



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA
MARCOS ALVES DE SOUZA

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOB A EXEGESE DA HERMENÊUTICA
CONSTITUCIONAL DE PETER HÄBERLE: JUSTIÇA FISCAL COMO
MECANISMO DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

Palhoça
2014

MARCOS ALVE DE SOUZA

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOB A EXEGESE DA HERMENÊUTICA
CONSTITUCIONAL DE PETER HÄBERLE: JUSTIÇA FISCAL COMO
MECANISMO DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

Monografia apresentada ao Curso de
Direito da Universidade do Sul de Santa
Catarina, como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.

Palhoça

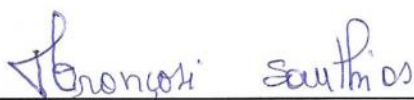
2014

MARCOS ALVES DE SOUZA

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOB A EXEGESE DA
HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL DE PETER HÄBERLE: JUSTIÇA
FISCAL COMO MECANISMO DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Palhoça, 5 de novembro de 2014



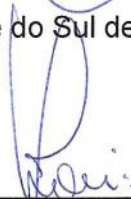
Prof. e orientador TANIA MARIA FRANCOSI SANTHIAS, MSC.

Universidade do Sul de Santa Catarina



Prof. PATRICIA DE OLIVEIRA FRANÇA, MSC.

Universidade do Sul de Santa Catarina



Prof. JULIANA FIORINI THOMÉ, ESP.

Universidade do Sul de Santa Catarina

**SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL SOB A EXEGESE DA HERMENÊUTICA
CONSTITUCIONAL DE PETER HÄBERLE: JUSTIÇA FISCAL COMO
MECANISMO DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

Declaro, para todos os fins de direito, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e a Orientadora de todo e qualquer reflexo acerca desta monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Palhoça, 05 de novembro de 2014.

MARCOS ALVES DE SOUZA

Ao Pai das Luzes, pois sem Ele nada teria acontecido.

AGRADECIMENTOS

Momento oportuno para transmitir o mais profundo sentimento de gratidão, no entanto, percebe-se que tal tarefa no meio acadêmico, comumente tem sido feita, naquele sentido de evidenciar Deus, os familiares, os parentes e os amigos, como elementos propulsores no fazimento ou na elaboração do então árduo trabalho monográfico.

Nesse sentido, tendo em vista que também sou espécie do gênero humano, não estando aquém, tampouco além, de todos os demais colegas que passaram pela estrada de uma graduação e conseqüentemente pela dura missão de apresentar um Trabalho de Conclusão de Curso, outra razão não poderia haver, senão aquela de evidenciar que, realmente os limites da pessoa humana somente são quebrantados se a base espiritual do indivíduo estiver em consonância com os preceitos divinos do plano transcendental, razão pela qual, reconheço que as primeiras palavras de agradecimentos, quanto ao exaustivo labor do presente trabalho, indubitavelmente devem ser direcionadas ao Ser inexplicável e inexprimível do Senhor Deus, concebido como a força propulsora e exclusiva de todo o elemento vital inserto dentro e fora do universo.

A participação de amigos e familiares, notadamente minha heroína mamãe, minha sábia irmã, minha querida e atenciosa esposa e o meu pimpolho João Marcos, no sentido de dar efetivo apoio para alcançar esse momento tão esperado, é inconteste.

Por fim, não poderia perder de vista, a expressiva contribuição da Professora Mestre Tânia Maria Françosi Santhias, que desde o primeiro momento ofertou palavras de incentivo e apreço, colaborando satisfatoriamente na revisão atenta dos capítulos esposados no então trabalho monográfico.

RESUMO

O labor dispendido sobre o respectivo trabalho monográfico, consiste basicamente em estudar o Sistema Tributário Nacional, tendo em vista a investigação da eficácia dos institutos fiscais no sentido de implementar uma justiça fiscal como mecanismo de distribuição de rendas e riquezas, conferindo ao ambiente ligeferante fiscal um processo participativo e pluralista de interpretação, desembocando desse modo na hermenêutica constitucional do jurista alemão Peter Häberle. Os valores consubstanciados no pórtico constitucional da dignidade humana, bem como no exaustivo rol dos direitos e garantias fundamentais, traduzem-se em axiomas de ampla relevância na pauta protetiva de interesses do Estado Social. Tendo em vista, a importância em torno da compreensão das instituições públicas, a presente pesquisa tece de forma perfunctória a evolução do Estado nas modalidades jurídica e sociológica, abordando os primados de direito natural que, indubitavelmente contribuíram para a eclosão da Revolução Francesa e posteriormente da Revolução dos Trabalhadores. No campo da tributação, tem-se que o estudo dos diversos preceitos jurídicos fiscais, sem perder de vista a principiologia tributário-constitucional, assume papel preponderante para o fortalecimento do ideário da justiça fiscal e conseqüentemente de uma justa tributação. A pesquisa monográfica utilizou-se como método de abordagem o pensamento dedutivo, pois parte do estudo dos diversos institutos imanentes ao Direito Público/Tributário, para dar enfoque ao conceito de justiça fiscal como lídimo mecanismo de justiça distributiva. A natureza é qualitativa, o método de procedimento é o monográfico e a técnica de pesquisa é a bibliográfica, conferindo à base de pesquisa fundamentos na doutrina, legislação e jurisprudência.

Palavras-chave: Estado Democrático de Direito. Estado Social. Sistema Tributário Nacional. Hermenêutica Constitucional. Peter Häberle. Justiça Fiscal. Justiça Distributiva.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	08
2 ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO	10
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO (PERSPECTIVA JURÍDICA E SOCIOLÓGICA)	10
2.2 SIGNIFICADO DE ESTADO DEMOCRÁTICO	13
2.3 DEFINIÇÃO DE SOLIDARIEDADE SOCIAL (Art. 3º, Inciso I, CRFB/88).....	15
2.4 ESTADO SOCIAL E TRIBUTÁRIO DE DIREITO	17
2.5 RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E TRIBUTAÇÃO	22
2.6 O PAPEL DA CONSTITUIÇÃO NA SOCIEDADE NO PENSAMENTO DE PETER HÄBERLE.....	25
3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	29
3.1 COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA	32
3.2 PRINCÍPIOS COMO NORMAS (DIRETRIZES DO SISTEMA JURÍDICO).....	36
3.3 PRINCÍPIOS COMO VALORES (IDEIA DE VALOR E DE DIREITO).....	37
3.4 A EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	40
3.5 PRINCÍPIO DA DIGNIDADE HUMANA.....	42
3.6 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, JUSTIÇA (DAR A CADA UM O QUE É SEU) E DA IGUALDADE.....	45
3.7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE E DA SELETIVIDADE	48
4 JUSTIÇA FISCAL COMO MECANISMO DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA.....	51
4.1 A DIGNIDADE HUMANA COMO DIREITO FUNDAMENTAL	52
4.2 A TRIBUTAÇÃO NO TOCANTE AO RESPEITO DA DIGNIDADE HUMANA E JUSTIÇA SOCIAL	55
4.3 EFICÁCIA SOCIAL DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	58
4.3.1 Orçamento Público e Participativo	60
4.3.2 Audiências Públicas.....	63
4.3.3 Exemplos de ideias para uma tributação mais justa.....	65
5 CONCLUSÃO	70
REFERÊNCIAS.....	72

1 INTRODUÇÃO

O trabalho de pesquisa ora apresentado funda-se no estudo do Sistema Tributário Nacional, tendo em vista a criação de mecanismos jurídicos que possam contribuir para o fortalecimento do conceito da justiça fiscal, considerado como pressuposto básico para implementar uma justiça distributiva pautada na ampla efetividade dos direitos e garantias fundamentais. Para tanto, evidencia-se a necessidade de repensar o ambiente ligeferante fiscal, no sentido de adotar uma hermenêutica constitucional fundada no pensamento de Peter Häberle.

Sabe-se que, o advento do Estado Democrático de Direito, está amplamente colacionado com a ideia da justa promoção da dignidade humana, portanto, objetiva-se com o presente trabalho monográfico, abordar o primado constitucional do dever fundamental de pagar tributos, bem como o dever do Estado brasileiro em promover reais mecanismos de promoção de uma vida digna, assegurando a todos os membros da comunidade um mínimo existencial.

Posto que, o conceito de tributo empregado pela legislação fiscal tem acepções diversas, a fiscal e a extrafiscal, tem-se que a pergunta de pesquisa está dirigida no sentido de investigar, qual a eficácia dos mecanismos adotados pelo Estado brasileiro para implementar uma justiça fiscal fundada no ideal da justa distribuição de rendas e riquezas? Do mesmo modo, como é possível ter um sistema tributário que ajude a distribuir melhor a renda e a riqueza gerada no país?

Tem-se que, as questões que giram em torno do Sistema Tributário Nacional, notadamente as que dizem respeito à reforma tributária, é assunto de extrema relevância para o desenvolvimento social, econômico, político e jurídico do país. Assim, o labor debruçado sobre a presente pesquisa, justifica-se tão somente, pela necessidade de despertar na comunidade jurídica a atenção dos operadores do direito, no sentido de fortalecer o conceito de justiça fiscal como mecanismo de justiça distributiva, haja vista, a adoção de uma exegese constitucional do fenômeno jurídico fiscal, nos moldes da hermenêutica constitucional formulada pelo professor Peter Häberle [interpretação aberta e pluralista da Constituição]. Do mesmo modo, salienta-se que a motivação sobre o tema, fundou-se na importância em apresentar ao mundo jurídico, bem como à comunidade acadêmica, assunto que verse sobre o sistema de arrecadação fiscal manejado pelo Estado, demonstrando que o dever fundamental de pagar tributos, justifica-se pela contraprestação estatal em

assegurar aos membros da comunidade vida digna e solidária, ensejando desse modo uma justa tributação.

Quanto à metodologia científica, vale dizer que a pesquisa monográfica utilizou-se como método de abordagem o pensamento dedutivo, pois parte do estudo dos diversos institutos imanentes ao Direito Público/Tributário, para dar enfoque ao conceito de justiça fiscal como lídimo mecanismo de justiça distributiva, sem perder de vista a contribuição do pensamento hermenêutico de Peter Häberle. A natureza é qualitativa, pois trata dos conceitos já formulados pelas disciplinas propedêuticas do direito, bem como pela dogmática jurídica. Ainda, ressalta-se que o método de procedimento é o monográfico e a técnica de pesquisa é a bibliográfica, conferindo à base de pesquisa fundamentos na doutrina, legislação e jurisprudência.

No tocante ao conteúdo consubstanciado no presente trabalho, afirma-se que o segundo capítulo, cumpre a tarefa em apresentar a evolução do Estado Democrático de Direito nas acepções jurídica e sociológica. Em seguida, traça breves definições em torno de alguns institutos públicos do direito, notadamente a definição de Estado Democrático, Estado Social, solidariedade social, tributação, etc. Ainda, tece breves considerações no sentido de evidenciar a relação dos tributos com o pórtico constitucional da solidariedade social. Por fim, traz uma sucinta abordagem da hermenêutica constitucional no pensamento de Peter Häberle.

O terceiro capítulo, tem o condão de abordar os diversos vetores constitucionais no campo da tributação, designadamente a competência tributária, a capacidade contributiva, a legalidade, a isonomia tributária, a justiça fiscal, a dignidade humana, a definição de princípios, entre outros, ressaltando a importância interpretativa que esses primados conferem ao monumento jurídico fiscal, procurando evidenciar que a inobservância de tais preceitos no momento em que o Estado implementa a tributação, é medida que enfraquece o conceito de justiça fiscal.

Por fim, o quarto capítulo trata do desdobramento do tema proposto na presente pesquisa. Referido capítulo, tem a missão de reafirmar os conceitos dos diversos institutos que foram alinhavados no decorrer da pesquisa, bem como na exposição de algumas ideias aptas a fortalecer o ideário de implementar uma justiça fiscal pautada na justa distribuição de rendas e riquezas e conseqüentemente numa eficaz redução das desigualdades sociais.

2 ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Ao adentrar no estudo do fenômeno estatal, faz-se necessário a compreensão do conceito de Estado dentro de sua perspectiva sociológica e democrática. Não se visa neste primeiro momento, tratar da evolução do Estado em todas as etapas de sua existência, mas tão somente estudar o aparelhamento público-político sob o prisma social e democrático.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO (PERSPECTIVA JURÍDICA E SOCIOLÓGICA)

Vale dizer que, a configuração do Estado hodiernamente vislumbrada, surgiu de ideais e valores naturais fundados nos preceitos da dignidade humana através de movimentos político-sociais em detrimento do modelo derrocado do regime absolutista. Neste sentido, o professor DALLARI leciona que, “O Estado Democrático Moderno nasceu das lutas contra o absolutismo, sobretudo através da afirmação dos direitos naturais da pessoa humana”.¹

Indubitavelmente, o paradigma obsoleto e hegemônico do *Ancien Régime Absolutista* já não encontrava mais lugar na embrionária sociedade civil do século das luzes, que convertida pelos discursos dos ideais iluministas proclamava pela afirmação de valores inerentes à pessoa humana, bem como a exigência de um Estado Orgânico-Funcional voltado para a tutela dos postulados daquela corrente ideológica.²

O poder centralizado na pessoa do monarca, passo a passo se enfraquecia não encontrando resistência perante a vertente iluminista calcada nos preceitos do direito natural. Tal efemeridade, aliada à força-nação do período revolucionário do século XVIII, ensejaram o que posteriormente iria servir de diretrizes para a criação de um novo Estado.

A partir de então, lançava-se as bases para a construção de um dos maiores monumentos político, jurídico e social da história da humanidade, o governo

¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.147.

² DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.145.

do povo, o governo da participação popular, ou ainda, o Estado Democrático de Direito.

Para esse novo modelo de Estado, a roupagem do regime absolutista não coadunava-se com a nova ordem revolucionária burguês-liberal.

Como descrito por DALLARI:

Declare-se, então, que os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos. Como fim da sociedade política aponta-se a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem, que são a liberdade a propriedade, a segurança e a resistência à opressão. Nenhuma limitação pode ser imposta ao indivíduo, a não ser por meio de lei, que é a expressão da vontade geral. E todos os cidadãos têm o direito de concorrer, pessoalmente ou por seus representantes, para a formação dessa vontade geral. Assim, pois, a base da organização do Estado deve ser a preservação dessa possibilidade de participação popular no governo, a fim de que sejam garantidos os direitos naturais.³

Com o advento do Estado Democrático de Direito pautado na ordem natural, originou-se então algumas máximas que passaram a dar guarida aos Estados que deram seguimento ao pórtico da democracia, a saber: a) Supremacia da vontade popular; b) preservação da liberdade; c) igualdade de direitos.⁴

Eis aí, os vetores fundantes, ainda que não exaustivamente, da noção de Estado Democrático de Direito, vetores esses, que traduz numa linguagem clara e objetiva um advento jurídico-político de alta complexidade, cuja compreensão exaustiva de seu objeto por se tratar de um fenômeno jurídico-político-filosófico e social, ainda está muito distante do alcance das teorias publicistas contemporâneas.

