém, a maior fonte de arrecadação se dá por via de impostos.

A grande característica deste Estado é que o mesmo possui limites, os quais, quando ultrapassados, fazem com que o Estado deixe de ser fiscal. Deve-se ter a concretização do “mínimo de subsistência estadual”⁸¹ sob pena de inexistência do Estado. Este deve cobrar impostos para garantir o cumprimento de suas tarefas. O mínimo de subsistência estadual está relacionado ao fato de o Estado Fiscal pretender apenas que ele não quebre por incapacidade financeira e não porque a Constituição prevê que ele arque com tais despesas.

José Casalta Nabais relata que tem pouca utilidade a idéia de Estado Fiscal invocado apenas em situações limites, que pela própria natureza não se concretizarão, devendo-se ter “específicos e eficazes limites à supertributação actual”⁸².

Os tributos legalmente constituídos pelo Estado pressupõem o dever de pagá-los, visto que servem para a concretização dos direitos sociais dos cidadãos, legitimados pelo texto constitucional. Pode-se definir o imposto, decompondo-o em três elementos: objetivo, subjetivo ou finalista. O primeiro, refere-se ao imposto como prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Já, o segundo, refere-se ao imposto como uma prestação exigida a detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (podendo ser entidades públicas ou privadas). Por fim, com relação à finalidade, os impostos podem ter finalidade fiscal ou extrafiscal. A finalidade é fiscal, quando o objetivo principal é a obtenção de receitas para satisfazer as necessidades do Estado, ou extrafiscais, se a finalidade é qualquer outra que não seja sancionatória. Este conceito se fraciona em três elementos: aquele que diz que o imposto é devido por detentores de capacidade contributiva; e o que prega que o imposto é exigido em favor das entidades que exerçam funções públicas; o que estabelece que a finalidade do imposto não se limita à fiscal; tendo-se como limite material do poder de tributar, o princípio da capacidade contributiva.⁸³

Para a concepção liberal clássica, o imposto tinha uma função exclusivamente fiscal, em que a obtenção de receitas servia para fazer frente às imprescindíveis tarefas do Estado (tarefas políticas). Como o Estado passou a assumir tarefas que antes eram dos indivíduos, é fácil entender que a função extrafiscal do imposto observa uma ordem natural.⁸⁴

⁸¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 216.

⁸² *Ibidem*, p. 221.

⁸³ *Ibidem*, p. 225-226.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 227.

No final do século passado, o conceito político-social de imposto do “socialismo de estado”, assim como a idéia de imposto erigido em instrumento de revolução social, fizeram frente à concepção liberal clássica, sendo que o último não passava de uma tática da revolução social para concretizar a supressão da propriedade privada através do imposto progressivo.⁸⁵

Todavia, a concepção político-social do imposto era uma concepção limitada dos defensores do socialismo de Estado, pois a maioria dos teóricos é fiel ao conceito liberal de imposto e recusam a finalidade extrafiscal do mesmo. Esta crítica teve por base a teoria fim, em que o imposto tinha finalidade fiscal e, secundariamente, outras finalidades. Uma teoria que vise a uma solução entre imposto exclusivamente fiscal e político-social não deixa de ser da concepção liberal clássica.⁸⁶

A teoria do fim extrafiscal secundária vigorou desde a instauração do Estado Social até meados da década de trinta. Os fatores que contribuíram para tal situação foram: a) muitos autores consideravam o Estado Social transitório; b) o Estado devia combater o Estado Patrimonial; c) faltava um suporte teórico para se retirar as dúvidas e dominar os receios causados pela tomada do controle da economia e do social por parte do Estado.⁸⁷

Com o advento do Estado Social, este passou a exercer a atividade econômica e social, sendo que o mesmo não teve receio de cobrar impostos para fazer frente a estas exigências. A atividade impositiva sofreu alteração quantitativa na sua função, pois, se aumenta a função do Estado, aumenta a carga tributária para fazer frente a estas funções. Com relação às tarefas econômicas do Estado, o seu caráter extrafiscal é mais aparente do que real e a função econômica e fiscal possuem um caráter de dependência. “Daí que esta ‘economização’ da tributação esteja, ao fim e ao cabo, ao serviço da própria obtenção de receitas, e a função econômica da tributação *prima facie* extrafiscal tenha assim caráter fiscal”⁸⁸.

A partir de meados da década de sessenta, a doutrina e a jurisprudência começam a deixar para trás a teoria do fim extrafiscal secundário.⁸⁹

Algumas objeções a esta teoria: a) se vale na Constituição o conceito unitário de imposto ou se tem que jogar mais de um conceito constitucional; b) enormes dificuldades nas

⁸⁵ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 228.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 230.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 231.

⁸⁸ *Ibidem*, p. 234.

⁸⁹ *Ibidem*, p. 233-234.

teorias que buscam o objetivo e o fim do imposto; e c) depois refere-se que a concepção do imposto representa a continuação do Estado Liberal do imposto.⁹⁰

No atual Estado Social, baseado no equilíbrio entre a intervenção econômica-social do Estado e a defesa das liberdades do cidadão, o conceito de tributo não pode deixar de ter a finalidade primária de receita. O imposto como técnica liberal nega em si mesmo a instrumentalização econômica-social.

Já a instrumentalização extrafiscal não pode subverter a racionalidade econômica e política liberal, cabendo aos cidadãos, pelos seus representantes, decidir quais os valores dos meios monetários que desejam entregar ao Estado, para satisfazer as necessidades públicas.

Impor o imposto como instrumento primordial, orientado às finalidades extrafiscais, coloca em risco a racionalidade referida, pois o imposto terá por base a adequação ao programa econômico ou social.

A doutrina é unânime em negar ao imposto qualquer finalidade sancionatória principal. O imposto não pode ser transformado em instrumento normal de intervenção econômico-social, sendo sempre um instrumento, via de regra, financeiro. Hoje, o conceito de imposto é compatível com as finalidades extrafiscais, excluídas as sancionatórias.⁹¹

A compreensão constitucional do imposto no Estado Fiscal Social passa pela divisão entre imposto fiscal (obtenção de receitas) e imposto extrafiscal (concretização de interesses públicos secundários finais). Separa as normas de direito fiscal (direito fiscal clássico) das normas com objetivo extrafiscal (direito econômico fiscal ou direito social fiscal). Porém esta separação não é absoluta, sendo que normas de direito fiscal se relacionam com as normas de direito econômico e vice-versa. Como exemplo, as normas extrafiscais não são alheias ao princípio da legalidade fiscal e da capacidade contributiva.⁹²

Do exposto acima, e voltando o estudo ao Estado Brasileiro, conclui-se que este é um Estado Constitucional Fiscal, em que se tem a presença da Constituição, com a divisão de poderes e a observância desta por parte dos três poderes, bem como da maior arrecadação via impostos.

⁹⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 236.

⁹¹ *Ibidem*, p. 245-246.

⁹² *Ibidem*, p. 247.

2.4 ESTADO CONSTITUCIONAL FISCAL DEMOCRÁTICO

O termo democracia vem da Grécia, Atenas, e que, segundo Darcy Azambuja, “significa literalmente ‘do povo’”, expressão que era entendida como “poder exercido pelo povo”⁹³. Ressalta este autor que “mesmo em Atenas, no áureo período democrático, poder do povo, ou Democracia, nunca foi, como alguns pensaram, governo exercido direta e exclusivamente pelo povo, identificação e coincidência de governantes e governados”⁹⁴.

Portanto, democracia representa um tipo ou sistema de governo, em que existe o poder participativo.⁹⁵

Várias são as espécies de democracia: democracia direta, representativa e semidireta⁹⁶. Na primeira, as decisões fundamentais são tomadas pelos cidadãos em Assembléia; na segunda, o povo governa através de representantes escolhidos por eles; as decisões são presumidamente em nome e pelo interesse do povo. Já, a semidireta traz exemplos no próprio texto constitucional de 05 de outubro de 1988: a presença do plebiscito (medidas excepcionais), referendo (aprovar leis) e iniciativa popular (projeto de lei).

Do exposto acima, conclui-se que o Estado Democrático visa fomentar a participação pública e não apenas para a vida digna do homem, tendo como fundamento o princípio da democracia popular, visto que a própria soberania do Estado exige a participação efetiva de seus cidadãos.

Portanto, Estado Constitucional Democrático significa a que tanto os cidadãos quanto subordinação do Estado à lei e à Constituição votada livremente pelo povo

⁹³ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 34. ed. . São Paulo: Globo, 1995. p. 216.

⁹⁴ *Idem*.

⁹⁵ “[...] entende-se uma das várias formas de governo, em particular aquelas em que o poder não está nas mãos de um só ou de poucos, mas de todos, ou melhor, da maior parte, como tal se contrapondo às formas autocráticas, como a monarquia e a oligarquia. [...] democracia, definida como governo dos muitos, dos mais, da maioria, ou dos pobres (mas onde os pobres tomam a dianteira, é sinal de que o poder pertence ao *pléthos*, à massa), em suma, segundo a própria composição da palavra, como governo do povo, em contraposição ao governo de uns poucos. BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. Tradução Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2000. p. 7 e 31.

⁹⁶ “As chamadas democracias gregas, cuja verdadeira noção já vimos, que as assemelha às aristocracias, eram diretas, quer dizer: os cidadãos reuniam-se freqüentemente em assembléia para resolver os assuntos mais importantes do governo da cidade, tais como declarar guerra e fazer a paz, escolher magistrados e funcionários, julgar certos crimes, etc.” *Op.cit.* p. 222. [...] “A democracia representativa, ou o regime representativo, é o sistema comum de governo nos Estados modernos. Nos últimos decênios, porém, a doutrina política e a legislação constitucional preconizaram e adotaram modificações sensíveis no regime representativo, surgindo uma terceira modalidade de democracia, a democracia semidireta. Como a própria expressão indica, trata-se de uma aproximação da democracia direta. É um sistema misto, que guarda as linhas gerais do regime representativo, porque o povo não se governa diretamente, mas tem o poder de intervir, às vezes, diretamente na elaboração das leis e em outros momentos decisivos do funcionamento dos órgãos estatais. Três formas principais reveste o governo semidireto – o *referendum*, o *veto popular* e a *iniciativa popular*. *Ibidem*, p. 223-224.

Cristiano Rosa de Carvalho entende o Estado Democrático de Direito como sendo um princípio.

O Estado democrático de direito é um princípio que define a própria identidade de um sistema jurídico particular. Pode-se dizer que denota o aspecto ético de uma ordem normativa. Enquanto qualquer sistema jurídico é um “Estado de direito”, se tomarmos o vocábulo “direito” como significando um sistema de normas positivas, um sistema particular poderá ser um “Estado democrático de direito” ou um “Estado totalitário”. Os Estados Unidos da América e a Alemanha nazista são ambos sistemas de normas positivas, mas diferem radicalmente quanto a sua identidade político-filosófica.

O Estado Democrático de Direito denota aquela ordem jurídica pautada por uma Constituição, escrita ou não, em que direitos individuais são garantidos por uma série de meios de instrumentos, como o devido processo legal, eleições diretas pelo voto universal e secreto, *habeas corpus*, mandado de segurança, etc. A consecução ou não dos diversos princípios constitucionais é o que perfez a identidade ética do sistema normativo.⁹⁷

Portanto, este sistema de governo é capaz de garantir alguns princípios, quais sejam: constitucionalidade; organização democrática da sociedade; sistema de direitos fundamentais e coletivos; justiça social, corretivo da desigualdade; igualdade; divisão de poderes e funções; legalidade; segurança jurídica e certeza.

Para Cezar Saldanha Souza Junior, não basta a existência da Constituição e das leis, deve-se ter a legitimidade do poder para que exista um Estado Constitucional Legítimo: “Legitimidade, portanto, são todos aqueles atributos de que se reveste a titularidade do mando político, de modo a produzir a aceitação espontânea da Comunidade”.⁹⁸

No que diz respeito à legitimidade, o citado autor entende que é

a relação de conformidade entre o conjunto de valores subjacentes à ordem política e a concepção de justiça e de direito prevalente na comunidade. Ordem política legítima, assim, é aquela fundada em um quadro de valores que se adéqua aos valores dominantes na comunidade e, portanto, dela recebe aceitação espontânea⁹⁹.

Agora, focado na democracia, este autor relata que, “um regime só será democrático se os arranjos institucionais concretos que lhe dão forma, além de preencherem os requisitos objetivos do ‘modelo’ democrático, forem aceitos pela Comunidade com tal”¹⁰⁰; ou melhor,

⁹⁷ CARVALHO, Cristiano Rosa de. Livro IV - Controle da Incidência Tributária - Capítulo III Sistemas, Competência e Princípios. p. 877. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁹⁸ SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **Consenso e Democracia Constitucional**. 1. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002. p. 55.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 56- 57.

¹⁰⁰ *Ibidem*, p. 110-111.

“a democracia de tipo ocidental repousa em um *consensus* criado de baixo para cima na Comunidade”¹⁰¹.

Desta forma, para a existência de um Estado Constitucional Fiscal Democrático, faz-se necessário uma Constituição, em que os poderes legislativo, executivo e judiciário, bem como os cidadãos, estejam a ela submetidos; ter como fonte principal de arrecadação os impostos; ainda, a existência da participação pública, sendo todos estes aspectos legitimados pela comunidade. Os valores do Estado Constitucional Fiscal Democrático devem estar em consonância com os valores da comunidade, tendo-se, assim, a aceitação espontânea.¹⁰²

¹⁰¹ SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **Consenso e Democracia Constitucional**. 1. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002. p. 106.

¹⁰² “Por outro lado, um dos sinais mais claros de ilegitimidade é observado quando forças válidas da Comunidade, por não encontrarem canais adequados que lhes permitam influir sobre o Poder, passam a pleitear uma nova ordem ou um novo pacto político.” *Ibidem*, p. 57.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A cobrança de tributos por parte do Estado não é algo recente. Na antiguidade, já se tinha a presença dos mesmos, com a característica de serem onerosos e servis, ou seja, uma forma de repressão pelos vencedores aos vencidos nas guerras. Na Idade Média, o tributo era pago a um senhor feudal, e, posteriormente, com o nascimento do Estado e a divisão do erário público, o tributo passou a ter uma característica fiscal.¹⁰³ Fica evidente que a sociedade evoluiu em todos os seus aspectos, incluindo a matéria tributária, a qual passou pela imposição da força para, então, atingir o caráter fiscal dos dias atuais.

Somente no final do século XVIII, é que os estudiosos começaram a mudar a visão sobre o tributo, não sendo ele apenas um meio arrecadatário de receita, mas, sim, “um instrumento de realização da justiça fiscal e social.”¹⁰⁴

Neste contexto, o direito tributário é um ramo novo do direito público que se consolida “*como disciplina autônoma, em face dos demais ramos do Direito, após a Segunda Grande Guerra (1945)*”¹⁰⁵, na medida que o papel do Estado aumentou, passando a ser o garantidor de todas as necessidades básicas dos seus cidadãos. Para Ubaldo Balthazar, “*é a partir daí que o Direito Tributário adquire foros de matéria jurídica, com princípios, regras e institutos próprios*”¹⁰⁶.

No Brasil, foi com a Emenda Constitucional 18, de 1965, que se teve um Sistema Tributário Brasileiro propriamente dito.

Opta-se pela denominação “direito tributário” para representar este ramo do direito pelos seguintes motivos: direito fiscal não poderia ser usado, pois, pela própria origem da palavra, representa todos os bens do Estado, adquirido por arrecadação de tributos ou não,

¹⁰³ “Na antiguidade, o tributo era desprezado pelos cidadãos que o consideravam oneroso, servil e com caráter de dependência entre os países vencedores e derrotados, durante as guerras. Na Idade Média, os tributos não eram pagos a um Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal, perdendo, desta maneira, o caráter fiscal. É com o aparecimento dos Estados Nacionais que começamos a ter uma noção de tributo mais aproximado da atualidade. O rei, porém, não separava suas riquezas das do erário público. Os tributos eram cobrados de acordo com os interesses do governante e não do estado. A idéia de tributo e, sobretudo, de imposto consolidou-se após a Revolução Francesa, com a conseqüente distinção entre o patrimônio do governante e o erário público, surgindo daí a noção do Orçamento Público.” “[...] As imposições internas, sob o aspecto econômico, evoluíram lentamente, passando de prestações em trabalho (*tributum in labore*) para prestações em espécie (*tributum in natura*) e depois em dinheiro (*tributum in pecúnia*). Segundo uma visão política, elas passaram de contribuições forçadas para contribuições definidas em lei. Nota-se que ainda temos no direito brasileiro imposições sob a forma de trabalho (serviço militar, eleitoral, tribunal do júri), mas que não mais se confundem com o moderno conceito de tributo.” BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 17 e 20.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 21.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 23.

¹⁰⁶ *Idem*.

além de referir-se tanto às receitas derivadas como às originárias; direito dos impostos também não pode ser utilizado por restringir o âmbito de atuação da matéria, sendo utilizada apenas e tão-somente aos impostos e não às demais espécies tributárias; direito financeiro, refere-se a toda máquina financeira do Estado, ou seja, não somente à arrecadação, mas sim à identificação, obtenção, gestão e aplicação de todos os recursos que o Estado recebe. Portanto, é muito mais amplo que o termo “direito tributário”.¹⁰⁷

Portanto, o direito tributário faz parte do direito público e tem por finalidade disciplinar e regular a cobrança e destinação das chamadas “receitas derivadas”. É fácil notar que este ramo do direito é novo, e suas bases ainda estão em construção, uma vez que, como todo direito, deve acompanhar a evolução da sociedade.

Segundo Hugo de Brito Machado, o Estado é responsável pela sua atividade financeira e, independentemente da sua forma e diretrizes, deverá, sim, arrecadar tributos e administrá-los.¹⁰⁸

Para atingir o fim a que se destina, o Estado deve arrecadar e redistribuir além das receitas originárias, as receitas derivadas. O contribuinte, por sua vez, deve recolher os tributos de acordo com as suas devidas capacidades. Para Roberto Wagner Lima Nogueira, as formas jurídicas que garantem a segurança jurídica e faz com que os contribuintes percebam que a tributação é uma forma de contribuição para com o Estado, está garantida pela relação entre Estado/contribuinte envolta pela ética.¹⁰⁹

Neste contexto, não há dúvidas de que, sem a tributação, o poder público não tem como movimentar a sua máquina burocrática e, conseqüentemente, não consegue realizar os fins a que se propõe, quais sejam, proporcionar bens e serviços aos cidadãos, distribuindo,

¹⁰⁷ BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 25-30.

¹⁰⁸ “Qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolva atividade financeira. Para alcançar seus objetivos, precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos. Isto não significa que não possa atuar no campo econômico. E atua, com maior ou menor intensidade, ora explorando patrimônio seu, com o fim de lucrar, ora intervindo no setor privado da economia, na defesa da coletividade. De qualquer forma, pelo menos em princípio, o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 55-56.

¹⁰⁹ “Para atingir tais fins, valem-se dos *meios jurídicos/formas jurídicas* postas pelo ordenamento jurídico, à disposição de ambos. As formas jurídicas são conciliadoras: se de um lado garantem a segurança jurídica do contribuinte, de outro, possibilitam vermos a tributação como um instrumento de geração de recursos para o Tesouro, assegurando a participação de todos no rateio das despesas do Estado, para que sejam diminuídas as disparidades econômicas no país. O que une Estado e contribuinte? A ética na busca da capacidade econômica. A ética reside na utilização dos *meios legais* postas no ordenamento jurídico. O agente econômico/contribuinte ético pode até existir e atuar. E por existir e atuar, deve ser punido. O Estado ético não deve existir, e se existir, não terá sentido algum, e a vida sem sentido é insuportável para o ser humano. Portanto, os *fins* não justificam os *meios*.” NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do Dever Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 116.

assim, a renda e garantindo, no caso dos Estados capitalistas, a sua própria sobrevivência. Neste sentido, leciona Hugo de Brito Machado:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.¹¹⁰

É evidente, como será demonstrado, que o Estado brasileiro atual é um Estado Constitucional Fiscal, pois a sua maior arrecadação se dá por meio de impostos, bem como o seu sistema tributário está baseado na Constituição, já que, praticamente, todos os princípios e as regras referentes aos tributos, especialmente a espécie impostos, estão descritos detalhadamente no texto constitucional.¹¹¹

Para compreender melhor o sistema constitucional fiscal, bem como o princípio da solidariedade, orientador do direito tributário brasileiro, passa-se a analisar as constituições anteriores até a atual.

3.1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO PRESENTE NAS CONSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 56.

¹¹¹ “É importante observarmos que nossa constituição Federal delimita, com razoável precisão, a matéria fática de que se pode valer o legislador na instituição de tributos. Em relação aos impostos ela o faz ao partilhar as competências entre a União, os Estados e Distrito Federal e os Municípios. Ao atribuir a cada uma dessas entidades a respectiva competência para instituir impostos, a Constituição Federal delimita a matéria de que se pode valer o legislador de cada uma dessas pessoas jurídicas de Direito Público para instituí-los, vale dizer, para definir a hipótese de incidência de cada um desses impostos.” *Ibidem*, p. 295.

Da expressão “Estado Constitucional Fiscal Brasileiro,” pode-se retirar que o mesmo é caracterizado pela existência de uma constituição, a qual contém limitações ao Poder Executivo, Poder Judiciário e Poder Legislativo, as quais são voltadas a todas as matérias de direito, inclusive a tributária.¹¹²

Para Roque Antonio Carrazza, “a pessoa política, ao criar o tributo, deve acudir pressurosa às exigências das grandes diretrizes constitucionais”¹¹³.

Como o estudo está voltado ao princípio da solidariedade, em matéria tributária brasileira, deve-se analisar a evolução da tributação nas constituições de 1824 até a de 1988, para se chegar à conclusão da presença deste princípio implícita ou explicitamente no texto constitucional, bem como verificar as suas benesses para a tributação, sua eficácia e sua efetividade.

3.1.1 Constituição Política do Império do Brasil de 24 de março de 1824

Com a independência do Brasil, em 1822, deu-se origem a um novo Estado, havendo a necessidade de uma constituição para organizar o poder. A Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824, foi outorgada e perdurou no Primeiro Reinado, na Regência e no Segundo Reinado. As suas principais características eram: orgânica analítica, outorgada e rígida.

Ela era dividida em oito títulos, alguns destes títulos eram subdivididos em capítulos e estes, por sua vez, compostos por artigos.

No título 3º, artigo 10º, observa-se que o Poder Político era dividido em Poder Legislativo, Poder Moderador, Poder Executivo e Poder Judicial, e no artigo 9º estava

¹¹² “Diante de tudo o que ficou consignado, parece certo que o Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas. Com estes preceitos, a Constituição determinou de modo negativo, isto é, através de proibições, o *conteúdo possível* das leis tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias, dos atos administrativos tributários etc. Em outros termos, a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar os direitos individuais e suas garantias. O contribuinte tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 418-419.

“O próprio dever de pagar tributos não poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais, que, com o advento da Carta de 1988, tiveram reforçado o *status* jurídico, com a regra da aplicabilidade imediata (art. 5º, § 1º) e sua inclusão no rol das *cláusulas pétreas* (art. 60, § 4º, IV).” *Ibidem*, p. 420.

¹¹³ *Ibidem*, p. 483.

expresso que esta divisão e harmonia entre os poderes políticos referia-se ao princípio conservador dos direitos dos cidadãos.

No título 8º desta Constituição, se tinha a referência às “Disposições Geraes, e Garantias dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros”, sendo que no artigo 179, tinha-se a inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, tendo por base a liberdade, a segurança individual e a propriedade, garantida pela Constituição nas maneiras determinadas pelos incisos que compunham o citado artigo (trinta e cinco incisos).

Dentre estes incisos, vale destacar os seguintes: I, o qual trazia o princípio da legalidade; o III, o que dispunha sobre o princípio da irretroatividade (“A sua disposição não terá efeito retroactivo”); o XIII, o qual abordava o princípio da igualdade (“A Lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, e recompensará em proporção dos merecimentos de cada um”) e; o XI, o qual tratava o princípio da capacidade contributiva (“Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”).

Especificamente em matéria tributária, a Constituição de 1824 dispunha que:

- a Assembléia Geral era composta da Câmara dos Deputados e da Câmara dos Senadores (artigo 14) e era de sua competência, com a devida sanção do Imperador, a fixação anual das despesas públicas e a repartição da contribuição direta (inciso X, do artigo 15, do Capítulo I, do Título 4º).

- era privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos (artigo 36, do capítulo II, do Título 4º), todavia, não delimitava quais eram tais impostos¹¹⁴.

¹¹⁴ “Com a Independência (1822), é outorgada a Carta de 1824, em que se estruturam os tributos, que incidem sobre terras, mercadorias e escravos.” [...] “A Carta que houvera sido outorgada foi modificada pelo que se denominou de Ato Adicional de 1834, efetuando-se transferência de competência para as Câmaras Municipais.” OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Histórico dos tributos. Desenvolvimento da política financeira. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 63, ano 13, p. 186, jul/ago. 2005.

A lei de 12/08/1834, Ato Adicional, a qual trazia a competência das assembleias legislativas provinciais para legislar sobre a fixação das despesas e os impostos para elas necessários, ou seja, traz uma certa autonomia aos municípios. “*Em termos de hoje, havia muita imprecisão, porque havia vários impostos (quinze por cento sobre a importação, imposto adicional sobre bebidas espirituosas, trinta por cento sobre o chá, etc.), mas havia também o que hoje chamamos taxas: taxas do Correio-Geral, contribuições para o Montepio, e assim por diante.*” Havia, segundo Eurico Marcos Diniz Santi, o imposto predial, imposto de indústria e profissões, imposto do selo, imposto de transmissão *causa mortis*. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 72.

O Estado imperial brasileiro já era um o Estado Fiscal¹¹⁵, e não patrimonial, em decorrência do fato da arrecadação provir das rendas advindas dos tributos e, subsidiariamente, das rendas patrimoniais e dominicais do príncipe.

Por outro lado, o cenário do Estado Patrimonial tem como características: a existência de um povo pobre e reis ricos; tributos que eram impostos a todos, menos ao clero e à nobreza, etc; gerando um déficit e freqüentes crises, em que existia insuficiência da receita e uma exigência cada vez maior pela mordomia dos reis e do clero. Tudo isto fez gerar a busca pelo controle do gasto público. Todavia este controle ainda é precário e os funcionários usavam de violência na cobrança e, em sua grande maioria, eram corruptos.¹¹⁶

Nota-se, que algumas das características acima citadas, se faziam presentes no Estado Brasileiro Imperial, no entanto, tal fato não o descaracterizava como sendo fiscal.

O Estado brasileiro era dividido em províncias, sendo que cada província tinha um Presidente nomeado pelo Imperador (artigos 165 e 166). Em cada cidade e vila, havia uma câmara, a qual tinha competência, o governo econômico e municipal. Sua função era basicamente o policiamento e aplicação das rendas arrecadadas (artigos 167, 168 e 169).

Toda a receita e a despesa da Fazenda Nacional eram encarregadas ao “Tesouro Nacional”, havendo regulamentação para sua administração, arrecadação e contabilidade, juntamente com as tesourarias e as autoridades das Províncias do Império (artigo 170). Todas as contribuições diretas eram anualmente estabelecidas pela assembléia geral (artigo 171), cabendo ao Ministro de Estado da Fazenda a apresentação anual, à câmara dos deputados, do balanço geral da receita e despesa do “Tesouro Nacional” do ano antecedente e o orçamento das despesas públicas para o ano futuro, bem como as importâncias de todas as contribuições e rendas públicas (artigo 172).

Já no que diz respeito aos direitos do cidadão, tinha-se, no artigo 179, no inciso XXXI, que “a Constituição também garante os socorros públicos”; inciso XXXII que “A instrução

¹¹⁵ “O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar em empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte –, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. Deu-se a separação entre *ius eminense*, e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia, fortalecendo-se sobremaneira a burocracia fiscal, que atingiu um alto grau de racionalidade.” [...] “Com o Estado Fiscal se aperfeiçoam os orçamentos públicos, substitui-se a tributação do campesinato pela dos indivíduos, minimiza-se a intervenção estatal, tudo o que representa uma nova Constituição Financeira.” [...] “O Estado Fiscal constitui-se em Portugal e no Brasil simultaneamente [...]. A Constituição brasileira de 1824 estabeleceu a competência do Legislativo para ‘fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta’ (art. 15, item 10) e separou a fazenda do imperador (art., 115) da fazenda nacional (art, 170).” TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 97-99.

¹¹⁶ *Ibidem*, p. 14-15.

primaria, é gratuita a todos os Cidadãos” e; inciso XXXIII o qual relata que “*Collegios, e Universidades, aonde serão ensinados os elementos das Sciencias, Bellas Letras, e Artes*”¹¹⁷.

Conclui-se que, durante a vigência da Constituição de 1824, já havia a presença de um Estado Constitucional Fiscal, o qual tinha como fonte principal a arrecadação de impostos, e com uma constituição garantidora de poucas liberdades e direitos, como o de socorro público e de educação.

É fácil notar que, como o Estado tinha a responsabilidade de garantir poucos direitos sociais, ou melhor, direitos de prestação, como a educação primária, a arrecadação de impostos não necessitava, em tese, ser tão alta, o que não significa que não era, na prática, alta, na medida em que servia, também, para garantir alguns “privilégios” e “luxos” do soberano e seus “amigos” (nobreza e clero)¹¹⁸.