O Surgimento desta nova modalidade de Estado, o Estado Liberal Democrático, ocasionou a ruptura do velho modelo absolutista que, a partir de então, elegeu o povo-nação como titular do poder. É consabido que, as principais revoluções do século XVIII, dentre elas a Revolução Francesa de agosto de 1789, foram quase todas promovidas por uma classe denominada burguesa, que cansada da espoliação já não mais admitia a irresponsabilidade do monarca, os privilégios odiosos da realeza, bem como a tributação injusta e indiscriminada.⁵

³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 151.

⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 151.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 70.

Para referida classe a conquista de um lugar ao sol no cenário político-jurídico do Estado, por ocasião da proclamação de direitos de cunho universal, implicou o surgimento de diversos conflitos, batalhas e muito derramamento de sangue, o que não ocorreria mais tarde na segunda metade do século XX, com o advento do Estado Social, cujas revoluções utilizaram-se de meios pacíficos e persuasivos otimizando vontades e ideias, tendo em vista a mudança substancial de valores e princípios assentados no binômio liberdade e igualdade.⁶

No século XVIII, ou mais propriamente século das luzes, a classe burguesa sediada por diversas batalhas e conflitos deu origem a um Estado de prestação negativa.⁷ Essa forma de Estado comprometia-se não apenas assegurar determinados direitos, mas também, primar pela não intervenção na vida privada da sociedade moderna, agora regida não mais pela vontade do monarca detentor do poder centralizado, mas sim, por um complexo de normas de direito natural compiladas em uma Carta Política.

Mais tarde no século XX, essa concepção individualista de Estado que apregoava os direitos de liberdade e igualdade do indivíduo, deixava de dar tutela à emergente classe proletariada, vez que extorquida pela pesada máquina do capitalismo submetia-se às mais diversas explorações trabalhistas, sem perder de vista, as injustiças sociais, a fome e o desabrigo.⁸

O Estado Social surge da transição de um Estado Negativo para o Estado Positivo, ou seja, um Estado com obrigação de fazer, com vistas a assegurar prestações positivas para toda a comunidade, garantidor do desenvolvimento moral, intelectual e físico da coletividade.⁹

Nessa esteira, assevera Darcy Azambuja:

Enquanto que os direitos individuais constituem, em essência, obrigações negativas para o Estado, isto é, a proibição de os poderes públicos agirem contra a vida, a propriedade, a liberdade de locomoção, de culto, de expressão de pensamento dos indivíduos, os direitos sociais são normas de ação, obrigações positivas, para o Estado, de promover, assegurar e melhorar a saúde pública e a assistência social sob todas as formas.¹⁰

⁶ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 336.

⁷ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 42. ed. São Paulo: Globo, 2002. p. 168.

⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 286.

⁹ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 42. ed. São Paulo: Globo, 2002. p.168.

¹⁰ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 42. ed. São Paulo: Globo, 2002. p.168.

A Alemanha de Weimar e o México foram os Estados precursores a dar positividade à ordem econômica e social em suas respectivas Constituições.¹¹

Assim, a terminologia Estado Social transmite a ideia de um Estado assegurador dos direitos sociais, notadamente as liberdades públicas, tendo por finalidade tutelar a igualdade real, oportunizar melhores condições de vida para a população, bem como realizar autênticas prestações positivas de observância obrigatória pelos Poderes Públicos.¹²

Eis a lição de BULOS:

Tais prestações qualificam-se como positivas porque revelam um fazer por parte dos órgãos do Estado, que têm a incumbência de realizar serviços para concretizar os direitos sociais. Exemplos: serviços escolares, médico-hospitalares, assistenciais, previdenciários, desportivos etc.¹³

Com efeito, verifica-se que a compreensão da evolução do Estado dentre suas diversas perspectivas, é assunto de interesse de todos os indivíduos pertencentes há uma determinada comunidade. Para compreendermos as instituições públicas, a complexa máquina estatal, o atual sistema político e outros diversos elementos inerentes ao aparelhamento público, inegável é a absorção do conhecimento desse fenômeno político, jurídico e social.

2.2 SIGNIFICADO DE ESTADO DEMOCRÁTICO

O estudo do Estado Democrático tem respaldo na importância de visualizarmos o processo de transformação e mutação das instituições públicas e políticas. A humanidade no transcorrer dos séculos, paulatinamente foi dando conta da existência de direitos de cunho universal, direitos esses, que não poderiam ficar condicionados aos caprichos insensatos de uma classe dominante e espoliadora dos menos favorecidos.

A ideia de democracia surge ainda na antiguidade, precisamente na antiga Grécia em Atenas. Por democracia, basicamente entende-se o poder

¹¹ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 5. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 339.

¹² BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 673.

¹³ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 673.

exercido pelo povo, ou ainda poder do povo. Tais expressões embora não fossem visualizadas literalmente na vida prática do povo ateniense, eram ideias inerentes e afetadas ao conceito de democracia.¹⁴

O modelo de Estado Democrático encontrado em Atenas, na antiga Grécia, iria servir de base-diretriz para as gerações futuras da humanidade em compilar um conceito de democracia ainda mais abrangente, compreendendo não apenas uma parcela do povo, como se vislumbrava em Atenas [imperadores, principados, juízes, elites, etc], mas sim, a participação na direção do Estado de toda a coletividade, como bem preleciona o professor Darcy Azambuja:

Democracia é o sistema político em que, para promover o bem público, uma Constituição assegura os direitos individuais fundamentais, a eleição periódica dos governantes por sufrágio universal, a limitação e a divisão dos poderes e a pluralidade dos partidos.¹⁵

O pluralismo nas decisões políticas do governo, aliado com o sistema político aberto nas decisões governamentais deu aporte à noção de Pluralismo como Ideia Dirigente, oportunizando ordens de interesses e valores diferenciados que gradualmente iriam permitir a todas as classes a oportunidade de participar de forma eficaz na formação das decisões políticas do Estado-Nação.¹⁶

Para um alcance elucidativo do conceito de democracia, faz-se necessário a apresentação de alguns elementos basilares desse conceito. Os princípios fundadores da noção desse fenômeno político-jurídico consistem originariamente na afirmação de três vetores fundamentais, a saber: a) Supremacia da Vontade Popular, que caracteriza-se pela participação popular no governo, a representatividade, o direito de sufrágio, os sistemas eleitorais e partidários; b) a Preservação da Liberdade, consistente no respeito mútuo entre os indivíduos com a prerrogativa de deliberarem acerca de seus bens e vida pessoal e, sobretudo, a não intervenção do Estado nos interesses individuais e coletivos; c) a Igualdade de Direitos, que configura-se na indiscriminação no exercício dos direitos, em especial destaque, os que estão atrelados com a ordem econômica e social.¹⁷

¹⁴ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 42. ed. São Paulo: Globo, 2002. p. 216.

¹⁵ AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. 42. ed. São Paulo: Globo, 2002. p. 331.

¹⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003, p. 1.409.

¹⁷ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.150-151.

Por fim, é necessário mencionar que uma definição precisa e exaustiva do conceito de democracia, ainda está muito distante do alcance das teorias públicas, motivo pelo qual, o constante aprimoramento e estudo tornam-se indispensáveis.

2.3 DEFINIÇÃO DE SOLIDARIEDADE SOCIAL (Art. 3º, Inciso I, CRFB/88)

É cediço pela comunidade jurídica que, os princípios constitucionais são considerados como mecanismos de interpretação do ordenamento jurídico. Os comandos consubstanciados nas máximas de natureza constitucional dão luzes aos preceitos normativos infraconstitucionais, razão pela qual, a interpretação das normas deve estar de acordo com os princípios contidos na Lei Maior.

Por princípio constitucional, entendem-se aqueles enunciados lógicos que servem de base-diretriz para solucionar questões inerentes à interpretação do sistema jurídico. A observância de conjunto em detrimento da interpretação isolada de uma determinada lei ou norma confere ao sistema coerência, força e sentido.¹⁸

Considerando a importância do entendimento dos mecanismos supralegais de natureza constitucional, bem como a função hermenêutica que propiciam ao ordenamento jurídico, cabe abordar de forma sucinta a definição de solidariedade social.

O princípio da solidariedade está consubstanciado no art. 3º, inciso I, da CRFB/88 [Constituição da República Federativa do Brasil], com a seguinte redação:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

VI – promover o bem estar de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade, e quaisquer outras formas de discriminação.¹⁹ **(grifou-se)**

É importante ressaltar que, o vetor constitucional supramencionado foi erigido como princípio fundamental da República Federativa do Brasil. A dimensão desse vetor é tão ampla, que vai de encontro com outros preceitos de ordem

¹⁸ BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição federal anotada**. 8. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 72.

¹⁹ BRASIL. **Constituição brasileira de 1998**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/civil_03/Constituicao_Compilado.htm> Acesso em: 27 out. 2008.

constitucional responsáveis pela prestação positiva estatal, e que uma vez observados pelos Poderes Públicos, dão eficácia prática ao conceito de democracia econômica, social, cultural, assim como a promoção da dignidade da pessoa humana.²⁰

Na lição dos Professores Souza e Fabris, em artigo recentemente publicado na Revista Tributária e de Finanças Públicas [Rtrib], extrai-se a noção do que se entende por Constituição Social, vejamos:

O cumprimento da Constituição social requer o desenvolvimento do **dever da solidariedade, que tem a ver com a ida ao encontro do próximo, para retirá-lo do confinamento da exclusão a que o cientificismo impôs à periferia o desterro dos humildes.** A lógica matematizante, assumida pela modernidade utilitarista-individualista, despreza a diferença ontológica entre ser e ente, entre o ontológico e o ôntico, para impor o rigor do método dentro do conceito objetivista do conhecimento. O solipismo sujeito/objeto, alheio à consciência histórica, produziu muita miséria e inconformismo e ainda continua a verter frutos acres país a fora, bastando ver o cotidiano dos hospitais públicos e a errância dos migrantes nordestinos, expulsos pela sequeidão da terra sempre prometida e nunca entregue, para entender o quanto a política e o direito ainda têm de chão pela frente.²¹ **(grifou-se)**

O axioma da solidariedade social, uma vez considerado um dos fundamentos da República, vincula-se à ideia de compromisso da ordem econômica com o Estado Democrático de Direito, que consiste na observância de deveres mútuos entre os particulares [contribuir na manutenção dos gastos públicos], e o Estado [promover a adequada destinação das receitas].²²

Ainda, é necessário mencionar que a efetividade da solidariedade no cenário social é dever de todos e não apenas dos Poderes Públicos. Todos os seguimentos da sociedade devem procurar manter laços de interdependência recíproca entre seus membros, motivando a conciliação e a diversidade de interesses, haja vista a conscientização das responsabilidades de cada indivíduo

²⁰ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros Editora, 2011. p. 105-106.

²¹ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p 68.

²² SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p 70.

para com o próximo, tendo por fim, a eleição do bem comum e a existência digna de todos os integrantes da comunidade.²³

Assim, conclui-se que, a definição do mecanismo constitucional da solidariedade social, está colacionada com a ideia de fraternidade coletiva, com a realização efetiva do bem comum por parte dos Poderes Públicos em conjunto com a coletividade, direcionando esforços para ofertar boa qualidade de vida às comunidades mais carentes, aos menos favorecidos, a todos os indivíduos vítimas da exclusão social, cultural, intelectual, digital, e tantas outras exclusões presentes na sociedade contemporânea.

2.4 ESTADO SOCIAL E TRIBUTÁRIO DE DIREITO

Como visto anteriormente, sabe-se que o Estado Social nasceu da ruptura do liberalismo exacerbado, tendo como principal pressuposto a garantia do bem-estar social. A esse respeito, cabe aqui discorrer um pouco mais sobre essa modalidade de Estado, tendo em vista a noção de Estado Tributário de Direito.

O movimento socialista originou-se da irresignação da classe proletariada em face do Estado. Os primeiros líderes socialistas cansados com a omissão estatal na garantia de direitos de ordem social, não acreditavam na criação de um Estado voltado para a tutela desses direitos, razão pela qual o então Estado Liberal erigido pela predominante classe burguesa era visto como um grande inimigo que deveria ser combatido ou se possível destruído.²⁴

O Estado Liberal garantidor tão somente dos preceitos da liberdade e igualdade tornou-se um Estado individualista, haja vista o surgimento de diversas injustiças sociais no seio da emergente classe trabalhadora, ocasião que fez com que a consciência da necessidade de justiça social fosse proclamada pela classe espoliada em face da classe espoliadora.²⁵

²³ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p 69 apud CONTIPELLI, **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almeida, 2010. P. 136-137.

²⁴ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 286.

²⁵ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 115.

Reitera-se a lição de SILVA:

Mas o Estado de Direito, que já não poderia justificar-se como liberal, necessitou, para enfrentar a maré social, despojar-se de sua neutralidade, integrar, em seu seio, a sociedade, sem renunciar ao primado do Direito. O Estado de Direito, na atualidade, deixou de ser formal, neutro e individualista, para transformar-se em Estado material de Direito, enquanto adota uma dogmática e pretende realizar a justiça social.²⁶

A partir do momento que o liberalismo, embarcado na naus do industrialismo e do capitalismo, começa a submergir nas profundas águas do Socialismo Utópico e da Revolução de Bolchevique, corporifica-se então, o inesperado Estado Social sob a égide das pioneiras Cartas Políticas do México e de Weimar.²⁷

Desse modo, o direito sob o enfoque do contratualismo regido pelo efêmero Princípio do *Pacta Sun Servanda*, tendo em vista a acepção jurídica do direito sob o manto do normativismo jurídico, consistente em declarar que o direito é somente fato prescrito no comando de uma norma legal, passa-se a ser interpretado como direito enquanto fato social, ou seja, o direcionamento da soma de interesses da sociedade na direção do Estado, com o fim de buscar no organismo público ações afirmativas no sentido de sanar os estragos oriundos da exploração engendrada pela burguesia industrial, capitalista e espoliadora.²⁸

Nota-se que, os reflexos das ideologias jurídicas na história da evolução do Estado Ocidental, aparecem de forma bastante nítida em cada momento de transição estatal, o que faz pensar, que a construção do Estado enquanto ente-público voltado para a nação é trabalho que começou e ainda não terminou. As gerações futuras herdarão o encargo da mais alta complexidade em dar continuidade no aprimoramento desse fenômeno político-social.

Para bem compreendermos a ideia de Estado Social, faz-se necessário uma simples leitura da lição do notável Professor CANOTILHO²⁹:

²⁶ SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 34. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 115.

²⁷ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p. 74.

²⁸ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. P. 74.

²⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almeida, 2003. p. 349.