Nota-se, igualmente, também que os direitos e as garantias individuais encontravam-se no último título, no último artigo da Constituição, demonstrando, assim, a preferência do soberano, já que ela tratou, em primeiro lugar, da divisão do poder; em seguida, a sua devida regulamentação; para, por fim, falar dos direitos e garantias individuais e sociais do cidadão.

3.1.2 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 24 de fevereiro de 1891

Com a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, assumiu a chefia do governo provisório o Marechal Manoel Deodoro da Fonseca, com a missão de garantir a ordem pública, a liberdade e os direitos do cidadão. Ele convocou uma constituinte composta por Prudente José de Moraes Barros, Presidente do Congresso, Senador pelo Estado da Bahia, Rui Barbosa, Manoel Ferraz de Campos Salles, dentre outros, os quais elaboraram a primeira Constituição Republicana do Estado Brasileiro, a qual instituiu a república, o federalismo e o presidencialismo. Com o Decreto nº 1, de 15 de novembro de 1889, ficou instituída a República Federativa; com o Decreto nº 641, de 03 de novembro de 1891, dissolveu-se o Congresso Nacional, eleito em 15 de setembro de 1890, e foi convocada a nação para escolher novos representantes. Estes ficaram encarregados de fazer a revisão da Constituição e não

¹¹⁷ BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

¹¹⁸ “O reinado tinha que manter toda a sua corte, seus apaniguados com o pagamento de tenças de fidalgos (pensão periódica, normalmente em dinheiro, que alguém recebe do Estado ou de particular para seu sustento particular – D. Sebastião concedeu a Camões uma tença anual de quinze mil réis), mercês (recompensa por um trabalho normalmente pago de uma só vez), ao lado de sustentar sua estrutura burocrática, além dos investimentos.” OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Histórico dos tributos. Desenvolvimento da política financeira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 63, ano 13, p. 185, jul/ago. 2005.

poderiam versar sobre a forma republicana federativa e nem a inviolabilidade dos direitos à liberdade e à segurança individual. O Congresso Nacional foi convocado no dia 03 de maio de 1892 para fazer a revisão da Constituição, com o Decreto nº 667 de 21 de novembro de 1891. As principais características desta Constituição eram: orgânica analítica, dogmática, promulgada e rígida. Vigorou por 39 anos, até a revolução de 1930.

Esta Constituição era dividida em cinco títulos, ora composto por artigos, ora subdividido em seções, sendo estas também compostas por artigos.

No preâmbulo, já era determinado o regime escolhido pelo congresso: “um regime livre e democrático”.

Em relação à tributação, ficava a cargo do Congresso Nacional o orçamento da receita, a fixação da despesa federal, a verificação das contas da receita e despesa de cada exercício financeiro, bem como a responsabilidade pela regulamentação da arrecadação e distribuição de rendas federais (artigo 34, inciso 1º e 4º).

Nesta Constituição, já existia uma “parcela” de autonomia municipal, diferentemente da Constituição anterior, conforme determinava o artigo 68, *in verbis*: “os Estados organizarem-se de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse”.

Comparando-se esta Constituição com a anterior, o que se nota é o amadurecimento das características do Estado Fiscal¹¹⁹. Aqui já existia uma divisão de competência dos impostos e taxas da união e do estado; a presença de alguns princípios novos, além dos previstos na anterior, como o da uniformidade geográfica (artigo 7º, parágrafo 2º), da liberdade de tráfego (artigo 11, inciso 1º) bem como o embrião da imunidade recíproca (artigo 10) e do culto religioso (artigo 11, inciso 2º).

Com relação à divisão de competência em matéria tributária, tinha-se: a União possuía a competência para decretar os impostos sobre importação de procedência estrangeira, taxas de selo, correios e telégrafos federais (artigo 7º, inciso 1º, 3º e 4º) e; os Estados tinham a competência para decretar os impostos sobre a exportação de mercadorias de sua própria

¹¹⁹ “O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a *publicidade* e dilargou as fronteiras da liberdade humana, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. 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 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 jurídico. No que pertine às considerações de justiça, o tributo sofre também profunda modificação. Deixa de ser transitório e vinculado à necessidade conjuntural para ser cobrado permanentemente com base na riqueza e na capacidade contributiva de cada qual, como o proclamou a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão e como defendeu a doutrina liberal.” TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 98.

produção, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre transmissão de propriedade, sobre indústrias e profissões, bem como as taxas de selo e contribuições aos seus telégrafos e correios (artigo 9º, inciso 1º, 2º, 3º e parágrafo 1º).

Portanto, em relação à Constituição de 1824, que não dizia expressamente quais eram os fatos imponíveis dos impostos, a Constituição de 1891 evoluiu em seu texto e trouxe, expressamente, um imposto e três taxas de competência da União e quatro impostos, uma taxa e duas contribuições de competência dos Estados. Além disso, o artigo 12 possibilitava que a União e os Estados criassem novas fontes de receitas, ou seja, uma competência residual da União e dos Estados.

Na vigência desta Constituição, pode-se dizer que o Estado amadureceu no âmbito tributário, havendo uma maior preocupação por parte do constituinte em regulamentar os impostos, sendo estes de maior necessidade para o Estado, visto que aumentara o compromisso deste com os cidadãos.

Este aumento de compromisso se deu em razão da ampliação de tarefas do Estado perante seus cidadãos, como a expressada no artigo 72¹²⁰, da seção II, título IV, penúltimo título, já que tinha o título V das disposições gerais. Este artigo trouxe, como novidade, o § 4º, em que a celebração do casamento civil era gratuita, além da proteção ao preso, aos herdeiros, aos inventores e autores, dentre outros, bem como algumas garantias como o direito de petição e o *habeas corpus*.

¹²⁰ Art 72 – [...] A República não admite privilégios de nascimento, desconhece foros de nobreza e extingue as ordens honoríficas existentes e todas as suas prerrogativas e regalias, bem como os títulos nobiliárquicos e de conselho. § 3º - Todos os indivíduos e confissões religiosas podem exercer pública e livremente o seu culto, associando-se para esse fim e adquirindo bens, observadas as disposições do direito comum. § 4º - A República só reconhece o casamento civil, cuja celebração será gratuita. § 5º - Os cemitérios terão caráter secular e serão administrados pela autoridade municipal, ficando livre a todos os cultos religiosos a prática dos respectivos ritos em relação aos seus crentes, desde que não ofendam a moral pública e as leis. § 6º - Será leigo o ensino ministrado nos estabelecimentos públicos. § 7º - Nenhum culto ou igreja gozará de subvenção oficial, nem terá relações de dependência ou aliança com o Governo da União ou dos Estados. § 8º - A todos é lícito associarem-se e reunirem-se livremente e sem armas; não podendo intervir a polícia senão para manter a ordem pública. § 9º - É permitido a quem quer que seja representar, mediante petição, aos Poderes Públicos, denunciar abusos das autoridades e promover a responsabilidade de culpados. § 10 - Em tempo de paz qualquer pessoa pode entrar no território nacional ou dele sair com a sua fortuna e bens, quando e como lhe convier, independentemente de passaporte. § 11 - A casa é o asilo inviolável do indivíduo; ninguém pode aí penetrar de noite, sem consentimento do morador, senão para acudir as vítimas de crimes ou desastres, nem de dia, senão nos casos e pela forma prescritos na lei. § 12 - Em qualquer assunto é livre a manifestação de pensamento pela imprensa ou pela tribuna, sem dependência de censura, respondendo cada um pelos abusos que cometer nos casos e pela forma que a lei determinar. Não é permitido o anonimato. § 13 - A exceção do flagrante delito, a prisão não poderá executar-se senão depois de pronúncia do indiciado, salvo os casos determinados em lei, e mediante ordem escrita da autoridade competente. § 14 - Ninguém poderá ser conservado em prisão sem culpa formada, salvas as exceções especificadas em lei, nem levado à prisão ou nela detido, se prestar fiança idônea nos casos em que a lei a admitir. § 15 - Ninguém será sentenciado senão pela autoridade competente, em virtude de lei anterior e na forma por ela regulada. § 16 - Aos acusados se assegurará na lei a mais plena defesa, com todos os recursos e meios essenciais a ela, desde a nota de culpa, entregue em 24 horas ao preso e assinada pela autoridade competente com os nomes do acusador e das testemunhas. § 17 - O direito de propriedade mantém-se em toda a sua plenitude, salva a desapropriação por necessidade ou utilidade pública, mediante indenização prévia. As minas pertencem aos proprietários do solo, salvas as limitações que forem estabelecidas por lei a bem da exploração deste ramo de indústria. § 18 - É inviolável o sigilo da correspondência. § 19 - Nenhuma pena passará da pessoa do delinqüente. § 20 - Fica abolida a pena de galés e a de banimento judicial. § 21 - Fica, igualmente, abolida a pena de morte, reservadas as disposições da legislação militar em tempo de guerra. § 22 - Dar-se-á o *habeas corpus*, sempre que o indivíduo sofrer ou se achar em iminente perigo de sofrer violência ou coação por ilegalidade ou abuso de poder. § 23 - À exceção das causas que, por sua natureza, pertencem a Juízos especiais, não haverá foro privilegiado. § 24 - É garantido o livre exercício de qualquer profissão moral, intelectual e industrial. § 25 - Os inventos industriais pertencerão aos seus autores, aos quais ficará garantido por lei um privilégio temporário, ou será concedido pelo Congresso um prêmio razoável quando haja conveniência de vulgarizar o invento. § 26 - Aos autores de obras literárias e artísticas é garantido o direito exclusivo de reproduzi-las, pela imprensa ou por qualquer outro processo mecânico. Os herdeiros dos autores gozarão desse direito pelo tempo que a lei determinar. § 27 - A lei assegurará também a propriedade das marcas de fábrica. § 28 - Por motivo de crença ou de função religiosa, nenhum cidadão brasileiro poderá ser privado de seus direitos civis e políticos nem eximir-se do cumprimento de qualquer dever cívico. § 29 - Os que alegarem motivo de crença religiosa com o fim de se isentarem de qualquer ônus que as leis da República imponham aos cidadãos, e os que aceitarem condecoração ou títulos nobiliárquicos estrangeiros perderão todos os direitos políticos. § 30 - Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize. § 31 - É mantida a instituição do júri. Brasil. Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

Especificamente, em matéria tributária, determinava, em seu parágrafo 30, do artigo 72, que “*nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize*”. Trata-se do princípio da legalidade voltado para a matéria tributária.

Vale ressaltar, mais uma vez, o início da autonomia municipal trazida por esta Constituição.

3.1.3 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 16 de julho de 1934

Contexto histórico: Getúlio Vargas fez a promessa de uma nova constituição; houve a revolução de 1932, em São Paulo; em 1933, foram convocadas as eleições, tendo sido eleita a Assembléia Constituinte “Pura” e, em 16 de julho de 1934, houve a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Internacionalmente, o cenário é do pós-guerra de 1914/1918.

Neste texto constitucional, é incluída a ordem econômica e social, a família, a educação e a cultura, sendo que suas principais características são: dogmática, orgânica analítica e rígida. Esta Constituição durou três anos até o golpe de Estado.

No preâmbulo, estava expresso que a função da assembléia nacional constituinte era organizar um regime democrático para garantir a liberdade, a justiça, o bem-estar social e econômico.

No artigo 1º, trazia o embrião do princípio federativo

A Nação brasileira, constituída pela união perpétua e indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios em Estados Unidos do Brasil, mantém como forma de Governo, sob o regime representativo, a República Federativa proclamada em 15 de novembro de 1889.

No artigo segundo, estava expresso que “Todos os poderes emanam do povo, e em nome dele são exercidos”.

Esta Constituição é dividida em oito títulos, subdivididos em capítulos, alguns destes divididos em seções e estas em artigos. Os direitos e garantias individuais estavam previstos no artigo 113, do capítulo II, do título III, sendo basicamente os previstos na Constituição anterior, com algumas novidades como: “item 32. A União e os Estados concederão aos necessitados a assistência judiciária, com isenção de emolumentos, custas, taxas e selos”; “item 34. O poder público deverá amparar os que estejam em indigência”.

No título IV, inova ao trazer a ordem econômica e social, como exemplo, o artigo 121 “A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições do trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País”. Este amparo ao trabalhador é uma novidade da Constituição de 1934, representando um grande avanço do Estado na preocupação com o bem-estar social de seus cidadãos.¹²¹

Este texto não parou por aí. No título V, trazia a proteção à família, à educação e à cultura e, no título VI, a segurança nacional. Ora, é claro o avanço desta Constituição nos direitos sociais dos cidadãos, o que gera uma necessidade maior de verbas para a concretização dos mesmos, não havendo direitos sociais sem dinheiro, sem arrecadação. Como exemplo, o artigo 146, que estabelecia o casamento civil e gratuita a sua celebração (como já previa a Constituição anterior) e que o casamento religioso produziria os mesmos efeitos do casamento civil, desde que cumpridos os requisitos, sendo o registro gratuito e obrigatório. E o seu parágrafo único relata que seria também gratuita a habilitação para o casamento, inclusive os documentos necessários. Este parágrafo faz referência à gratuidade em favor de pessoas necessitadas. Já o artigo 147 informava que o reconhecimento dos filhos

¹²¹ § 1º - A legislação do trabalho observará os seguintes preceitos, além de outros que colimem melhorar as condições do trabalhador: a) proibição de diferença de salário para um mesmo trabalho, por motivo de idade, sexo, nacionalidade ou estado civil; b) salário mínimo, capaz de satisfazer, conforme as condições de cada região, às necessidades normais do trabalhador; c) trabalho diário não excedente de oito horas, reduzíveis, mas só prorrogáveis nos casos previstos em lei; d) proibição de trabalho a menores de 14 anos; de trabalho noturno a menores de 16 e em indústrias insalubres, a menores de 18 anos e a mulheres; e) repouso hebdomadário, de preferência aos domingos; f) férias anuais remuneradas; g) indenização ao trabalhador dispensado sem justa causa; h) assistência médica e sanitária ao trabalhador e à gestante, assegurando a esta descanso antes e depois do parto, sem prejuízo do salário e do emprego, e instituição de previdência, mediante contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e nos casos de acidentes de trabalho ou de morte; i) regulamentação do exercício de todas as profissões; j) reconhecimento das convenções coletivas, de trabalho. § 2º - Para o efeito deste artigo, não há distinção entre o trabalho manual e o trabalho intelectual ou técnico, nem entre os profissionais respectivos. § 3º - Os serviços de amparo à maternidade e à infância, os referentes ao lar e ao trabalho feminino, assim como a fiscalização e a orientação respectivas, serão incumbidos de preferência a mulheres habilitadas. § 4º - O trabalho agrícola será objeto de regulamentação especial, em que se atenderá, quanto possível, ao disposto neste artigo. Procurar-se-á fixar o homem no campo, cuidar da sua educação rural, e assegurar ao trabalhador nacional a preferência na colonização e aproveitamento das terras públicas. § 5º - A União promoverá, em cooperação com os Estados, a organização de colônias agrícolas, para onde serão encaminhados os habitantes de zonas empobrecidas, que o desejarem, e os sem trabalho. § 6º - A entrada de imigrantes no território nacional sofrerá as restrições necessárias à garantia da integração étnica e capacidade física e civil do imigrante, não podendo, porém, a corrente imigratória de cada país exceder, anualmente, o limite de dois por cento sobre o número total dos respectivos nacionais fixados no Brasil durante os últimos cinquenta anos. § 7º - É vedada a concentração de imigrantes em qualquer ponto do território da União, devendo a lei regular a seleção, localização e assimilação do alienígena. § 8º - Nos acidentes de trabalho em obras públicas da União, dos Estados e dos Municípios, a indenização será feita pela folha de pagamento, dentro de quinze dias depois da sentença, da qual não se admitirá recurso *ex officio*. BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

naturais seria isento de quaisquer selos ou emolumentos, e, em caso de herança, esta ficaria sujeita a impostos iguais aos que recaiam sobre a dos filhos legítimos.

Nesta mesma linha, o artigo 148 expressava que a União, os Estados e os Municípios deveriam favorecer e animar o desenvolvimento da cultura em geral e proteger os objetos de interesse público e o patrimônio artístico, bem como prestar assistência ao trabalhador intelectual. Por fim, o artigo 149 relatava que a educação era direito de todos e deveria ser ministrada pela família e pelos poderes públicos, para que “desenvolva num espírito brasileiro, a consciência da solidariedade humana”.

Portanto, a Constituição de 1934 trazia um Estado com característica mais fiscal, em decorrência do próprio cenário interno e externo, em que o Estado passava a prestar mais serviços para seus cidadãos e que, portanto, necessitava de uma maior arrecadação. Esta Constituição trazia os impostos de competência da União, quais sejam: sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; de transferência de fundos para o exterior; sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal e; nos territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados, além das taxas telegráficas, postais, outros serviços federais e entrada e estadia de navios e aeronaves (artigo 6º). Impostos de competência dos estados: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade *causa mortis*; transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; consumo de combustíveis de motor de explosão; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; indústrias e profissões; atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual, além das taxas de serviços prestados pelo estado (artigo 8º, inciso I e II).

A autonomia dos municípios ficou nesta Constituição, competindo a eles, a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e a aplicação das suas rendas (artigo 13, inciso II). Impostos de competência dos municípios: o imposto de licenças; o imposto predial e territorial urbano, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; o imposto sobre diversões públicas; e, o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais (artigo 13, parágrafo 2º).

Ressalta-se que, nessa Constituição, a União e os Estados possuíam a competência concorrente para estabelecer outros impostos não fixados pelo texto (artigo 10). Por fim, este texto vedava expressamente a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União, quando a competência for concorrente, cabendo ao Senado Federal declarar a existência da bitributação e escolher qual tributo prevalece (artigo 11).

Está presente, nessa Constituição, o princípio da legalidade voltada à matéria tributária (artigo 17, inciso VII – “cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos”); o princípio da uniformidade geográfica (artigo 18), sendo que no artigo 19, tem-se a possibilidade de isenção (“É defeso aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - estabelecer diferença tributária, em razão da procedência, entre bens de qualquer natureza [...]”); algumas imunidades, como o embrião da imunidade de culto religioso (artigo 17, inciso II); sob os combustíveis produzidos no país para motores de explosão (artigo 17, inciso VIII), sob impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravassem ou perturbassem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem (artigo 17, inciso IX); e recíproca (artigo 17, inciso X).

O orçamento da receita e da despesa competia ao Poder Legislativo com a sanção do Presidente da República (artigo 39), sendo este orçamento uno, receita de todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, discriminando as despesas com serviços públicos (artigo 50).

Por fim, competia ao Senado Federal colaborar com a Câmara dos Deputados na elaboração das leis sobre tributos (artigo 91).¹²²

3.1.4 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 10 de novembro de 1937

Getúlio Vargas foi derrotado nas urnas por Júlio Prestes e, em razão deste fato, tomou o poder pela força.¹²³

A Constituição foi redigida por Francisco Campos e outorgada em 10 de novembro de 1937. Tinha como uma das prerrogativas do presidente, a nomeação de governadores e

¹²² BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

¹²³ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Histórico dos tributos. Desenvolvimento da política financeira. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 63, ano 13, p. 187, jul/ago., 2005.

estes a prerrogativa de nomeação dos prefeitos. Ela foi outorgada na era da ditadura, tendo como características: orgânica analítica e fixa de fato.

Trazia expressamente, em seu artigo 3º, o princípio federativo amadurecido, ou seja, “O Brasil é um Estado federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. É mantida a sua atual divisão política e territorial”.

É fácil notar que esta Constituição foi outorgada em decorrência dos poderes concedidos ao Presidente (como no artigo 13) que, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderia, se o exigissem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre algumas matérias, como a modificação à constituição; legislação eleitoral; orçamento; impostos; dentre outros. O artigo 14 permitia ao mesmo expedir decretos-leis sobre organização do governo e da administração federal, o comando supremo e a organização das forças armadas.

Era dividida em artigos, sendo que cada matéria estava delimitada por um título, sem numeração. Os artigos 122 e 123 traziam os direitos e garantias individuais; os artigos 124 à 134 cuidavam da família, da educação e da cultura; e, os artigos 135 à 155 tratavam da ordem econômica. Observe-se que a ordem econômica vem depois das questões sociais, diversamente do que ocorria na Constituição de 1934, a qual trazia a ordem econômica e social juntas, porém, com os primeiros artigos fazendo referência à ordem econômica e depois à social.¹²⁴ Percebe-se um nítido retrocesso dos direitos sociais em comparação com o texto anterior, não se operando, em contraposição, uma diminuição da arrecadação de impostos e taxas.

Nesta Constituição, os Estados possuíam competência residual. Todavia, havendo bitributação, prevaleceria o imposto decretado pela União, quando a competência era concorrente, e o Conselho Federal era o responsável pela declaração da existência de bitributação e a conseqüente suspensão do imposto estadual (artigo 24).

Ainda, nesta Constituição, era de competência da União a instituição de impostos: sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; de consumo de quaisquer mercadorias; de renda e proventos de qualquer natureza; de transferência de fundos para o exterior; sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal e; nos territórios, os que a Constituição atribui aos Estados,

¹²⁴ “Entre nós, a referência a uma ‘ordem econômica e social’, nas Constituições de 1934 até a de 1967, com a Emenda n. 1, de 1969 – salvo a de 1937, que apenas menciona a ‘ordem econômica’ – e a duas ordens, uma ‘econômica’, outra ‘social’, na Constituição de 1988, reflete de modo bastante nítido a afetação ideológica da expressão. O que se extrai da leitura de senso crítico, dos textos constitucionais, é a indicação de que o capitalismo se transforma na medida em que assume novo caráter, *social*.” GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 48-49.

além das taxas telegráficas, postais, outros serviços de entrada e saída de navios e aeronaves (artigo 20). Aos Estados competiam os impostos sobre: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade causa *mortis*; transmissão da propriedade imóvel *inter vivos*, inclusive a sua incorporação ao capital de sociedade; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido em lei estadual; exportação de mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais; indústrias e profissões e; atos emanados de seu governo, e negócios da sua economia, ou regulados por lei estadual, além das taxas de serviços estaduais (artigo 23, inciso I e II). Os municípios continuavam com autonomia na decretação dos impostos e taxas de sua competência (artigo 26, b), ou seja, poderiam instituir impostos sobre: licença predial e territorial urbano; e sobre diversões públicas, além das taxas sobre serviços municipais (artigo 28, inciso I a IV).¹²⁵

Assim, pode ser observado um evidente retrocesso dessa Constituição em relação às anteriores, na medida em que consagrou um número menor de direitos e garantias individuais e sociais.

3.1.5 Constituição dos Estados Unidos do Brasil 18 de setembro 1946

Nesse contexto histórico, Getúlio Vargas foi derrubado em 1945. Cai a ditadura e Dutra vence as eleições.¹²⁶ Diante disso, instaurou-se a Assembléia Constituinte de 18 de setembro de 1946. O cenário internacional era do pós-guerra. Este texto constitucional ampliou os direitos econômicos e sociais e suas principais características foram: orgânica analítica, dogmática, promulgada e rígida. Esta Constituição durou 21 anos.

A Constituição de 1946 continha nove títulos, subdivididos em capítulos, e estes, por sua vez, subdivididos em seções, trazendo como a capital do país, o Distrito Federal.

No capítulo II, do título IV, estavam expressos os direitos e as garantias individuais e, no título V, a ordem econômica e social, garantindo-se a proteção ao trabalhador, inclusive com relação à previdência social; e, no título VI, tem-se a proteção da família, educação e cultura.

¹²⁵ BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em 18 de dez. de 2008.

¹²⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Histórico dos tributos. Desenvolvimento da política financeira. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 63, ano 13, p. 187, jul/ago., 2005.

Já em matéria tributária, o artigo 5º, como novidade relatava que competia à União legislar sobre as normas gerais de direito financeiro (artigo 5º, inciso, XV, alínea “b”).

Vale observar que a autonomia dos municípios ainda era mitigada e o artigo 7º, inciso VII, alínea “e”, fazia referência à questão da garantia da autonomia dos municípios por meio da intervenção do Governo Federal nos Estados, demonstrando-se o amadurecimento do princípio federativo (como atualmente é a União indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal).

Nesta Constituição, competia à União decretar impostos sobre: importação de mercadorias de procedência estrangeira; consumo de mercadorias; produção, comércio, distribuição e consumo, e, bem assim, importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que fosse aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; renda e proventos de qualquer natureza; transferência de fundos para o exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal (artigo 15). Aos Estados, competiam os seguintes impostos: propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade causa *mortis*; transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos* e sua incorporação ao capital de sociedades; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, isenta, porém, a primeira operação do pequeno produtor, conforme o definisse a lei estadual; exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de cinco por cento *ad valorem*, vedados quaisquer adicionais e; os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia (artigo 19). Já, aos municípios, cabiam os impostos: predial e territorial urbano; de licença; de indústrias e profissões; sobre diversões públicas; e sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência (artigo 29).

A União, ainda, podia instituir impostos extraordinários diante da iminência ou no caso de guerra externa (parágrafo 6º, do artigo 15), novidade esta da Constituição em comento, sendo que, nas anteriores, a União poderia utilizar da sua competência residual para tal finalidade. A fim de que fosse concretizada a garantia do mínimo necessário aos cidadãos, esta Constituição, em seu parágrafo 1º do artigo 15, inovou, trazendo a imunidade de objetos indispensáveis aos cidadãos, como, por exemplo, a habitação, o vestuário, dentre outros, conforme se observa da leitura do citado dispositivo: “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.”

Trazia a competência residual da União e dos Estados para decretar outros tributos, além dos atribuídos pela Constituição, sendo que o federal excluía o estadual (artigo 21).

O artigo 17 trazia o princípio da uniformidade geográfica e o artigo 27, o princípio da liberdade de tráfego, com a novidade da possibilidade de cobrança de taxa e pedágio destinada, exclusivamente, às despesas de construção, conservação e melhoramento de estradas (artigo 27).

O artigo 19, em seu parágrafo 1º, relatava que o imposto territorial, de competência do Estado, não incidiria sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultivasse, só ou com sua família, o proprietário que não possuísse outro imóvel.

A autonomia municipal continuava e o artigo 28, inciso II, alínea “b”, relatava que lhes eram assegurados a decretação e a arrecadação dos tributos de sua competência e a aplicação de suas rendas.

Essa Constituição inovou e trouxe a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a cobrança de contribuição de melhoria, taxas e quaisquer outras rendas que pudessem provir do exercício de suas atribuições, bem como da utilização de seus bens e serviços (artigo 30).

Em seu artigo 31, inciso V, alíneas “a”, “b” e “c”, trouxe a imunidade, respectivamente, recíproca, de culto religioso, partidos políticos, instituições de educação e de assistência social e papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.¹²⁷

3.1.6 Constituição da República Federativa do Brasil de 15 de março de 1967

A Constituição da República do Brasil de 15 de março de 1967 foi outorgada pelo Congresso Nacional. Surgiu com o golpe de 1964, “Revolução Gloriosa de 31 de março de 1964”. Suas principais características eram: orgânica analítica, rígida e outorgada.

Continuava prevendo expressamente, no artigo 1º, parágrafo 1º, o princípio federativo, ou seja, que todo poder emana do povo e em seu nome é exercido; acrescentando em seu parágrafo 2º, quais seriam os chamados símbolos nacionais, quais sejam, “a bandeira e o hino vigóntes na data da promulgação desta Constituição e outros estabelecidos em lei”.

Em 17 de outubro de 1969, a Constituição de 15 de março de 1967 foi alterada pela Emenda Constitucional nº 1, outorgada pelos Ministros da Marinha, Exército e Aeronáutica.

¹²⁷ BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

Esta Constituição confirmou a Emenda Constitucional nº 18/65 e, em 25/10/1966, foi editada a Lei nº 5.172, a qual dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. O Ato Complementar 36/67 passou a denominar tal lei de Código Tributário Nacional e, por fim, na construção histórica, este foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, como sendo Lei Complementar, sendo que a Emenda Constitucional de 1969 já dispunha que tal lei era complementar.

Foi mantida a competência da União para legislar sobre normas gerais de direito financeiro (artigo 8, inciso XVII, alínea “c”).

A autonomia municipal era, como na anterior, assegurada na decretação e arrecadação dos tributos de sua competência e na aplicação de suas rendas (artigo 16, inciso II, alínea “a”).

Competia à União decretar impostos sobre: importação de produtos estrangeiros; exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados; propriedade territorial rural; rendas e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; serviços de transporte e comunicação, salvo os de natureza estritamente municipal; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País (artigo 22, inciso I a X).

Competia aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direito à aquisição de imóveis; e operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes (artigo 24). Já, aos Municípios, competiam decretar e arrecadar imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; e serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar (artigo 25). Em seu artigo 19, parágrafo 4º, tinha-se que “somente a União, nos casos excepcionais definidos em lei complementar, poderá instituir empréstimo compulsório”.

Essa Constituição trouxe um avanço da imunidade sobre a pequena gleba rural no artigo 22, parágrafo 1º¹²⁸, outra novidade, consubstanciada no parágrafo 4º, trata-se do

¹²⁸ Art. 22 [...] § 1º O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro

princípio da seletividade, em função da essencialidade, e da não-cumulatividade do imposto sobre produto industrializado.

Trouxe, ainda, no artigo 24, parágrafo 3º, a imunidade do imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre os bens imóveis, não incidindo sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas. O parágrafo 5º trouxe o princípio da não-cumulatividade do imposto sobre circulação de mercadorias. O parágrafo 6º inovou de maneira importante, determinando que “Os Estados isentarão do imposto sobre circulação de mercadorias a venda a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem, não podendo estabelecer diferença em função dos que participam da operação tributada”.

Como na Constituição anterior, o artigo 23 declarou que competia à União, a instituição de impostos extraordinários no caso de iminência ou de guerra externa.¹²⁹

3.1.7 Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988

Contexto histórico da promulgação da Constituição da República Federativa de 05 de outubro de 1988: fim do Governo de João Figueiredo; a opinião pública exigia a “Constituinte Já”; Emenda Constitucional nº 26/1985, a qual relatou que os membros se reuniram no dia 01/02/1987; eleições para o Congresso com Poder Constitucional Originário.

As características deste texto são: democrática, promulgada, rígida, analítica e dogmática.

Ao comentar a Constituição atual, Sacha Calmon Navarro Coêlho leciona que “o Brasil, ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é mais extensa e minuciosa em tema de tributação”¹³⁰.

Partindo desta concepção, chega-se a três conclusões:

imóvel. [...] BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

¹²⁹ BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

¹³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário na constituição. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 48, mar/abr., 2007.

Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam altaneiros sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios;

Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais.¹³¹

No artigo 24, inciso I, da Constituição Federal de 1988, existe a possibilidade de União, Estados e Municípios legislarem sobre matéria tributária.

Na Constituição atual, tem-se com sendo da União, a competência sobre os impostos: de importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; e grandes fortunas, nos termos de lei complementar (artigo 153).

Aos Estados, competem: imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e propriedade de veículos automotores (artigo 155).

Já no âmbito dos Municípios, cabem os seguintes impostos: propriedade predial e territorial urbana; transmissão "*inter vivos*", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição; e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (artigo 156). Além da competência residual da União e dos impostos extraordinários também da União (artigo 154).¹³²

Do exposto, anteriormente, observa-se que, quanto mais aumentam as necessidades dos cidadãos, a prestação de serviços por parte do Estado deve ser correspondente. Diante da evolução do Estado e de sua complexidade, os tributos representam o grande instrumento para que aquele faça frente às necessidades dos cidadãos. Nota-se, ainda, que o Estado Brasileiro

¹³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O direito tributário na constituição. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 1, n. 1. p. 49, mar/abr, 2007.

¹³² BRASIL. Constituição Federal. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acessado em 18 de dez. de 2008.

foi, desde a Constituição de 1824, um Estado Constitucional predominantemente Fiscal, pois sua maior arrecadação de receita derivada ocorreu e ocorre por meio de impostos.

Na tentativa de se demonstrar a evolução quantitativa das espécies tributárias, principalmente no que tange aos impostos, nas constituições brasileiras, foi elaborado o quadro ilustrativo abaixo:

	Nº de Impostos	Nº de Impostos	Nº de Impostos	Nº de Impostos	Nº de Impostos	Nº de Impostos	Nº de Impostos
Constituição	1824	1891	1934	1937	1946	1967	1988
União		1 II	5 II; consumo; rendas e proventos; transferência de fundos para exterior; atos do governo, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal. Pode criar outros (CC)	5 II; consumo; rendas e proventos; transferência de fundos para exterior; atos do governo, negócios de sua economia e instrumentos ou contratos regulados por lei federal.	6 II; consumo; produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; rendas e proventos; transferência de fundos para exterior; negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal. Artigo 15 § 3º -A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios. Impostos	10 II; IE; propriedade territorial, rural; rendas e proventos; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; serviços de transporte e comunicações; produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos; produção, importação, distribuição ou consumo de energia elétrica; e extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais do País. Além dos impostos extraordinários, Pode criar outros (CC)	7 II; IE; IR; IPI; IOF; ITR e; IGF. Além dos impostos residuais e extraordinários

					extraordinários. Pode criar outros (CC)		
Estados		4 IE de mercadorias de sua própria produção; imóveis rurais e urbanos; transmissão de propriedade; indústrias e profissões.	8 Propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade <i>causa mortis</i> ; imóvel <i>inter vivos</i> ; consumo de combustíveis; vendas e consignações; exportação de mercadorias; indústrias e profissões; atos emanados de seu governo e negócios de sua economia. Pode criar outros (CC)	7 Propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade <i>causa mortis</i> ; imóvel <i>inter vivos</i> ; vendas e consignações; exportação de mercadorias; indústrias e profissões; e atos emanados de seu governo e negócios de sua economia. Pode criar outros (CC) Artigo 24	6 Propriedade territorial, exceto a urbana; transmissão de propriedade <i>causa mortis</i> ; imóvel <i>inter vivos</i> ; vendas e consignações; exportação de mercadorias; e atos regulados por lei estadual, os de serviço de sua Justiça e os negócios de sua economia. Pode criar outros (CC)	2 Transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis e operações relativas à circulação de mercadorias.	3 ITCMD; ICMS e; IPVA
Municípios			4 Licença; predial e territorial urbano; diversões públicas e; cédulas sobre rendas de imóveis rurais.	3 Licença; predial e territorial urbano; e diversões públicas;	5 Predial e territorial urbano; licença; indústrias e profissões; diversões públicas; e sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência.	2 Propriedade predial e territorial urbana; e serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados, definidos em lei complementar.	3 IPTU; ITBI e; ISS
Total de Impostos		5	17	15	17	14	13

Quadro 1 – Impostos

Fonte: A autora

	Nº de Taxas	Nº de Taxas	Nº de Taxas	Nº de Taxas	Nº de Taxas	Nº de Taxas	Nº de Taxas
Constituição	1824	1891	1934	1937	1946	1967	1988
União		3 Selo; correios; telégrafo	3 Telegráficas; postais; entrada, saída e estadia de navios e aeronaves; e outros	3 Telegráficas; postais; entrada, saída e estadia de navios e aeronaves; e outros	Taxas	Taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição.	Taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição.
Estados		1 selo	Taxas de serviços estaduais	Taxas de serviços estaduais	Taxas	Taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição.	Taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição.
Municípios			Taxas sobre serviços municipais	Taxas sobre serviços municipais	Taxas	Taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição.	Taxas pelo exercício regular do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos de sua atribuição.
Total de Taxas		4					

Quadro 2 – Taxas
Fonte: A autora

	Nº de Contribuições	Nº de Contribuições	Nº de Contribuições	Nº de Contribuições	Nº de Contribuições	Nº de Contribuições	Nº de Contribuições
Constituição	1824	1891	1934	1937	1946	1967	1988
União					Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria; contribuições sociais; CIDE; e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.
Estados		Contribuições telégrafos e correios			Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria; e contribuição cobrada de seus servidores para o custeio do regime previdenciário
Municípios					Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria	Contribuição de melhoria; contribuição cobrada de seus servidores para o custeio do regime previdenciário; e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública.
Total de Contribuições		2					

Quadro 3 – Contribuições

Fonte: A autora

Em resumo: a Constituição de 1824, apesar de ser outorgada, trouxe os princípios da legalidade, da igualdade, da irretroatividade e da capacidade contributiva, bem como assegura a educação e os chamados socorros públicos. A de 1891 inovou com os princípios da uniformidade geográfica, da liberdade de tráfego, e da legalidade específica na matéria tributária; trouxe os embriões da imunidade recíproca e do culto religioso, da celebração do casamento civil; protegeu o preso, os herdeiros, os inventores e os autores, dentre outros, bem como garantiu o direito de petição e o *habeas corpus*. A de 1934 expressamente dispôs acerca do princípio federativo, da ordem econômica e social, do amparo ao trabalhador intelectual, da imunidade no reconhecimento de filhos, e avança nas demais imunidades. A de 1937 apresenta um retrocesso dos direitos sociais em comparação com os textos anteriores. A de 1946 inaugurou a previdência social, as imunidades de objetos indispensáveis aos cidadãos, como, por exemplo, a habitação, o vestuário, dentre outros, bem como do imposto territorial da pequena gleba e instituiu a contribuição de melhoria. A de 1967 trouxe um avanço da imunidade sobre a pequena gleba rural, instaurou o princípio da seletividade, em função da essencialidade, e também o princípio da não-cumulatividade do imposto sobre produto industrializado. Já a Constituição de 1988 é denominada de cidadã, pois consagra os direitos e garantias individuais e sociais no início de seu texto e será posteriormente analisada em item específico.

Da análise histórica das constituições brasileiras, conclui-se que: a) quanto maiores as necessidades dos cidadãos, maiores, via de regra, serão as necessidades de prestações do Estado, a fim de contrapor e atender as demandas geradas pela sociedade; b) o Estado brasileiro é um Estado Fiscal; c) no decorrer das épocas, houve um aumento das regras e princípios voltados ao direito tributário, na tentativa de se alcançar uma maior distribuição das rendas; d) no contexto histórico das constituições, a União concentrou em sua competência, gradualmente, um número maior de impostos.

A fiscalidade do Estado pode ser explicada por José Casalta Nabais, o qual relata que, “é o Estado Fiscal que paga a conta do Estado Social”¹³³. Portanto, como demonstrado no capítulo anterior, quantitativamente, a maior parte da arrecadação estatal provém da cobrança de impostos, sendo estes o grande “caixa”, garantidor dos bens e serviços prestados ao cidadão, tais como a saúde e a educação, dentre outros.¹³⁴

3.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

O sistema tributário brasileiro é caracterizado como um sistema de muitos princípios e regras, ou seja, um sistema complexo, não só para o contribuinte, mas também para o fisco e para o operador do direito.

O perfil deste sistema está na Constituição de 1988, significando que os princípios norteadores desta matéria nela se encontram. Para Roque Antonio Carrazza, “A Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”¹³⁵.

A Constituição Federal não cria tributos, ela traz a competência e a incompetência em matéria tributária. Segundo Carrazza, “competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos”¹³⁶.

¹³³ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 575.

¹³⁴ “No contexto de um Estado Social, portanto, a tributação passa a ser a fonte de custeio de todos os deveres estatais, muitos deles elevados a direitos fundamentais do indivíduo pela Constituição, como aqueles relativos, por exemplo, à saúde e à educação.” ROCHA, Sergio André. A tributação na sociedade de risco. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT, Belo Horizonte, ano 4, n. 23. p. 68, set/out. 2006.

¹³⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 490.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 491.

Após a promulgação da Constituição Federal de 1988, o termo correto a ser utilizado é competência tributária e não poder tributário, em decorrência do fato de que o poder tributário era uma prerrogativa da Assembléia Nacional Constituinte, a qual era soberana; e, após a promulgação da Constituição, a nova regra era a dos entes com a devida competência de legislar sobre matéria tributária delimitada pelo texto constitucional.¹³⁷

Ao delimitar a competência tributária de cada ente da federação, dando permissão às pessoas políticas para criarem os tributos, bem como ao traçar os seus princípios e regras, se estes forem observados, a Constituição gera um estado de sujeição por parte dos contribuintes.¹³⁸

Portanto, a Constituição da República Federativa do Brasil representa a lei fundamental do ordenamento jurídico pátrio. Nela, estão presentes as normas que a legislação infraconstitucional deve observar. É norma suprema em decorrência de ser norma-origem¹³⁹, ou seja, não existe no ordenamento jurídico outra acima dela. Todavia, ela não é imutável, com exceção do artigo 60, parágrafo 4º, devendo acompanhar a evolução histórica do país e os anseios de sua população.

A Constituição da República é dividida da seguinte forma: Preâmbulo, Título I – Dos Princípios Fundamentais, Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, Título III – Da Organização do Estado, Título IV – Da Organização dos Poderes, Título V – Da Defesa do Estado e das Instituições Democráticas, Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Título VII – Da Ordem Econômica e Financeira, Título VIII – Da Ordem Social e Título IX – Das Disposições Constitucionais Gerais.

Portanto, ela é dividida em diversos subsistemas, os quais devem ser lidos e compreendidos dentro do todo, e não limitados a cada matéria. Seu conteúdo é caracterizado como rígido, na medida em que sua alteração deve observar limites e formalidades que o

¹³⁷ “Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembléia Nacional constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor Da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 490.

¹³⁸ “A competência tributária, quando adequadamente exercitada, vale dizer, quando exercitada com estrita observância dos princípios e normas constitucionais que pautam a criação, *in abstracto*, de tributos, faz nascer, para os virtuais contribuintes, *um estado genérico de sujeição*, consistente na impossibilidade de se subtraírem à sua esfera de influência. Melhor dizendo, se vierem a ficar na situação hipotetizada na norma jurídica tributária, não têm como afastar a exação. Em resumo, o que queremos expressar, neste item, é que a pessoa política, titular da competência tributária, tem o direito de obrigar terceiros, mesmo sem seu consentimento, a lhe pagarem tributos (quando, evidentemente, realizarem o fato imponível).” *Ibidem*, p. 496-497.

¹³⁹ DINIZ. Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 13. Termo empregado por esta autora.

próprio texto determina; e detalhista, porque traz o perfil de cada subsistema, como exemplo, o sistema tributário em que os artigos 146 e seguintes, além de outros artigos espalhados no texto, apresentam todo o perfil da matéria tributária.

Destaque-se que o Título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais” mudou de localização, situando-se, se agora, no início da Constituição e não ao final, ou quase ao final, como nas anteriores, representando uma mudança de prioridades por parte do constituinte, ou seja, primeiro deve-se proteger os direitos e garantias fundamentais do cidadão para depois verificar o restante (tributação, economia, etc). O que não significa que estas matérias não estejam interligadas, na medida em que, fazem parte do todo (Constituição).

Após uma breve referência à Constituição Federal de 1988, passa-se à verificação de seu conteúdo normativo e de sua consequente validade, vigência, eficácia e efetividade.

3.2.1 Normas Constitucionais: Princípios e Regras

Antes de citar as normas, faz-se necessário trazer algumas palavras de J. J. Gomes Canotilho, o qual faz um estudo sobre o Sistema Constitucional Português (similar ao nosso), ou seja, um “*sistema normativo aberto de regras de princípios*”¹⁴⁰.

[...] (1) *é um sistema jurídico, porque é um sistema dinâmico de normas*; (2) *é um sistema aberto, porque tem uma estrutura dialógica (Caliess), traduzida na disponibilidade e «capacidade de aprendizagem» das normas constitucionais para captarem a mudança da realidade e estarem abertas às concepções cambiantes da «verdade» e da «justiça»*; (3) *é um sistema normativo, porque a estruturação das expectativas referentes a valores, programas, funções e pessoas, é feita através de normas*; (4) *é um sistema de regras e de princípios, pois as normas do sistema tanto podem revelar-se sob a forma de princípios como sob a forma de regras.*¹⁴¹

Para este autor, as tipologias que servem de base aos princípios são: a) princípios jurídicos fundamentais que são “os princípios historicamente objectivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica e que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional”¹⁴²; b) princípios políticos conformadores (princípios normativos, retrizes e operantes), os quais “explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte”¹⁴³. Compõem este grupo, os princípios definidores da forma de Estado, como,

¹⁴⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. p. 1143.

¹⁴¹ *Idem*.

¹⁴² *Ibidem*, p. 1149.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 1150.

por exemplo, os da organização económico-social, os definidores da estrutura do Estado, do regime político e os caracterizadores da forma de governo; c) princípios constitucionais impositivos, em que “subsumem-se todos os princípios que impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas”¹⁴⁴. São princípios que definem os fins ou tarefas do Estado; e d) princípios-garantias, ao quais “traduzem-se no estabelecimento directo de garantias para os cidadãos”¹⁴⁵.

Já com relação à tipologia das regras, tem-se:

- a) Regras jurídico-organizatórias: a.1) Regras de competência, as “quais reconhecem certas atribuições a determinados órgãos constitucionais ou não estabelecidas esferas de competência entre os vários órgãos constitucionais”¹⁴⁶; a.2) regras de criação de órgãos, que “andam estritamente relacionadas com as normas de competência”¹⁴⁷; e a.3) regras de procedimento, que servem “apenas nos casos em que o **procedimento** é um elemento fundamental da formação da vontade política e do exercício das competências constitucionalmente consagradas”¹⁴⁸.
- b) Regras jurídico-materiais: b.1) regras de direitos fundamentais são “todos os preceitos constitucionais destinados ao reconhecimento, garantia ou conformação constitutiva de direitos fundamentais”¹⁴⁹; b.2) regras de garantias institucionais com finalidade de proteção das instituições públicas ou privadas; b.3) regras determinadoras de fins e tarefas do Estado “entendem-se aqueles preceitos constitucionais que, de uma forma global e abstracta, fixam essencialmente os fins e as tarefas prioritárias ao Estado”¹⁵⁰; e b.4) regras constitucionais impositivas¹⁵¹.

¹⁴⁴ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. p. 1150-1151.

¹⁴⁵ *Ibidem*, p. 1151.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 1153.

¹⁴⁷ *Idem*.

¹⁴⁸ *Idem*.

¹⁴⁹ *Ibidem*, p. 1154.

¹⁵⁰ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. p. 1156.

¹⁵¹ “As normas constitucionais impositivas apresentam-se em estreita conexão com as normas determinadoras de fins e tarefas e com os princípios constitucionalmente impositivos. Em relação a estes últimos, suscita-se a problemática da distinção entre regras e princípios. Relativamente às primeiras, importa fazer uma importante clarificação: (1) normas constitucionais impositivas em sentido amplo são aquelas que fixam tarefas e diretivas materiais ao Estado (neste sentido os preceitos definidores dos fins do Estado são normas constitucionais impositivas); (2) normas constitucionais impositivas em sentido restrito (imposições constitucionais) são as *imposições de carácter permanente e concreto*. Nesta última categoria, há ainda que distinguir dois subgrupos: (a) *imposições legiferantes* ou *imposições constitucionais*; (b) *ordens de legislar*.” *Idem*

Neste contexto, a Constituição Federal de 1988 é composta por normas jurídicas. Humberto Ávila leciona que as “normas não são textos nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos”¹⁵².

¹⁵² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 22.

Ana Paula de Barcellos, sob o foco do efeito da norma, entende como sendo norma jurídica aquela que tem por objetivo direcionar o comportamento, ou seja, produzir algum efeito no mundo concreto¹⁵³:

Trata-se, na nomenclatura contemporânea, da *eficácia jurídica* – eficácia juridicamente qualificada – por força da qual, uma vez desrespeitada uma norma, podem ser exigidas providências diante do Judiciário, instituição responsável por sua imposição coativa.¹⁵⁴

Portanto, uma norma jurídica deve ser observada, em decorrência de sua imperatividade e, caso isto não ocorra, o Poder Judiciário deve ser acionado.

Quanto à sua estrutura, a norma pode ser um princípio ou uma regra, ou seja, normas são o gênero e princípio e regra são espécies deste gênero. Sendo que “o decisivo, por enquanto, é saber que a qualificação de determinadas normas como princípios ou como regras depende da colaboração constitutiva do intérprete”¹⁵⁵. Nas palavras de Humberto Ávila

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

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.¹⁵⁶

¹⁵³ “O direito não é um fim em si mesmo, mas instrumento de realização da pacificação, da justiça e de determinados valores escolhidos pela sociedade. A norma jurídica, portanto, pretende produzir algum efeito no mundo dos fatos; deseja moldar a realidade, alterá-la, modificá-la em alguma medida. Por evidente, não há necessidade de norma alguma para dizer o que já é ou não pode ser diferente. A norma em geral, não apenas a jurídica, transita na seara da possibilidade e da liberdade, isto é: daquilo que é possível acontecer e do que o homem, no exercício de sua liberdade, pode decidir fazer. A nota de juridicidade vem com a capacidade de impor pela força, se necessário, a realização dos efeitos pretendidos pela norma ou, ainda, de associar algum tipo de consequência ao descumprimento da norma, capaz de provocar, mesmo que substitutivamente, a realização do efeito normativo inicialmente previsto ou um seu equivalente.” BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 32.

¹⁵⁴ *Ibidem*, p. 33.

¹⁵⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2. Edição. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 26.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 70.

Para se fazer a distinção entre estas espécies, Ana Paula de Barcellos utiliza sete critérios: conteúdo; origem e validade; compromisso histórico; função no ordenamento; estrutura lingüística; esforço interpretativo exigido e aplicação.¹⁵⁷

Propõe, ainda, outro critério para fazer tal distinção: os efeitos e os meios para atingir estes efeitos.¹⁵⁸ Traz a seguinte conclusão sobre a diferença entre eles:

Em conclusão, os princípios diferenciam-se das regras, porque (i) seus efeitos são indeterminados a partir de certo ponto, ao contrário das regras, e/ou porque (ii) os meios para atingir os efeitos pretendidos pelo princípio (mesmo que estes sejam definidos) são múltiplos.¹⁵⁹

¹⁵⁷ “(a) *O conteúdo*. Os princípios estão mais próximos da idéia de valor e de direito. Eles formam uma exigência da justiça, da equidade ou da moralidade, ao passo que as regras têm um conteúdo diversificado e não necessariamente moral. Ainda no que diz respeito ao conteúdo, Rodolfo L. Vigo chega a identificar determinados princípios, que denomina de ‘fortes’, com os direitos humanos. (b) *Origem e validade*. A validade dos princípios decorre de seu conteúdo, ao passo que as regras derivam de outras regras ou dos princípios. Assim, é possível identificar o momento e a forma como determinada regra tornou-se norma jurídica, perquirição essa que será inútil no que diz respeito aos princípios. (c) *Compromisso histórico*. Os princípios são para muitos (ainda que não todos), em maior ou menor medida, universais, absolutos, objetivos e permanentes, ao passo que as regras caracterizam-se de forma bastante evidente pela contingência e relatividade de seus conteúdos, dependendo do tempo e lugar. (d) *Função no ordenamento*. Os princípios têm uma função explicadora e justificadora em relação às regras. Ao modo dos axiomas e leis científicas, os princípios sintetizam uma grande quantidade de informação de um setor ou de todo o ordenamento jurídico, conferindo-lhe unidade e ordenação. (e) *Estrutura lingüística*. Os princípios são mais abstratos que as regras, em geral não descrevem as condições necessárias para sua aplicação e, por isso mesmo, aplicam-se a um número indeterminado de situações. Em relação às regras, diferentemente, é possível identificar, com maior ou menor trabalho, suas hipóteses de aplicação. (f) *Esforço interpretativo exigido*. **Os princípios exigem uma atividade argumentativa muito mais intensa, não apenas para precisar seu sentido, como também para inferir a solução que ele propõe para o caso, ao passo que as regras demandam apenas aplicabilidade, na expressão de Josef Esser, ‘burocracia e técnica’.** (g) *Aplicação*. As regras têm estrutura biunívoca, aplicam-se de acordo com o modelo ‘tudo ou nada’, popularizado por Ronald Dworkin. Isto é, dado seu substrato fático típico, as regras só admitem duas espécies de situação: ou são válidas e se aplicam ou não se aplicam por inválidas. Uma regra vale ou não vale juridicamente. Não são admitidas gradações. Como registra Robert Alexy, ao contrário das regras, os princípios determinam que algo seja realizado na maior medida possível, admitindo uma aplicação mais ou menos ampla de acordo com as possibilidades físicas ou jurídicas existentes. Estes limites jurídicos, que podem restringir a otimização de um princípio, são (i) regras que o excepcionam em algum ponto e (ii) outros princípios opostos que procuram igualmente maximizar-se, daí a necessidade eventual de ponderá-los. Desenvolvendo esse critério de distinção, Alexy denomina às regras de *comandos de definição* e os princípios de *comandos de otimização*.” (sem grifo no original). BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 47-51.

¹⁵⁸ “A primeira diferença, portanto, está em que, ao contrário das regras, os efeitos que os princípios desejam produzir são relativamente indeterminados a partir de certo ponto. [...] Uma primeira conclusão a que se pode chegar, portanto, é de que os efeitos que um princípio pretende produzir irradiam-se a partir de um núcleo básico determinado, semelhante, nesse particular, as regras. A partir desse núcleo, todavia, esses efeitos vão tornando-se indeterminados, seja porque variam em função de concepções políticas, ideológicas, religiosas, filosóficas etc., seja porque há uma infinidade de situações não previstas, e a rigor indetermináveis, às quais seu efeito básico poderá se aplicar. É nesse espaço que a ponderação a que se fez referência acima, no tocante à diferença de aplicação entre regras e princípios, poderá desenvolver-se. [...] Além dessa indeterminação dos efeitos naquilo que transborda o núcleo essencial do princípio, há ainda uma segunda distinção entre princípios e regras. Ela consiste em que, muitas vezes, ainda que o efeito pretendido por uma norma seja determinado – note-se, portanto, que os dois critérios não são necessariamente cumulativos –, os meios para atingir tal efeito são múltiplos. Essa é a fórmula usada, em geral, para descrever as chamadas normas programáticas que, nada obstante, estruturalmente consideradas, nada mais são do que espécies de princípios.” *Ibidem*, p. 52-54.

¹⁵⁹ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 56.

Todavia, como expõe Humberto Ávila,

Viraram lugar-comum afirmações feitas em tom categórico, a respeito da distinção entre princípios e regras. Normas ou são princípios ou regras. As regras não precisam nem podem ser objeto de ponderação; os princípios precisam e devem ser ponderados. As regras instituem deveres definitivos, independentes das possibilidades fáticas e normativas; os princípios instituem deveres preliminares, dependentes das possibilidades fáticas e normativas. Quando duas regras colidem, uma das duas é inválida, ou deve ser aberta uma exceção a uma delas para superar o conflito. Quando dois princípios colidem, os dois ultrapassam o conflito, mantendo sua validade, devendo o aplicador decidir qual deles possui maior peso.¹⁶⁰

Humberto Ávila traz alguns questionamentos no que diz respeito às distinções entre princípios e regras, acima expostas, colocando em dúvida a veracidade destas distinções.

A análise dessas afirmações semeia, porém, algumas dúvidas. Será mesmo que todas as espécies normativas comportam-se como princípios ou regras? Será mesmo que as regras não podem ser objeto de ponderação? Será mesmo que o conflito entre regras só se resolve com a invalidade de uma delas ou com a abertura de uma exceção a uma delas?¹⁶¹

Este autor, em sua obra, faz uma proposta de dissociação entre princípios e regras, a qual será adotada no respectivo trabalho

As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. As regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser cumprida. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas cuja promoção gradual depende dos efeitos decorrentes da adoção de comportamentos a ela necessários. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que a característica dianteira das regras é a previsão do comportamento.

As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto à justificação que exigem. A interpretação e a aplicação das regras exigem uma avaliação da correspondência entre a construção conceitual dos fatos e a construção conceitual da norma e da finalidade que lhe dá suporte, ao passo que a interpretação e aplicação dos princípios demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas posto como fim e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária.

As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como contribuem para a decisão. Os princípios consistem em normas primariamente complementares e preliminarmente parciais, na medida em que, sobre abrangerem apenas parte dos aspectos relevantes para uma tomada de decisão, não têm a pretensão de gerar uma solução específica, mas de contribuir, ao lado de outras razões, para a tomada de decisão. Já as regras consistem em normas preliminarmente decisivas e abarcantes, na medida em que, a despeito da pretensão de abranger todos os aspectos relevantes

¹⁶⁰ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 18.

¹⁶¹ *Idem*.

para a tomada de decisão, têm a aspiração de gerar uma solução específica para o conflito entre razões.¹⁶²

É necessária esta pequena introdução, no que diz respeito às normas constitucionais (princípios e regras), pois, serão abordados, alguns princípios pertinentes à matéria tributária, como, por exemplo, o da solidariedade e o da capacidade contributiva, verificando-se a finalidade de cada um no Estado Constitucional Fiscal. Deve ser observado que os princípios explicitam valores e possuem como características: serem normas finalísticas, complementares, amplas, universais, absolutas e permanentes, diferentemente das regras.

Roberto Ferraz relata que os princípios são universais e decorrentes do “aflorar de uma realidade” e que, portanto, não comportam exceções.¹⁶³ Todavia, deve-se entender que os princípios comportam, sim, exceções. A lógica dos princípios é serem universais. Porém, em determinadas hipóteses, faz-se necessária a presença das chamadas “discriminações positivas”, com a finalidade de concretização de um determinado princípio no mundo dos fatos.

No entendimento de Humberto Ávila, não importa saber a denominação do princípio e sim o modo mais seguro para garantir sua aplicabilidade e efetividade.¹⁶⁴

Para este autor,

¹⁶² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 119-120.

¹⁶³ “Indicadas essas constatações a respeito dos equívocos correntes relativamente aos princípios no Brasil, pode-se externar a reflexão de que os verdadeiros princípios são universais, podendo, portanto, ser identificados em todos os sistemas jurídicos, e ainda de que não comportam exceções. Uma ‘idéia força’ do sistema jurídico, daquelas que servem de base para o desenvolvimento de todo o sistema, como a igualdade, por exemplo, não é algo que possa ficar restrito a um determinado sistema jurídico positivo nem parece ser algo que possa ser idéia de um determinado cidadão, mas sim fruto da percepção de realidades que são por si mesmas evidentes à inteligência. A afirmação histórica da igualdade ocorrida na Revolução Francesa, por exemplo, não foi fruto do pensamento de nenhum dos revolucionários nem uma exclusividade dos franceses, mas sim o aflorar de uma realidade perceptível a todos: a dignidade da pessoa humana.” FERRAZ, Roberto. Princípios são Universais e não comportam Exceções. *In*: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 395.