Do conjunto de princípios referentes à organização econômica (cfr. arts. citados) deduz-se que a transformação das estruturas econômicas visa também uma igualdade social. Neste sentido, o princípio de democracia social não se reduz a um esquema de segurança, previdência e assistência social, antes abrange um conjunto de tarefas conformadoras, tendentes a assegurar uma verdadeira “dignidade social” ao cidadão e uma igualdade real entre os portugueses (art. 9.º / d).

Ainda, na lição de BULOS, extrai-se que o conceito de Estado Social no sentido de dar guarida aos direitos sociais, perfaz-se quando adota medidas no tocante a beneficiar os hipossuficientes, a classe menos favorecida, haja vista a promoção de vantagem direta ou indireta na consecução da efetiva concretização da igualdade real, incumbência direcionada aos Poderes Públicos de aperfeiçoar uma boa qualidade de vida humana a todos os membros da comunidade, em especial destaque, os desamparados, insurgindo-se contra qualquer ato de abuso de poder.³⁰

Portanto, uma vez delineado de forma bastante sucinta a noção de Estado social, faz-se oportuno o momento para traçarmos alguns pontos relativos ao Estado Tributário de Direito.

É consabido que, a Revolução Francesa datada de agosto de 1789, deu origem à teoria do constitucionalismo, teoria essa, que no decorrer dos séculos foi dando cada vez mais efetividade à ideia de garantia e proteção dos direitos mínimos à existência digna do indivíduo.

Um dos pontos, dentre outros, que culminou na explosão da Revolução Francesa, bem como a queda e a tomada da Bastilha, momento que simbolizou o declínio do poder centralizado, foi a pesada carga tributária que a monarquia francesa impôs ao povo de forma injusta e arbitrária. Sabe-se, pelos estudos de Manoel Pio Corrêa, que o povo da França por muitos séculos foi reduzido a uma política econômica e financeira sobremaneira perniciosa, o que de certa forma, implantou-se um regime fiscal oneroso e extorsivo, qualificado pela brutalidade dos métodos de arrecadação/coleta e pela discricionariedade do lançamento.³¹

É importante destacar que, a noção de tributo para a França Monárquica do século XVII e meados do século XVIII, obviamente é bem diversa da noção de tributo esculpida pelo direito moderno. Para o regime absolutista, referido instituto

³⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 673.

³¹ CORRÊA, Manoel Pio. **Primórdios da revolução francesa**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2009. p. 32.

jurídico justificava-se tão-somente pela vontade do monarca, ou seja, aquele que detinha o poder absoluto estava legitimado a impor pesadas receitas fiscais ao povo, restando aos súditos apenas duas opções, atender à imposição ou responder ao agravo por via da insurreição armada.³²

O caráter extrafiscal do tributo, ainda estava muito longe de ser adotado pelo Estado Monárquico, uma vez que, o povo então considerado mero súdito, estava condenado para sempre a bancar todos os privilégios e caprichos da realeza e da nobreza, restando-lhe apenas a terra da miséria, da dor e do esquecimento.³³

De extrema valiosidade, para uma boa compreensão da miserabilidade e da espoliação do povo francês, é a leitura de uma das diversas queixas formuladas pelos camponeses na França, encontrada na obra de CORRÊA, exemplo de penúria e seríssimo descaso que serviu de brasas para aquecer a eclosão revolucionária.

Da investigação histórica de CORRÊA, segue a seguinte queixa camponesa:

Senhor, estamos esmagados de impostos de toda espécie; já vos demos parte de nosso pão, e em breve vai-nos faltar de todo. Se pudésseis ver as pobres choupanas em que habitamos! A grosseira alimentação que nos sustentamos! Decerto isso vos tocara o coração. Isso vos diria, melhor do que palavras, que já não podemos mais e que é preciso diminuir os nossos impostos. Pagamos a *taille* e seus inúmeros acessórios, e os clérigos e os nobres, que têm os maiores bens, não pagam nada disso. Por que será que os ricos pagam menos e os pobres pagam mais? Não deve cada um pagar conforme os seus meios? Senhor pedimos que assim seja, porque é justo. Se ousássemos, plantaríamos algumas videiras nas colinas; mas os coletores nos perseguem tanto que antes queremos arrancar as que lá estão plantadas. Todo o vinho que fabricássemos seria para eles, e nós só teríamos o trabalho. É uma grande praga toda essa corja de agentes do fisco, e, para nos vermos livres deles, preferimos deixar incultas nossas terras.³⁴ **(grifou-se)**

Percebe-se que, em decorrência da miséria excessiva, da brutal espoliação exacerbada, e da completa irresponsabilidade do monarca para com o seu povo, somente e tão somente, uma revolução no arquétipo da Revolução Francesa poderia por um basta na vulnerável e degradante situação do povo

³² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 14.

³³ CORRÊA, Manoel Pio. **Primórdios da revolução francesa**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2009. p. 34.

³⁴ CORRÊA, Manoel Pio. **Primórdios da revolução francesa**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2009. p. 33-34.

parisiense, bem como na pesada máquina desenfreada e avassaladora do absolutismo fiscal e capitalista.

Com os proclamas da então famosa Revolução Francesa, surge a ideia de valores naturais do homem, valores que deveriam e devem ser o centro da atenção do Estado, elevando ao patamar mais alto os axiomas inerentes à dignidade humana e à cidadania. Aqui, o tributo não se justifica tão somente pela vontade do monarca, como visto alhures, mas sim, na manutenção das funções do Estado, bem como dos direitos essenciais a uma vida digna e humana, sem perder de vista a criação de diversos princípios, dentre eles o Princípio da Legalidade, determinando que a causa de todo tributo recai sempre em uma lei, e sem lei não há tributo.³⁵

Nesse sentido, FISHER preleciona que “O discurso desenvolvido pelo Direito nos últimos séculos foram dirigidos para as funções do Estado”.³⁶

Ainda, no pensamento de FISHER, extrai-se que a nova ordem constitucional erigida pelos comandos revolucionário, condicionou o Estado em observar determinadas obrigações. Tais obrigações, teriam o sentido em dar guarida aos princípios do direito natural, tendo em vista o regime democrático, a observância e zelo dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, a criação de princípios-normas capazes de atender as necessidades financeiras, assim como assegurar uma ordem econômica e tributária em harmonia com a ordem social.³⁷

A nomenclatura Estado Tributário de Direito, tem íntima relação com a ideia de Estado Democrático de Direito, ou seja, o poder de tributar exercido pelo Estado por delegação do povo é produto de uma Assembleia Constituinte que expressa a noção básica e fundamental da vontade coletiva, desse modo, tem-se que o exercício da tributação é de extrema relevância para os interesses do Estado, ao passo que, os mecanismos de arrecadação de receitas necessários para a manutenção do aparelhamento público, devem também, estar em consonância com o caráter extrafiscal do tributo, técnica pela qual oportuniza-se melhor o redirecionamento das receitas públicas em prol de todos os membros da sociedade.³⁸

³⁵ ICHIRA, Yoshiaki. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2001. p. 55-56.

³⁶ FISHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 151.

³⁷ FISHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 151.

³⁸ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 37.

Na lição de SOUZA e FABRIS, é possível extrair uma ligeira definição da compreensão de Estado Tributário de Direito, a saber:

Para que a tributação cumpra seu papel de garantia dos direitos fundamentais, em meio ao repúdio neoliberal às presenças abrangentes dos programas sociais, é mister que germine no povo a crença positiva na destinação da receitas públicas e a confiança na administração fiscal, que presta contas da sua atuação com rigor e transparência que convençam da seriedade que o Estado devota à causa. Nesse sentido, é mister ombreiem os poderes no sentido da consciência tributária na formação do patrimônio para o financiamento dos direitos sociais, que depende da moral exercida na sociabilidade com o escopo de trazer à luz a inclusão social.³⁹

Eis aí, uma breve demonstração da noção de Estado Social e Tributário de Direito. Momento apto para despertar no espírito do intérprete, a ideia dessas duas modalidades de Estado, que embora muito bem definidas no plano teórico, ainda, no plano da praticidade, restam profundamente eivadas de uma forte carga de diretrizes programáticas.

2.5 RELAÇÃO ENTRE O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E TRIBUTAÇÃO

A efetividade da consecução dos fins do Estado, entre eles o bem comum, está amplamente pautada na razoável administração da coisa pública por parte dos Poderes Públicos, desse modo, deduz-se que o papel da tributação no sentido de proporcionar uma justiça fiscal e solidária, com vistas ao aperfeiçoamento do gerenciamento estatal, enquanto ente público direcionado para a tutela dos direitos e garantias fundamentais é assunto que merece ser tratado no deslinde da presente seção.

Como visto, em laudas anteriores, sabe-se que o princípio da solidariedade está consubstanciado no art. 3º, inciso I, da CRFB/88, configurado na então Lei Maior, como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

Vale lembrar que, a terminologia da palavra República está insitamente vinculada com a ideia de coisa pública, ou ainda, donos da coisa pública, notadamente o governo pautado na igualdade formal das pessoas, isento de distinção entre nobres e plebeus, entre grandes e pequenos, poderosos e humildes,

³⁹ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p. 82.

não existindo classe dominante e classe dominada, tampouco referências nobiliárquicas e tribunais de exceção.⁴⁰

Extrai-se, do instituto público supramencionado, a noção de responsabilidade das autoridades públicas, como bem acentuado na lição doutrinária de CARRAZZA⁴¹: “A irresponsabilidade atrita abertamente com o regime republicano. Cada governo deve ser mantido em suas funções enquanto bem servir. Se servir mal, deve ser responsabilizado nos termos da lei.”

Desse modo, subentende-se que as bases do Estado Republicano estão assentadas em máximas de ordem constitucional, dentre essas máximas, podemos destacar de forma bastante tranqüila o princípio da solidariedade, que consiste basicamente, assim como determina a CRFB/88, em construir uma sociedade livre, justa e solidária, elegendo tais valores como meta prioritária do Estado Republicano Federativo.⁴²

Ressalta-se, a extrema importância em abordar o relacionamento do princípio da solidariedade com a tributação, visto que, uma vez erigido tal princípio na atual Lei Maior como fundamento da República Federativa do Brasil, prepondera-se desse modo, o entendimento no sentido de que a tributação nasce e desenvolve-se em ambiente engendrado pelos direitos humanos, devendo coexistir em razão deles e encontrar neles seu real limite. Do mesmo modo, tem-se que, o Estado configurado sob os comandos do constitucionalismo contemporâneo, deve exercer o seu poder tributário sob a constante observância dos direitos e garantias fundamentais, em especial destaque, a solidariedade social.⁴³

A esse respeito, valiosa é a contribuição de CARRAZZA⁴⁴ extraída da seguinte lição:

O princípio republicano foi confirmado, não é demais repetirmos, com a abolição dos privilégios fiscais dos nobres (desapareceram com a Proclamação da República), dos eclesiásticos e dos exercentes de

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 58.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 58.

⁴² BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 422.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 13.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 77.

determinadas funções públicas (que, afinal, servem ao povo, o único *dominus* da *res publica*). Logo, com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação.

É consabido que, a CRFB/88 compreende o tributo como dever fundamental da nação. Nesse sentido, depreende-se da vigente *Lex Mater*, que as prestações dos tributos são de natureza imperativa e compulsória, exigidas pelo Estado dentro dos preceitos da lei, configurando desse modo, o caráter e a finalidade fiscal do tributo. Ocorre que, referido dever fundamental de prestar tributo, não está apenas vinculado com o caráter fiscal da tributação, que consiste tão somente na manutenção do aparelhamento público-estatal, mas sim, com a perspectiva extrafiscal do instituto tributário ora mencionado, tendo em vista a promoção efetiva e solidária dos direitos e garantias fundamentais.⁴⁵

Consoante é a lição de Souza e Fabris, no sentido de que o tributo deve cumprir o fim público de ligar o desenvolvimento à sociabilidade e à práxis transformadora dos direitos substantivos.⁴⁶

Afirma-se, portanto, um forte posicionamento da doutrina e da jurisprudência, no sentido de abrir espaço para demonstrar as diversas preocupações que dizem respeito aos mecanismos de interpretação do fenômeno tributário em face da dimensão evolutiva dos direitos e garantias fundamentais do contribuinte assegurados pela Carta Magna e demais dispositivos legais pertinentes. Menciona-se também, que o exercício do direito conferido ao contribuinte de se opor a qualquer ilegalidade tributária, configura-se em uma prática sadia de cidadania ativa e fiscal, impondo-se ao Estado o cumprimento de ofertar aos cidadãos o gozo e a plenitude dos pórticos constitucionais.⁴⁷

O alcance hermenêutico do autêntico sentido do Sistema Tributário Nacional, indubitavelmente, está consignado com a observância irrestrita dos valores consubstanciados nos vetores de ordem constitucional, em especial destaque, a dignidade humana e a solidariedade social. É preciso ter a consciência que, na relação da tributação com os direitos sociais, é imprescindível a formação de

⁴⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. 3. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 17.

⁴⁶ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p. 72.

⁴⁷ FISHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 156.

uma teoria crítica da moral pública tributária, o agir político deve estar em consonância com a vontade social e com o espírito solidarismo, sem perder vista que o dever fundamental de pagar tributos está amplamente vinculado ao dever do Estado em dispor serviços relativos à política social.⁴⁸

SOUZA e FABRIZ, discorre no seguinte sentido:

Reconhece-se a inadiabilidade dos direitos sociais e, em decorrência, a cidadania contributiva ativa visa a financiar o Estado, a partir da base de convencimento da coletividade ao agir ético para alcançar a responsabilidade social adequada. Fala-se, então, na formação da cultura tributária como uma faceta do processo cultural geral, isto, é, a consciência que o contrato social impõe a concretização de valores morais como o solidarismo como constante axiológica relativa aos direitos de terceira dimensão, que são reconhecidos e viabilizados pelos partícipes da vida nacional, em disposição coletiva da soma de esforços.⁴⁹

Assim, conclui-se que, o implemento de uma tributação justa, pautada no viés da extrafiscalidade, da capacidade contributiva, assim como nos princípios constitucionais da solidariedade e da dignidade humana, é assunto que merece verdadeira acolhida não somente por parte dos organismos públicos, mas sim, por todos os indivíduos inseridos numa determinada comunidade.

2.6 O PAPEL DA CONSTITUIÇÃO NA SOCIEDADE NO PENSAMENTO DE PETER HÄBERLE

O pensamento do jurista alemão e professor Peter Häberle, é de extraordinária importância para uma boa compreensão dos diversos institutos públicos imanentes às teorias públicas do Estado, em especial destaque, as teorias que estão regidas pelo arcabouço do Direito Constitucional.

É notável a influência do pensamento jurídico do professor Peter Häberle, no entendimento jurisprudencial da Suprema Corte Brasileira, o STF [Supremo Tribunal Federal], sem perder de vista, a ampla aceitação de suas teorias no cenário do Direito Público Comunitário Internacional.

⁴⁸ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p. 83.

⁴⁹ SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012. p. 80.