¹⁶⁴ “[...] o importante não é saber qual a denominação mais correta desse ou daquele princípio. O decisivo, mesmo, é saber qual é o modo mais seguro de garantir sua aplicação e sua efetividade.” *Ibidem*, p. 16.

demonstrar-se-á, de um lado, que os princípios não apenas explicitam valores, mas, indiretamente, estabelecem espécies de precisas de comportamentos; e, de outro, que a instituição de condutas pelas regras também pode ser objeto de ponderação, embora o comportamento preliminarmente previsto dependa do preenchimento de algumas condições para ser superado¹⁶⁵.

Deste modo, conclui-se que a maior característica das normas princípios está no fato de serem finalísticas, de acordo com o entendimento de Humberto Ávila.

3.2.2 Validade, Vigência, Eficácia e Efetividade das Normas Constitucionais

Como visto no item acima, a fundamentação do Sistema Tributário Brasileiro está na Constituição Federal de 1988. Portanto, necessário se faz traçar a diferenciação de alguns termos como validade, vigência, eficácia e efetividade das suas normas constitucionais.

A validade refere-se ao fato de a norma observar ou não as prescrições constitucionais, ou seja, “*válida é a norma que respeita um comando superior, ou seja, o preceito constitucional*”¹⁶⁶. Para Luís Roberto Barroso [...] a validade decorre do preenchimento de determinados requisitos, de atributos ditados pela lei. A ausência de algum dos requisitos conduz à invalidade do ato [...]”¹⁶⁷. Assim, a validade formal (ou técnico jurídica ou vigência em sentido amplo) está relacionada ao fato de a norma observar ou não os procedimentos legais e a competência. Por esta razão, a norma constitucional não possui validade formal, visto que se trata de norma inicial (origem). Ou seja, a “norma formalmente válida é a promulgada por um ato legítimo da autoridade, de acordo com o trâmite ou processo estabelecido em norma, que lhe é superior, não tendo sido ela revogada”¹⁶⁸.

Já, por vigência, segundo José Afonso da Silva, entende-se “[...] no seu sentido técnico-formal de norma que foi regularmente promulgada e publicada, com a condição de

¹⁶⁵ “Com isso, ultrapassa-se tanto a mera exaltação de valores sem a instituição de comportamentos, quanto a automática aplicação de regras. Propõe-se um modelo de explicação das espécies normativas que, ademais de inserir uma ponderação estruturada no processo de aplicação, ainda inclui critérios materiais de justiça na argumentação, mediante a reconstrução analítica do uso concreto dos postulados normativos, especialmente da razoabilidade e da proporcionalidade.” ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 17.

¹⁶⁶ DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 23.

¹⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 247.

¹⁶⁸ *Loco citato*.

entrar em vigor na data determinada”¹⁶⁹ e por “Vigência do Direito, ou Direito Vigente, caracteriza o Direito que rege, aqui e agora, *‘hic et nunc’*, as relações sociais; refere-se ao Direito presente; designa a existência específica de uma norma, opondo-se ao Direito histórico.”¹⁷⁰

Maria Helena Diniz relata que

[...] terminada a fase constitutiva do processo de produção normativa, a norma já é válida; no período que vai de sua publicação até sua revogação, ou até o prazo estabelecido para sua validade, diz-se que a norma é vigente. O âmbito temporal de validade constitui o período durante o qual a norma tem vigência (sentido estrito)¹⁷¹.

Nota-se que a vigência da norma está relacionada com a sua eficácia, já que, da existência da norma, dependem seus efeitos.

No que toca à eficácia, José Afonso da Silva afirma possuir a norma dois sentidos: eficácia como sendo a capacidade da norma de atingir seus objetivos e eficácia social, ou seja, a aplicabilidade da norma no caso concreto.¹⁷²

Para Luís Roberto Barroso

Eficaz é o ato idôneo para atingir a finalidade para a qual foi gerado. Tratando-se de uma norma, a eficácia jurídica designa a qualidade de produzir, em maior ou menor grau, os seus efeitos *típicos*, ‘ao regular, desde logo, as situações, relações e comportamentos nela indicados; neste sentido, a eficácia diz respeito à aplicabilidade, exigibilidade ou exequibilidade da norma’. Atente-se bem: a eficácia refere-se à aptidão, à idoneidade do ato para a produção de seus efeitos. Não se insere no seu âmbito constatar se tais efeitos realmente se produzem.¹⁷³

¹⁶⁹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 52.

¹⁷⁰ *Ibidem*, p. 65. Neste mesmo sentido relata Maria Helena Diniz: “Vigência (sentido estrito) designaria a existência específica da norma em determinada época, caracterizando o preceito normativo que rege as relações sociais *aqui e agora (hic et nunc)*.” DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 25.

¹⁷¹ DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 25.

¹⁷² “Eficácia do Direito: toma-se a expressão em dois sentidos. A eficácia social designa uma efetiva conduta de acordo com a prevista pela norma; refere-se ao fato de que a norma é realmente obedecida e aplicada; [...]. É o que tecnicamente se chama de efetividade da norma. Eficácia é a capacidade de atingir objetivos previamente fixados como metas. Tratando-se de normas jurídicas, a eficácia consiste na capacidade de atingir os objetivos nela traduzidos, que vêm a ser, em última análise, realizar os ditames jurídicos objetivados pelo legislador.” *Op. cit.*, p. 65-66.

¹⁷³ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 247. Dentro deste mesmo pensamento, Maria Helena Diniz expõe que uma norma é eficaz quando “[...] ela tem a possibilidade de ser aplicada, de exercer, ou produzir, seus próprios efeitos jurídicos, porque se cumpriram as condições para isto exigidas (eficácia jurídica), sem que haja qualquer relação de dependência da sua observância, ou não, pelos seus destinatários. Por exemplo, a norma constitucional que determina o reconhecimento da união estável entre o homem e a mulher como entidade familiar, devendo a lei facilitar sua conversão em casamento (CF, art. 226, § 3º), é vigente, mas sua eficácia depende de lei que delimite a forma e requisitos para aquela conversão”. *Op. cit.*, p. 28.

Do exposto acima, verifica-se que vigência diz respeito à existência da norma desde a sua publicação até a sua revogação, e eficácia, o fato de a norma ter capacidade para atingir a sua finalidade. Ou seja, uma norma pode ser vigente e não ser eficaz.

Neste contexto, a eficácia jurídica indica a capacidade de atingir os objetivos da norma¹⁷⁴ e a eficácia social¹⁷⁵ está relacionada com a aplicabilidade da norma que está de acordo com a realidade social, sendo ela aplicada e obedecida. Para Barroso,

a efetividade significa, portanto, a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever-ser normativo e o ser da realidade social¹⁷⁶

Portanto, quando se fala em eficácia social, o que se objetiva é falar da efetividade¹⁷⁷ da norma, e quando se fala em eficácia jurídica, trata-se da possibilidade da efetividade ocorrer.

Vale ressaltar, ainda, que uma norma só é aplicável quando é eficaz.¹⁷⁸

Francisco das Neves Baptista conceitua a eficácia¹⁷⁹ e traz como exemplo

¹⁷⁴ “Terá *eficácia jurídica* a norma constitucional que, tecnicamente, tiver condições de *aplicabilidade*, podendo, então, produzir seus próprios efeitos de direito. *Eficácia jurídica* indica, tão-somente, a mera possibilidade da aplicação da norma.” DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 35.

¹⁷⁵ “A *eficácia social* diz respeito à relação semântica da norma (signo) não só com a realidade social a que se refere, mas também com os valores positivos (objetos denotados). [...] Logo, será eficaz, semanticamente, a norma constitucional que tiver condições fáticas de atuar, por ser adequada à realidade social e aos valores positivos, sendo por isso obedecida. [...] Por eficácia sociológica ou social considerar-se-á eficaz a norma que encontrar na realidade social e nos valores positivos as condições de sua *obediência*, ou seja, a que tiver seus preceitos observados pelos destinatários. [...]”. *Ibidem*, p. 56-57.

¹⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 248.

¹⁷⁷ “A doutrina da efetividade consolidou-se no Brasil como um mecanismo eficiente da insinceridade normativa e de superação da supremacia política exercida fora e acima da constituição. [...] Efetividade, em suma, significa a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social.” BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional – Tomo III**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 64-71.

¹⁷⁸ “Uma norma só é aplicável na medida em que é eficaz. Por conseguinte, a eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais constituem fenômenos conexos, aspectos talvez do mesmo fenômeno, encarados por prismas diferentes: aquela como potencialidade; esta com realizabilidade, praticidade. Se a norma não dispõe de todos os requisitos para sua aplicabilidade aos casos concretos, falta-lhe eficácia, não dispõe de aplicabilidade. Esta se revela, assim, como possibilidade de aplicação. Para que haja essa possibilidade, a norma há que ser capaz de produzir efeitos jurídicos.” SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 60.

¹⁷⁹ “Eficácia, de rigor, é, pura e simplesmente, a possibilidade de produzir quaisquer efeitos jurídicos – a saber, aqueles para os quais se praticou o ato ou outros, a tais fins estranhos, como, por exemplo, a responsabilidade do Estado e/ou do agente que ilicitamente o praticou. Importa insistir na distinção: *existência* jurídica e ingresso no mundo jurídico, isto é, incidência da norma jurídica e fato; *validade* é adequação desse ingresso, ou seja, conformação do ato com as condições normativas de produção dos efeitos a que visa; e *eficácia* é a produção de algum efeito jurídico, pretendido ou não pelo agente e visado ou não pelo ato.” BAPTISTA, Francisco das Neves. Da efetividade das normas (in)constitucionais. In FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin; NETO José Nuzzi (Orgs.). **Temas de Direito Constitucional: Estudos em Homenagem ao Advogado Público André Franco Montoro**. Rio de Janeiro: Esplanada: IBAP, 2000. p. 233.

o casamento celebrado entre duas pessoas do mesmo sexo, segundo a lei brasileira, não existe; o celebrado entre irmão e irmã, existe, mas é nulo (Código Civil, arts. 183, no IV e 207); o casamento entre menores, “para evitar a imposição da pena criminal” e sob ordem judicial de separação de corpos até que cheguem à idade legal (Código Civil, art. 214 e parágrafo único), existe e é válido, mas é ineficaz, quanto à obrigação de convivência dos cônjuges, até atingirem aquela idade; o casamento de pessoas que faleceram no estado de casadas existe e, embora nulo, é eficaz no que respeita à prole comum, salvo no caso de bigamia (art. 203 do Código Civil)¹⁸⁰.

A abordagem desses conceitos, bem como a diferença entre eles, são de grande importância para que sejam aplicados corretamente pelo sistema jurídico, e, portanto, pelo sistema tributário brasileiro, não ocasionando maiores problemas, como a não concretização de um princípio ou regra pela interpretação errônea de um termo.

¹⁸⁰ BAPTISTA, Francisco das Neves. Da efetividade das normas (in)constitucionais. In FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin; NETO José Nuzzi (Orgs.). **Temas de Direito Constitucional: Estudos em Homenagem ao Advogado Público André Franco Montoro**. Rio de Janeiro: Esplanada: IBAP, 2000. p. 233.

Do exposto acima, pode-se retirar o seguinte esquema¹⁸¹:



3.2.3 Eficácia das normas jurídicas

O sentido das normas jurídicas é resultado da interpretação, a qual é capaz de construir os seus efeitos, a sua eficácia e quais os meios de tutela jurisdicional adequados para garantir o cumprimento das mesmas.¹⁸²

¹⁸¹ DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed., atual. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 69. Correspondente do Código Civil de 2002: “Art. 1.521. Não podem casar: I - os ascendentes com os descendentes, seja o parentesco natural ou civil; II - os afins em linha reta; III - o adotante com quem foi cônjuge do adotado e o adotado com quem o foi do adotante; IV - os irmãos, unilaterais ou bilaterais, e demais colaterais, até o terceiro grau inclusive; V - o adotado com o filho do adotante; VI - as pessoas casadas; VII - o cônjuge sobrevivente com o condenado por homicídio ou tentativa de homicídio contra o seu consorte.” “Art. 1.548. É nulo o casamento contraído: I - pelo enfermo mental sem o necessário discernimento para os atos da vida civil; II - por infringência de impedimento.” “Art. 1.520. Excepcionalmente, será permitido o casamento de quem ainda não alcançou a idade núbil (art. 1517), para evitar imposição ou cumprimento de pena criminal ou em caso de gravidez.” “Art. 1.517. O homem e a mulher com dezesseis anos podem casar, exigindo-se autorização de ambos os pais, ou de seus representantes legais, enquanto não atingida a maioridade civil. Parágrafo único. Se houver divergência entre os pais, aplica-se o disposto no parágrafo único do art. 1.631.” “Art. 1.545. O casamento de pessoas que, na posse do estado de casadas, não possam manifestar vontade, ou tenham falecido, não se pode contestar em prejuízo da prole comum, salvo mediante certidão do Registro Civil que prove que já era casada alguma delas, quando contraiu o casamento impugnado.” BRASIL. Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>>. Acessado em 27 de janeiro de 2009.

¹⁸² “[...] A identificação dos efeitos pretendidos pela norma é, provavelmente, o momento mais importante na construção de tal imperatividade. [...] Em suma: neste segundo momento, se está preocupado em identificar a *eficácia jurídica* da norma, aquilo que se pode exigir judicialmente com fundamento nela. [...] em qualquer situação, será preciso um meio de tutela judicial através do qual a consequência jurídica possa ser implementada e os efeitos inicialmente pretendidos pela norma, assegurados. A outorga de uma ampla tutela jurídica é um princípio fundamental do Estado de direito, sem a qual as normas jurídicas limitam-se a palavras no papel, meros conselhos ou normas morais. [...]” BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 35-38.

Humberto Ávila é bem claro neste ponto, discorrendo que “a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que constitui a significação e os sentidos de um texto”¹⁸³.

Como bem relata Ana Paula de Barcellos, “a grande questão está precisamente em procurar identificar o efeito pretendido pelas normas constitucionais e a eficácia jurídica associada a cada uma delas para, em seguida, fazer uso de algum meio de tutela capaz de impor seu cumprimento.”¹⁸⁴

Inicialmente, a doutrina tentou diferenciar as normas constitucionais em auto-aplicáveis e não auto-aplicáveis (doutrina norte-americana do século XX e no Brasil desenvolvida por Ruy Barbosa). J. H. Meirelles Teixeira passou a classificar as normas como de eficácia plena e de eficácia limitada ou reduzida. José Afonso da Silva classifica as normas como de eficácia plena e aplicabilidade imediata, de eficácia contida e aplicabilidade imediata e normas de eficácia limitada ou reduzida.¹⁸⁵

Adotar-se-á esta última classificação, de José Afonso da Silva, o qual relata que todas as normas jurídicas possuem uma determinada eficácia¹⁸⁶, e sua classificação se faz em decorrência do grau desta eficácia. As normas constitucionais são classificadas da seguinte forma: de eficácia plena, contida ou limitada.

¹⁸³ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios – da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 23.

¹⁸⁴ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 39.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 40-43.

¹⁸⁶ “Temos que partir, aqui, daquela premissa já tantas vezes enunciada: não há norma constitucional alguma destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem e à nova ordenação instaurada. O que se pode admitir, é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifeste na plenitude dos efeitos jurídicos pretendidos pelo constituinte, enquanto não se emitir uma norma jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida.” SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 81-82.

A primeira aplica-se direta e imediatamente, tendo seus efeitos essenciais produzidos desde o início de sua entrada em vigor; a segunda, também possui aplicação direta e imediata, porém pode ser limitada pelo legislador posteriormente à sua entrada em vigor; e a terceira, é aquela que não produz nenhum efeito essencial, em que o legislador não regulou completamente, podendo ser de cunho programático (normas tarefas, programas que o Estado deve cumprir) ou de cunho organizativo.¹⁸⁷

Já Maria Helena Diniz propõe a classificação das normas constitucionais, segundo a sua eficácia: normas com eficácia absoluta; eficácia plena; eficácia relativa restringível e; de eficácia relativa complementável.¹⁸⁸ A primeira, se refere às normas que não podem ser atingidas, nem por emenda. São as cláusulas pétreas (art. 60 § 4º da CF). A segunda, diz respeito às normas, contendo todos os elementos necessários para que ocorram os seus efeitos, ou seja, não necessita de legislação infraconstitucional, semelhantemente, ao conceito dado por José Afonso da Silva. As normas de eficácia relativa restringível são as denominadas de eficácia contida, também presente na classificação de José Afonso da Silva.

Por fim, a última modalidade são daquelas que não podem ser aplicadas em razão de depender de norma posterior, subdividindo-se em: normas de princípios institutivos e normas programáticas. Aquelas requerem do legislador leis complementares ou ordinárias, estabelecendo atribuições aos órgãos para que possam ser aplicadas. Já, as programáticas, como o próprio nome diz, traçam programas de atuação do poder público.¹⁸⁹

¹⁸⁷ “Na primeira categoria, incluem-se todas as normas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto. O segundo grupo, também se constitui de normas que incidem imediatamente e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas prevêm meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias. Ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado. [...] a) normas *programáticas*, como as dos arts. 196 e 217, citados, que versam sobre matéria eminentemente *ético-social*, constituindo verdadeiramente programas de ação social (econômica, religiosa, cultura e, etc.; e b) normas de *legislação*, como aquela primeiramente apresentada, que não têm conteúdo *ético-social*, mas se inserem na parte organizativa da constituição.” SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 82-83.

¹⁸⁸ DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992. p. 98.

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 98-104.

3.2.4 Eficácia Jurídica dos Princípios

A classificação citada no item anterior refere-se à eficácia das normas constitucionais. Agora, serão abordadas, especificamente, as modalidades de eficácia jurídica dos princípios.

A eficácia jurídica dos princípios está relacionada ao fato de o detentor do direito subjetivo não ter obtido, espontaneamente, os efeitos da norma, tendo que buscar, no Poder Judiciário, a devida concretização dos mesmos.

Segundo Ana Paula de Barcellos, existem várias modalidades de eficácia jurídica¹⁹⁰, quais sejam: perfeitamente simétrica ou positiva; nulidade; ineficácia; anulabilidade; negativa; vedativa do retrocesso; penalidade; interpretativa, etc.¹⁹¹

A eficácia jurídica simétrica ou positiva diz respeito à realização do direito subjetivo descrito na norma e se este direito não for realizado espontaneamente, pode o detentor do mesmo acionar o poder judiciário para realizá-lo.¹⁹²

A nulidade tem como conseqüência que o ato viciado se torne inválido, fazendo a norma e o seu propósito permanecerem intactos. Portanto, a nulidade está relacionada com a validade ou invalidade de um ato, ou seja, “a nulidade é uma das modalidades de eficácia jurídica criadas de forma específica pelo próprio direito positivo que opera no plano da validade”¹⁹³.

¹⁹⁰ “Eficácia jurídica é um atributo associado às normas e consiste naquilo que se pode exigir, judicialmente, se necessário, com fundamento em cada uma delas. O natural seria que se pudesse exigir diante do Poder Judiciário exatamente aquele efeito que a norma pretende produzir e que, por qualquer razão, não veio a acontecer espontaneamente. Bastaria, assim, identificar o efeito pretendido pela norma e solicitar ao judiciário que o produzisse no mundo dos fatos, coativamente. Embora essa seja a situação normal, nem sempre o ordenamento jurídico atribui essa espécie de eficácia jurídica ao efeito pretendido pela norma. [...] Na verdade, a observação demonstra que a ordem jurídica associa às normas uma variedade de modalidades de eficácia jurídica, algumas delas desenvolvidas pela doutrina e jurisprudência e outras criadas de forma específica pelo direito positivo. Não há uma razão única para este fenômeno.” BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 59-60.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 61.

¹⁹² “A espécie de eficácia jurídica associada a tais normas, e muitas outras, utiliza a fórmula de criar um direito subjetivo para aquele que seria beneficiado ou simplesmente atingido pela realização dos efeitos da norma e não foi, de modo que ele possa exigir judicialmente que os referidos efeitos se produzam. Esta é a regra geral em matéria de eficácia jurídica, como já se referiu, e a essa modalidade se estará denominando positiva ou simétrica.” *Ibidem*, p. 62.

¹⁹³ *Idem*.

Já a ineficácia, modalidade de eficácia jurídica, impõe a desconconsideração dos efeitos produzidos por atos realizados em desconformidade com a ordem jurídica.¹⁹⁴

A anulabilidade também opera no plano da validade e visa impedir os efeitos de um ato praticado contrariamente a uma norma. Todavia, sua eficácia é limitada ao tempo (prazos prescricionais) e aos legitimados.¹⁹⁵

Já a modalidade de eficácia jurídica negativa “autoriza que sejam declaradas inválidas todas as normas ou atos que contravenham os efeitos pretendidos pela norma”¹⁹⁶, sendo necessário saber quais são os efeitos da norma em questão.

Na modalidade vedativa do retrocesso, a operação, também, está no plano da validade, partindo-se do pressuposto de que o princípio é concretizado por uma norma infraconstitucional, e do fato destas visarem ampliar os direitos fundamentais que os princípios trazem.¹⁹⁷ Portanto, o que se visa “exigir do Judiciário é a invalidade da revogação das normas que, regulamentando o princípio, concedem ou ampliam direitos fundamentais, sem que a revogação em questão seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente.”¹⁹⁸

¹⁹⁴ “A ordem jurídica autoriza, em determinadas situações, que simplesmente se possa ignorar a existência de atos praticados em desconformidade com ela, desconsiderando os efeitos que o ato porventura pretendesse produzir (trata-se aqui do plano da eficácia). [...] A ineficácia, portanto, é uma modalidade de eficácia jurídica bastante capaz de fazer produzir o efeito normativo original.” BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 64-65.

¹⁹⁵ “A anulabilidade, espécie de invalidade, também é uma das modalidades de eficácia jurídica previstas especificamente pelo direito positivo apta a impedir, ao menos em alguma medida, que o ato praticado contrariamente à norma produza efeitos. Isto é: o indivíduo prejudicado pela violação poderá solicitar ao judiciário que anule o ato, o que, embora se passe no plano da validade, acarreta o desfazimento de suas conseqüências, de modo que os efeitos pretendidos pela norma sejam restabelecidos. [...] a anulabilidade é cercada de uma série de outras restrições, e.g., em relação ao tempo durante o qual poderá ser suscitada antes de se considerar sanado o vício – em geral prazos relativamente curtos, comparados com os prazos prescricionais gerais –, e em relação aos legitimados para suscitá-la, aí lembrando-se a impossibilidade de sua decretação de ofício. [...]” *Ibidem*, p. 65-66.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 67.

¹⁹⁷ “A modalidade de eficácia jurídica denominada de vedação do retrocesso pressupõe logicamente que os princípios constitucionais que cuidam de direitos fundamentais são concretizados através de normas infraconstitucionais, isto é: os efeitos que pretendem produzir são especificados por meio da legislação ordinária. Além disso, pressupõe também, com base no direito constitucional em vigor, que um dos efeitos gerais pretendidos por tais princípios é a progressiva ampliação dos direitos em questão.” *Ibidem*, p. 68-69.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 69.

Entende-se por penalidade, a modalidade de eficácia jurídica aplicada ao agente que infringe uma norma.¹⁹⁹

Por fim, a modalidade interpretativa faz com que o judiciário interprete as normas infraconstitucionais de acordo com a constituição e com os princípios.²⁰⁰

Portanto, claro está o fato de a eficácia jurídica referir-se aquilo que pode ser exigido judicialmente com base na norma, sendo um rol não exaustivo. Como exemplos: a norma pode ter sido superada pela sociedade; pode ser desconhecida; não se tem órgão judiciário; as pessoas não têm recurso para acionar o poder judiciário; dentre outros.²⁰¹

Com respeito às regras, estas são caracterizadas por terem eficácia jurídica positiva ou simétrica, podendo se ter outras modalidades de eficácia trazida pela própria regra.²⁰²

Já com relação aos princípios, a doutrina relata que existem três modalidades de eficácia jurídica aplicadas a eles: a interpretativa, a negativa e a vedativa do retrocesso.²⁰³ A primeira, é altamente aplicada aos princípios; a segunda, necessita de uma maior elaboração em razão dos efeitos indeterminados dos princípios. Estas três modalidades possuem a finalidade de impedir a violação de um princípio.

Porém, no entendimento de Luís Roberto Barroso, existem quatro modalidades de eficácia dos princípios: eficácia positiva ou simétrica; eficácia interpretativa; eficácia negativa; e eficácia vedativa do retrocesso.²⁰⁴

¹⁹⁹ “A penalidade, é claro, não tem a capacidade de produzir o efeito pretendido pela norma; sua missão é influenciar a vontade do indivíduo responsável pelo cumprimento da norma para que, diante da ameaça ou da própria pena (prevenção geral ou especial, respectivamente), ele se motive a obedecê-la.” BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 71.

²⁰⁰ “A eficácia interpretativa significa, muito singelamente, que se pode exigir do Judiciário que as normas de hierarquia inferior sejam interpretativas de acordo com as de hierarquia superior a que estão vinculadas. Isto acontece, *e.g.*, entre leis e seus regulamentos e entre as normas constitucionais e a ordem infraconstitucional como um todo. Além dessas hipóteses, a eficácia interpretativa poderá operar também dentro da própria Constituição, em relação aos princípios, pois, embora eles não disponham de superioridade hierárquica sobre as demais normas constitucionais, até mesmo por força da unidade da Constituição, é fácil reconhecer-lhes uma ascendência axiológica sobre o texto constitucional em geral.” *Ibidem*, p. 73-74.

²⁰¹ *Ibidem*, p. 76.

²⁰² *Ibidem*, p. 77.

²⁰³ *Ibidem*, p. 80.

²⁰⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 377-379.

Para este autor, a eficácia positiva também diz respeito ao reconhecimento daqueles que sejam beneficiados pela norma, bem como, o fato de que este tipo de eficácia é mais aplicada às regras.²⁰⁵

A eficácia interpretativa refere-se ao fato de que as normas inferiores devem ser interpretadas de acordo com as normas superiores, sendo que os princípios constitucionais devem orientar as regras em geral, ou seja, tanto constitucionais como infraconstitucionais.²⁰⁶

Luís Roberto Barroso relata ainda que a eficácia negativa significa declarar inválido os atos que vão contra os efeitos da norma, sendo o grande problema determinar os efeitos quando se trata de princípios.²⁰⁷

Por fim, quando se fala em vedação ao retrocesso, o que se pretende é buscar do judiciário a invalidade da revogação de normas que aumentem os direitos fundamentais.²⁰⁸

Adotar-se-á esta última classificação, por entender ser a mais abrangente.

Do exposto acima, pode-se entender por validade da norma, o fato de ela cumprir todos os requisitos legais e procedimentais para o seu “nascimento” no mundo jurídico pátrio, ou seja, a norma, para ser válida, deve observar o procedimento legislativo e a competência para a sua elaboração. Esta é a chamada validade formal ou técnico-jurídica ou, ainda, vigência em sentido amplo.

Já a vigência, em sentido estrito, refere-se à linha temporal compreendida entre a data da publicação da norma até a sua revogação.

Portanto, tem-se o conceito de vigência em sentido amplo que é a própria validade da norma, ou seja, os requisitos de sua concepção até seu nascimento; ao passo que a vigência

²⁰⁵ “*Eficácia jurídica* positiva ou *simétrica* é o nome pelo qual se convencionou designar a eficácia associada à maioria das regras. Embora sua enunciação seja bastante familiar, a aplicação da eficácia positiva aos princípios ainda é uma construção recente. Seu objetivo, no entanto, seja quando aplicável a princípios, é o mesmo: reconhecer àquele que seria beneficiado pela norma, ou simplesmente àquele que deveria ser atingido pela realização de seus efeitos, direito subjetivo a esses efeitos, de modo que seja possível obter tutela específica da situação contemplada no texto legal. Ou seja: se os efeitos pretendidos pelo princípio constitucional não ocorreram – tenha a norma sido violada por ação ou omissão –, a eficácia positiva ou simétrica pretende assegurar ao interessado a possibilidade de exigí-los diretamente, na via judicial se necessário.” BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 377.

²⁰⁶ “A *eficácia interpretativa* significa, muito singelamente, que se pode exigir do Judiciário que as normas de hierarquia inferior sejam interpretadas de acordo com as de hierarquia superior a que estão vinculadas [...] A eficácia dos princípios constitucionais, nessa acepção, consiste em orientar a interpretação das regras em geral (constitucionais e infraconstitucionais), para que o intérprete faça a opção, dentre as possíveis exegeses para o caso, por aquela que realiza melhor o efeito pretendido pelo princípio constitucional pertinente.” *Ibidem*, p. 378.

²⁰⁷ “A eficácia negativa, por sua vez, autoriza que sejam declaradas inválidas todas as normas ou atos que contravenham os efeitos pretendidos pela norma. É claro que para identificar se uma norma ou ato viola ou contraria os efeitos pretendidos pelo princípio constitucional é preciso saber que efeitos são esses.” *Idem*.

²⁰⁸ “[...] o que a vedação do retrocesso propõe se possa exigir do Judiciário é a invalidade da revogação de normas que, regulamentando o princípio, concedam ou ampliem direitos fundamentais, sem que a revogação em questão seja acompanhada de uma política substitutiva ou equivalente.” *Ibidem*, p. 379.

em sentido estrito compreende o período do nascimento da norma até a sua morte no mundo jurídico.

Com relação à eficácia do direito, este pode ser entendido como gênero, sendo as suas espécies a eficácia jurídica e a eficácia social. A primeira diz respeito à capacidade de aplicação da norma; e a segunda é a própria efetividade da norma, ou seja, o fato de a norma ser aplicada e obedecida.