A formação jurídica do pensamento de Peter Häberle é amplamente regrada pelas teorias de diversos ícones do pensamento jurídico-público ocidental, dentre esses, é possível destacar nomes como de Ferdinand Lassalle, Rudolf Smend, Konrad Hesse [seu mestre acadêmico], Hermann Heller, e outros tantos, sintetizando uma teoria constitucional de interpretação aberta e pluralista da constituição.⁵⁰

A base de seu pensamento, sem dúvida nenhuma está pautada na priorização da promoção da dignidade humana, bem como na prestação efetiva por parte do Estado Constitucional, dos subprincípios correlatos ao vetor constitucional ora mencionado. Häberle associa de forma bastante íntima, a ideia de democracia com a ideia de dignidade humana, asseverando que as constituições escritas ocidentais que elegeram a dignidade humana como princípio fundamental da sociedade, indubitavelmente, passaram por fortes crises institucionais de ordem ético-social e democrática.⁵¹

A compreensão do Direito na ótica de Peter Häberle é bastante diversa daquela visão formalista apregoada pela corrente ideológica do normativismo jurídico, visão essa [a normativista], que hodiernamente encontra-se predominante na cultura jurídica dos países ocidentais. Vale dizer que, na ordem jurídica contemporânea, tendo em vista os fatores sociais circundantes, não se pode contentar-se com o discurso do Direito apenas enquanto lei ou norma, motivo pelo qual, considera-se Peter Häberle um verdadeiro constitucionalista do século XXI, haja vista a solidez dos fundamentos de suas ideias e teorias, todas direcionadas às problemáticas mais importantes do Estado contemporâneo, voltadas para o desenvolvimento do Estado Constitucional do presente e do porvir.⁵²

Ainda, sobre o pensamento do eminente constitucionalista Peter Häberle, em artigo publicado pelo Ministro Gilmar Mendes e o Assessor Chefe da Presidência do Supremo Tribunal Federal, André Rufino do Vale, compreende-se que, o papel da

⁵⁰ SILVA, Christine Oliveira Peter; GONTIJO André Pires. **Análise metodológica de Peter Häberle**. 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivo/anais/brasil/02_816.pdf>. Acesso em: 6 out. 2014.

⁵¹ SILVA, Christine Oliveira Peter; GONTIJO, André Pires. **Análise metodológica de Peter Häberle**. 2008. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivo/anais/brasil/02_816.pdf>. Acesso em: 6 out. 2014.

⁵² MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino. **A influência do pensamento de Peter Häberle**. 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-abr-10/pensamento-peter-haberle-jurisprudencia-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em: 6 out. 2014.

constituição no modelo de Estado Constitucional de Direito, é documento político cuja interpretação deve estar aberta a todos os grupos sociais pertencentes a uma dada comunidade. De acordo com o artigo jurídico supramencionado, entende-se que Häberle compreende a constituição como documento voltado para o povo, e não apenas para um grupo privilegiado dentro do Estado, assim, a interpretação da *Lex Mater* deve ser aberta e pluralista.

A Constituição não é uma norma fechada, mas sim um projeto em contínuo desenvolvimento, representativo de conquistas e experiências e ao mesmo tempo aberto à evolução e à utopia. No Estado Constitucional, a interpretação da Constituição, portanto, não deve ser realizada segundo a lógica do “um ou outro” (*Entweder-oder*), mas de acordo com um pensamento permanentemente aberto a múltiplas alternativas e possibilidades. Peter Häberle é o mais expressivo defensor dessa forma de pensar o Direito Constitucional nos tempos hodiernos, entendendo ser o “pensamento jurídico da possível” expressão, consequência, pressuposto e limite de uma interpretação constitucional aberta.⁵³

Como mecanismo de uma moderna hermenêutica constitucional, Häberle oferece uma proposta de interpretação da constituição que tem ampla consonância com os textos democráticos das vigentes Cartas Políticas dos Estados Constitucionais, haja vista a forte carga sociológica e humanística que o emérito jurista consubstancia em suas teorias. A esse respeito, vejamos a célebre proposição:

“Povo” não é apenas um referencial quantitativo que se manifesta no dia da eleição e que, enquanto tal, confere legitimidade democrática ao processo de decisão. Povo é também um elemento pluralista para a interpretação que se faz presente de forma legitimadora no processo constitucional: como partido político, como opinião científica, como grupo de interesse, como cidadão. A sua competência objetiva para a interpretação constitucional é um direito de cidadania no sentido do art. 33 da Lei Fundamental (NT 8). Dessa forma, os Direitos Fundamentais são parte da base de legitimação democrática para a interpretação aberta tanto no que se refere ao resultado, quanto no que diz respeito ao círculo de participantes (*Beteiligtenkreis*). Na democracia liberal, o cidadão é intérprete da Constituição! Por essa razão, tornam-se mais relevantes as cautelas adotadas com o objetivo de garantir a liberdade: a política de garantia dos direitos fundamentais de caráter positivo, a liberdade de opinião, a constitucionalização da sociedade, v.g., na estruturação do setor econômico público.⁵⁴

⁵³ MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino. **A influência do pensamento de Peter Häberle**. 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-abr-10/pensamento-peter-haberle-jurisprudencia-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em: 6 out. 2014.

⁵⁴ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 1997. p. 37.

De acordo com o referido jurista, há de se pensar num esclarecimento acerca do conceito de interpretação, formula desse modo, a seguinte ideia: “quem vive a norma acaba por interpretá-la, ou pelo menos co-interpretá-la (*Wer die Norm ‘lebt’, interpretiert sie auch (mit)*).”⁵⁵

Entende Peter Häberle que, o conceito de interpretação constitucional no sentido fechado [poderes do Estado, órgãos estatais, autoridades oficiais, etc.], tem ampla importância e coerência dentro do Estado Constitucional, valendo-se o aparelhamento público-estatal de agentes altamente competentes e qualificados para o alcance, sentido e aplicabilidade das normas constitucionais. Ocorre que, para Häberle, o desenvolvimento de um conceito de hermenêutica aberto e pluralista, somente ocorre, quando em seu bojo traz como participantes no processo de interpretação da Lei Maior toda a coletividade, notadamente os cidadãos e grupos sociais, os órgãos estatais, o sistema público, a opinião pública, dentre outros, ensejando desse modo, uma espécie de democratização da interpretação constitucional.⁵⁶

Com efeito, observa-se que as propostas formuladas por Peter Häberle, em torno do fenômeno público, estatal e constitucional, destacam-se pela profundidade e solidez teórica, oportunizando a toda comunidade jurídica aprofundar-se nos mais importantes temas e conceitos intrínsecos ao ramo do Direito Público.

⁵⁵ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 1997. p. 13.

⁵⁶ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor. 1997. p. 14.

3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Tendo em vista, a natureza do conteúdo do presente trabalho monográfico [Direito Público/Tributário], faz-se necessário discorrer ainda que de forma perfunctória, um pouco sobre um dos ramos mais agudo do Direito Público Interno, o complexo Sistema Tributário Nacional. Obviamente que, em virtude de sua extrema complexidade, a profundidade dos temas que serão aqui abordados não passará de uma breve exposição científica e acadêmica.

Primeiramente, vale lembrar que a definição do conceito de direito não está pautada apenas em uma fórmula única e exclusiva. Ressalta-se que, em virtude das diversas acepções que compreendem a fenomenologia jurídica, bem como o caráter dinâmico do direito, é possível observar diversas perspectivas acerca do mesmo objeto, entre tais perspectivas, destacam-se ao menos duas, a saber: a) direito como elemento de conservação das estruturas sociais; b) direito como instrumento de promoção das transformações da sociedade.⁵⁷

O desdobramento de todas as acepções jurídicas do direito, por óbvio que iria fugir do objeto núcleo do presente trabalho. O que se pretende na verdade é apresentar ao intérprete que o fenômeno jurídico, seja público ou privado, jamais poderá ser concebido sob um prisma unívoco, com os mesmos pressupostos de uma ciência exata, assim como queriam conceber os adpetos da corrente filosófica Kelsiana.

Em brilhante lição, MONTORO tece muito bem os diversos aspectos correlatos ao vocábulo do direito. Apresenta tal fenômeno como um verdadeiro objeto composto de diversas faces ou prismas, demonstrando a impossibilidade de alcançar o seu sentido interpretativo somente por um ou outro viés.

Segue a lição:

O que é direito? Na linguagem comum e na linguagem científica, o vocábulo direito é empregado com significações diferentes. Ele tem sentido nitidamente diverso nas seguintes expressões: 1. O *direito* proíbe o duelo; 2. O Estado tem *direito* de cobrar impostos; 3. O salário é *direito* do trabalhador; 4. O *direito* é um setor da realidade social; 5. O estudo do *direito* requer métodos próprios. Cada uma dessas frases emprega um das significações fundamentais do *direito*. Na primeira, *direito* significa a lei ou norma jurídica (direito-norma). Na segunda, *direito* tem o sentido de

⁵⁷ MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. 27. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p. 47.

faculdade ou poder de agir (direito-faculdade ou direito-poder). Na terceira, indica o que é devido por justiça (direito-justo). Na quarta, o *direito* é considerado como fenômeno social (direito-fato-social). Na última, ele é referido como disciplina científica (direito-ciência). São cinco realidades distintas. E se quisermos saber o que é direito, precisamos estudar o conteúdo essencial de cada uma dessas significações.⁵⁸

Desse modo, extrai-se que o alcance e o sentido interpretativo da fenomenologia jurídica, realmente requer dos operadores do direito uma compreensão do objeto jurídico em todas essas acepções formuladas pela doutrina. A interpretação isolada do direito, inclusive do Direito Tributário, somente sob o olhar positivista ou normativo, é mecanismo de interpretação que não mais se coaduna com a moderna realidade fática, jurídica e social da sociedade contemporânea.

Assim, traçadas essas breves considerações, relativas ao significado do vocábulo direito, bem como a sua interpretação, urge adentrar ao tema referente ao Sistema Tributário Nacional.

O Sistema Tributário Nacional está previsto no Título VI, Capítulo I, da CF/88. Consiste no conjunto de elementos organizados e sistematizados de forma harmônica, conferindo ao sistema plenitude e uniformidade, regido por valores consubstanciados em máximas constitucionais que dão coerência e sentido ao agrupamento. Desse modo, é possível compreender o complexo Sistema Tributário Nacional, tendo em vista o conjunto de normas tributárias encontradas na Lei Maior do Estado, originando um conjunto unitário e ordenado de leis fiscais, cuja observância e aplicação desses diplomas, devem estar em consonância com os princípios fundamentais.⁵⁹

Como ramo do Direito Público, entende-se que o objeto do direito tributário, consiste basicamente em regular as diversas relações do Estado [sujeito ativo da relação] com os particulares [sujeito passivo da relação]. É bastante clara e nítida a compreensão desse fenômeno público-jurídico na obra de AMARO, a saber: “[...] ramo do direito público que rege as relações jurídicas entre e *Estado* e os *particulares*, decorrentes da atividade financeira do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos.”⁶⁰

⁵⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012. p. 313.

⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 24.

Não se poderia deixar de mencionar, a importância da principiologia tributário-constitucional, no alcance interpretativo do autêntico sentido das normas tributárias. Como exposto anteriormente, entende-se que o Sistema Tributário Nacional deve ser compreendido não apenas sob o enfoque de um comando legal, visão puramente positivista ou normativista, já ultrapassada pela dinâmica social da sociedade. Há de se falar, em uma autêntica hermenêutica constitucional do Direito Tributário, com vista a dar efetividade aos direitos e garantias fundamentais, em especial destaque ao direito fundamental da solidariedade social, que traduz um valor jurídico que está lado a lado com os vetores da liberdade, justiça e igualdade.⁶¹

Em artigo publicado por Ricardo Lobo Torres, na Revista Jurídica Solidariedade Social e Tributação, encontra-se uma boa noção a respeito da importância do papel dos princípios fundamentais na interpretação dos impostos.

A solidariedade aproxima-se da *justiça* que aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade, projeta-se, como princípio, para o campo constitucional, em íntimo relacionamento com os princípios vinculados à liberdade, à justiça e à segurança. Interessa-nos aqui o relacionamento entre princípio da solidariedade e os princípios vinculados à justiça tributária, nomeadamente a capacidade contributiva e o custo/benefício. O princípio da solidariedade aparece com muito vigor na temática dos impostos. Na França, o imposto sobre grandes fortunas foi rebatizado como “imposto da solidariedade”. Em diversos cantões da Suíça, o princípio da solidariedade (*Grundätze der Solidarität*) ganhou expressão constitucional com referência aos impostos.⁶²

Eis aí, uma breve consideração em torno do Sistema Tributário Nacional. A mera exposição objetivou-se tão somente, traçar de forma bastante ingênua o significado e conceito do monumento público-estatal tributário, sem perder de vista, a extraordinária importância em adotar uma hermenêutica constitucional pautada nos princípios fundamentais [em especial o princípio da solidariedade social], conforme alhures demonstrado, para se obter uma perfeita exegese das normas tributárias constitucionais, bem como dos diversos diplomas fiscais esparsos por todo o ambiente ligeferante nacional.

⁶¹ GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 199.

⁶² GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 200.

3.1 COMPETÊNCIA E CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

A competência e a capacidade tributária são tópicos que estão intimamente relacionados com a dogmática jurídica tributária, razão pela qual, não se pode deixar passar em *albis* a abordagem da noção e dos conceitos desses institutos constitucionais de natureza de direito público e fiscal.

Antes de adentrar, na temática dos institutos jurídicos de direito público supramencionados, considera-se salutar apresentar de forma ligeira o conceito de tributo empregado pela legislação tributária nacional.

O conceito de tributo está previsto no art. 3º, da Lei 5.172/66 [Código Tributário Nacional], que com o advento da Constituição de 1967, assumiu a eficácia de lei complementar. Diante da redação do referido diploma legal, compreende-se o tributo como “[...] 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”.⁶³

Na lição de Luciano Amaro, é possível extrair uma boa definição do vigente instituto público de natureza fiscal, vejamos:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como relação jurídica, em prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que, atualmente, são não apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).⁶⁴

Percebe-se que, a evolução jurídica em torno dos institutos imanentes à dogmática tributária, denotam uma forte carga de conteúdo democrático e de direito, não deixando de lado, os postulados da ideologia política do liberalismo e da efetiva adequação do direito com a moderna realidade social.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 56.

⁶⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 24.

Feitas essas breves considerações, passamos então, ao exame dos institutos jurídicos da competência e capacidade tributária.