Neste contexto, nota-se que a Constituição Federal é formada por um conjunto de normas, sendo as normas jurídicas caracterizadas pela sua imperatividade, ou seja, por direcionar os comportamentos. Estas normas jurídicas (gênero), por sua vez, se dividem em regras e princípios (espécies). As primeiras possuem efeitos determinados, ao passo que as segundas possuem efeitos indeterminados.

No que diz respeito à eficácia das normas, deve-se ter em mente que as normas jurídicas sempre possuem determinado grau de eficácia, sendo que umas são mais eficazes que as outras. Esta eficácia pode ser plena, limitada ou contida.

3.2.5 Princípios Constitucionais Tributários e sua eficácia jurídica

Os princípios constitucionais voltados à matéria tributária não se diferenciam dos demais. Portanto, o fato de estarem previstos na Constituição Federal de 1988 traz como consequência um certo grau de eficácia jurídica destes princípios e sua aplicabilidade nos casos concretos geram a sua eficácia social, ou melhor, sua efetividade.

Ocorre que, nem todos os princípios voltados à matéria tributária estão expressos no texto constitucional, existem alguns princípios implícitos porém, todos possuem um certo grau de eficácia jurídica e efetividade.

4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E SUA APLICAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO, CONFORME DISPÕE A CONSTITUIÇÃO DE 1988

4.1 CONCEITO DE SOLIDARIEDADE E DE SOCIAL

Inicialmente, é necessário deixar claro que a abordagem da solidariedade em âmbito tributário não é aquela decorrente da responsabilidade pelo pagamento do tributo (obrigação principal) ou pelo cumprimento da obrigação acessória.

A solidariedade aqui abordada é aquela que decorre de um vínculo, contrato social, e que, por meio da tributação, tem-se a distribuição de riquezas.

Esclarecidos estes pontos, passa-se à finalidade deste item, qual seja: verificação do termo “solidariedade” para se chegar à existência do princípio da solidariedade e sua aplicação na matéria tributária, em um Estado Constitucional Fiscal. Ressalta-se que, alguns autores chamam este princípio de princípio da solidariedade social, outros de princípio da solidariedade fiscal.

Deve-se, então, conceituar o termo “solidariedade” e o termo “social”, visto que o termo “fiscal” já foi analisado no capítulo anterior, e que corresponde ao fato que a maior arrecadação do Estado se dá por meio de impostos.

A origem do “*termo solidariedade tem as suas raízes no étimo latino *solidarium*, que vem de *solidum*, *soldum* (= a inteiro, compacto)*”²⁰⁹.

A análise deste termo pode ser feita sob diversas diretrizes, dependendo da matéria a ser focada, sendo que, na visão cristã, o termo “solidariedade” refere-se ao “entrelaçamento desinteressado de objetivos comuns: lutas iguais, necessidade de completar-se, afinidade inata, correlação de sangue, de cultura, de história, de utopia, adesão efetiva à causa do outro, que é também a própria causa”²¹⁰.

Nota-se que este conceito cristão está mais voltado ao conceito de fraternidade, não se discutindo, aqui, o fato de a fraternidade ser um ideal de convivência. Todavia, diante da diversidade de pessoas e das desigualdades sociais, falar em fraternidade é quase que um discurso utópico, o que não é objeto desta pesquisa, pautada na realidade social e

²⁰⁹ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 111.

²¹⁰ CASALDÁLIGA, D. Pedro. A Solidariedade da Libertação na América Latina. In: CDHAL – Movimento de Cristãos pelos Direitos Humanos na América Latina. **A Solidariedade nas Práticas de Libertação na América Latina**. São Paulo: FDT, [200--]. p. 44.

constitucional do Estado Brasileiro Fiscal. Portanto, não se pode confundir a solidariedade com a fraternidade²¹¹, a qual está envolvida com o amor, a harmonia e a concórdia, ao passo que aquela está associada a um vínculo recíproco entre pessoas.²¹²

Dessa breve exposição de conceitos, fica evidente que a fraternidade e solidariedade não são

sinônimos, mas conceitos que se completam, pois, enquanto a segunda se exprime nos múltiplos modos de auxílio ao semelhante e de agir ‘junto com o próximo’, a primeira abrange, além disso, a tolerância, o amor e o respeito ao outro, bem como outras formas de agir ‘em benefício do próximo’, o que inclui, por exemplo, a filantropia.²¹³

Todavia, esta distinção entre solidariedade e fraternidade nem sempre é adotada pela doutrina tributária, como ensina Ricardo Lobo Torres, o qual considera estes termos sinônimos. Para ele, “a solidariedade era valor fundante do Estado de Direito e já aparecia na tríade da Revolução Francesa: liberdade, igualdade e fraternidade”, concluindo que “solidariedade é fraternidade”²¹⁴.

Contrariamente a este último posicionamento, a pesquisa envolvendo o termo solidariedade será voltada à matéria tributária, partindo-se do pressuposto de que existe um contrato social entre as pessoas e que da evolução deste contrato, origina-se o Estado, e que este, atualmente, é predominantemente fiscal, não se confundindo com a fraternidade.

Por fim, o termo social “é de origem romana, do uso latino da palavra ‘*societas*’ (sociedade), que indicava certa aliança entre pessoas para um fim específico”, e “com o

²¹¹ **FRATERNIDADE** *s.f.* parentesco entre irmãos. União, amizade, afeto, carinho de irmão para irmão: A concórdia e a *fraternidade* entre a família portuguesa. (Lat. Coelho). Amor universal que todos os membros da espécie humana. Boa Harmonia, união íntima de pessoas que vivem juntas, que exercem a mesma profissão, etc.: Ficaram ainda mais unidas pela fraternidade das armas. (Herc.) F. lat. *Fraternitas*.” AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 3. ed. brasileira, revista, atualizada e aumentada. Rio de Janeiro: Delta, 1980. v. 3. p. 1662.

²¹² “O termo *solidariedade*, apesar de plurívoco, aponta sempre para a idéia 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 (por exemplo, a solidariedade entre os trabalhadores, entre os empresários, entre os acometidos pela mesma enfermidade), ou no seio de um mesmo sentimento ou estado anímico (por exemplo, o indivíduo que se solidariza com o semelhante que sofre). Solidariedade é afim com a idéia de fraternidade, mas quiçá a noção de fraternidade envolva uma dose maior de afeto, de pessoalidade ou de comunhão.” NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 142.

²¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 174.

²¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198.

surgimento do Estado Moderno, a palavra sociedade passou a ser identificada à forma política de organização denominada nação”²¹⁵.

Do exposto acima, conclui-se que, na presença da solidariedade, está a existência de um vínculo, e, ao fazer-se referência ao social, subtede-se que este vínculo decorre do fato de se viver em sociedade.

Vale ressaltar que, em Direito Tributário, este vínculo entre as pessoas decorre do contrato social, e este faz, por meio da tributação, com que exista a distribuição de riquezas, através de bens e serviços, concretizando a solidariedade social.

Portanto, se o tributo nasce juntamente com o Estado e acompanha a evolução do próprio, fica evidente que o aquele nasce como sendo uma relação de poder, uma relação fática, na medida em que o Estado impõe o tributo e os contribuintes se sujeitam a esta tributação, sem se tratar de uma relação jurídica, e sim, de poder de fato. Com o advento do princípio da legalidade, o qual proíbe a cobrança tributária, se esta não estiver descrita em lei²¹⁶, a relação tributária passa a possuir certas limitações por parte do fisco e, com a Constituição, a tributação ainda representa uma imposição do Estado, todavia, com alguns princípios e diretrizes norteadores, trazendo a tributação como sendo relação jurídica.

Segundo Fernando Sainz de Bujanda, existe uma relação de submissão por parte do devedor do imposto em relação ao constituinte. Com o advento da legalidade, excluiu-se qualquer procedimento arbitrário da legislação e, segundo o referido autor,

Pues bien, todas las consideraciones precedentes sirven a Blumenstein para fundamentar su teoría central em el punto que nos ocupa. Efectivamente, «el impuesto ha evolucionado – escribe – desde constituir un acto de poder puramente fáctico (rein tatsächlichen Gewaltverhältnis) hasta integrar una verdadera relación jurídica (Rechtsverhältnis).

O autor acima citado relata que o sistema jurídico tributário “é o conjunto de normas jurídicas que regulam os direitos e deveres que nascem da relação jurídica impositiva, assim como sua determinação, sua tutela jurídica e sua atuação”²¹⁷.

²¹⁵ FARIAS, José Fernando de Castro. **A Origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 83.

²¹⁶ “*nullum tributum sine lege*”. AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 111.

²¹⁷ BUJANDA, Fernando Sainz de. **Sistema de Derecho Financeiro. Introduccion. Volumen Segundo. Análisis estructural del derecho financiero. Ramas del Derecho público con sectores proyectados sobre la matéria financiera. XXXII. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985, p. 30.**

Com o advento da Constituição e a presença do poder²¹⁸ de imposição, a submissão ao mesmo, as noções gerais e a organização administrativa, tem-se a presença de um complexo de relações que se define como relação jurídica tributária obrigacional. Ora, não deixa de ter características de imposição por parte do Estado. Justificando-se “o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação”²¹⁹.

Neste mesmo sentido, Luiz Emygdio F. da Rosa Junior relata que

É o que se denomina de *poder de tributar*, que consiste no exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição de tributos. O fundamento do poder de tributar reside na soberania que o Estado exerce em seu território, podendo exigir de todos os que estão a ele submetidos que contribuam, de forma obrigatória, com recursos para que possa através do serviço público satisfazer as necessidades públicas. Tal poder decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido através da lei. O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo, logo este tributa a si mesmo. Assim, a norma jurídica deve preexistir ao exercício do poder de tributar.²²⁰ (Sem grifo no original)

Portanto, “o exercício do poder de tributar não pode, no entanto, implicar no poder de destruir”²²¹.

Luiz Emygdio F. da Rosa Junior traz como sendo um dos princípios tributários implícitos na destinação pública do tributo.

Finalmente, outro princípio implícito que limita o exercício do poder de tributar é o que assegura a sua destinação pública. Esse princípio decorre do texto constitucional, quando permite o exercício do poder de tributar somente às pessoas jurídicas de direito público. Disso resulta que o tributo somente pode ser instituído e

²¹⁸ “O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. [...] O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. Assim, se de um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário da potestade, por outro lado a sua disciplina e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes. [...] O poder de tributar originariamente *uno* por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a federação.” COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 39 e 71.

²¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 59.

²²⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 265.

²²¹ *Ibidem*, p. 266.

cobrado, visando à satisfação de necessidades públicas, que é o fim da atividade financeira do Estado.²²²

Já para Hugo de Brito Machado²²³, a relação entre o fisco e o contribuinte representa uma relação jurídica de natureza obrigacional. Segundo este autor, ocorrendo o fato gerador, gera-se obrigações entre as partes, sendo esta relação jurídica imposta pelo poder de império do Estado, legitimado pela Constituição.

Portanto, faz-se necessário abordar o poder tributário, pois, segundo José Casalta Nabais, deve-se

distinguir dois momentos e dois planos completamente diferentes: o momento e o plano de instituição de impostos, que tem por parâmetro a constituição e por via de concretização a lei ou equiparável, e o momento e plano da exigência do imposto, que tem por parâmetro a lei ou até as normas secundárias (regulamentos) e por via da realização, a acção administrativa por alguma das suas formas (maxime através de actos administrativos).²²⁴

²²² ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 331.

²²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 383.

²²⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 270.

José Casalta Nabais relata, em sua obra, que alguns autores²²⁵ entendiam que o poder tributário estava nas mãos do poder administrativo, diferentemente do entendimento atual, em razão de que este poder efetua a cobrança dos tributos. Dito autor define o poder tributário “em sentido estrito ou técnico como o conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos impostos”²²⁶.

Relata, ainda, que este poder

[...] se coloca a um dado nível ou plano – o nível ou plano constitucional –, e que identificamos como o poder de criar, estabelecer ou instituir impostos ou, noutra fórmula, o poder de ‘invenção’ dos impostos (*Stewererfindungsrecht*). Poder este que, naturalmente e ao contrário do que as expressões acabadas de inventariar *prima facie* podem sugerir, abarca também a extinção e a modificação dos impostos, mormente a sua diminuição ou qualquer outra modelação como a resultante da instituição de desagrvamentos fiscais”²²⁷.

José Casalta Nabais defende a soberania fiscal. Adota primeiro o conceito jurídico de soberania e não político, devendo “exprimir uma qualidade jurídica do poder do Estado”.

²²⁵ “Assim, pelo que respeita à Alemanha, embora seja frequentemente atribuído à doutrina do final do século passado, e em particular a O. Mayer, um conceito de poder financeiro (*Finanzgewalt*) equivalente à soberania tributária que, como manifestação da soberania política, seria a base ou fundamento (político) da tributação, o certo é que, como demonstrou PEREZ DE AYALA, uma leitura mais atenta das páginas do grande juspublicista alemão, relativas ao poder financeiro, revela claramente que ele pensou um tal poder como uma competência de natureza ou nível administrativo, a qual, embora esteja longe de coincidir inteiramente com a idéia de “competência tributária” na terminologia actual, teve de qualquer modo em mente o plano de actuação da administração financeira na implementação e execução das leis fiscais, e não o plano de criação e disciplina geral dos impostos pelo poder legislativo. O que, de algum modo, bem se compreende se tivermos presente que O. MAYER considerava o poder financeiro, em termos escritos, como o poder relativo às receitas coactivas do estado, uma instituição jurídica essencialmente análoga e dotada de afinidade com o chamado poder de polícia (*Polizeigewalt*), pois que, em ambos os poderes, a *publica potestas* se manifesta por actos de efeitos estritamente unilaterais, tendo-se assim acrescentado às formas típicas do actuar do poder público, expressas em ordens, sanções e coacção, uma outra modalidade de actuação – a imposição de deveres de pagamento do tesouro.

De resto, uma tal ideia, coaduna-se melhor com o entendimento que na Alemanha da época se tinha, quer da soberania de que o poder tributário era mera expressão, quer da lei em que esse poder tinha de ser vertido. Quanto ao primeiro aspecto, basta referir que, compreendendo-se a soberania do estado como um conceito essencialmente político, o poder tributário *stricto sensu* acabava por estar, *ipso facto*, arredado totalmente do domínio jurídico. Por seu turno, no respeitante ao conceito de lei, não se pode esquecer a sua coincidência com a idéia de *ratio*, que constitui, ao tempo, o suporte da luta pelo estado de direito, expressa fundamentalmente na subordinação do poder executivo (= administração) à lei e na conseqüente exigência da apreciação dessa subordinação pelos tribunais (em regra, especiais = administrativos). Daí que a reivindicação, por banda da juspublicista alemã, da juridificação do poder financeiro (*rectius*, tributário), ou seja, da transformação de uma mera relação de poder em relação jurídica, que haveria de conduzir à aprovação do primeiro código tributário moderno (a *Reichabgabenordnung*, de 1919), se situasse ao nível do poder administrativo e não ao nível do poder legislativo. Na verdade, a preocupação garantística que, na altura, esteve por detrás das exigências de ‘domesticação’ do complexo mundo dos impostos, não podia ter por alvo a própria lei fiscal que, para além de congregarem em si todos os atributos da lei-*ratio* que a colocavam, de antemão, a salvo de qualquer ‘inimizade’ popular, era tida como a garantia (ou mesmo, a única garantia) do contribuinte. Pelo que, também por estas razões, o poder financeiro de O. MAYER deve se entender como referido ao nível administrativo ou à competência tributária na terminologia actual. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 272-273.

²²⁶ *Ibidem*, p. 277.

²²⁷ *Idem*.

Portanto, soberania significa “o poder jurídico supremo”²²⁸, tanto interna, quanto externamente. Depois relata que o conceito de soberania não deve ser definido como um conceito limite, restringindo-se a apreender exceções. Não pode a soberania, como poder jurídico supremo, ser compreendida em termos absolutos, possuindo limites internos como princípios superiores de justiça (direito constitucional e internacional) e externamente o direito internacional.²²⁹

Este autor relata que a soberania pode ser “entendida como um conceito jurídico, não absoluto e aplicável à situação corrente e normal. Daí que ela exprima, fundamentalmente, na função legislativa que, como função primária do Estado, traduz a mais importante manifestação do ‘poder jurídico supremo’ ou do ‘nível supremo do poder jurídico’ do Estado”²³⁰.

Portanto, a soberania fiscal é representada por um poder soberano, um poder que se traduz na competência originária para criar, modificar ou extinguir impostos e com limites apenas expostos no texto da constituição.²³¹

No Estado Português, Estado Unitário, “o poder tributário soberano cabe exclusivamente ao órgão de soberania do Estado com competência legislativa primária, o qual, por força da reserva de lei fiscal, há de ser sempre, ao menos num primeiro momento, a Assembléia da República”²³².

O poder de criar impostos é um poder constitucional. Segundo José Casalta Nabais, “não pode deixar de indicar o titular do poder tributário soberano, de referir os demais titulares do poder originário e os termos em que estes o podem exercer (se nos termos exclusivamente da constituição ou se nos termos também da lei), e de conter abertura para o legislador ordinário atribuir o poder tributário derivado e os termos em que esta atribuição se háde fazer”²³³.

O Poder Tributário tem como características o fato de decorrer do texto da constituição e possuir limitações, como os princípios constitucionais.

“O poder tributário é constitucional, porque a constituição o estabelece ou, ao menos, autoriza de algum modo a lei a estabelecê-lo”²³⁴.

²²⁸ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 296.

²²⁹ *Ibidem*, p. 296-298.

²³⁰ *Ibidem*, p. 299.

²³¹ *Ibidem*, p. 300.

²³² *Idem*.

²³³ *Ibidem*, p. 301.

²³⁴ *Ibidem*, p. 302.

O autor diferencia o poder tributário da competência tributária e da capacidade tributária ativa, relatando que, estas duas, podem caducar e prescrever, enquanto que aquele permanece no tempo.²³⁵

Portanto, o poder de tributar gera um estado de sujeição por parte dos contribuintes e, consequentemente, o dever fundamental²³⁶ de pagar os tributos.

José Casalta Nabais, em relação ao dever fundamental de pagar tributos, defende que

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado Fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) direito fundamental a não pagar impostos.²³⁷

Leandro Paulsen, neste mesmo sentido, leciona que

O elenco de competências e o estabelecimento de limitações durante muito tempo era visto como efetiva contenção do poder de tributar do Estado.

²³⁵ “Em terceiro lugar, o poder tributário tem carácter permanente. Com efeito, o poder tributário apenas pode extinguir-se com a própria extinção dos seus titulares – o estado, as regiões ou as autarquias locais. Daqui resulta, como consequência, um outro aspecto, freqüentemente autonomizado pelos autores – a natureza imprescritível e inaducável do poder em causa. Assim, ao contrário da competência tributária e da capacidade tributária activa, cujo exercício caduca e prescreve, respectivamente, ao fim do decurso de determinado prazo, o poder tributário permanece no tempo, sem que do seu eventual não exercício se possa deduzir qualquer efeito extintivo. O poder de criar impostos também é caracterizado de abstracto pela doutrina, muito embora o realce de uma tal característica se tenha ficado a dever sobretudo ao facto de, com ela, se pretender combater a distinção, adiantada por alguns autores, entre poder tributário abstracto e poder tributário concreto, a qual, bem vistas as coisas, assenta numa confusão entre poder tributário e competência tributária, já que considera que o verdadeiro poder tributário implica que o mesmo se materialize num destinatário concreto, tornando-se assim efectivo duma atividade da administração, ou seja, que o mesmo integre também um poder tributário concreto complementar do poder tributário abstracto. Todavia, esta visão das coisas é inaceitável desde logo porque alguns autores caem na confusão entre poder tributário e competência tributária ou esquecem a natureza abstracta desta. Mas também é indefensável a proposição de autores como B. Cocivera, o qual, embora sem cair na confusão e esquecimento mencionados, considera que de vínculos ou limites ao poder tributário ‘apenas se pode falar quando o poder de abstracto se torna concreto’, ou seja, ‘só quando o Estado, através dos órgãos legislativos, se serve do poder de imposição emanando uma lei’, separando assim o poder tributário antes de ser exercido, que seria abstracto, do poder tributário depois de exercido, que seria concreto. É que o poder tributário mantém a sua natureza abstracta, tanto antes como depois de ser exercido, estando, por conseguinte, sujeito aos mesmos limites constitucionais que, a não serem respeitados, podem levar à invalidade das suas manifestações, ou melhor, das leis que as contêm. Depois, o poder tributário exprime-se pela forma de lei, lei que, por força da exigência do princípio da igualdade fiscal, há-de ter carácter geral e abstracto, ou seja, ser lei em sentido clássico, o que não se coaduna obviamente com a ideia de um poder tributário concreto para traduzir o poder tributário já exercido. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos** – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 302-304.

²³⁶ “[...] é, no entanto, possível apurar um conceito material aproximativo ou tipológico de deveres fundamentais. Estes, enquanto deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade, configuram-se como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais”. *Ibidem*, p. 674.

²³⁷ *Ibidem*, p. 679.

Tal perspectiva passou a se alterar ao longo do último século, de modo que se tornasse mais claro que a tributação não constitui propriamente uma concessão da sociedade em favor do Estado, tampouco uma exigência unilateral deste, mas, sim, instrumento da própria sociedade, no sentido da viabilização da manutenção da máquina pública estruturada, conforme os anseios desta mesma sociedade, representada na sua condução pelos titulares dos cargos eletivos. Daí o surgimento da noção de obrigação de pagar tributos constitui dever fundamental do indivíduo, responsável que é pela manutenção da sociedade que integra.²³⁸

Assim como os direitos fundamentais, os deveres fundamentais decorrem da própria evolução do homem. No Estado Liberal, estes deveres

se reconduzem aos deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, os quais, para além de constituírem verdadeiros pressupostos da existência e funcionamento do Estado, de algum modo se revelam como a outra face respectivamente da liberdade e da propriedade, os dois direitos que, no fundo, resumem todo o conjunto dos direitos fundamentais da época.²³⁹

Já no Estado Social, tem-se os “deveres econômicos, sociais e culturais, os quais, por via de regra, se apresentam associados ou conexos com os direitos sociais”, e consistem “essencialmente em direitos dos cidadãos a prestações do estado ou dos poderes públicos”²⁴⁰. Por fim, tem-se os deveres relacionados aos direitos ecológicos como a “defesa do meio ambiente e de preservação, defesa e valorização do patrimônio cultural”²⁴¹.

José Casalta Nabais, analisando a Constituição Portuguesa, relata que

é de referir, porém, que a associação destes deveres aos correspondentes direitos é de tal modo forte que justifica a autonomização destes como ‘direitos de solidariedade’, ‘direitos poligonais’ ou ‘direitos circulares’ cujo conteúdo é definido necessariamente em função do interesse comum, pelo menos em tudo quanto ultrapasse a lesão de bens individuais, tendo assim a sua dimensão objectiva um peso bem maior do que é próprio dos direitos fundamentais em geral²⁴².

Portanto, prefere-se o termo princípio²⁴³ da solidariedade social, pois a tributação nada mais é do que um instrumento e, o pressuposto da solidariedade é a própria existência da

²³⁸ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 17.

²³⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. p. 47-48.

²⁴⁰ *Ibidem*, p. 51-52

²⁴¹ *Ibidem*, p. 52.

²⁴² *Idem*.

²⁴³ “Etimologicamente, o termo ‘princípio’ (do latim *principium, principii*) encerra a idéia de começo, origem, base. Em linguagem leiga é, de fato, o ponto de partida e o fundamento (causa) de um processo qualquer. [...] Por igual modo, em qualquer Ciência, *princípio* é começo, alicerce, ponto de partida. Pressupõe, sempre, a figura de um patamar privilegiado, que torna mais fácil a compreensão ou a demonstração de algo. Nesta medida, é, ainda, a *pedra angular* de qualquer sistema.” CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 56/2007. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 36-37.

sociedade. O Poder Tributário deve ser entendido como um meio, um instrumento, para conectar os direitos e garantias individuais e sociais e o dever fundamental de pagar tributos.

4.2 O DIREITO DE SOLIDARIEDADE

Antes de adentrar ao princípio da solidariedade propriamente dito, é necessário colecionar o posicionamento sobre o direito de solidariedade de José Fernando de Castro Farias, extraído de sua obra “*A Origem do Direito de Solidariedade*”. Segundo ele, o direito de solidariedade tem por base a concepção de justiça social, sendo que esta começou a se formar na Europa, no fim do século XIX e no início do século XX, diferenciando-se da concepção de justiça do direito clássico e moderno. Ou seja, entende por justiça social:

O discurso da justiça social procura construir uma concepção de justiça própria, inédita, irredutível às abordagens do direito moderno e do direito clássico. O discurso da justiça social não aceita a abordagem do individualismo do direito moderno, e também se diferencia da concepção de justiça do direito clássico. O fato é que a noção de justiça social se produz numa conjuntura epistemológica e histórica específica, na qual busca-se (se busca) uma nova concepção e justiça capaz de conciliar a liberdade individual e o bem-estar social.²⁴⁴

Para uma compreensão do direito de solidariedade, é necessário apontar o duplo papel, que este autor traz, da justiça social:

1º - A justiça social tende a tornar universal, ou regra geral, certos valores morais que, sem a intervenção, continuariam no domínio de cada indivíduo ou grupo. Neste sentido, a justiça social procura dar ao direito um critério de juízo. A justiça social é um juízo segundo o qual uma sociedade vai organizar suas relações sociais. Ela é uma espécie de valor universal, ou valor dos valores, que não é oposto aos valores particulares, pois a justiça social é o produto de uma profunda ‘crença’ da tomada de consciência da massa dos indivíduos, numa dada sociedade e num dado momento, da necessidade da adesão a um conjunto de valores de solidariedade para tornar possível a vida social.

2º - A justiça social também tenta situar o direito como ‘justo meio’, ou ‘justa medida’. O caráter do direito como ‘justo meio’ significa a adoção de uma lógica de equidade na experiência jurídica. Ao mesmo tempo em que a justiça social se universaliza, ela tende a se realizar também por decisões particulares. A lei, dado seu caráter fixo e geral, não pode ser a única medida da aplicação da justiça nas soluções dos conflitos específicos. A justiça social pressupõe ainda outras práticas equitativas de juízo, em que o direito é baseado na equidade. É por isso que Maurice Hauriou já observava, no início do século, que ‘a justiça só se realiza verdadeiramente por decisões particulares, em caso de espécie; poucas regras gerais são completamente justas, porque elas tratam da mesma maneira espécies por demais diferentes; para levá-las à solução justa, é preciso a sentença de um juiz,

²⁴⁴ FARIAS, José Fernando de Castro. **A Origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 58.

adaptando a regra à espécie. As regras gerais, e, por consequência, as leis, são antes instrumentos de ordem social do que propriamente de justiça'. Não é por acaso que Maurice Hauriou desenvolveu a noção de 'polícia jurídica', em que o direito é visto como 'standard' e 'diretiva'.

Assim, o direito de solidariedade traz no seu seio uma nova concepção de justiça: a justiça social, apresentada como uma diretiva para as práticas jurídicas de um novo tipo de experiência jurídica, que é a experiência jurídica imanente.²⁴⁵

Portanto, para se ter a conquista de um Estado de solidariedade, é necessário buscar um novo conceito de direito e de Estado, ou seja, deve-se ter

Um saber capaz de substituir a idéia da existência de um centro de decisão política-jurídica, produto de uma vontade transcendente individual ou coletiva, pela idéia de um sistema de preferência pluralista e iminente, formado pela autonomia das classes sociais, dos grupos sociais e profissionais organizados em associações, sindicatos, etc., onde o poder é exercido sobre a existência do direito social do grupo²⁴⁶.

Neste contexto, pode-se conceituar o solidarismo jurídico da seguinte forma: “na medida em que a solidariedade era apresentada como um direito e um dever, era preciso traduzi-la no plano jurídico”²⁴⁷.

Com a presença da solidariedade, tem-se a idéia de um vínculo entre as pessoas relacionadas com determinado fato ou ato e que esta solidariedade visa à concretização da chamada justiça social.

Passa-se, agora, à análise da solidariedade, sob o ponto de vista tributário, para verificar se no Estado Constitucional Fiscal existe ou pode existir uma justiça social (em matéria tributária).

4.3 A SOLIDARIEDADE SOCIAL

Ao se falar em solidariedade, a maior parte da doutrina tributária faz referência ao conceito que advém de uma obrigação tributária, e não ao princípio, na qual as pessoas envolvidas possuem relação em decorrência de estar direta ou indiretamente ligadas ao fato imponível, ou seja, “a obrigação solidária ser aquela em que cada um dos devedores está adstrito ao cumprimento da obrigação por inteiro e cada um dos credores tenha o direito a

²⁴⁵ FARIAS, José Fernando de Castro. **A Origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 67-68.

²⁴⁶ *Ibidem*, p. 121.

²⁴⁷ *Ibidem*, p. 221.

esse mesmo cumprimento também por inteiro”²⁴⁸. Por meio deste conceito, como para muitos outros autores²⁴⁹, a solidariedade é analisada sob o ponto de vista da responsabilidade para com o cumprimento da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. No entanto, a pesquisa ora elaborada não tem por objeto a análise da solidariedade pela responsabilidade da obrigação ou não do pagamento do tributo ou do cumprimento ou não da obrigação acessória.