A atual Constituição da República Federativa do Brasil, adotou como forma de Estado o Princípio do Federalismo. Nos ensinamentos de BULOS, referido vetor constitucional de direito público, “Trata-se de uma *unidade* dentro da *diversidade*. A *unidade* é ela, a *federação*, enquanto a *diversidade* é inerente às partes que a compõem, isto é, os *Estados*, com seus caracteres próprios”.⁶⁵

Como bem frisado, o princípio da indissolubilidade do pacto federativo está expressamente consubstanciado no art. 1º, *caput*, e art. 18, *caput*, da CRFB/88 [Constituição da República Federativa do Brasil]. Sua importância destaca-se no sentido de esclarecer que a federação é considerada uma legítima técnica de distribuição de poder, tendo por fim, reger as competências constitucionais das pessoas políticas de Direito Público Interno, ou seja, dos entes federativos estatais, notadamente a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal.⁶⁶

A competência tributária dos entes federativos do Estado, tendo em vista a adoção do pacto federativo como forma de Estado na vigente Carta Magna, obteve do constituinte originário tratamento específico e diferenciado. A esse respeito, HARADA propõe a seguinte lição:

No Estado Federal Brasileiro, coexistem três entidades políticas autônomas e independentes: a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal, que são entidades juridicamente parificadas, que se situam no mesmo plano de igualdade, extraindo as três entidades diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências. Exatamente, a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo de três governos distintos.⁶⁷

As disposições constitucionais e normativa, em matéria de competência tributária dos organismos públicos, estão contidas basicamente nos artigos 153 ao 156, da CRFB/88, bem como no art. 6º do CTN [Código Tributário Nacional].

⁶⁵ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 780.

⁶⁶ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 781.

⁶⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2012. p. 371.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, compreende-se a competência tributária, “[...] sendo uma das parcelas entre as prerrogativas ligeferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.⁶⁸

Portanto, por competência tributária entende-se a aptidão do Estado em todas as suas esferas político-administrativas [União, Estados, Municípios e Distrito Federal] em criar os respectivos tributos. Dessa forma, todos os entes federativos têm o poder de criar determinados tributos projetando e definindo o seu campo de incidência, sem perder de vista, alguns limites constitucionais que lhes são determinados, dentre eles, o critério da partilha de competência estabelecido pela Lei Maior. Ainda, tendo em vista a abrangência do poder no que pertine às decisões para a criação de tributos, bem como a amplitude do campo de incidência, ressalta-se a importância de mencionar que, tal prerrogativa/faculdade do Estado deve estar em consonância com os diversos balizamentos previstos na Constituição⁶⁹, em especial, o da capacidade contributiva o qual passaremos a examinar.

O princípio da capacidade contributiva está previsto constitucionalmente no art. 145, § 1º, da CRFB/88. Tal princípio tem o condão de fornecer aos entes federativos, no momento da tributação, autênticos mecanismos para uma efetiva justiça fiscal, pode-se dizer que a capacidade contributiva está tenuamente ligada com acepção jurídica do direito enquanto justo.

Para uma maior compreensão sobre o tema, vejamos o trecho encontrado na obra do eminente tributarista Ricardo Lobo Torres, a saber:

O mais importante desses princípios é o da *capacidade contributiva*, que fornece a medida para as comparações intersubjetivas. Hoje aparece explicitadamente na CF (art. 145). Consiste em legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos. Inexiste controle judicial da aplicação do princípio, dependente de apreciação política. Necessário, entretanto, que haja *igualdade em iguais condições de capacidade contributiva*. Evidentemente que isso ocorrerá ‘sempre que possível’, como reza o art. 145 da CF, ao fito de adequar o princípio da capacidade contributiva à natureza do imposto e à técnica de sua incidência. Adam Smith já dizia, em sua definição clássica, que ‘os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do Governo’. A desigualdade, o privilégio, a discriminação e, por conseguinte, a injustiça, suscetíveis de controle judicial, consistirão em tributar mais os pobres que os ricos, como acontecia no

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 270.

⁶⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 115.

Ancien Régime, ou em exigir de todos igual contribuição, como ocorre nos impostos de capitação, ou em escolher para o discríme situações ou fatos desligados da capacidade contributiva, como sejam a raça, a cor, o sexo, o domicílio, etc. Distinguir entre homens e mulheres ou entre brancos e negros é proibido. A igualdade alcança maior grau de concretude através dos subprincípios constitucionais vinculados à capacidade contributiva [...]”⁷⁰

O pórtico constitucional do princípio da capacidade contributiva está amplamente arraizado no princípio fundamental da isonomia ou da igualdade. Pressupõe-se que, todos os cidadãos/contribuintes devem contribuir para a manutenção do Estado, na medida e de acordo com a sua capacidade financeira, desse modo, entra em cena o comando constitucional da igualdade, declarado na seguinte fórmula “[...] o tratamento dos iguais de forma igual, e os desiguais de forma desigual na medida de suas desigualdades”.⁷¹

Tem-se que, o caráter teleológico da capacidade contributiva, consiste basicamente em fornecer às pessoas político-administrativas do Estado, mecanismos para a análise do maior ou menor grau de intensidade das injustiças fiscais emergentes no campo da tributação, sobressaindo dessa maneira, a obrigação por parte dos Poderes Públicos em atuar efetivamente no controle político e jurisdicional da tributação perniciosa, ou da perversão da extrafiscalidade.⁷²

Assim, destaca-se que, do princípio da capacidade contributiva decorre outros princípios fundamentais ínsitos ao ambiente ligeferante do Direito Tributário Constitucional, notadamente o princípio do não-confisco que, nas palavras de LACOMBE traz a seguinte ideia: “O confisco seria desproporcional à capacidade contributiva, seria o aniquilamento desta, o que violaria a graduação determinada pela Lei Maior.”⁷³

Muito embora, as breves considerações ora apresentadas acerca dos balizadores constitucionais da competência tributária e da capacidade contributiva, não passam de mera exposição conceitual e acadêmica, visto a amplitude e a exaustividade dos temas, considera-se que, a abordagem da noção de tais diplomas

⁷⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 270.

⁷¹ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 88.

⁷² CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 88-89.

⁷³ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 37.

é de suma importância para o entendimento do modo de como o Estado implementa a tributação, tendo em vista a observância dos direitos e garantias fundamentais.

3.2 PRINCÍPIOS COMO NORMAS (DIRETRIZES DO SISTEMA JURÍDICO)

Atenta-se que, a principiologia constitucional é a base dos alicerces do sinuoso ordenamento jurídico brasileiro. Vale dizer que, o espargimento das luzes consubstanciadas nas máximas constitucionais, sobre todo o sistema, dão amplo sentido e alcance interpretativo ao hermenêuta, motivo pelo qual, uma breve exposição sobre o assunto merece verdadeira acolhida no desenvolvimento da presente seção.

Primeiramente, entende-se por princípio constitucional o agrupamento de normas responsáveis por espelhar os valores ideológicos contidos numa determinada constituição, bem como os seus postulados básicos e seus fins. Afirma-se que, tais comandos constitucionais correspondem precisamente em normas erigidas pelo constituinte em uma Carta Política e qualificadas em legítimos fundamentos da ordem que lhes originou, devendo ser ressaltado que, a interpretação das leis infraconstitucionais dentro do Estado, deve estar em extrema consonância com os axiomas inseridos na respectiva Lei Maior.⁷⁴

A noção de princípios como normas pode ser bem compreendida no ensinamento do professor BANDEIRA, transcrito na obra de LACOMBE, que estabelece o seguinte:

Não há dúvida de que princípios são normas, mas não são meras regras. São mais do que isso. Celso Antônio Bandeira de Mello ensina, de forma sintética e precisa que 'princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferenças partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁷⁵

⁷⁴ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 155.

⁷⁵ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 12 apud BANDEIRA, **Curso direito administrativo**. p. 747-748.

É indiscutível que os princípios são normas, ocorre que é preciso apontar o grande diferencial entre um e outro. Os princípios são revestidos de caráter mandamental-estatuição e ideológico, enquanto as normas possuem apenas um antecedente normativo, ou seja, uma hipótese de incidência, desse modo, extrai-se que as normas-dispositivo têm eficácia restrita, atuam em situações às quais se dirigem, enquanto as normas-princípios ou apenas princípios, em razão do alto grau de generalidade e abstração que carregam, têm naturalmente maior amplitude e destaque dentro do sistema.⁷⁶

No ensinamento doutrinário de VIGO, os princípios jurídicos, sistemáticos ou ainda fundacionais, expressam-se no seguinte sentido:

São os que constituem os pilares que servem de sustentação e fundamento juspositivo para todo o ordenamento jurídico. Estão contemplados na base mesma do ordenamento desde seu início e, por isso, apresentam-se ao longo do mesmo. Estes princípios estão consagrados normalmente na Constituição do Estado; aparecem já dados em toda a sua extremidade e, por conseguinte, o método aconselhável para tratá-los é o dedutivo, não para descobri-los de modo ascendente como os setoriais, mas para extrair deles as normas ou princípios menos gerais.⁷⁷

Assim, o estudo da temática principiologia na seara do Direito Constitucional, indubitavelmente, destaca-se pela profunda dimensão valorativa que lhe é imanente. Verifica-se que, os valores consignados nas normas-princípios das constituições contemporâneas, são considerados lídimos mecanismos de uma hermenêutica constitucional que repousa diretamente na ideia de promoção de uma existência digna e justa no seio social.

3.3 PRINCÍPIOS COMO VALORES (IDEIA DE VALOR E DE DIREITO)

Posto que, o estudo da principiologia constitucional é temática que deve estar no caminho do conhecimento de todo aquele que se debruça em interpretar o direito, ressalta-se, a importância do desdobramento do assunto não apenas no sentido alhures demonstrado, mas também, na abordagem desse fenômeno jurídico

⁷⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 155.

⁷⁷ VIGO, Rodolfo Luis. **Interpretação jurídica** – do modelo juspositivista-legalista do século XIX às novas perspectivas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 128-129.

no sentido de demonstrar o alto nível valorativo-axiológico consubstanciado em seus comandos.

É bem verdade que, a luta da humanidade por direitos de ordem natural, direitos esses, conferidos por ocasião da própria natureza humana não sendo passíveis de delegação, alienação ou qualquer outra forma de disposição ou modificação, implicou no surgimento de diversas insurreições, batalhas e no extermínio de centenas de pessoas. Os proclamas daquelas classes liberais [classe burguesa], e posteriormente das classes proletariadas e sociais [classe dos trabalhadores], paulatinamente foram corporificando-se em textos legislativos de hierarquia maior dentro do aparato ligeferante do Estado. Consoante, é a referência encontrada na obra de TORRES⁷⁸, acerca do elemento mínimo existencial conscrito nas Declarações de Direitos.

Nas declarações internacionais dos direitos humanos é que tem aparecido com mais freqüência o direito ao mínimo existencial. Proclama-o a Declaração Universal de Direitos do Homem (1948): 'Toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a sua saúde, o seu bem estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para os serviços sociais necessários' (art. 25). A 'Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento', aprovada pela Resolução 41/128 da Assembléia Geral das Nações Unidas, de 4 de dezembro de 1996, reconheceu 'que o desenvolvimento é um processo econômico, social, cultural e político abrangente, que visa o constante incremento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos com base em sua participação ativa, livre e significativa no desenvolvimento e na distribuição justa dos benefícios daí resultantes'; e declarou, no art. 1º: 'o direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável em virtude do qual toda pessoa humana e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados'. Os internacionalistas vêm falando também de um *direito ao desenvolvimento* como direito humano. Claro que no tal direito ao desenvolvimento há aspectos essencialmente ligados aos direitos fundamentais, como acontece com o mínimo necessário à existência (educação básica, saúde preventiva, água potável, etc.) e com o mínimo ecológico (meio ambiente saudável). Mas há outras facetas, como o direito à moradia ou ao emprego, que entendem melhor com os direitos sociais, subordinados à idéia de justiça, que a nosso ver não se confundem com os fundamentais. Por isso mesmo os constitucionalistas e os filósofos do direito, ao contrário dos internacionalistas, resistem à inclusão do direito ao desenvolvimento entre os direitos humanos.

A existência dos princípios está intimamente ligada com a existência dos valores. Portanto, concebe-se os princípios como verdadeiros vetores qualificados

⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 125-126.

pela incumbência de refletir em todo o ordenamento jurídico, os valores considerados dentro de uma hierarquia, como os mais relevantes para uma determinada comunidade. É expressiva a preleção do notável professor Paulo de Barros Carvalho, reportada por LACOMBE, consistente em dizer que os “princípios são normas jurídicas carregadas de forte conotação axiológica. É o nome que se dá às regras do direito positivo que introduzem valores para o sistema, influenciando vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”.⁷⁹

Da relação dos tributos com os valores contidos nos comandos da ordem constitucional dos direitos e garantias fundamentais, em especial atenção, o princípio da solidariedade social/fiscal, tem-se que, nos Estados Monárquicos a arrecadação de impostos fundamentava-se tão somente na vontade do monarca, destinatário central-exclusivo do poder absoluto e irresponsável. Da transição do absolutismo para o liberalismo, e desse para o socialismo, emerge também uma nova visão diferenciada acerca da noção do tributo, não sendo mais possível ao Estado empreender o fenômeno da tributação sob os comandos totalitários da irresponsabilidade estatal, da espoliação, do confisco e da ilegalidade. Nas palavras de GRECO⁸⁰, segue uma boa compreensão do assunto em comento:

Também o art. 23 da Constituição cria uma ruptura relativamente à tradição precedente. Realmente, dispondo que *nenhuma prestação pessoal ou patrimonial pode ser imposta senão com base na lei*, não permite mais considerar o tributo como prestação coercitiva apenas porque para a sua instituição está prevista a reserva de lei: legalidade e autoridade não são mais correlatas.”

Ainda, no tocante ao tema da relação dos tributos com os direitos e garantias fundamentais, inclusive o da solidariedade social/fiscal, afirma-se por Marco Aurélio Greco que, o dever fundamental do cidadão/contribuinte em prestar tributos ao Estado, não se exauri apenas no sentido obrigacional da relação do sujeito passivo, mas projeta-se também, para o plano da responsabilidade dos Poderes Públicos perante toda a sociedade em adotar autênticos mecanismos de

⁷⁹ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 11 apud CARVALHO, **Sobre os princípios constitucionais tributários**. RDTributário 55/153.

⁸⁰ GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 22-23.

aplicação dos recursos arrecadados, implementando por via de consequência uma real e efetiva justiça fiscal pautada nos valores da solidariedade social.⁸¹

Assim, conclui-se que o estudo da principiologia constitucional, em especial, aqueles valores e postulados voltados para a afirmação do direito enquanto instrumento de desenvolvimento social e promoção de uma vida digna, indubitavelmente, visto o seu caráter axiológico, deve ser tido como um dos temas mais importantes na pauta dos hermeneutas.

3.4 A EVOLUÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Diante da extrema relevância que repousa sobre a temática relativa ao axioma constitucional da capacidade contributiva, bem como a importância em torno da compreensão desse comando constitucional, entende-se necessário, tecer ainda que de forma sucinta, breves considerações acerca da evolução histórica do princípio da capacidade contributiva.

Hodiernamente, o princípio da capacidade econômica do contribuinte está prevista no art. 145, § 1º, da CRFB/88, consistente em dar suporte de “referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”.⁸² Entende-se que, a função preponderante do princípio da capacidade contributiva, é basicamente mensurar o potencial econômico dos cidadãos no momento em que esses se prestam em contribuir ao Erário.

É bem certo que, o princípio da capacidade contributiva tem sua origem desde antiguidade. Sua evolução transcorre todo o período antigo, passando pela Idade Média, pelo período moderno e chegando às constituições contemporâneas com o mesmo fito de transmitir ao ordenamento jurídico o caráter de moderação na arrecadação de impostos. Nesse sentido, CORDEIRO⁸³ em sua obra *Princípios Constitucionais Tributários*, traz à lume um longo trecho sobre o tema, a saber:

⁸¹ GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 182.

⁸² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 24. ed. 2012. p. 215.

⁸³ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Frabris, 2006. p. 97-98.

A noção de capacidade contributiva se confunde com a própria origem dos tributos. Já no antigo Egito existia uma preocupação de que, de alguma maneira, os tributos deveriam estar em consonância com a riqueza de quem era obrigado a pagá-los. Também na Grécia antiga, os filósofos ‘pregavam o ideal de justiça distributiva, segundo a qual a desigualdade remunera cada um consoante os seus méritos. Em 1215, na Magna Carta, a noção de capacidade contributiva, também, foi ventilada, em virtude de seu artigo 12 preconizar que os impostos deveriam ser fixados moderadamente. Na Idade Média, o conceito de capacidade contributiva tomou mais corpo, tendo sido Tomás de Aquino um de seus defensores, vigorando, em tal período, o entendimento de que cada pessoa devia pagar tributos de forma proporcional à sua riqueza. Já em 1776, Adam Smith, também acreditando na necessidade de a exação ser proporcional, advertiu que ‘os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção de cada Estado, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta. Ao depois, com o ideal da capacidade contributiva já arraigado na consciência do povo, vários episódios históricos ocorreram em razão da tributação exorbitante praticada pelos monarcas. Foi assim na ‘Boston Tea Party’, na Revolução Francesa, na Inconfidência Mineira etc. Como consequência dessa conscientização do povo acerca da necessidade dos tributos serem cobrados de acordo com a capacidade contributiva de cada um, na Declaração de Direitos de 1789 estabeleceu-se que ‘os impostos deveriam ser suportados em proporção às possibilidades econômicas de cada um’.

Veja-se que, muito embora a evolução do princípio da capacidade contributiva esteja presente no ordenamento jurídico dos povos compreendidos entre a antiguidade e a modernidade, somente no século XIX, precisamente com os estudos do professor Benvenuto Grizotti, é que a projeção da referida temática passou a ser abrangida pelos cuidados da Ciência Jurídica. Até então, o assunto referente ao estudo do comando constitucional tributário ora abordado, era campo de trabalho da Ciência das Finanças.⁸⁴

É consoante a orientação dada pelo professor Ricardo Lobo Torres, no sentido de esclarecer que, “[...] ainda no séc. XIX e até quase nossos dias, o princípio da capacidade contributiva ficou algum tanto obscurecido pela exurgência dos positivismo, transferindo-se a reflexão sobre ele do campo do direito para o da ciência das finanças”.⁸⁵

No Brasil, afirma-se que determinadas Cartas Políticas se mostraram um tanto omissas no que diz respeito à determinação constitucional do vetor supramencionado. Ainda, escudado na obra de CORDEIRO, deveras a inobservância de determinação constituinte, conforme segue abaixo:

⁸⁴ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2006. p. 98.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 63.

Por fim, insta salientar que, no Brasil, 'após a Constituição Imperial, as Cartas de 1891, 1934 e 1937 mostraram-se íntimas ou omissas a respeito de algum dispositivo que prestigiasse o postulado da capacidade contributiva. O Princípio da Capacidade Contributiva passou a ser contemplado somente na Constituição Federal de 1946. No período ditatorial, houve retrocesso em todas as conquistas do povo, dentre elas a preocupação com a capacidade contributiva (excluída do texto constitucional). Após a abertura política, e com a Carta Política de 1988, o Princípio da Capacidade Contributiva retornou com todo vapor, tendo o artigo 145, § 1º, da atual Constituição Federal preconizado o princípio expressamente.⁸⁶

No tocante à evolução do princípio da capacidade contributiva no Brasil, destaca-se que na Constituição de 1946, referido comando constitucional estava estampado no art. 202 daquela Lei Maior, que posteriormente foi introduzido na atual Carta Constituinte de 1998, com a mesma finalidade de traçar diretrizes elementares referentes à tributação para os legisladores infraconstitucionais, ressaltando desse modo, a clássica missão teleológica de promover no meio social uma eficaz justiça fiscal.⁸⁷

Por óbvio que, a breve exposição não passou de uma simples tentativa de evidenciar alguns elementos imanentes ao contexto histórico do axioma constitucional da capacidade contributiva. Tendo em vista, a profunda dimensão axiológica consubstanciada no pórtico da capacidade econômica do contribuinte, posto que o seu fim é a promoção da justiça fiscal, verifica-se que a sua observância por parte dos Poderes Públicos na interpretação da produção ligeferante tributária, é medida de extrema imperiosidade, não podendo desde então, ser admitido qualquer ato que contrarie ou viole a determinação do referido comando constitucional.

3.5 PRINCÍPIO DA DIGNIDADE HUMANA

O princípio da dignidade humana é concebido dentro do rol dos direitos e garantias fundamentais, um dos mais relevantes princípios como mecanismo de interpretação constitucional do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive o Direito Tributário. Por essa razão, objetiva-se nesse momento, traçar ao menos a noção conceitual da disposição constitucional relativa ao comando da dignidade humana.

⁸⁶ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Frabris, 2006. p. 99-100.

⁸⁷ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 380.

Primeiramente, é bom lembrar que a terminologia do vocábulo dignidade humana, está rigorosamente fundada no campo dos direitos humanos. Há divergência doutrinária, no sentido de distinguir direitos humanos dos direitos do homem. No entanto, longe de adentrar no debate da questão terminológica, ressalta-se que o importante é ter em mente que o princípio da dignidade humana encontra supedâneo imediato na teoria dos direitos fundamentais individuais.⁸⁸

Na lição de FERREIRA FILHO, verifica-se que a generalidade e o campo de abrangência do princípio da dignidade humana, regula todos os atos da vida em sociedade, traçando desde elementos básicos do fenômeno vital até elementos mais complexos, não menos importantes para o suporte existencial da vida humana.

Conforme já mencionado, eis a lição de FERREIRA FILHO.⁸⁹

Por outro lado, ao declarar o cerne do Direito, as Declarações especificam direitos individuais, próprios a todos os seres humanos, sem exceção, com abstração e peculiaridades como a vinculação ao povo de determinado Estado. Com efeito, desse Direito – como se pretendia no século XVIII e ainda hoje se pretende – resulta que o homem tem algumas prerrogativas que lhe são próprias e co-naturais. A primeira e primordial é que o homem é livre, ou seja, ‘tem o direito natural e intangível de pensar e exteriorizar o seu pensamento, isto é, de desenvolver sua atividade física, intelectual e moral’. E como todos os homens são livres, todos os homens são igualmente livres, numa palavra, todos os homens são iguais em direitos (subjctivos). Esses direitos são as prerrogativas que, por emanarem diretamente da natureza humana, são intangíveis, inalienáveis, imprescritíveis. Constituem o cerne irredutível de liberdade de que o homem individualmente considerado, os homens coletivamente considerados não abrem mão, de forma alguma, para viver em sociedade, e como é contingência desta, sujeitam-se ao poder social. São a cláusula essencial do pacto ou contrato social. Tais direitos – insista-se – são próprios ao homem em razão de sua natureza. São anteriores a toda sociedade e a todo poder, já que sem que primeiro haja homens inexistem sociedade e poder. São intemporais, visto que a natureza humana é a mesma sempre. Deles, ninguém pode, validamente, abrir mão, porque a nenhum homem é dado renunciar à própria natureza. Toda alienação desses direitos é, pois nula. O seu desuso não importa em sua perda.

Com efeito, nota-se que os axiomas ínsitos ao princípio da dignidade humana, estão presentes em todas as etapas de evolução da teoria dos direitos fundamentais, notadamente aquelas teorias que corroboram com a existência de direitos de primeira, segunda, terceira, quarta e até mesmo os de quinta geração. É consabido que, em cada fase do desenvolvimento da consciência humana na

⁸⁸ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 578.

⁸⁹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 15.

afirmação de determinados direitos, elegeu-se uma respectiva nomenclatura para delimitar o campo e o momento do surgimento de tais valores, ocorre que o princípio da dignidade humana, visto o seu amplo caráter de abstração e generalidade, repousa em todas as etapas evolutivas da teoria dos direitos fundamentais.

Posto que, o princípio da dignidade humana é considerado ramo dos direitos fundamentais por excelência, o eminente jurista alemão Konrad Hesse, preleciona acerca da obrigação dos Estados em preservar o quanto possível a manutenção desses direitos, asseverando que referida tutela deve dar proteção não apenas contra a abusividade dos Poderes Públicos, mas também, protegê-los dos atos lesivos ou violações provenientes de interesses particulares.⁹⁰

Ainda, há de ressaltar que o ponto de partida de interpretação da ordem jurídica, inclusive da ordem tributária, está precisamente na observância dos postulados imanentes aos direitos e garantias fundamentais, em especial, o princípio da dignidade humana. Da relação do fenômeno da tributação com os direitos e garantias fundamentais, extrai-se do pensamento de FISHER⁹¹, a seguinte lição:

O direito tributário há de ser visto e compreendido como inserido no campo da responsabilidade a que todas as entidades jurídicas têm, que é a de cumprir as destinações contidas na Carta Magna e na vontade popular, especialmente as de respeitar a dignidade humana e os valores da cidadania. Estes valores, entre outros, são os objetivos fundamentais visados pela República Federativa do Brasil, constituída em um regime democrático. [...] A realidade social exige, por todos os ângulos em que ela seja examinada, que os direitos da cidadania e do respeito à dignidade humana sejam respeitados de modo absoluto pelo Estado. Esses direitos não ficam limitados, apenas, à proteção da liberdade e outros expressamente definidos, mas, também, o de ser exigido dos poderes organizados que cobrem tributos em harmonia com os princípios da legalidade, da moralidade, da capacidade contributiva, da uniformidade, do não-confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade e dos fins para os quais o Estado constituído, existe e funciona.

Incontestavelmente, tem-se que a base de toda sociedade democrática repousa nos valores apregoados pelos direitos e garantias fundamentais. Verifica-se que a interpretação da ordem legal, em especial a ordem fiscal, indubitavelmente deve estar de acordo com os postulados insertos na pauta desses direitos. No tocante ao princípio da dignidade humana, considerando o seu alto nível de

⁹⁰ HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha**.

Tradução: Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 278.

⁹¹ FISHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 156-157.

abstração e generalidade, bem como o grau valorativo contido em seus proclamas, salienta-se que os mecanismos de implementação da legislação tributária, devem ter como pressuposto hermenêutico a promoção plena do exercício da dignidade humana.

3.6 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, JUSTIÇA (DAR A CADA UM O QUE É SEU) E DA IGUALDADE

Tendo em vista que, o Estado Democrático de Direito está assentado sob bases jurídicas de cunho ideológico, salienta-se a importância em apresentar os conceitos de determinados princípios que compõem de forma preponderante a estrutura dessas bases, notadamente os princípios da legalidade, da justiça e da igualdade.

É cediço pelo pensamento jurídico ocidental que, o surgimento do Estado Democrático de Direito teve como principal pressuposto o advento de uma organização política que possibilitasse a convivência harmônica em sociedade. Em obra publicada recentemente [datada em 2012], a professora SANTHIAS, de forma clara e objetiva oferece a seguinte noção:

O Estado surgiu como organização política para possibilitar a convivência social. Seu conceito pode ser dado sob o aspecto sociológico ou jurídico, no entanto, o ponto em comum é a sua finalidade que consiste no bem geral de seu povo, além da necessidade da existência de um território e governo. É imprescindível a soberania, o poder político, que ocorre através da edição de normas jurídicas, identificando assim o modelo de organização política em sociedade. A existência da Atividade Financeira do Estado se justifica por si mesma, na medida em que o *Bem Comum* é traduzido pela satisfação das necessidades coletivas expressas na Carta Constitucional nos capítulos dos Princípios, Direitos e Garantias Fundamentais.⁹²

Um dos grandes sustentáculos do Estado de Direito, inquestionavelmente traduz-se na máxima da legalidade. Originariamente, a fórmula do princípio da legalidade obteve previsão no art. 5^a da Declaração de 1789 [Tudo que não é proibido pela lei não pode ser impedido, e ninguém pode ser constrangido a fazer o que esta não ordena], sendo que Montesquieu em sua obra intitulada *Del' esprit des lois*, já preconizava a ideia de um Estado Legalista, no sentido de salvaguardar a

⁹² SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. **Introdução ao direito financeiro à luz da LC 101/2000**. Florianópolis: Insular, 2012. p. 15.

liberdade do indivíduo dentro de uma determinada sociedade, fazendo com que reis e súditos, governos e cidadãos respeitassem o primado da lei.⁹³

Nesse sentido, LACOMBE aborda o pensamento de Alberto Pinheiro Xavier, na ênfase de “ser corrente a afirmação de que o princípio da legalidade é um dos princípios fundamentais do Estado de Direito, sendo à luz deste conceito que tal princípio vem sendo estudado e desenvolvido”.⁹⁴

Da abordagem do vetor constitucional da legalidade, verifica-se que a principal finalidade desse comando fundamental, é precisamente rechaçar qualquer ato discricionário ou arbitrário oriundo dos Poderes Públicos, bem como os atos *contra legem* provenientes dos particulares. Ainda, no tocante aos fins do princípio da legalidade, sem perder de vista, o fim primordial de impugnar os caprichos e a arbitrariedade dos governos, há de mencionar a ideia de segurança jurídica com que os valores consubstanciados nesse preceito fundamental oferecem às mais variadas relações jurídicas e sociais.⁹⁵

Em decorrência da observância e da aplicabilidade do princípio da legalidade por parte dos Poderes Públicos, surge desse modo, a necessidade de adentrar no campo de um segundo pórtico constitucional, não menos importante do que o primeiro, o princípio da igualdade.

É acertada a afirmativa que traduz o princípio da igualdade como lídimo mecanismo político e constitucional de abolição daquela velha estrutura social do século XVIII [o *Ancien Régime Absolutista*], assentada no regime despótico e nos privilégios monárquicos, fomentando a divisão de classes e impondo as diferenças sociais. Em razão disso, CODEIRO ressalta que, “[...] a sociedade dominante da época, valendo-se da desigualdade proveniente do próprio universo, construiu um sistema baseado em leis injustas, de forma que, quem mais detivesse poder e riqueza, sempre continuasse nessa posição privilegiada”.⁹⁶

⁹³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 23.

⁹⁴ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 52 apud XAVIER, **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. p. 5-11.

⁹⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 45.