²⁴⁸ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 111-112.

²⁴⁹ “A *responsabilidade por solidariedade* vem prevista no Código Tributário Nacional no art. 124. Decorre de fatos naturais ou de imposição legal.” CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 129.

Nesta análise, não há dúvida de que a solidariedade existe, na medida em que o vínculo entre pessoas existe, decorre de lei, a qual leva em consideração a relação das pessoas solidariamente obrigadas com o fato imponible, conforme dispõe os artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional²⁵⁰.

Frise-se que não é sob este enfoque que a pesquisa foi realizada, mas sim, a solidariedade do ponto de vista do Estado Constitucional Fiscal, em que todos que realizam o fato imponible devem pagar impostos para “colaborar” com o Estado, e este deve reverter esta “colaboração” em bens e serviços aos seus cidadãos, e não a solidariedade de alguns casos, como na relação jurídica tributária, a qual decorre da relação com o fato imponible.

Neste contexto, já sob uma análise mais ampla, a solidariedade está relacionada a um sentimento de pertença de uma sociedade em decorrência da *affectio societatis*, podendo a solidariedade, ser vista sob o foco objetivo, partilha e co-responsabilidade, ou subjetivo, o indivíduo tem consciência de que faz parte de uma sociedade.²⁵¹

A solidariedade social, pressupondo-se a existência de uma sociedade, está relacionada ao abandono do individualismo, do egoísmo, onde cada indivíduo deve assumir responsabilidades com o seu semelhante, com a comunidade, assim como o Estado deve assumir responsabilidades perante a sociedade. Ou seja, “a solidariedade se aproxima da justiça por criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição de bens sociais. A justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade”²⁵².

²⁵⁰ “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei. Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.” “Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.” BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acessado em 18 de dezembro de 2008.

²⁵¹ “Daí também que a solidariedade, enquanto fenômeno estável ou duradouro e mais geral, se refira à relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem se manifesta e realiza atualmente a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempos modernos – o Estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade. NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 112.

²⁵² TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998., p. 199.

Muitos consideram que “a solidariedade social é uma realidade incontestável. Ela sempre esteve presente, desde os primórdios, quando a caça era repartida” e que “hodiernamente, este ‘sentido da vida’ vem sendo formalmente acentuado, tal como ocorre em face da Constituição de 1988”²⁵³.

Chega-se, então, ao ponto chave, a seara da Constituição Federal de 1988, a qual, em seu artigo 1º²⁵⁴, é clara em dizer que o Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, ou seja, existe uma “reunião de elementos próprios do Estado de Direito (protetivo de propriedade, liberdade, etc.) e do Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade, etc.)”²⁵⁵. Complementa tal pensamento, Marco Aurélio Greco, que coloca “além disso, elemento fundante da disciplina constitucional deixa de ser o ‘poder do Estado’ para ser a ‘dignidade da pessoa humana’ (art. 1º, III), posto que a existência do ser humano antecede a existência do aparato público”²⁵⁶.

Ao Interpretar o referido artigo, a doutrina solidarista entende que “o direito, a solidariedade e a democracia caminham juntas”²⁵⁷, isto porque esta doutrina tem por finalidade a compreensão do solidarismo como sendo o fundante do Estado Constitucional.²⁵⁸

²⁵³ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, Definição de Tributos e suas Espécies, Conceito e Classificação dos Impostos, Doutrina, Prática e Jurisprudência**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 197.

²⁵⁴ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” BRASIL. Constituição Federal. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acessado em 18 de dezembro de 2008.

²⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 172.

²⁵⁶ *Idem*.

²⁵⁷ FARIAS, José Fernando de Castro. **A Origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p. 274.

²⁵⁸ “Trata-se de observar que, para o discurso do solidarismo jurídico, os campos político e jurídico são chamados a assumir um papel de mediação entre os valores pessoais e coletivos. Preservando suas autonomias específicas uma em relação à outra, a experiência jurídica e a experiência política estão intimamente ligadas, ocupando um papel regulador maior na sociedade. A construção da imanência do social, do direito de solidariedade, em que se realiza a síntese da moral e da lógica, do individual e do coletivo, do fato e do direito, não pode ser feita sem uma mediação política-jurídica. É essa a síntese que é chamada a realizar a unidade na diversidade e a diversidade na unidade. [...] O discurso do solidarismo jurídico pretende ser o fundamento do Estado Democrático de Direito, ou seja, ele considera o campo político no Estado democrático como a via indispensável, a única possível, para a realização do direito no seio de uma organização social. [...] O solidarismo jurídico almeja ser o discurso do Estado de Direito; não de um Estado de Direito liberal, mas de um Estado democrático, onde se trata da soberania de um direito de solidariedade engendrado pela comunidade política subjacente à organização sobreposta. [...] O direito de solidariedade se sobrepõe ao individualismo em matéria de organização social e política.” *Ibidem*, p. 275-277.

Compreendido está que “[...] a sociedade solidária é aquela que se ergue sobre pilares de sustentação efetivamente solidários”²⁵⁹. Questiona-se: “o valor da solidariedade deve simplesmente ser praticado mais ou menos episodicamente pelos indivíduos e pelo Estado, ou deve estar gravado de forma efetiva nas instituições mais importantes para o desenvolvimento da vida dos cidadãos?”²⁶⁰

Responde-se que: “De nossa parte, pensamos que a estrutura básica da sociedade (instituições centrais da vida política, familiar, econômica e cultural) solapa de maneira gritante o valor da solidariedade [...]”²⁶¹.

Neste contexto, pergunta-se: “Em qual tipo de solidariedade pensavam os constituintes quando redigiram a Constituição?” Para Cláudio Sacchetto, os constituintes pensaram em uma solidariedade no sentido de pensar em conjunto, contrariamente em pensar individual.²⁶²

Para este autor, o “valor de solidariedade e obrigatoriedade fiscais só nasce quando o valor coletivo supera o valor individual, personalista, egoísta”, acrescentando que “a solidariedade pressupõe a desigualdade e age como limite dos seus efeitos, ainda que não se resume a um mero corretivo”²⁶³. Nota-se que este autor confunde solidariedade com fraternidade, o que não deve ocorrer.

Relata, ainda, que,

o termo solidariedade nasce da convergência de três correntes ou ideologias que compunham a Assembléia Constituinte: a dos valores católicos, a dos valores

²⁵⁹ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 149.

²⁶⁰ *Ibidem*, p. 147.

²⁶¹ *Ibidem*, p. 148.

²⁶² “No seu étimo, solidariedade deriva do latim *solere*, ser sólido, estável nos vínculos. *Sodalitas* vem traduzido como amizade. No grande Dicionário da língua italiana, lê-se que: Em sentido geral, solidariedade significa ‘Concórdia, harmonia perfeita com outros no modo de pensar, de agir, de sentir. Compartilhamento dos compromissos e das responsabilidades assumidas em conjunto ou por outros aos quais se está ligado por estreitas relações de afinidade ideológica ou de interesses comuns.’ Ou, então, ‘Apreciação e compartilhamento das idéias, das afirmações de outrem.’ Na linguagem sociofilosófica, ‘capacidade dos membros de determinado grupo, família, nação, toda humanidade, de prestar-se recíproca assistência’ ou, então, Solidariedade nacional: relação de comunhão de idéias e de recíproco suporte que une os indivíduos, cidadãos de uma nação ou as diversas unidades administrativas nas quais é dividido um Estado e que surge do sentimento de pertencer a uma mesma nação.’ Outras acepções distanciam-se do significado que nos pode interessar. Comum às diversas acepções é a idéia de compartilhamento. **A solidariedade é, portanto, antes de tudo, um modo de pensar, de pensar em conjunto e, na minha opinião, a contrário um não pensar individual, egoística etc.** (Sem grifo no original) SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 14-15.

²⁶³ *Ibidem*, p. 16.

liberais e a dos socialistas, cujo escopo era chegar a uma homogeneidade político-econômica e social no âmbito da comunidade.²⁶⁴

Ainda no âmbito da Constituição, deve-se ressaltar que a Constituição Federal de 1967 “era uma Constituição do Estado Brasileiro!”²⁶⁵, ao passo que, “o foco central da CF/88, portanto, não é mais o ‘Estado’ (aparato), mas a sociedade civil. A CF/88 passa a assumir o papel de definir a tessitura fundamental do convívio social que deve ser assegurada por esse instrumento (aparato público). Estamos perante uma Constituição da Sociedade brasileira e não mais uma Constituição do Estado Brasileiro!”²⁶⁶.

Todavia, conforme bem coloca Marco Aurélio Greco

[...] a preocupação com o viés social da dimensão humana está retratada desde o preâmbulo da CF/88, que exprime os compromissos fundamentais que definem o novo desenho da sociedade brasileira e que realça a importância do elemento *fraternidade*, a ponto de valores supremos como liberdade, segurança, igualdade e justiça serem instrumentos na busca de uma ‘*sociedade fraterna*’.²⁶⁷

Do exposto acima, fica, sem sombra de dúvidas, evidente que a construção de uma sociedade livre, justa e solidária representa um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, segundo a Constituição Federal de 1988, em seus artigos 1º²⁶⁸ e 3º, e que a busca por uma sociedade solidária não se dá somente em matéria tributária, mas, sim, no direito como um todo. Trata-se do ideal do direito, do ideal do Estado Constitucional Fiscal Democrático. Ao comentar o artigo 3º, Marco Aurélio Greco relata que este visa obter “[...] uma sociedade que, ao mesmo tempo, veja resguardada a liberdade individual em suas múltiplas manifestações e implementados mecanismos e formas de cooperação (= de atuar junto) entre seus integrantes, cada um olhando para seu semelhante para assim definir o agir individual”²⁶⁹.

²⁶⁴ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 16 (nota de rodapé).

²⁶⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 171.

²⁶⁶ *Idem*.

²⁶⁷ *Idem*.

²⁶⁸ “A Constituição Federal de 1988 estabeleceu de duas formas os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito. De um lado, por meio da instituição daquilo que denominou ‘fundamentos’, como é o caso da dignidade humana e do valor social do trabalho (art. 1º). De outro lado, por meio da fixação daquilo que qualificou de ‘objetivos’, como sucede com o dever de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º). Denominações à parte, a Constituição impôs, com certa prevalência axiológica abstrata, o dever de perseguir ideais de dignidade e de solidariedade.” ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. *Ibidem*, p. 68

²⁶⁹ *Ibidem*, p. 172-173.

Já no que diz respeito à sua eficácia, este artigo possui um grau mínimo de eficácia jurídica em matéria tributária, pois se refere à norma programática, porém, este grau mínimo já garante o fato de que a tributação não poderá ser direcionada contra este preceito.²⁷⁰

Portanto, pode-se falar em princípio da solidariedade como estruturante do próprio Estado Constitucional Fiscal Democrático Brasileiro.

Por fim, o princípio da solidariedade representa o próprio alcance da sociedade.

4.4 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NAS CONSTITUIÇÕES ANTERIORES A DE 05 DE OUTUBRO DE 1988

O objetivo da análise histórica das constituições anteriores até a atual é uma tentativa de demonstrar o fato de ser o princípio da solidariedade o fundamento do próprio Estado Constitucional Fiscal, e que, implícita ou expressamente, este princípio esteve presente no Estado Constitucional Fiscal Brasileiro, mesmo durante a vigência das constituições outorgadas (1824 e 1937). Portanto, a presença deste princípio pode ser detectada pela consagração das liberdades, dos direitos dos cidadãos e dos princípios no texto constitucional, visto que, todos servem direta ou indiretamente para atingir o bem comum, existindo, assim, a solidariedade.

A Constituição de 1824 já trazia algumas garantias dos direitos civis e políticos, a sua inviolabilidade, baseada na liberdade, segurança individual e propriedade, mesmo que precária, se comparada com o texto atual. Princípios como legalidade, irretroatividade, igualdade e capacidade contributiva. Garantindo-se alguns direitos sociais, como socorros públicos, instrução primária, colégios e universidades.

A Constituição de 1891 tem como preâmbulo: “nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte”. Esta Constituição institui a República, o Federalismo e o Presidencialismo, e, em seu preâmbulo, relata que o regime escolhido é o livre e democrático. Inovou com o princípio da uniformidade geográfica,

²⁷⁰ “[...] em razão desta previsão – que apesar de norma programática ter eficácia jurídica –, não se pode afirmar que a tributação deva sempre e necessariamente caminhar nessa direção, ou seja, não se extrai um preceito positivo vinculante em caráter absoluto. Isto porque a máxima eficácia possível da Constituição é buscada sempre com a reserva do possível. Porém, a simples existência desse preceito implica possuir eficácia jurídica que, em seu mínimo grau, já significa que a tributação não pode caminhar contra tal objetivo. GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade Social e Tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 182.

da liberdade de tráfego, o embrião da imunidade recíproca e do culto religioso. O avanço do artigo 72, incluindo a gratuidade do casamento civil, proteção ao preso, aos herdeiros, aos inventores e autores, dentre outros, bem como algumas garantias como direito de petição e o *habeas corpus*.

A Constituição de 1934, em seu preâmbulo, dispunha: “nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, *decretamos e promulgamos a seguinte*”. Esta Constituição buscava, segundo seu preâmbulo, a organização de um regime democrático para garantir a liberdade, a justiça, **o bem estar social** e econômico. A União e os Estados devem auxiliar os necessitados com a assistência judiciária, com isenção de emolumentos, custas, taxas e selos, e amparar os que estejam em indigência, bem como o trabalhador do campo e da cidade, proteger a família, garantir a cultura, a educação e a segurança nacional. Há, ainda, a presença de isenções e outras imunidades não previstas nas Constituições anteriores (combustíveis, transporte intermunicipal/interestadual e recíproca), também, o reconhecimento dos filhos naturais será isento de quaisquer selos ou emolumentos, e, em caso de herança, esta ficará sujeita a impostos iguais aos que recaiam sobre a dos filhos legítimos. Por fim, o artigo 149 relata que a educação é direito de todos e deve ser ministrada pela família e pelos poderes públicos, “*e desenvolva num espírito brasileiro a consciência da solidariedade humana*”

A Constituição de 1937, outorgada, em seu preâmbulo expressava que:

ATENDENDO às legítimas aspirações do povo brasileiro, à paz política e social, profundamente perturbada por conhecidos fatores de desordem, resultantes da crescente agravamento dos dissídios partidários, que numa notória propaganda demagógica procura desnaturar em luta de classes, e da extremação de conflitos ideológicos, tendentes, pelo seu desenvolvimento natural, resolver-se em termos de violência, colocando a Nação sob a funesta iminência da guerra civil;

ATENDENDO ao estado de apreensão criado no País pela infiltração comunista, que se torna dia a dia mais extensa e mais profunda, exigindo remédios, de caráter radical e permanente;

ATENDENDO a que, sob as instituições anteriores, não dispunha, o Estado de meios normais de preservação e de defesa da paz, da segurança e do bem-estar do povo;

Sem o apoio das forças armadas e cedendo às inspirações da opinião nacional, umas e outras justificadamente apreensivas diante dos perigos que ameaçam a nossa unidade e da rapidez com que se vem processando a decomposição das nossas instituições civis e políticas;

Resolve assegurar à Nação a sua unidade, o respeito à sua honra e à sua independência, e ao povo brasileiro, sob um regime de paz política e social, as condições necessárias à sua segurança, ao seu bem-estar e à sua prosperidade, decretando a seguinte Constituição, que se cumprirá desde hoje em todo o país:

Caracterizada pela presença dos decretos-leis, dando um poder a mais nas mãos do Presidente, inovou ao abordar a ordem social antes da ordem econômica, no entanto, com um retrocesso da ordem social., estabelecendo-se menos direitos e garantias que a anterior.

A Constituição de 1946 discorria, em seu preâmbulo, que, “nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos, sob a proteção de Deus, em Assembléia Constituinte para organizar um regime democrático, decretamos e promulgamos a seguinte”. Ela ampliou os direitos econômicos e sociais, protegeu o trabalhador e incluiu a previdência social; foi conferida uma maior proteção à autonomia municipal, inclusive permitindo a intervenção do governo nos Estados; garantiu-se a imunidade do imposto de consumo dos artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica; trouxe a imunidade do imposto territorial sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultivasse, só ou com sua família, o proprietário que não possuísse outro imóvel; bem como, estabeleceu a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para a cobrança de contribuição de melhorias e taxas.

A Constituição outorgada de 1967 relatava que “O Congresso Nacional, invocando a proteção de Deus, decreta e promulga a seguinte”.

Esta Constituição amadureceu a imunidade sobre a pequena gleba rural; estabeleceu o princípio da seletividade, em função da essencialidade, e da não-cumulatividade do imposto sobre produto industrializado; previu a imunidade do imposto de transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre os bens imóveis, não incidindo sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, nem sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do capital de pessoas jurídicas; instituiu o princípio da não-cumulatividade do imposto sobre circulação de mercadorias e; por fim, introduziu a imunidade do imposto sobre circulação de mercadorias à venda, a varejo, diretamente ao consumidor, dos gêneros de primeira necessidade que especificarem.

A Constituição de 1988 inovou, principalmente, na localização dos direitos e garantias individuais, bem como no avanço dos direitos sociais, como será demonstrado.

Portanto, se solidariedade social representa que todos devem concorrer com o Estado, diante da desigualdade fática entre os cidadãos e para que esta seja gradualmente

diminuída ou até mesmo suprimida, transparente está que o Estado Brasileiro avançou e continua avançando no alcance da solidariedade.

4.5 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 05 DE OUTUBRO DE 1988 APLICADA À MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Para Humberto Ávila, “os princípios descrevem um estado de coisas que deve ser buscado” sem definir o meio.²⁷¹

Já para Melissa Folmann “um princípio não é uma mera norma, mas uma ‘supernorma’, a qual, uma vez abalada, afeta todo o sistema jurídico”²⁷².

A solidariedade é o princípio²⁷³ orientador dos demais princípios, ou melhor, os demais princípios em Direito Tributário nada mais são que meios para se chegar ao princípio da solidariedade, gerando uma medida uniforme²⁷⁴.

²⁷¹ “Com efeito, os princípios descrevem um estado de coisas que deve ser buscado, sem, no entanto, definir previamente o meio cuja adoção produzirá efeitos que contribuirão para promovê-lo, deixando, por isso, de vincular o aplicador a uma operação de correspondência entre o conceito da hipótese normativa e o conceito dos fatos do caso. Os princípios normatizam uma parte da controvérsia, cuja solução somente é encontrada por meio de uma regra, concreta e móvel, de primazia instituída mediante uma ponderação quantitativa entre princípios complementares e concretamente colidentes, que seja capaz de descobrir os meios adequados, necessários e proporcionais à consecução do fim cuja realização é determinada pela positividade dos princípios. Devido ao seu caráter complementar, os princípios incluem, no processo de aplicação, as razões que devem ser consideradas diante do conflito. [...] Por deixarem aberta a solução para um conflito entre razões a ser encontrada por meio de uma ponderação quantitativa entre os princípios complementares e concretamente colidentes, os princípios são instrumentos normativos de justiça individual, na medida em que visam a permitir ao aplicador a consideração dos aspectos individuais presentes no caso concreto sem as limitações institucionais existentes no caso das regras.” ÁVILA, Humberto. *Princípios e Regras e Segurança Jurídica*. In: **Revista de Direito do Estado**. Ano 1, nº 1, janeiro/março 2006). Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 205-206.

²⁷² FOLMANN, Melissa. **Sigilo Bancário e Fiscal**. 2. ed. . rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2002. p. 27.

Nesse diapasão, princípio é norma jurídica impositiva, conformadora com diversas situações, em que se analisam valores e interesses de forma ponderada e harmônica, propiciando a coexistência de outros princípios. Ao passo que as regras são normas jurídicas de prescrição imperativa de uma exigência a ser cumprida ou não, independente se correta: se válida, deve ser aplicada em um vetor de exclusão das demais. Em tese, seria a lógica do tudo ou nada. *Ibidem*, p. 25.

²⁷³ “O novo relacionamento que ora se inicia entre ética e direito e que permite a fundamentação moral da justiça tributária só se afirmará na medida em que o valor se concretizar por meio de princípios e normas, afastadas as experiências frustradas do causalismo do economicismo, do relativismo e do ceticismo.” TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 196.

²⁷⁴ “O princípio cria uma medida uniforme. O exame de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio. A orientação por princípios desobriga o legislador do dever de prever e regular todas as possíveis situações; isso ajuda a evitar lacunas. Princípios fundamentais e subprincípios deles deduzidos (princípios derivados) formam um sistema de princípios, a hierarquia de princípios.” TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 20.

Ora, a Constituição de 1988 admite as desigualdades, admite as imperfeições do Estado Brasileiro, porém, também traça todas as regras e princípios capazes de contornar tais desigualdades e imperfeições. Em Direito Tributário, como nas demais áreas, a constituição deve ser lida sistematicamente, para não se cometer o erro de aplicar um princípio ou regra equivocadamente.

No início do Texto Constitucional de 1988, em seu preâmbulo, já se pode verificar uma diferença desta Constituição em relação às anteriores, pois há a declaração que a sociedade brasileira diz respeito a uma sociedade fraterna.

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de **uma sociedade fraterna**, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. (sem grifo no original)

No primeiro título, “Dos Princípios Fundamentais”, no artigo 1º, inciso III e IV, tem-se a confissão de ser o Estado Brasileiro uma República Federativa, um Estado Democrático de Direito, tendo como fundamentos a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, bem como, em seu parágrafo único, tem-se a consagração do poder emanado do povo.

Já no artigo 3º, inciso I, relata que constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Portanto, a busca por uma sociedade justa é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Alguns autores²⁷⁵ ensinam que, da leitura conjunta dos artigos 1º e 3º com os artigos relacionados à matéria tributária, retira-se, implicitamente, o chamado princípio da solidariedade, direcionado ao sistema tributário. Não havendo o questionamento da existência ou não do princípio da solidariedade, como sendo base do Estado Brasileiro, tenta-se detectar este princípio dentro da matéria tributária, especificamente na seara dos impostos.

A abordagem do princípio da solidariedade em matéria tributária torna-se difícil na medida em que os poucos autores tomam pontos de vistas diversos para justificar a presença deste princípio no Direito Tributário.

²⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

Para Marco Aurélio Greco, a solidariedade social constitui um valor, o qual esteve presente nos debates de Direito Tributário, basicamente, em três momentos distintos: primeiro, surge como justificção da exigência, chegando, algumas vezes, a ser visto como fundamento da tributação; depois, surge como critério de congruência da legislação tributária; para, então, surgir como critério de interpretação.²⁷⁶ Nota-se que o autor não fala em princípio e, sim, em valor²⁷⁷. Todavia, como os princípios nada mais são do que expressão de algum valor, pode-se concluir que este autor entende ser a solidariedade um princípio que passou por três fases para a sua devida legitimação no sistema.

No que diz respeito aos diferentes tipos de solidariedade abordada pela doutrina, José Casalta Nabais ressalta algumas diferenças entre: a solidariedade dos antigos e a dos modernos, sendo a primeira, a “solidariedade concebida como a virtude indispensável nas relações com os outros, própria dos grupos primários, cujo modelo típico tem sido constituído pela família”²⁷⁸; a segunda, refere-se “à solidariedade como um princípio jurídico e político, cuja realização passa quer pela comunidade estadual, seja enquanto comunidade política, seja enquanto comunidade social, quer pela sociedade civil ou comunidade cívica”²⁷⁹. A solidariedade mutualista, a qual trata de “uma solidariedade traduzida numa repartição sustentada pela intenção de criar riqueza em comum em matéria de infra-estruturas, de bens e serviços considerados indispensáveis e necessários ao bom funcionamento e ao bom desenvolvimento da sociedade”²⁸⁰, é a chamada de solução assistencial; e, a solidariedade altruísta, que é aquela “em que a ação solidária se apresenta como uma dádiva, segundo uma regra de gratuitamente, isto é, sem esperar qualquer contrapartida da parte dos beneficiários da atividade solidária”²⁸¹.

²⁷⁶ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-169.

²⁷⁷ *Ibidem*, p. 169.

²⁷⁸ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 113.

²⁷⁹ *Idem*.

²⁸⁰ *Ibidem*, p. 114.

²⁸¹ *Idem*.

Por fim, traz a diferença entre solidariedade vertical, ou seja, solidariedade pelos direitos ou solidariedade paterna e solidariedade horizontal, isto é, solidariedade pelos deveres ou solidariedade fraterna.²⁸²

Já Humberto Ávila traça os limites da tributação com base na solidariedade social, sendo: limites das espécies normativas; da linguagem; do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica. Os primeiros referem-se às espécies, na medida em que a constituição traz as regras de competência e “não há poder de tributar com base no princípio da solidariedade social de acordo com a Constituição de 1988”²⁸³. Já o segundo limite diz respeito ao fato de que “as regras constitucionais de competência estabelecem conceitos, cujos núcleos de significado não podem ser desprezados pelo intérprete, nem mesmo a pretexto de prestigiar algum valor constitucional, supostamente de maior hierarquia”²⁸⁴. O limite decorrente do ordenamento jurídico, segundo este autor, advém do fato de que “o jurista não pode, a pretexto de explicar o ordenamento jurídico brasileiro, utilizar como base outro ordenamento que não seja o brasileiro, transportando conclusões sobre a utilização da solidariedade social de um contexto normativo e fático para outro, sem o exame prévio e profundo da ultra-referibilidade”²⁸⁵. Por fim, o limite da tributação com base na solidariedade social surge, também, da argumentação jurídica, pois os argumentos baseados na solidariedade social “não podem prevalecer sobre o núcleo de significado dos argumentos linguísticos”²⁸⁶.

Da exposição acima, chega-se à conclusão, concordando com Marco Aurélio Greco, de que a solidariedade é um valor, este consagrado pelo princípio da solidariedade, previsto

²⁸² “Naquela, a solidariedade ou a responsabilidade que cada um cabe pela sorte e destino dos demais membros da comunidade corre sobretudo pela realização de um lado, dos direitos sociais a cargo essencialmente do Estado social e, de outro, pelos direitos da já mencionada quarta geração constituída, num certo entendimento, tanto pelos direitos ecológicos em que sobressaem certos direitos coletivos, como pelos direitos de solidariedade intergeracional ou diacrônica que são basicamente deveres. Com efeito, o Estado social não pode deixar de prover aos mínimos existenciais dos seus cidadãos, definidos em função do nível de estadualidade social alcançado, que o mesmo é dizer em função do seu grau de desenvolvimento econômico e social e do seu empenhamento comunitário constitucionalmente assumido ou recortado.” [...] “Por seu turno, a solidariedade horizontal, solidariedade dos deveres ou solidariedade fraterna, chama à colação, de um lado, os deveres fundamentais ou constitucionais que o Estado, enquanto seu destinatário direto não pode deixar de concretizar legislativamente e, de outro lado, os deveres de solidariedade que cabem à comunidade social ou sociedade civil, entendida esta, em contraposição à sociedade estadual ou política, como a esfera de relações entre os indivíduos, entre os grupos e entre as classes sociais que se desenvolveram fora da esfera das relações de poder características das instituições estaduais.” NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 115-116.

²⁸³ ÁVILA, Humberto. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 71

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 73.

²⁸⁵ *Ibidem*, p. 85.

²⁸⁶ *Ibidem*, p. 86.

na Constituição Federal de 1988. Este princípio serve, na atualidade, como fundamento da tributação, como critério de congruência da legislação tributária e como critério de interpretação.

Dos ensinamentos de José Casalta Nabais, entende-se que, hoje, a solidariedade é a dos moderno, ou seja, diz respeito a um princípio jurídico e político, podendo ser classificada como: a mutualista, cuja finalidade é criar riqueza em comum; a vertical pelos direitos e a horizontal pelos deveres bem como o fato de a solidariedade servir como um limitador, segundo Humberto Ávila, das espécies normativas, da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica.

Os efeitos, no âmbito do Direito Tributário, da presença do princípio da solidariedade, são basicamente: a compreensão do dever dos cidadãos de concorrer com a subsistência do Estado, ou melhor, a própria fundamentação da tributação; a essência do princípio da capacidade contributiva, na medida em que é o grande distribuidor de rendas; a observância do princípio da progressividade, pois, concorrer de modo progressivo, significa romper com o nexos entre tributo a pagar e vantagens recebidas. Dentro destes efeitos, Cláudio Sacchetto alerta para o fato de que se deve cuidar com a aplicação do princípio da capacidade contributiva para não atingir rendimentos que não deveriam ser taxados. Com o princípio da solidariedade, pode-se chegar à conclusão de que, mais um de seus efeitos seria a questão de quanto maior o Estado, maior é a tributação. Ora, esta associação entre a efetiva atuação deste princípio com uma tributação mais elevada, um papel maior do Estado, mais burocracia, menor eficiência, entre outros, não passa de um juízo ideológico²⁸⁷. Ainda, para este autor, tem-se como aspectos da efetividade deste princípio, o controle constitucional do mesmo e sua medida em concreto e não em abstrato, porque a corte constitucional entende que o legislador é livre e deve ter como limite o princípio da razoabilidade.²⁸⁸

Este autor traz, ainda, as seguintes conclusões: a) sem a tributação, a proteção das comunidades e todos os direitos ficariam no papel; b) garantir um direito é distribuir recursos; c) não existe propriedade sem tributo. Portanto, todos que têm direitos são obrigados à

²⁸⁷ “Solidariedade nem sempre significa “mais Estado”, pois ela pode se realizar com a chamada “delegação de solidariedade”, por meio de formas implementadas pelos particulares, como entidades não comerciais, Onlus etc., aos quais se pode dar benefícios fiscais, sem subestimar o papel das cooperativas e das fundações bancárias, entidades às quais, racionalmente, se deve reconhecer um especial regime fiscal, na medida em que desempenham atividades que seriam exigidas da entidade pública. [...] Em conclusão, é admissível que a solidariedade possa ser delegada ao setor privado, cuidando-se de evitar aqueles setores nos quais o serviço é essencial e alto o risco que o mercado falhe, como demonstra o setor da saúde no qual, como enfaticamente tem sido escrito, o capitalismo demonstrou-se *matar a si mesmo*.” SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 33.