⁹⁶ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2006. p. 49.

No campo da tributação, o professor Ricardo Lobo Torres traz a seguinte afirmação:

A igualdade é o mais importante dos princípios jurídicos e o que oferece a maior dificuldade de compreensão ao jurista e ao filósofo do direito. Como não poderia deixar de acontecer, está também no centro das reflexões do Direito Tributário, tanto mais que o próprio conceito de igualdade tributária ganha lugar de destaque como um dos pontos nodais do pensamento jurídico no Estado Social de Direito, que nesta década final do século XX ainda conserva certas funções reguladoras e promocionais.⁹⁷

Portanto, tem-se que o princípio da igualdade consiste em autêntico mecanismo de interpretação constitucional de todo o ordenamento jurídico, haja vista as diretrizes contidas em seus comandos no sentido de estabelecer imposições ao ambiente ligeferante do Estado, bem como limitações às autoridades públicas e aos particulares.⁹⁸

Há de mencionar ainda, que referido preceito fundamental está amplamente colacionado com outros vetores constitucionais correlatos, notadamente, o primado da justiça, cuja noção passamos a examinar.

Inicialmente, cabe evidenciar que no campo da Filosofia do Direito, há um forte debate em torno das acepções jurídicas do direito [direito enquanto lei, direito enquanto fato social e direito enquanto justiça]. Certamente que, o desdobramento de todas essas acepções fugiria do intuito de oferecer apenas uma noção conceitual sobre o tema da justiça, no entanto, sem perder de vista o foco do justo, faz-se oportuno o momento para anexar algumas reflexões do professor Roberto Lyra Filho, extraída da sua obra *O que é Direito*, segue:

Quando o positivista fala em Direito, refere-se a este último – e único – sistema de normas, para ele, válidas, como se ao pensamento e prática jurídica interessasse apenas o que certos órgãos do poder social (a classe e grupos dominantes ou, por elas, o Estado) impõem e rotulam como Direito. É claro que vai nisto uma confusão, pois tal posicionamento equivale a deduzir todo Direito de certas normas, que supostamente o exprimem, como quem dissesse que açúcar ‘é’ aquilo que achamos numa lata com a etiqueta açúcar, ainda que um gaiato lá tenha colocado pó-de-arroz ou um perverso tenha enchido o recipiente com arsênico.⁹⁹

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação - imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 260.

⁹⁸ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 451.

⁹⁹ LYRA FILHO, Roberto. **O que é direito**. 11. reimpr. 17. ed. São Paulo: Brasiliense, 2005. p. 30.

Considerar o direito na acepção jurídica enquanto justo, é ao mesmo tempo, estabelecer a meta primordial da República Federativa do Brasil, consistente em dar real efetividade, dentre outros, aos postulados da liberdade, da dignidade humana, da solidariedade social, bem como da isonomia formal e material.¹⁰⁰

O ideal jurídico da justiça, na seara do Direito Tributário, está intimamente relacionado com o princípio da capacidade contributiva, que consiste basicamente em determinar que, o Estado ao exigir a prestação de tributos em face dos cidadãos para a manutenção das funções estatais, antes de tudo, deve ter como premissa o potencial econômico de cada contribuinte, velando do mesmo modo, pelo tratamento isonômico conferido pela então Lei Maior a todos os membros da comunidade.¹⁰¹

Nota-se que, a extrema carga valorativa contida no instituto constitucional da justiça, vai de encontro com outros princípios correlatos de ordem e cunho axiológico, tão relevante quanto ao referido axioma ora abordado. Desse modo, resta clarividente a necessidade de repensar o direito enquanto instrumento de transformação social e desenvolvimento econômico coletivo, não sendo possível, considerá-lo tão somente sob o aspecto técnico-positivista, ou ainda, como meio de ascensão de uma determinada classe ou grupo social.

Assim, visto que os vetores constitucionais da legalidade, da justiça e da igualdade, são considerados autênticos alicerces das bases constitucionais do Estado Contemporâneo, salienta-se que a observância desses postulados na interpretação do ordenamento jurídico, inclusive do Sistema Tributário Nacional, é medida razoável e de extraordinária relevância para o aprimoramento das instituições públicas insertas na hodierna sociedade civil.

3.7 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE E DA SELETIVIDADE

Como dito anteriormente, sabe-se que do primado fundamental da justiça, visto o seu alto nível de abstração e generalidade, é possível detectar a correlação com outros princípios de ordem constitucional tributário. Tendo em vista que, os valores esposados no ideal de justiça, dão luzes aos diversos axiomas de natureza

¹⁰⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 422.

¹⁰¹ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. 6. ed. rev. atual. aum. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 7.

fiscal, notadamente o princípio da capacidade contributiva, sendo subprincípios desse, o princípio da progressividade e o da seletividade, menciona-se a importância de traçar algumas linhas acerca da noção de tais preceitos.

Frisa-se que, o princípio da capacidade contributiva, consiste basicamente em fornecer ao Estado, no momento da tributação, autêntico mecanismo constitucional, no sentido de nortear a atuação dos órgãos públicos em aferir a capacidade econômica do contribuinte no momento em que esse se presta em cumprir o dever fundamental de pagar tributos. Ao cumprir o seu papel no campo da tributação, o princípio da capacidade contributiva invoca alguns vetores de ordem fiscal, que sem os quais, deixaria de cumprir de forma efetiva a sua relevante função. Destaca-se, dentre esses vetores o princípio da progressividade, que nas palavras de CORDEIRO¹⁰² extrai-se uma boa noção, a saber:

O Princípio da Capacidade Contributiva é aberto e indeterminado, não só servindo de norte para o ulterior processo de concretização normativa, mas também abrindo uma pluralidade de maneiras efetivas. Uma das formas de materialização do Princípio da Capacidade Contributiva se dá através do Subprincípio da Progressividade, eis que – trazendo este a ideia de que quanto maior a aptidão para contribuir maior será a alíquota aplicada ao tributo – é possível galgar uma maior àquele.

Desse modo, tem-se que o princípio da progressividade consiste em um verdadeiro balizador do Estado na arrecadação de impostos. Com relação ao referido vetor, insta mencionar que o aumento das alíquotas andam *pari passu* com a dimensão gradativa da riqueza do contribuinte, ou mais precisamente com o redimensionamento da base de cálculo, como bem asseverado por TORRES: “O subprincípio da *progressividade* significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo.”¹⁰³

Ainda, resta evidenciar o princípio da seletividade, que na lição de CORDEIRO, encontra-se a seguinte noção: “Outro Subprincípio que dá concretude à capacidade contributiva é o da seletividade. Tal princípio se mensura em razão

¹⁰² CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2006. p. 103.

¹⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 94.

inversa da essencialidade do consumo do produto, ou seja, quanto mais supérfluo o produto maior a alíquota e, conseqüentemente, o imposto.”¹⁰⁴

Assim, posto o sentido axiológico dos princípios supramencionados, verifica-se que a observância por parte dos órgãos fiscais, na implementação da tributação, deve estar atenta aos comandos constitucionais da justiça fiscal.

¹⁰⁴ CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2006. p. 104.

4 JUSTIÇA FISCAL COMO MECANISMO DE JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Ora, abra-se então a oportunidade para a abordagem do tema central do presente trabalho monográfico. Diante de todo o conteúdo já exposto, foi possível apresentar, de modo bem simples, a evolução do Estado em determinadas modalidades ideológicas [jurídica e sociológica], a noção de alguns princípios constitucionais que dão bases de interpretação ao ambiente ligeferante fiscal, bem como a compreensão de determinados institutos jurídicos direcionados ao campo do Direito Tributário. Desse modo, faz-se oportuno o momento, para reiterar os conceitos já alinhavados no decorrer da pesquisa e encontrar nesses conceitos, inclusive os que dizem respeito ao setor da tributação, mecanismos que possam contribuir com a ideia de implementar uma autêntica justiça fiscal.

Primeiramente, ressalta-se a importância de tecer uma breve noção acerca do tema da justiça fiscal. É consabido que, com a transição do Estado Monárquico para o Estado Liberal, surge a ideia de justiça fiscal, consistente em expurgar da ordem social e jurídica toda modalidade de privilégio ilegal, mais propriamente os privilégios fiscais e financeiros que durante longos séculos deram causa a mais brutal espoliação. Nesse sentido, consoante é a afirmação de Sieyès, transcrita na obra de TORRES.¹⁰⁵

Na França a crítica aos privilégios odiosos foi implacável. Vale a pena recordar as palavras de Sieyès: 'Entendo por privilégio todo homem que sai do direito comum, porque não pretende estar completamente submentido à lei comum, ou porque pretende direitos exclusivos'; 'todos os impostos particulares do Terceiro Estado serão abolidos; não se deve duvidar disso. Havia um estranho país onde os cidadãos que mais se aproveitava da coisa pública menos contribuía, onde existiam impostos vergonhosos, insuportáveis; e que o próprio legislador taxava de degradantes.

Designadamente, o sentido terminológico do conceito de justiça fiscal, funda-se na ideia da justa distribuição do ônus de cumprir com o dever fundamental de pagar tributos, bem como na redistribuição justa em prol da comunidade do montante arrecado pelo Estado. Na busca da implementação de uma efetiva solidariedade fiscal/social, imprescindível o mecanismo da justiça fiscal para a concretização de uma real redução das desigualdades. A esse respeito, ROSSO nas

¹⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 285.

palavras de TORRES, saliente que, “A justiça fiscal é o caminho mais eficiente para a efetivação da justiça distributiva, ‘pela sua potencialidade para proceder, sob vários aspectos, à síntese entre a justiça social e a política”.¹⁰⁶

Para uma melhor elucidação sobre o assunto, tendo em vista a extraordinária importância do tema, e conseqüentemente os reflexos que o desdobramento do mesmo pode causar nos diversos setores sociais, faz-se necessário ainda, a leitura do pensamento de TORRES transcrito em artigo elaborado por ROSSO, a saber:

Lobo Torres (2001, p. 275) menciona três formas possíveis de se atingir a justiça social através da justa distribuição de renda. A primeira visão é de que a distribuição de rendas seria obtida espontaneamente, através do desenvolvimento econômico e da economia de mercado. Uma segunda hipótese, consiste na transferência de bens da classe rica para a classe pobre. A terceira vertente é a que delega a certas instituições sociais (Igrejas, sindicatos, empresas, entidades não-governamentais) a função de redistribuição de rendas.¹⁰⁷

Desse modo, percebe-se que o primado da justiça fiscal é pressuposto básico para implementar uma justiça distributiva pautada na premissa da solidariedade social. Indubitavelmente, a ideia de justiça distributiva vai de encontro com outros vetores não menos importantes [dignidade humana, solidariedade social/fiscal, igualdade, capacidade contributiva, entre outros], considerando que, uma vez desprovida de tais valores, dificilmente poderá cumprir com a missão de estancar as veias abertas das desigualdades sociais emergentes na atual sociedade contemporânea. Diante disso, a abordagem do preceito fundamental da dignidade humana, é medida razoável para dar uma maior compreensão ao tema.

4.1 A DIGNIDADE HUMANA COMO DIREITO FUNDAMENTAL

Reitera-se que, o princípio da dignidade humana está previsto taxativamente no rol dos direitos e garantias fundamentais, sendo que a sua observância na interpretação da legislação infraconstitucional é medida imperiosa.

¹⁰⁶ ROSSO. Paulo Sérgio. **Tributação e solidariedade no estado brasileiro**. 2010. Disponível em:<http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_07/anexos/tributacao_e_solidariedade.pdf > Acesso em: 6 out. 2014.

¹⁰⁷ ROSSO. Paulo Sérgio. **Tributação e solidariedade no estado brasileiro**. 2010. Disponível em:<http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_07/anexos/tributacao_e_solidariedade.pdf > Acesso em: 6 out. 2014.

A previsão constitucional do pórtico da dignidade humana está consubstanciada no art. 1º, Inciso III, da CRFB/88, figurando como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, vejamos:

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 poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.¹⁰⁸
(grifou-se)

O professor Uadi Lammêgo Bulos, em obra completamente exaustiva em torno do Direito Público por excelência, o Direito Constitucional, explana de forma clarividente uma boa definição acerca do valor fundamental acima transcrito, segue:

Princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) – este vetor agrega em torno de si a unanimidade dos direitos e garantias fundamentais do homem, expressos na Constituição de 1998. Quando o Texto Maior proclama a dignidade da pessoa humana, está consagrando um imperativo de justiça social, um *valor constitucional supremo*. Por isso, o primado consubstancia o espaço de integridade moral do ser humano, independentemente de credo, raça, cor, origem ou *status* social. O conteúdo do vetor é amplo e pujante, envolvendo valores *espirituais* (liberdade de ser, pensar e criar etc.) e *materiais* (renda mínima, saúde, alimentação, lazer, moradia, educação etc.) Seu acatamento representa a vitória contra a intolerância, o preconceito, a exclusão social, a ignorância e a opressão. A dignidade humana reflete, portanto, um conjunto de valores civilizatórios incorporados ao patrimônio do homem. Seu conteúdo jurídico interliga-se às liberdades públicas, em sentido amplo, abarcando aspectos individuais, coletivos, políticos e sociais do direito à vida, dos direitos pessoais tradicionais, dos direitos metaindividuais (difusos, coletivos, e individuais homogêneos), dos direitos econômicos, dos direitos educacionais, dos direitos culturais etc. Abarca uma variedade de bens, sem os quais o homem não subsistiria. A força jurídica do pórtico da dignidade começa a espargir efeitos desde o ventre materno, perdurando até a morte, sendo inata ao homem. Notório é o caráter instrumental do princípio, afinal ele propicia o acesso à justiça de quem se sentir prejudicado pela sua inobservância. No Brasil, o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça têm reconhecido a importância da dignidade humana.¹⁰⁹

¹⁰⁸ BRASIL. **Constituição brasileira de 1998**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição_Compilado.htm> Acesso em 27 out. 2008.

¹⁰⁹ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 415.