²⁸⁸ *Ibidem*, p. 21-35.

solidariedade e à solidariedade fiscal e; d) a solidariedade gera direitos e direitos geram solidariedade.²⁸⁹

Do exposto acima, conclui-se que o princípio da solidariedade pode ser analisado como um valor, com determinadas finalidades, limites, etc. Todavia, resta saber se realmente existe o princípio da solidariedade em matéria tributária ou os exemplos citados acima não passam de falácias na tentativa de legitimar o aumento da carga tributária e a relação jurídica tributária.

Neste contexto, alguns autores relacionam este princípio com o próprio conceito de cidadania²⁹⁰, qualidade do cidadão que faz parte de uma sociedade e que, por este fato, possuem direitos e deveres de todos para com todos.²⁹¹

Para José Casalta Nabais, a cidadania passou inicialmente pelo Estado Liberal, em que a cidadania era passiva, ou seja, havia a “‘liberdade comum’ orientada fundamentalmente para a proteção da vida, liberdade e propriedade na esfera privada e familiar”²⁹²; depois, passa-se pelo Estado Democrático, existindo a “‘cidadania ativa ou participativa concretizada pelo sufrágio universal de caráter representativo ou direto”

²⁸⁹ SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 21-35.

²⁹⁰ “A cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade. Uma noção de cidadania, em que, como é fácil de ver, encontramos três elementos constitutivos, a saber: 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente o Estado), em geral vinculada à idéia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação.” NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 119.

²⁹¹ “Efetivamente a solidariedade mais não é do que um aspecto ou dimensão nova, e um aspecto ou dimensão nova ativa, da cidadania, nestes ‘tempos de solidariedade’, em que, como contrapeso ao ‘prejuízo egoística’ com expressão na ‘força excludente e dominadora do mercado’, se ouve, de novo, o bater as badaladas da ‘ hora dos cidadãos’. Ou seja, no quadro de uma crescente expansão da cidadania, desde a instauração do Estado constitucional, estamos perante uma terceira etapa de afirmação da cidadania. [...] Pois bem, a dimensão solidária da cidadania implica o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente *inclusão* de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum, um mesmo ‘ chão comum’, que assim os torne cidadãos de corpo inteiro dessa comunidade. O que significa várias coisas em termos de realização quotidiana da cidadania, na sua dimensão solidária.” *Ibidem*, p. 124-126.

²⁹² *Ibidem*, p. 124.

²⁹³; e, por fim, tem-se a cidadania responsabilmente solidária, em que os cidadãos tomam consciência da sua colaboração com o Poder Público.²⁹⁴

Como citado acima, a solidariedade esteve presente em todos os Estados, não sendo diferente o Estado Constitucional Fiscal, o qual “financeiramente é suportado fundamentalmente por tributos unilaterais ou impostos, e não por tributos bilaterais ou taxas”,²⁹⁵ sendo entendida como aquela em que

[...] a simples existência de um Estado fiscal convoca desde logo uma idéia de justiça, que se não contém nos estritos quadros de uma justiça comutativa, como seria a concretizada num Estado financeiramente suportado por tributos bilaterais ou taxas, figura tributária cuja medida se pauta pela idéia de equivalência (entre a prestação em que ela se traduz e a contraprestação específica pública que é a sua causa), sobretudo quando essa equivalência não é apenas uma equivalência em sentido jurídico (característica de todas as taxas), mas uma equivalência econômica como é próprio daquelas taxas que nós tendemos a designar por tarifas e que em França, por exemplo, são conhecidas por *redevances*. Pois, numa situação, que, como já dissemos por mais de uma vez, constitui uma possibilidade mais aparente do que real, a distribuição dos encargos financeiros do Estado pautar-se-ia exclusivamente pelo princípio do benefício. O que de todo não ocorre no Estado fiscal, que é suportado por todos os cidadãos, ou mais exatamente por todos os residentes que revelam capacidade contributiva. O que tem por consequência ser o conjunto dos contribuintes a suportar a totalidade dos serviços públicos de que beneficiam todos os cidadãos ou residentes sejam contribuintes ou não. Daí que a existência de um Estado Fiscal tenha subjacente uma idéia de justiça distributiva traduzida na redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes.²⁹⁶

²⁹³ NABAIS, José Casalta. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 124.

²⁹⁴ “[...] cidadania responsabilmente solidária”, em que o cidadão assume novo papel, tomando consciência de que seu protagonismo ativo na vida pública já não basta como controle do exercício de poderes. Antes passa também pela assunção de encargos, responsabilidades e deveres que derivam dessa mesma vida pública e que não podem ser encarados como tarefa exclusivamente estadual, ou seja, como tarefa a concretizar pelo Estado segundo um sistema ou modelo de caráter redistributivo, a partir das contribuições de tipo econômico que os cidadãos realizam.” *Ibidem*, p. 125.

²⁹⁵ *Ibidem*, p. 127-128.

²⁹⁶ *Ibidem*, p. 128-129.

Já no Estado Fiscal Social, a solidariedade é aquela em que existe a responsabilidade de perseguir o objetivo do Estado por via do direito dos impostos.²⁹⁷

Por cidadania fiscal, pode-se entender aquela que

implique que todos suportem o Estado, ou seja, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida de sua capacidade contributiva, de outro, impõe que tenhamos um Estado fiscal suportável, isto é, um Estado cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais.²⁹⁸

Contrariamente, José Casalta Nabais entende que a cidadania fiscal foi trazida para justificar a sujeição aos impostos.²⁹⁹

Do exposto acima, pode-se concluir que a solidariedade é a própria justificação do Estado Constitucional e não dos impostos. Nas palavras de José Casalta Nabais:

Daí também que a solidariedade, enquanto fenômeno estável ou duradouro e mais geral,, se refira à relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que o homem manifesta e realiza a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade, paradigma dos tempos modernos – o Estado. Do que resulta que a solidariedade pode ser entendida, quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por, conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade.³⁰⁰

²⁹⁷ [...] num tal tipo de Estado fiscal, a solidariedade social não é apenas uma espécie de efeito externo, decorrente automaticamente do caráter fiscal do Estado, antes se assume como um objetivo a prosseguir pelo Estado e a prosseguir também pela via do direito dos impostos. Daí que essa idéia tenha sido servida pelo direito fiscal através de duas vias, a saber: uma, que se traduz na atuação do direito fiscal enquanto direito fiscal, enquanto direitos da fiscalidade; outra, que se traduz na atuação do direito fiscal enquanto direito econômico fiscal, enquanto direito da extrafiscalidade. NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 129.

²⁹⁸ *Ibidem*, p. 134.

²⁹⁹ “Daí que a cidadania fiscal constitua uma expressão que, contendo um conceito em larga medida vazio, foi trazida para a ribalta da literatura fiscal com intuítos de, por um lado, ‘dourar a pílula’ da sujeição aos impostos para quem efetivamente os paga e, de outro lado, ‘zurzir’ a falta de civismo ou ‘incivismo’ dos fugitivos fiscais.” *Ibidem*, p. 136.

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 112.

Todavia, a solidariedade não pode jamais significar caridade. Portanto, fica claro que este princípio se aplica à matéria dos tributos, porque não se trata de caridade, e sim, de dever para com o Estado.³⁰¹

Transparente está que existe o princípio da solidariedade, assim como a sua devida influência em matéria tributária.

Desde a realização do contrato social, o homem tenta alcançar uma sociedade cada vez mais justa, livre e solidária. Na Constituição vigente, este objetivo vem expressado no artigo 3º, sendo uma norma dita “programática”, e o instrumento que o poder público dispõe para uma maior concretização desta norma é a tributação.

Por fim, o princípio da solidariedade social está diretamente relacionado com os princípios da isonomia, da legalidade, do não-confisco, da irretroatividade, da uniformidade geográfica, e, especialmente, da capacidade contributiva, dentre outros, na medida em que estes princípios concretizam aquele. Ou seja, todos os princípios específicos da matéria tributária são instrumentos utilizados pela própria Constituição para se alcançar uma sociedade justa, livre e solidária. Em relevância ao princípio da capacidade contributiva, o qual visa a que aquele capaz de contribuir mais contribua com mais e assim acabe “aliviando” a carga tributária daquele que pode contribuir com menos, distribuindo-se as riquezas.³⁰²

Para Ricardo Lobo Torres, estes princípios realizam a justiça tributária,

A justiça tributária, sendo valor, é inteiramente abstrata, não se define nem ganha dicção constitucional, adquirindo graus de concretude pelos princípios e subprincípios, como vimos. É preciso, por conseguinte, surpreendê-la nos seus

³⁰¹ “Aquilo que pessoalmente se deseja sublinhar neste contexto é que, seja qual for a solução, não deve partir de uma premissa errada, isto é, que a desigualdade na distribuição da riqueza derive de um errado ou injusto critério sobre o modo de subdividi-la e que o problema se reduza apenas às modalidades de reparação; mas, sim, como acreditamos, sobre como crescê-la. A solução não pode então deixar de ter como finalidade a de solidariedade não a repartição dos recursos, mas o fornecimento de meios e instrumentos econômicos e políticos, a fim de que os países pobres realizem conquistas democráticas e civis, e, portanto, econômicas, que permitam o desenvolvimento de suas economias. Não é preciso dizer que a solidariedade, neste contexto, assume conotações diversas e específicas, mas não deve traduzir-se em subsistência por caridade.” SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 52.

³⁰² “A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. Não é causa jurídica de incidência dos impostos, mas sua *justificativa ético-jurídica*.” TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 200.

princípios maiores, como sejam a capacidade contributiva, a distribuição de rendas e a solidariedade do grupo.³⁰³

Não serão abordados todos estes princípios com as suas peculiaridades. No entanto, para que se verifique a relação deles com o princípio da solidariedade, será feita uma breve conceituação dos mesmos.

O princípio da isonomia está previsto, expressamente, no artigo 150, inciso II, e deriva do princípio da igualdade, presente no artigo 5º, *caput*, ambos da Constituição Federal de 1988.³⁰⁴

Portanto, a sua finalidade é tratar os “iguais como iguais na medida de suas igualdades e os desiguais como desiguais na medida de suas desigualdades”, entendimento este conforme o de José Eduardo Soares Melo: “Estas diretrizes significam que o legislador não deve considerar pessoas diferentes, salvo se ocorrerem manifestas desigualdades”³⁰⁵, não havendo dúvidas da sua relação com o princípio da solidariedade.

Já o princípio da legalidade, em que um tributo só poderá ser exigido e aumentado se tiver uma lei que o institua, “*nullum tributum sine lege*”³⁰⁶, possui previsão legal de forma genérica no artigo 5º, inciso II, e, de forma específica, ou seja, direcionada à matéria tributária, no artigo 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.³⁰⁷ Tem correspondência com a solidariedade na medida em que traz a segurança jurídica para o fisco e para o contribuinte.

No que diz respeito ao princípio do não-confisco ou vedação de confisco, este tem previsão no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988 e, segundo Roque Antônio Carrazza, este princípio “deriva do princípio da capacidade contributiva” e “limita o direito

³⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. In: Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurelio (Coord.) **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 185.

³⁰⁴ “A lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário. Será inconstitucional – por bula ao princípio republicano e ao da isonomia – a lei tributária que selecione pessoas, para submetê-las a regras peculiares, que não alcançam outras, ocupantes de idênticas posições jurídicas.” CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 26/2000. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 59.

³⁰⁵ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. (revista e atualizada com as Emendas Constitucionais, inclusive a de nº 31, de 19.12.2000, e leis Complementares 102, de 11 de julho de 2000, 104 e 105, de 10 de janeiro de 2001) São Paulo: Dialética, 2001. p. 29.

³⁰⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 111.

³⁰⁷ “Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 53.

que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados”.³⁰⁸ Já Paulo de Barros Carvalho faz uma crítica a este princípio, dizendo ser subjetiva a sua interpretação, ou melhor, o que pode ser confisco para um, pode não ser para outro.³⁰⁹ Não é só este autor que se preocupou com tal situação. A caracterização do confisco é um tanto subjetiva. Sobre este assunto, José Eduardo Soares de Melo diz ser “difícil estipular o volume máximo da carga tributária, ou fixar um limite de intromissão patrimonial, enfim, o montante que pode ser suportado pelo contribuinte”.³¹⁰

Este princípio, como já foi dito, respeita a isonomia e a capacidade contributiva, não podendo se ter um tributo capaz de inviabilizar o direito de propriedade ou a livre iniciativa do cidadão. O ponto em comum entre este princípio e o da solidariedade, é que ambos visam à proteção do mínimo necessário para garantir a vida digna aos cidadãos, não havendo dúvidas desta correspondência.

A irretroatividade da norma tributária, expressa de forma genérica no artigo 5º, inciso XXXVI, e de forma específica no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, é entendida como aquela cuja finalidade é vedar que o tributo referente a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei sejam exigidos, ou seja, busca-se evitar que se atinja fatos geradores passados. Como bem sintetiza Ricardo Lobo Torres, “significa que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado”.³¹¹ Portanto, a irretroatividade visa à segurança jurídica, assim como a solidariedade.

Já em relação ao princípio da uniformidade geográfica, tem-se a presença de um caráter político, econômico e social, permitindo a instituição de alíquotas diferenciadas de acordo com a desigualdade, buscando-se, assim, a uniformidade entre os entes políticos. Este princípio está previsto no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal. Portanto, este princípio visa a uma maior igualdade entre as regiões, o alcance da concretização do artigo 3º da

³⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 26/2000. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 74.

³⁰⁹ “Intricado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido artigo 150, IV, da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2003. p. 162.

³¹⁰ MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. (revista e atualizada com as Emendas Constitucionais, inclusive a de nº 31, de 19.12.2000, e leis Complementares 102, de 11 de julho de 2000, 104 e 105, de 10 de janeiro de 2001) São Paulo: Dialética, 2001. p. 34.

³¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 4. ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 99.

Constituição Federal. Igualdade esta social, econômica e política. Vale ressaltar, ainda, que a isenção é uma das formas de atingir tal uniformidade.³¹²

Além dos princípios citados acima, meios capazes de se alcançar uma sociedade livre, justa e solidária, a jurisprudência exerce papel importante, na medida em que muitos princípios são delimitados por ela. Vale observar, sobre este assunto, que o Supremo Tribunal Federal está desenhando o princípio estrutural da solidariedade e Ricardo Lobo Torres questiona se “a solidariedade é realmente um princípio estrutural?”³¹³ Responde que, para ele, o STF trouxe o princípio estrutural da solidariedade em substituição ao da solidariedade do grupo (o qual “justifica a cobrança das contribuições sociais e econômicas e que informa o princípio do custo/benefício”³¹⁴) de modo a justificar “as distorções sistêmicas e transformando as contribuições exóticas e a contribuição previdenciária dos inativos do serviço público em autênticos impostos com destinação especial”³¹⁵.

O Estado brasileiro atual é um Estado Social. Nas palavras de Luís Roberto Barroso, “dele já não se espera apenas que se abstenha de interferir na esfera individual e privada das pessoas. Ao contrário, o Estado, ao menos idealmente, torna-se instrumento da sociedade para combater a injustiça social, conter o poder abusivo do capital e prestar serviços públicos para a população”. Ou seja, “com ele se ampliou significativamente o espaço público, tomado pela atividade econômica do Estado e pela intensificação de sua atuação legislativa e regulamentar, bem como pelo planejamento e fomento a segmentos considerados estratégicos”³¹⁶. Portanto, o princípio da solidariedade, previsto na Constituição Federal de 1988, o qual visa ao alcance de uma sociedade solidária, representa o próprio Estado Social.

O princípio da solidariedade é o grande norteador de todo o direito na modernidade, não sendo diferente na matéria tributária. Portanto, todos os princípios e regras devem ser lidos e interpretados em conformidade com tal princípio, sob pena de incorrer-se em injustiça e em inconstitucionalidade.

Assim, pode concluir que o princípio da solidariedade é sim um princípio estruturante do Estado Constitucional Fiscal Democrático Brasileiro.

³¹² PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 110-111.

³¹³ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 198.

³¹⁴ *Ibidem*, p. 201.

³¹⁵ *Ibidem*, p. 203-204.

³¹⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso Constitucional Contemporâneo: os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 65

4.5.1 Princípio da Capacidade Contributiva³¹⁷

Para entender como os princípios voltados à matéria tributária servem como instrumentos para a concretização do princípio da solidariedade, este norteador de todos os sistemas do direito, far-se-á uso da aplicação do princípio da capacidade contributiva.

³¹⁷ “O art. 145 da Constituição Brasileira prende-se – assim como o art. 31 da Constituição Espanhola de 1978 – à ‘capacidade econômica do contribuinte’. E, de fato, os economistas costumam equiparar a capacidade contributiva tributária à capacidade econômica. Eles deduzem disso, por exemplo, que a renda econômica, tudo aquilo que é apropriada para a satisfação de necessidades, deve estar sujeita ao imposto de renda. Outros economistas equiparam a renda econômica à renda de mercado. Na medida em que o imposto de renda considere o mínimo existencial e obrigações alimentícias, eles vêm nisso normas de finalidade extrafiscal que nenhuma relação teriam com a base de cálculo do imposto de renda. Os economistas alemães reconhecem, porém, que a Constituição determina a proteção do mínimo existencial. O mínimo existencial é visto como parte da dignidade humana e do princípio do Estado Social. Para aqueles que auferem renda elevada o mínimo existencial não é atingido nem mesmo por elevados impostos, de tal maneira que na opinião dos economistas não é necessário reduzir a base de cálculo a fim de proteger o mínimo existencial. Diversamente, os tributaristas alemães definem a capacidade contributiva como a capacidade de pagar impostos. É certo que eles partem do princípio de que a capacidade contributiva pressupõe capacidade econômica, mas não consideram a capacidade econômica na medida em que o contribuinte tem de sustentar a si mesmo e a outros, tem de cuidar e prover para si mesmo e para outros. Nessa medida, reduzem a base de cálculo do imposto de renda, vendo nisso uma medida de justiça fiscal, e não uma medida do Estado Social. Também para grandes contribuintes eles consideram o mínimo existencial reduzindo a base de cálculo. Esta versão corresponde à definição anglo-saxônica da *ability to pay*. Ela é perfeitamente harmonizável com o art. 73 da Constituição Italiana de 1967, que usa a expressão *capacità contributiva*. Em minha opinião não deveriam ser relevantes os distintos termos da lei. Desde que alguém deva sustentar a si mesmo e a outros, sua capacidade econômico-contributiva é restringida. Não apenas o direito previdenciário, mas também as normas de finalidade fiscal de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver.” TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 30-31.

Adam Smith, em sua obra de 1776, já trazia o princípio da capacidade contributiva³¹⁸, o qual significa que o tributo deve atender às possibilidades do contribuinte de tal maneira que o mesmo não sinta que é tributado, ou seja, que tenha que se desfazer de outros bens para pagar o tributo. Ressaltando-se que o tributo, para atingir a capacidade contributiva, deve ser real, atual e próprio.³¹⁹ Attingir, cada vez mais, a capacidade contributiva do cidadão, é um ideal da tributação, em que cada um coopera com o Estado de acordo com as riquezas que possui, objetivando o bem comum.³²⁰

Klaus Tipke e Douglas Yamashita conceituam este princípio como aquele em que “todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos”. Sendo que o valor do imposto deve observar a seguinte regra:

quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas, o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas, o imposto deve ser desigualmente alto.³²¹

Estes autores entendem que o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial, visto que, “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”, de modo a respeitar o princípio da dignidade humana e do Estado Social.³²²

³¹⁸ “Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a sua respectiva capacidade, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. As despesas de governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como as despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade da tributação.” SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Com a introdução de Edwin Cannan; apresentação de Winston Fritsh; tradução de Luiz João Baraúna. volume II. São Paulo: Abril Cultural, 1983. p. 247-248.

³¹⁹ “a) deve ser *real*, no sentido de o imposto não poder alcançar manifestações ‘aparentes’ de capacidade contributiva. [...]; b) deve ser *atual* no sentido de corresponder a manifestações que se dá na vigência da lei tributária, o que afasta a exigência em relação a manifestações passadas. Este requisito está na base da regra da irretroatividade da lei tributária, [...]; c) deve ser *própria*, no sentido de a qualificação de alguém como contribuinte do imposto supor a identificação de manifestação que lhe diga respeito por estar atrelada a algum elemento patrimonial ou de consumo que lhe diga respeito. [...].

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 180.

³²⁰ “A capacidade contributiva pode ser percebida como um ideário de justiça, de caráter tipicamente moral, ao determinar pelo seu enunciado que cada qual contribua nas forças de suas riquezas para o bem comum; pode assumir o significado de princípio programático, ao constar da Constituição, com caráter declarativo e meramente político em busca de um ideal de justiça; ou ainda definir um princípio de natureza jurídica obrigatória, em busca da realização da justiça.” MOTA FILHO, Humberto Eutásquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 31.

³²¹ TIPKE, Klaus e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 31.

³²² *Ibidem*, p. 34.

Para Ricardo Lobo Torres, “capacidade contributiva é o mais importante dos princípios de justiça tributária em sua vertente distributiva. Volta a ser considerada do ponto de vista da ética e do imperativo categórico”³²³.

Isto porque

A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais. Não se confunde com a *solidariedade do grupo*, que justifica as contribuições sociais, como logo veremos.

Mas a capacidade contributiva não se esgota na solidariedade, senão que se justifica também pela consideração do benefício, não no sentido positivista de Griziotti, mas na acepção de que o pagamento do tributo não deve ser exigido sem a contrapartida do Estado, em termos genéricos, pela garantia dos direitos fundamentais e sociais. É preciso não se perder de vista o mercado e o equilíbrio entre as ofertadas do poder público e das empresas privadas, já que o aspecto tributário não pode ser isolado da questão da despesa pública e do tamanho do Estado. Há, em certa medida, a retomada do pensamento clássico do liberalismo, segundo o qual o imposto se justificava como contrapartida da segurança e da liberdade.³²⁴

Atualmente, o princípio da capacidade contributiva está expresso no artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988³²⁵. Interpretando-se o parágrafo primeiro, conclui-se que: “enquanto os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal, a capacidade econômica aplica-se a todos os tributos em sentido estrito, ou seja, impostos, taxas e contribuições de melhoria, pois assim descrito no art. 145”³²⁶.

Ao explorar o conceito de capacidade contributiva, previsto no texto constitucional, Hugo de Brito Machado esclarece que a expressão

sempre que possível” “não significa que o atendimento aos citados princípios (pessoalidade e capacidade contributiva) dependa da vontade ou da simpatia do legislador ou do intérprete, ou das ‘circunstâncias’ econômicas, mas sim que os

³²³ TORRES, Ricardo Lobo. *Ética e Justiça Tributária*. Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurelio (Coord.). In: **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 186.

³²⁴ *Ibidem*, p. 186-187.

³²⁵ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 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.”

³²⁶ CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, Definição de Tributos e suas Espécies, Conceito e Classificação dos Impostos, Doutrina, Prática e Jurisprudência**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 185.

mesmos são metas, ou diretrizes, que devem ser prestigiadas com máxima efetividade possível à luz das demais regras e princípios do ordenamento jurídico³²⁷.

Nesta mesma linha de raciocínio, Victor Uckmar reforça que, o “único elemento para diferenciar as cargas tributárias entre as várias pessoas é sua capacidade econômica; portanto, não seria admissível estabelecer que ‘os loiros devem pagar mais que os morenos’, ou que ‘todas as pessoas calvas ou míopes devam, enquanto tais, pagar um tributo’”³²⁸.

Diferentemente, a capacidade econômica refere-se “à aptidão, de ordem genérica, para produzir ou dispor de riqueza. Revela, ao menos, indícios de força econômica.”³²⁹ Portanto, “a capacidade econômica seria o critério informativo da capacidade contributiva na comunidade política democrática e decorrência da aplicação do princípio da igualdade e da justiça no campo do direito tributário”³³⁰.

Nota-se que este princípio é o grande concretizador da solidariedade social, na medida em que, “é no campo da capacidade contributiva que se torna mais importante a solidariedade”³³¹.

Nas palavras de Humberto Eutásquio César Mota Filho

Se um imposto *per capita* significa uniformidade e generalidade tributárias, ele não leva em consideração o mínimo existencial necessário à dignidade humana. Por seu turno, o princípio da equivalência considera os impostos como o preço a ser pago pelos serviços prestados pelo Estado a um grupo ou indivíduo, sem qualquer comprometimento que permita a solidariedade fiscal. Diferentemente do princípio do imposto *per capita* e do princípio da equivalência, o princípio da capacidade contributiva está difundido por todo o mundo, ele corresponde aos princípios do Estado Social de Direito e à consciência jurídica universal.³³²

Todavia, segundo Ricardo Lobo Torres, o grande problema ético da capacidade contributiva é o da sua fundamentação ou justificativa. As explicações positivadas fundavam-se em idéias economistas como a da igualdade de sacrifício.³³³

³²⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário e Financeiro**. (Série leituras jurídicas: provas e concursos; v. 24). São Paulo: Atlas, 2005. p. 34.

³²⁸ UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. rev. e atual. Tradução de notas ao Direito Brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. p. 83.

³²⁹ MOTA FILHO, Humberto Eutásquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 80.

³³⁰ *Ibidem*, p. 81.

³³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 200.

³³² *Op. cit.*, p. 78.

³³³ *Ibidem*, p. 200.

Este autor relata que a solidariedade não deve servir para justificar a capacidade contributiva e, sim, deve servir para a distribuição da riqueza, sendo um valor moral, o qual serve de fundamento para este princípio.³³⁴

Uma das finalidades deste princípio é sua limitação material e, caso haja o seu descumprimento, tem-se o controle do Poder Judiciário.³³⁵

A relação mais direta entre a capacidade econômica e a solidariedade social se dá pelo seu “caráter informador do conjunto sistema tributário”³³⁶, nas suas palavras:

Com efeito, o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo, em termos de solidariedade, é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário globalmente considerado responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como visto, está fundamentada na solidariedade social). Por isso, diversas Constituições contemporâneas afirmam a capacidade econômica ao mesmo tempo em que exigem que o *sistema tributário* seja “inspirado em critérios de progressividade” (art. 53 da Constituição italiana), seja “justo e inspirado nos princípios de igualdade e progressividade” (art. 31 da Constituição espanhola).³³⁷

Marciano Seabra de Godoi entende que “o imposto sobre a renda das pessoas físicas é o maior responsável por fazer avançar e retroceder a capacidade econômica e, por consequência, a solidariedade social”³³⁸.

Todavia, critica que

[...] o imposto de renda da pessoa física no Brasil, que segundo a Constituição deveria ser *geral, universal e progressivo* (art. 153, § 3º), revela o descaso do legislador ordinário (que quase sempre limita a ratificar as medidas provisórias elaboradas pelos técnicos do Ministério da Fazenda) para com a capacidade econômica. A *generalidade* do imposto é muito pouco efetiva, pois estão isentos desde 1996 os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas a seus sócios e acionistas. A *progressividade* do imposto resume-se a uma dualidade de alíquotas (15% e 27,5%). E, para rematar seu extremo descaso, o legislador ordinário fixa limites de dedução com despesas familiares (dependentes, ensino) totalmente irreais e aquém dos valores gastos pelas famílias e a cada ano aumenta o valor arrecadado por força dos efeitos inflacionários que paulatinamente vão diminuindo em termos reais o mínimo vital preservado pelo imposto (faixa de isenção).³³⁹

³³⁴ “Com a reaproximação entre ética e direito procura-se hoje justificar a *capacidade contributiva pelas idéias de solidariedade e fraternidade*.” TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 200.

³³⁵ Uma faceta da capacidade econômica é seu aspecto limitativo, constituindo um limite material do poder de tributar, pois o desrespeito de seu ‘núcleo duro’ (tributo com efeito de confisco, desrespeito do mínimo vital, presunções legais abusivas gravando uma capacidade inexistente) por determinada exação deve ser verificado pelo controle de constitucionalidade a cargo do Poder Judiciário. GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e solidariedade fiscal**. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 160.

³³⁶ *Idem*.

³³⁷ *Idem*.

³³⁸ *Idem*.

³³⁹ *Ibidem*, p. 161.

Critica ainda que

O Constituinte brasileiro foi um tanto ambíguo ao estabelecer no art. 145, § 1º que a capacidade econômica e a pessoalidade deveriam ‘sempre que possível’ ser respeitadas pelos impostos. Se esses princípios são desprezados até mesmo pela legislação do IRPF, imposto no qual são *totais* as possibilidades de aplicação da pessoalidade e da capacidade econômica, uma visão conjunta do ‘sistema tributário’ indicará naturalmente uma prevalência absoluta dos impostos e contribuições incidentes sobre o consumo de bens e serviços, com alíquotas extraordinariamente altas incidentes sobre serviços básicos como fornecimento de energia elétrica e telefonia. O peso maior dado à tributação indireta provoca a inevitável *regressividade* do sistema fiscal brasileiro (os contribuintes com menor rendimento arcam com ônus proporcionalmente maiores do que os ônus impostos aos contribuintes com maior rendimento).³⁴⁰

Portanto, a capacidade contributiva é o grande concretizador da busca por uma sociedade solidária, com finalidade de fazer aquele que possa contribuir com mais, o faça e quem detém o menos, contribua com o menos, sem ferir o mínimo existencial, ou seja, sem ferir a dignidade da pessoa. Mais que isto, a capacidade econômica representa a própria legitimação do tributo, contribuindo cada um de acordo com suas posses, havendo até mesmo um consenso da tributação, isto é, a sua legitimação pela comunidade.

Na atualidade, ou melhor, como Sérgio André R. G. da Silva chama “na sociedade de risco”³⁴¹, a capacidade econômica e a solidariedade possuem a sua devida importância, pois são capazes de trazer a segurança³⁴² jurídica em matéria tributária.

³⁴⁰ GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Fiscal*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 161-162.

³⁴¹ “O século XX trouxe notáveis modificações à dinâmica da vida do homem sobre a Terra. De fato, pela primeira vez em nossa história, o desenvolvimento técnico-científico, assim como as vicissitudes do modelo sócio-econômico prevaiente põem em risco de continuidade a própria perpetuação da espécie humana. SILVA, Sérgio André R. G. da. *A Tributação na Sociedade de Risco*. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário: Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006. p. 179.

³⁴² “Os traços da sociedade de risco acima apontados, ambivalência e insegurança, trazem a necessidade da busca por novos princípios para a fundamentação do ordenamento jurídico e das relações entre Estado e sociedade, espaço que é preenchido por princípios como o da solidariedade, o da transparência, da proporcionalidade, da ponderação, da tolerância e da responsabilidade. *Ibidem*, p. 184.

Por fim, a capacidade contributiva concretiza o princípio da solidariedade, na medida em que se alcança uma sociedade cada vez mais justa e solidária, e ao mesmo tempo legitima³⁴³ o sistema tributário.

A doutrina e a jurisprudência atual têm voltado os olhos ao chamado “princípio da solidariedade social”. Todavia, este princípio não é recente nos ordenamentos jurídicos, já estando presente na doutrina cristã. A solidariedade social é mais que um atuar em conjunto, é mais que contribuir com as suas possibilidades; a solidariedade social trata de um pensar comunitário, de uma consciência da existência do outro, tratando-se propriamente de um valor social que orienta o valor jurídico, econômico e político de uma sociedade.

Na sociedade de hoje, é necessário resgatar tal valor para, até mesmo, legitimar a própria atuação do Estado, seja em matéria tributária ou em qualquer outra.

Especificamente em matéria tributária, o princípio da solidariedade serve como ponto de partida e de chegada para os princípios e regras, assim como em todo o direito, e, na atualidade, o alcance de uma sociedade solidária pode ser facilmente observado pela utilização do princípio da capacidade econômica, pois cada um contribui com o que pode, e, assim, todos visam a uma melhora do bem-estar social, de forma geral.

Segundo Hugo de Brito Machado, deve-se tomar muito cuidado em colocar o princípio da solidariedade como fundamental à tributação, visto que o princípio da legalidade possui a finalidade de controlar o poder estatal. Nas suas palavras

Há quem sustente que o princípio da solidariedade é hoje – e continuará sendo nos próximos anos – tão importante quanto o princípio da legalidade tributária foi nos últimos anos. Não nos parece, porém, que seja exatamente assim. É inegável a importância da solidariedade, mas ela deve ser praticada especialmente no gasto público. Embora o tributo também possa ser instrumento útil para uma política de redistribuição de renda, na verdade, esta deve ocorrer essencialmente através do gasto público. Por outro lado, não podemos admitir que se considere o princípio da legalidade algo do passado, que possa ser de algum modo substituído pelo princípio da solidariedade.

A tese que coloca o princípio da solidariedade como fundamental na atividade de tributação é extremamente sedutora e perigosa. É sedutora porque apresenta a solidariedade como algo moderno e a legalidade como algo antiquado e inseparável

³⁴³ Cezar Saldanha Souza Junior ao falar da legitimidade do poder político entende que “Legitimidade, portanto, são todos aqueles atributos de que se reveste a titularidade do mando político, de modo a produzir a aceitação espontânea da Comunidade”. SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **Consenso e Democracia Constitucional**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002. p. 55. Transpondo este conceito para o direito tributário, tem-se que a legitimidade do tributo está relacionada com todos os atributos da titularidade da cobrança tributária de modo a produzir a aceitação espontânea dos contribuintes.

do individualismo. É perigosa porque tende a destruir as mais importantes conquistas da Humanidade no controle do exercício do Poder estatal.³⁴⁴

Mas Hugo de Brito Machado admite que a solidariedade social não se trata apenas de uma idéia e sim de um princípio consagrado pela Constituição Federal de 1988:

Solidariedade social não é apenas uma idéia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo, segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República ‘construir uma sociedade livre, justa e solidária’ (art. 3º, inc. I). Coloca-se, então, a questão de saber se esse princípio deve ser entendido de modo que implique restrições a outros princípios constitucionais destinados a garantir o contribuinte contra o arbítrio do Estado – entre eles o *princípio da legalidade*.³⁴⁵

Este autor justifica a importância do princípio da legalidade para a própria concretização da solidariedade, visto que estes dois princípios devem andar juntos, sob pena de arbitrariedade.

É exatamente porque devemos construir uma sociedade justa que admitimos a atuação do Estado promovendo a redistribuição de renda. Mas nossa Constituição preconiza também uma sociedade livre – e, assim, não se pode prescindir da legalidade. Não se pode esquecer que esta é uma conquista da civilização contra o arbítrio do Estado. E não se pode, de modo algum, amesquinhar essa conquista a pretexto de colocar em prática a solidariedade, que pode e deve ser posta em prática dentro dos padrões da lei.

Na relação de tributação, temos um forte, que é o Estado, e um fraco, que é o contribuinte, e não podemos esquecer que “nas relações entre o forte e o fraco, a liberdade escraviza e só a lei liberta”. *Legalidade e solidariedade* são princípios que se completam na difícil tarefa de controlar o Poder, em benefício da liberdade, não se devendo admitir que a invocação do princípio da solidariedade possa ser útil para justificar a violação da lei.³⁴⁶

Portanto, para ele, é necessário cuidar ao se discursar sobre solidariedade, pois, “a tese que coloca a solidariedade como algo capaz de justificar a cobrança de tributos sem apoio na lei, amparada na capacidade contributiva, é tese típica do Nazismo. Não obstante apresentada como tese moderna, ela, na verdade, apenas ressuscita o autoritarismo”.³⁴⁷

Este autor não vai contra o que foi exposto anteriormente, pois conclui que o princípio da legalidade é um instrumento para se alcançar uma sociedade livre, justa, e solidária. Portanto, não há que se falar em princípio mais ou menos importante, visto que o alcance desta sociedade só é possível quando da aplicação conjunta destes princípios.

³⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 73-74.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 73.

³⁴⁶ *Ibidem*, p. 74.

³⁴⁷ *Ibidem*, p. 73.

Roberto Wagner Lima Nogueira apenas cita e não conceitua o princípio da solidariedade. Aliás, traz este ora como idéia, ora como princípio. Qual será que prevalece? Porém, relata a sua importância no Estado Democrático de Direito, na sociedade, tanto sob o ponto de vista do contribuinte quanto do fisco.

É direito do contribuinte, valer-se dos meios juridicamente lícitos postos à sua disposição, para organizar sua situação tributária frente ao fisco de acordo com a sua capacidade contributiva, todavia, este direito de se auto-organizar (licitude dos meios/formas jurídicas) não é um direito absoluto e incontestável em seu exercício, tendo em vista que a experiência pós-moderna de convívio em sociedade, é fundamentalmente informada pelo princípio da solidariedade social e não pelo individualismo exacerbado.³⁴⁸

Não cabe mais invocarmos simplesmente, o princípio da legalidade, a proteção ao patrimônio e a liberdade, mas, também devemos invocar a solidariedade, a capacidade contributiva, a proporcionalidade etc.

[...] Com efeito, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária pode, entre outras formas, ser buscada mediante uma concretização dos princípios da capacidade contributiva e da livre iniciativa, através do princípio da proporcionalidade, pois enquanto aquele primeiro liga-se diretamente à idéia de justiça e solidariedade, o segundo remete à idéia de liberdade.³⁴⁹

Em suma, a disciplina constitucional da tributação passa de um *'não pode fazer'* (que prestigia as limitações ao poder) para um *'deve fazer'* que prestigia os princípios gerais da tributação e abre espaço, por exemplo, para o debate sobre o controle jurisdicional sobre a destinação dos recursos tributários arrecadados, sejam os que tenham finalidade constitucional explícita, sejam os originados dos impostos, posto que, ainda que não haja especificação da destinação, esta não pode se dar de forma contrária aos princípios e objetivos constitucionalmente consagrados. (...) Assim, na ponderação de valores constitucionais, *o peso do valor 'arrecadação'* (por estar circunscrito ao âmbito tributário) é menor do que o peso do valor *'solidariedade social'* (por ser um objetivo fundamental).³⁵⁰

³⁴⁸ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do Dever Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 117.

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 118.

³⁵⁰ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 177.

Por fim, deve ser observado que, para a concretização do princípio da solidariedade, deve-se ter controle da atividade financeira do Estado³⁵¹. Isto porque “os princípios jurídicos constituem vigas mestras de sustentação de todo o ordenamento jurídico. Sem eles, o Direito não seria mais do que um simples amontoado desordenado de regras sem qualquer aptidão para alcançar a finalidade para a qual se destina”³⁵².

Comparando-se uma empresa privada com o Estado, percebe-se que ambas têm algo em comum: deve-se bem administrar a primeira para auferir o maior lucro possível e a segunda para servir de instrumento para uma melhor distribuição de rendas (bens e serviços). Lógico que, se a empresa lucra e não investe, acaba falindo e, no caso do Estado, se este arrecada e não controla seus gastos também vai à falência. Todavia, a primeira gera um prejuízo para seus sócios, ao passo que, o Estado gera um prejuízo para seus cidadãos.

O Estado atual necessita de recursos financeiros para, basicamente, manter a sua própria estrutura e para prestar serviços públicos.³⁵³ Neste sentido, Sergio André Rocha alerta que “além de funcionar como instrumento de custeio das atividades estatais, a tributação também desempenha papel relevante no que se refere às condições para o desenvolvimento econômico, sendo certo que um sistema tributário mal administrado pode funcionar como entrave ao crescimento de uma nação ou bloco econômico, agravando as condições de vida dos indivíduos residentes em seu território”³⁵⁴.

Portanto, o controle dos gastos públicos também representa um meio para a concretização de uma sociedade solidária, visto que, não basta arrecadar, mas, também, distribuir adequadamente os recursos. Este fato gera inúmeras discussões, as quais não serão abordadas nesta pesquisa, mas que, como bem relata Hugo de Brito Machado, é capaz de trazer uma reação do povo, quando o governo tenta aumentar a carga tributária. Esta reação se dá em decorrência do número elevado de tributos já existentes. Porém, argumentos não faltam

³⁵¹ Temos como dado dois pontos básicos. O primeiro é que o Estado, como ente, aumenta de tamanho e amplitude, demandando, assim, cada vez mais recursos para a sua manutenção como tal. Tal crescimento decorre, em princípio, do correspondente aumento das demandas de ação estatal, na sociedade contemporânea. O segundo é a busca pelo equilíbrio entre a necessidade de recursos e a capacidade econômica da sociedade produtiva de contribuir para fornecê-los. De outro lado, temos a necessidade indeclinável de mecanismos jurídicos de controle da e sobre a atividade financeira do Estado, que se insere no contexto do Estado de Direito Democrático, constituindo o Direito Financeiro [...] JUCÁ, Francisco Pedro. Finanças Públicas: Controle Democrático. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário**, Doutrina, n. 4, p. 27, set/out, 2007.

³⁵² MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. A segurança jurídica e a identidade específica da Lei Complementar na Constituição Federal de 1988. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 133. Outubro/2006. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda., p. 102.

³⁵³ O Estado demanda de recursos financeiros com duas finalidades básicas. A primeira, é a manutenção da sua estrutura própria, da sua administração, chamemos seus custos operacionais; a outra, para a prestação dos serviços públicos, para o desenvolvimento das atividades públicas, que em linguagem atual significa realizar as políticas públicas. *Op. cit.*, p. 33.

³⁵⁴ ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. In: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 4, n. 23, p. 69, set/out. 2006.

para o governo aumentar os tributos³⁵⁵. Ocorre que, o aumento do número de tributos ou o aumento de alíquota, nem sempre representam a melhor solução para o problema, na medida em que se pode utilizar outros meios como subsídios, entre outros.³⁵⁶

Alerta-se, por fim, que a “nossa capacidade contributiva está esgotada” e a solução, segundo Hugo de Brito Machado, é a “redução nominal dos tributos, com a qual até se pode esperar um aumento da receita, embora não se possa assegurar que isto vai ocorrer”³⁵⁷

Para ele, pode, sim, haver redução dos gastos públicos, basta “um exame criterioso dos orçamentos dos diversos órgãos públicos com certeza nos mostrará vários pontos nos quais é possível redução de gastos”³⁵⁸.

³⁵⁵ Por conveniências circunstanciais de ordem político-partidária, os Governos elege prioridades sem medir conseqüências com razoável precisão, ou mesmo com poucos cuidados, e, ao se voltarem para estas prioridades, muitas vezes equivocadas ou dimensionadas equivocadamente, fazendo vultuosos e descuidados desembolsos, aumentando a despesa pública sem cuidados maiores. **Para suportar estes desembolsos descuidados, a “solução” utilizada, geralmente, é o aumento dos impostos, quase da mesma forma dos Reis Medievais. (sem grifo no original).** JUCÁ, Francisco Pedro. Finanças Públicas: Controle Democrático. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, Doutrina, n. 4, p. 32-33, set/out, 2007.

³⁵⁶ Os governos sempre encontram argumentos para instituir tributos. Geralmente de cunho demagógico, de forte apelo ao sentimento das pessoas, que terminam comovidas e se submetem às novas exigências. Quando o Presidente João Figueiredo comemorava a instituição do FINSOCIAL, com alíquota de 0,5% (meio por cento) incidente sobre o faturamento das empresas, disse emocionado, chorando, que agora a pobreza seria erradicada de nosso País. Muitos anos se passaram. O tributo sobre o faturamento mudou de nome e teve sua alíquota elevada várias vezes, sendo hoje de 7,6%, e mesmo assim a população pobre cresceu de forma significativa. Recentemente tivemos a instituição do denominado Fundo de Combate à Pobreza, com Emenda Constitucional que permitiu aos Estados o aumento da alíquota do ICMS incidente sobre produtos supérfluos. Foram elevadas as alíquotas desse imposto, para combustíveis e energia elétrica, que na verdade não são supérfluos. O óleo diesel, aliás, é subsidiada pelo governo, o que é bastante para afastar dele essa qualificação. Mas ao governo não importa coerência. Nem importa o Direito. Importa simplesmente arrecadar. MACHADO, Hugo de Brito. Carga Tributária e Gasto Público: Propaganda e Terceirização. *In: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Ano 5. nº 25. Janeiro/fevereiro 2007. Belo Horizonte: Fórum. p. 39-40.

³⁵⁷ *Ibidem*, p. 40

³⁵⁸ *Idem*.

5 CONCLUSÃO

Desde o início dos tempos, o homem vive em grupos por necessidade humana, seja em decorrência da sua própria natureza (fato natural) ou em função da realização de um contrato (razão humana). Independente do motivo adotado, em ambos os casos, há uma perda da liberdade individual para satisfazer uma vontade geral. Todavia, para este grupo adquirir o status de sociedade, faz-se necessária a presença concomitante de três elementos relacionados com o homem: uma ordem jurídica e social, um poder social e uma finalidade.

A figura estatal pode, então, ser analisada sob três ângulos: o Filosófico, para o qual o Estado advém de uma consciência ética; o Jurídico, em que o ordenamento jurídico prevalece; e o Sociológico, em que os mais fortes prevalecem sobre os mais fracos.

Já com relação ao aparecimento do Estado, pode-se dizer que existem basicamente três teorias: a que o Estado sempre existiu; outra relata a passagem da inexistência de o Estado para o aparecimento deste como consequência de uma necessidade; e a terceira, refere-se ao Estado como momento histórico. Pode, ainda, o Estado decorrer de uma formação originária (natural ou contratual) ou derivada (fracionamento ou união).

Portanto, o homem opta por viver em sociedade por um instinto natural, através da realização do contrato fundado na solidariedade. O Estado está baseado na família, sua célula, portanto, se a família está fundada na solidariedade, o Estado por consequência também estará. Para que exista solidariedade no Estado, deve-se ter o poder e a legitimidade do mesmo.

Cronologicamente, da forma mais antiga de Estado para a mais recente, em relação a importância histórica de suas características, temos: o Estado Antigo, Oriental ou Teocrático; Grego; Romano; Medieval; e Moderno. Nota-se aqui a influência exercida pela religião na determinação das características destes Estados.

No entanto, vive-se em um Estado Moderno, cujos elementos integrantes são: povo, território, soberania e finalidade.

As conquistas do Estado Liberal e do Estado Social, como os direitos e garantias individuais e sociais só se fazem presentes na vida do cidadão caso haja um financiamento e este se dá por meio de tributos, predominantemente impostos. Assim, na medida em que aumentam as necessidades dos cidadãos, crescem também os compromissos do Estado.

No Estado Liberal, ou melhor, Estado de Polícia, tem-se o alcance dos cidadãos pelas liberdades e a responsabilidade do Estado era de garantir tão somente a paz e a segurança. Neste Estado, buscava-se a sua não intervenção, principalmente na economia.

As conseqüências do desvirtuamento das conquistas do Estado Liberal levaram ao nascimento do Estado Social, ou seja, levaram à necessidade de prestação de bens e serviços aos cidadãos para concretização da dignidade da pessoa humana.

Estas conquistas do Estado Liberal e do Estado Social estão consagradas em um texto Constitucional. No Estado Constitucional Liberal estão consagradas as liberdades na Constituição e no Social, além das liberdades, têm-se os direitos sociais.

Fazendo um paralelo, as origens do tributo seguem os mesmos caminhos das origens da vida em sociedade, pois, desde que o homem passou a viver em grupos, já visava a fundos para atender as necessidades de todos os seus integrantes. Portanto, o desenvolvimento do tributo ocorreu simultaneamente com o desenvolvimento do próprio Estado, e suas características são definidas pelos momentos históricos. Contudo, somente no século XVIII, o tributo passou a ser visto como um instrumento da justiça fiscal e social.

Neste contexto, dentre as diversas funções inerentes ao Estado, existe a referente às finanças públicas, que engloba a despesa pública, a receita pública, o crédito e o orçamento público.

O ramo do direito que disciplina a arrecadação - o Direito Tributário - integra o Direito Público e faz parte do Direito Financeiro, com autonomia didática, cujo objeto são as receitas públicas derivadas. Portanto, o Direito Tributário disciplina a relação jurídica obrigacional entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), existente em decorrência da concretização de um fato imponible.

Especificamente no Estado Brasileiro, tem-se o Estado Constitucional Democrático Fiscal com viés liberal e social. Estado, porque tem os elementos caracterizadores como povo, território, poder e finalidade. Constitucional, porque tem um texto fundamental com os direitos e garantias individuais e sociais, organização do Estado, entre outros. Democrático, porque o poder emana do povo e fiscal, porque a concessão de bens e prestações de serviços por parte do Estado decorre basicamente da arrecadação de impostos.

A positivação deste Estado Brasileiro na Constituição de 1988 permitiu a designação desta como “Constituição Cidadã”, tendo em vista consagrar os direitos e as garantias individuais e sociais no início de seu texto, além de amadurecer nos pontos já conquistados nas constituições anteriores. Mas, o grande marco da Constituição está na presença de princípios implícitos e explícitos e regras, como sistema aberto de princípios e regras. Sistema

aberto pelo fato de acompanhar a evolução da sociedade, podendo-se ter novos princípios e novas regras incorporadas ao texto constitucional.

A principal característica dos princípios está no fato de serem finalísticos, consagradores de valores, assim, como, por exemplo, o da solidariedade, que consagra o valor da “justiça social”.

Dentre os objetivos da Constituição Federal de 1988, em seu artigo 3º, está o de construir uma sociedade justa, livre e solidária. Positivou-se assim o princípio da solidariedade como norte para todas as disciplinas do Direito.

A solidariedade pode ser definida como sendo o auxílio de uns para com os outros, presente na família, em grupos, no Estado, entre outros, sempre decorrente de um vínculo.

Em matéria tributária, decorre do contrato social, em que todos aqueles que realizarem o fato impositivo devem concorrer com o Estado, e este deve converter estes valores em bens e serviços, distribuindo as riquezas. Não pode ser confundida com a fraternidade, nem com aquela decorrente da responsabilidade pelo pagamento do tributo ou cumprimento de obrigação acessória.

Da leitura do texto constitucional atual, voltado à matéria tributária, conclui-se que a solidariedade constitui um princípio-base orientador dos demais princípios. Além disso, percebe-se um crescimento dos direitos do cidadão como contribuinte, em relação às constituições anteriores. Inicialmente, tinha-se a legalidade, a igualdade e a capacidade contributiva. Em seguida, surgiu a irretroatividade, a progressividade, entre outros. Esta evolução ocorreu justamente porque estes princípios nada mais são do que a busca pela concretização do princípio-base. A título de exemplo, tem-se a aplicação do princípio da capacidade contributiva no imposto de renda, o tributo que figura como um dos maiores distribuidores de rendas e, portanto, um dos mais importantes para o alcance da sociedade solidária.

Portanto, a justiça social é um valor consagrado pelo princípio da solidariedade previsto na Constituição Federal de 1988, servindo como fundamento da tributação, como critério de congruência da legislação tributária, como critério de interpretação, bem como limitador das espécies normativas, da linguagem, do ordenamento jurídico e da argumentação jurídica.

A previsão expressa da solidariedade é a confissão de que a sociedade brasileira está evoluindo, está pensando mais coletivamente, isto é fato.

Portanto, a leitura da Constituição Federal no tocante à solidariedade deve ser como justificação do próprio Estado Constitucional garantidor de direitos aos cidadãos e não apenas como justificação da arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. 512 p.

AULETE, Caldas. **Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa**. 3. ed. brasileira, rev., atual. e aument. Rio de Janeiro: Delta, 1980. 5 v. 3998 p.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 68-88 p.

ÁVILA, Humberto. Princípios e Regras e Segurança Jurídica. **Revista de Direito do Estado**, Rio de Janeiro, ano 1, n. 1, p. 205-206, jan./mar. 2006. 189-206 p.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios – Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. 127 p.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 34. ed. São Paulo: Globo, 1995. 397 p.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 200 p.

BAPTISTA, Francisco das Neves. Da efetividade das normas (in)constitucionais. *In* FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin; NETO José Nuzzi (Orgs.). **Temas de Direito Constitucional: Estudos em Homenagem ao Advogado Público André Franco Montoro**. Rio de Janeiro: Esplanada/IBAP, 2000. 221-241 p.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais: O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. 335 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2009. 451 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora**. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. 427 p.

BARROSO, Luís Roberto. **Temas de Direito Constitucional – Tomo III**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 604 p.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. 497 p.

BITTENCOURT, Marcus Vinicius Corrêa. **Manual de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2005. 279 p.

BLANCHET, Luiz Alberto. **Curso de Direito Administrativo**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2004. 254 p.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e Democracia**. Tradução Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2000. 101 p.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1996. 498 p.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. 498 p.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 5. ed. (rev. e ampl.). Belo Horizonte: Del Rey, 1993. 239 p.

BRASIL. Código Civil. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em 18 de dezembro de 2008.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em 18 de dezembro de 2008.

BRASIL. Constituição Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acessado em 18 de dezembro de 2008.

BUJANDA, Fernando Sainz de. *Sistema de Derecho Financiero. Introduccion. Volumen Segundo. Análisis estructural del derecho financiero. Ramas del Derecho público con sectores proyectados sobre la matéria financiera. XXXII. Madrid: Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1985. 840 p.*

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 5. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. 1504 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2008. 1080 p.

CARVALHO, Cristiano Rosa de. Sistemas, Competência e Princípios. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coordenador). SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. 1. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 861-896 p.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional – Teoria do Estado e da Constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 862 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. 548 p.

CASALDÁLIGA, D. Pedro. A Solidariedade da Libertação na América Latina. *In*: CDHAL – Movimento de Cristãos pelos Direitos Humanos na América Latina. **A Solidariedade nas Práticas de Libertação na América Latina**. São Paulo: FDT, 1987. 43-62 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação, Definição de Tributos e suas Espécies, Conceito e Classificação dos Impostos, Doutrina, Prática e Jurisprudência**. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 548 p.

CASTRO, Alexandre Barros. **Noções de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2008. 252 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed., revista e atualizada de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 917 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Direito Tributário na Constituição. *In*: **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 1, n. 1, 48-69 p., mar/abr., 2007.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 19. ed. São Paulo. Editora Saraiva, 1995. 260 p.

DINIZ, Maria Helena. **Norma Constitucional e seus Efeitos**. 2. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1992. 155 p.

FARIAS, José Fernando de Castro. **A Origem do Direito de Solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. 307 p.

FERRAZ, Roberto. Princípios são Universais e não comportam Exceções. *In*: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10. 389-401 p.

FERRAZ, Selma. **Justiça e Razão**. Filosofia Clássica e o Liberalismo Antropológico de F. Von Hayek. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2007. 440 p.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin; NETO José Nuzzi (Orgs.). **Temas de Direito Constitucional: Estudos em Homenagem ao Advogado Público André Franco Montoro**. Rio de Janeiro: Ed. Esplanada: IBAP, 2000. 358 p.

FOLMANN, Melissa. **Sigilo Bancário e Fiscal**. 2. ed. rev. e atual. Curitiba: Juruá, 2002. 226 p.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade fiscal. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 141-167 p.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. 376 p.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e tributação. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 168-189 p.

JUCÁ, Francisco Pedro. Finanças Públicas: Controle Democrático. **Revista Brasileira de Direito Tributário**, Doutrina, n. 4, p. 27, set/out, 2007. 27-37 p.

LASSALE, Ferdinand. **A Essência da Constituição**. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1985. 50 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Carga Tributária e Gasto Público: Propaganda e Terceirização. *In*: **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Ano 5. n° 25. Janeiro/fevereiro 2007. Belo Horizonte: Editora Fórum. 39-49 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26. edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. 536 p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007. 560 p.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **A segurança jurídica e a identidade específica da Lei Complementar na Constituição Federal de 1988**. *In*: Revista Dialética de Direito Tributário. n° 133. Outubro/2006. São Paulo: Oliveira Rocha – Comércio e Serviços Ltda. 102- 120 p.

MARINS, James. **Elisão Tributária e sua Regulação**. São Paulo: Dialética, 2002. 110 p.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 30. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2005. 808 p.

MELO, José Eduardo Soares. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. (rev. e atual. com as Emendas Constitucionais, inclusive a de n° 31, de 19.12.2000, e leis Complementares 102, de 11 de julho de 2000, 104 e 105, de 10 de janeiro de 2001). São Paulo: Dialética, 2001. 367 p.

MOTA FILHO, Humberto Eutásquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 128 p.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998. 746 p.

NABAIS, José Casalta. **Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal**. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 110-140 p.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos do Dever Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. 208 p.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Histórico dos Tributos. Desenvolvimento da Política Financeira**. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 63, ano 13, p. 186, jul/ago. 2005. 176-191 p.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. 247 p.

ROCHA, Sergio André. A Tributação na Sociedade de Risco. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 4, n. 23. Set/out. 2006. 61-96 p.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 11. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 756 p.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: O Ordenamento Italiano. *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 09-52 p.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. (Coord.) **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2008. 1146 p.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coordenador). **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. 1. ed. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 1185 p.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Direito Tributário e Financeiro**. São Paulo: Atlas, 2005. (Série leituras jurídicas: provas e concursos; v. 24). 228 p.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004. 1501 p.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 4. Ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2000. 270 p.

SILVA, Sergio André R. G. da. A Tributação na Sociedade de Risco. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006. 179 p.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações: Investigação sobre sua Natureza e suas Causas**. Com a introdução de Edwin Cannan; apresentação de Winston Fritsh; tradução de Luiz João Baraúna. v. II. São Paulo: Abril Cultural, 1983. 415 p.

SOUZA JUNIOR, Cezar Saldanha. **Consenso e Democracia Constitucional**. 1. ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 2002. 121 p.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. 183 p.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 4. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. 195 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 200 p.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 4. ed., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. 394 p.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. *In*: Schoueri, Luís Eduardo; Zilveti, Fernando Aurelio (Coord.). **Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. 173-196 p.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? *In*: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. 198-207 p.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária del Estado y de los Contribuyentes. Traducción, presentación y notas a cargo de Pedro M. Herrera Molina. Prólogo de Juan José Rubio Guerrero. Madrid: Marcial Pons, 2002. 146 p.*

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002. 127 p.

UCKMAR, Victor. **Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed., rev. e atual. Tradução de notas ao Direito Brasileiro de Marco Aurélio Greco. São Paulo: Malheiros Editores, 1999. 145 p.