Há de ressaltar, a significativa importância acerca da compreensão do vetor constitucional da dignidade humana. Os comandos contidos no arcabouço do referido preceito fundamental, determinam todo o procedimento exegético da Lei Maior do Estado, haja vista a preponderante função balizadora que exerce sobre os demais pórticos constitucionais, como o da legalidade [art. 5º, inciso II, CRFB/88], liberdade de profissão [art. 5º XIII, CRFB/88], moralidade administrativa [art. 37, CRFB/88], e demais atos ligeferantes de cunho infraconstitucional esparsos por todo o ordenamento jurídico. Posto, a profunda dimensão axiológica do princípio da dignidade humana, BULOS salienta que a “Sua observância é, pois, obrigatória para a exegese de qualquer norma constitucional, devido à força centrípeta que possui. Assim, a dignidade da pessoa humana é o carro-chefe dos direitos fundamentais na Constituição de 1988”.¹¹⁰

No tocante ao ambiente legislativo fiscal, atenta-se que os valores imanentes ao preceito da dignidade humana, devem servir de base hermenêutica para alcançar uma efetiva interpretação teleológica do Sistema Tributário Nacional. Vale dizer que, a eleição da dignidade humana como fundamento da República Federativa do Brasil, traz a ideia de priorização do elemento humano na pauta de interesses do Estado Democrático de Direito, não sendo admissível a atuação dos Poderes Públicos [Executivo, Legislativo e Judiciário], desprovida da observância dos axiomas insertos no sobreprincípio ora mencionado.¹¹¹

Ainda no pensamento de TORRES, extrai-se a seguinte lição:

A Constituição, logo no art. 1º, inciso III, declara que a República Federativa do Brasil tem como um dos seus fundamentos ‘a dignidade humana’. Assim sendo, não se cobrará qualquer tributo que possa ofender a dignidade do cidadão, desestruturar ou impedir o livre desenvolvimento de sua personalidade ou atingir-lhe a esfera da intimidade.¹¹²

Tendo em vista, as determinações contidas na Carta Fundamental, em especial, as que estão estabelecidas na ordem dos direitos e garantias fundamentais, haja vista a promoção de uma existência digna e humana,

¹¹⁰ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 415.

¹¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 182.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 182 apud TIPKELANG, Steuerrecht, cit., p. 54.

inadmissível conceber uma exegese do Direito Tributário Nacional, sem observar os comandos do instrumento procedimental da dignidade humana. Considera-se que, hodiernamente a realidade social proclama pela afirmação, não apenas da previsão de direitos e garantias fundamentais, mas sim por uma aplicabilidade efetividade de tais valores no meio social. Urge destacar, a extrema necessidade de reavaliar o Direito Público Fiscal, mais propriamente o Direito Tributário, no sentido de adotar uma autêntica hermenêutica constitucional em torno da tributação, fundada na promoção do exaustivo catálogo de vetores fundamentais previstos na *Lex Mater*, notadamente os valores consoantes à saúde, à educação, à segurança pública, à proteção ao meio ambiente, à cultura, ao lazer, à infância e juventude, aos adolescentes, ao idoso, à livre iniciativa do trabalho e por fim, ao acesso à justiça com celeridade e economia.¹¹³

Sobre a abordagem do tema, ainda no pensamento de FISHER, é possível compreender que, “É essa realidade social contemporânea que não pode ser afastada pelo intérprete quando é chamado para analisar e desvendar o sentido de qualquer tipo de norma tributária”.¹¹⁴

Desse modo, levando em consideração que o princípio da dignidade humana está adjetivado na Lei Maior da República Federativa do Brasil, como elemento fundante da base social do Estado Democrático de Direito, verifica-se que a ideia em aderir ao preceito da justiça fiscal, consoante os primados da existência digna e humana do indivíduo no seio social, como base de interpretação da produção legislativa fiscal, é medida salutar para a redução das desigualdades.

4.2 A TRIBUTAÇÃO NO TOCANTE AO RESPEITO DA DIGNIDADE HUMANA E JUSTIÇA SOCIAL

Conforme visto anteriormente, denota-se que no campo da tributação a exigência pela observância do princípio fundamental da dignidade humana, bem como do princípio da justiça fiscal, é medida razoável para uma boa interpretação das normas contidas na seara do Direito Fiscal. Diante de tal exigência, ressalta-se

¹¹³ FISHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 157.

¹¹⁴ FISHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 157.

a importância em dar destaque acerca do fenômeno fiscal da tributação no tocante ao respeito que deve ser conferido aos valores fundamentais supramencionados.

Sabe-se que, o advento do Estado Democrático de Direito teve como pressuposto maior, a previsão de uma pauta de direitos naturais coligidos no Texto Maior do Estado como lídimos vetores fundamentais. Do mesmo modo, a criação de mecanismos jurídicos para assegurar de forma válida e efetiva a aplicabilidade desses direitos, traduziu-se no cenário político e jurídico autêntico interesse estatal em salvaguardar valores que garantisse o convívio pacífico em sociedade, bem como a imposição aos Poderes Públicos de emanar seus atos, sem perder de vista a observância obrigatória dos postulados constitucionais.

Nessa esteira, na lição de FERREIRA FILHO¹¹⁵, abordando o pensamento de Sieyès, encontra-se a seguinte reflexão:

A teoria do poder constituinte aparece no famoso panfleto *Qu' est-ce que le Tiers État?*, publicado por Sieyès em 1788. A lição deste é a de que, formada a sociedade pelo livre acordo entre homens, é necessário que estes se sujeitem a um Poder, a fim de que os objetivos comuns sejam realizados. Este Poder, no entanto, deve ser *constituído* pelos homens integrados em sociedade. Esta 'constituição', porém, não importa apenas na organização do Governo, mas também na sua limitação, para preservação da liberdade e dos direitos naturais. Para essa constituição, segundo o famoso *Abbé*, os homens congregados em sociedade designam 'representantes extraordinários', que exercem o poder constituinte, o qual em última instância pertencem ao povo, ou nação, isto é, ao grupo gerado pelo pacto social. A obra desses 'representantes extraordinários' é a Constituição. Com base nesta é que se elegem os 'representantes ordinários', que vão exercer o Governo. Exercê-lo de acordo com a Constituição, dentro dos limites por esta traçados.

No tocante ao dever de respeito por parte do Estado Fiscal, no momento da tributação, aos primados da dignidade humana e da justiça fiscal, em decorrência do surgimento da celebração de um pacto universal, ou mais propriamente de um contrato social, entende-se que a atuação estatal no sentido de arrecadar impostos, deve ser compreendida como autêntico poder do Estado conferido pelo povo. Nesse sentido, os entes federativos da Administração Pública, ao implementar a tributação

¹¹⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 82.

cada qual no seu campo de atuação, devem propiciar reais mecanismos de fortalecimento das bases alicerçais de uma efetiva justiça fiscal.¹¹⁶

Em estudo contido em artigo científico, realizado por NOGUEIRA e ROSSO, é possível considerar que a atuação do Estado em prover os fins sociais por meios dos tributos, mais propriamente a promoção da dignidade humana, é subsídio para uma concepção de uma acertada evolução fiscal/social, notadamente a transição do Estado Fiscal para o Estado Social. A esse respeito, no sentido de dar clarividência ao assunto, segue a seguinte lição:

A verdadeira importância ou finalidade mais nobre do tributo é deveras majorada com a formação do Estado social, no qual as recém-adquiridas obrigações estatais e direitos sociais necessitam ser custeadas pelo povo, através de autorização direta ou por seus representantes, que necessitam desenvolver um sistema tributário como forma de sustentar o Estado do Bem-Estar. É evidente que antes o Estado limitava-se a proteger a liberdade e a propriedade do indivíduo vivente naquela sociedade, um Estado Mínimo, entretanto, com o advento do Welfare State os deveres estatais são consideravelmente acrescidos, sendo que a assistência social passa a exigir maiores receitas por parte desse Estado, as quais, faltante, acabam por incidir no bolso do contribuinte assistido ou não por esse Estado. Como a voracidade fiscal fora rapidamente sentida pelo povo, esse se viu obrigado a buscar novos instrumentos aptos a tutelarem a relação jurídica tributária, sendo que essa época, início do século passado, assenta-se como fonte de importantes avanços concernentes a princípios da tributação e de justiça fiscal.¹¹⁷

É inquestionável, que os caminhos a serem percorridos pela justiça fiscal, não são outros, senão as apertadas servidões que o sistema ligeferante fiscal hodierno propiciam aos mecanismos oriundos de uma real distribuição de riquezas, ou mais propriamente uma justiça distributiva. Tendo em vista que, o princípio da solidariedade social constitui-se em forte coluna, dentre outras, do ideário da justa tributação, assevera-se que o Estado brasileiro não somente tem o dever, mas sim, a obrigação de amearhar no cenário político e social, legítimas formas de distribuição

¹¹⁶ NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O estado fiscal e poder de tributar**. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revistajuridica/index.htm> Acesso em: 06 out. 2014.

¹¹⁷ NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O estado fiscal e poder de tributar**. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revistajuridica/index.htm> Acesso em: 06 out. 2014.

de rendas, haja vista a extrema importância em dar guarida aos postulados da dignidade humana e da justiça fiscal.¹¹⁸

Feitas essas breves considerações, em torno do tema proposto no deslinde da presente seção, constata-se que os primados da dignidade humana, bem como da justiça fiscal, consistem em dar amplo sentido e alcance na interpretação do Direito Tributário. Portanto, verifica-se que a inobservância ou ainda o desrespeito a tais primados, constitui medida desprovida de legitimidade social.

4.3 EFICÁCIA SOCIAL DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva, conforme demonstrado alhures, está intimamente relacionado com a ideia de justiça fiscal/social. Posto o caráter fundamental do dever de pagar tributos, direcionado a todos os indivíduos pertencentes há uma determinada comunidade, resta evidenciar no desenvolvimento deste tópico, a efetividade no plano social dos valores repousados no vetor tributário-constitucional da capacidade contributiva.

O instituto jurídico da tributação, desde épocas remotas, tem acompanhado as organizações políticas como meio de prover a manutenção do aparelhamento público-estatal. De acordo com a evolução do agrupamento humano, haja vista a conquista gradual de direitos que já não poderiam mais ficar reduzidos aos imperativos insensatos de uma classe unívoca e detentora de privilégios odiosos, originou-se então, a afirmativa em dar consistência à ideia da justa tributação. Desse modo, o dispêndio de recursos necessários há oportunizar a garantia de determinados valores indispensáveis ao desenvolvimento vital em sociedade, passou a integrar a pauta de interesses do Estado Fiscal.¹¹⁹ Nesse sentido, é a proposta de estudo realizado pela professora Doutora Carla Bonomo.

O tributo acompanha o ser humano desde as organizações mais primitivas, sofrendo mutações após a instauração do 'Estado de Direito'. No período do Estado Patrimonial, o tributo funcionava como pacto entre os detentores do

¹¹⁸ ROSSO, Paulo Sérgio. **Tributação e solidariedade no estado brasileiro**. 2010. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_07/anexos/tributacao_e_solidariedade.pdf> Acesso em: 6 out. 2014.

¹¹⁹ BONOMO, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e justiça social**. 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/.../9403.pdf>> Acesso em: 30 out. 2014.

poder e a população, passando a tributar compulsoriamente o patrimônio. O período do Estado Fiscal foi marcado por grandes evoluções, entre as quais, as voltadas para a liberdade humana e às iniciativas individuais e, com isso, o tributo passou a necessitar de limitações, a fim de que fossem mantidas as liberdades individuais e a propriedade privada. Surge, então, o mecanismo da capacidade contributiva de cada um, de acordo com suas posses. A capacidade contributiva começa a ter conotação de princípio fundamental em matéria tributária, sobretudo na sua organização social, onde o tributo passa a ser visto como dever de cidadania.¹²⁰

Com a crescente espoliação oriunda das classes dominantes, sobretudo no estamento fiscal, em face das classes minoritárias, surge a ideia de impor limites aos atos abusivos da classe detentora do poder. Conseqüentemente, a criação de um mecanismo jurídico de ordem constitucional e de natureza tributária, no sentido de estabelecer freios ao ritmo desenfreado da tributação, exigia uma proposta com o condão de sanar os diversos males herdados da tributação excessiva, proposta essa, que ficou traduzida na fórmula do princípio da capacidade contributiva.¹²¹

Como visto em momento retrógrado, concebe-se o princípio da capacidade contributiva, como vetor de ordem constitucional responsável em servir de base interpretativa para o alcance e o sentido das normas de índole fiscal. Sua fórmula estabelece basicamente que “[...] cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério em dar a cada um o que é seu (*suun cuique tribuere*)”.¹²²

Sugere-se que, a eficácia social do princípio da capacidade contributiva, consiste basicamente em limitar o poder do Estado no momento em que os seus *longa manus* [órgãos fazendários] se valem do instituto jurídico da tributação para arrecadar impostos, assegurando aos membros da comunidade a garantia de direitos que correspondam ao mínimo existencial da vida humana. Compreende-se que, a modulação dos tributos deve ser empregada de acordo com a riqueza de cada indivíduo inserido no contexto social, rechaçando qualquer critério de cobrança de impostos que não estejam informados pelos comandos da capacidade econômica do contribuinte. O causídico mineiro Alberto Monteiro Alves, de forma bem objetiva

¹²⁰ BONOMO, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e justiça social**. 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/.../9403.pdf>> Acesso em: 30 out. 2014.

¹²¹ BONOMO, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e justiça social**. 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/.../9403.pdf>> Acesso em: 30 out. 2014.

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 92.

traça a seguinte noção: “Como princípio informador dos impostos, a capacidade contributiva dá a tendência de personalização dos mesmos. Desse modo, deverão ser observadas e consideradas, o mais possível, as condições pessoais dos contribuintes.”¹²³

Dando seguimento ao tema, ressalta-se a importância de destacar o sentido hermenêutico que o princípio da capacidade contributiva proporciona aos intérpretes do monumento jurídico fiscal. Os agentes públicos de todas as esferas do Poder [Executivo, Legislativo, Judiciário], bem como os operadores do direito, devem observar de forma atenta os comandos do referido preceito fundamental na missão de extrair o verdadeiro alcance e sentido das normas fiscais. Consoante é a lição de ADÃO JUNIOR¹²⁴, a saber:

Dito isto, cabe reafirmar que o princípio da capacidade contributiva anima enquanto afim da igualdade, tanto a produção das leis tributárias, quanto a aplicação das mesmas aos casos concretos a partir do fundamento constitucional. É dizer, o legislador está obrigado a fazer leis fiscais catando submissão ao princípio da capacidade contributiva em sentido positivo e negativo. E o juiz está obrigado a examinar se a lei, em abstrato está conformada à capacidade contributiva e, também, se, in concreto, a incidência da lei relativamente a dado contribuinte está ou não ferindo a sua, dele, capacidade contributiva.

Portanto, verifica-se que a eficácia social do princípio da capacidade contributiva, está colacionada com a ideia em dar ampla concretude aos vetores constitucionais de ordem hierárquica superior, notadamente os pórticos da solidariedade social, da dignidade da pessoa humana, da isonomia, da legalidade, da moralidade administrativa e demais preceitos constitucionais insertos na Lei Fundamental. Do mesmo modo, menciona-se que as normas infraconstitucionais de natureza fiscal, para alcançar o efetivo papel social às quais foram destinadas, imprescindível a visão atenta ao primado da justa contribuição fiscal.

¹²³ ALVES, Alberto Monteiro. **Alcance do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF)**. 1997. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/1294>>. Acesso em: 30 out. 2014.

¹²⁴ ADÃO JUNIOR. Antonio do Carmo. **Aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva nas espécies tributárias, como forma de justiça fiscal, sua abrangência e eficácia**. 2009. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/aplicabilidade-do-principio-da-capacidade-contributiva-nas-especies-tributarias-como-forma-de-justica-fiscal-sua-abrangencia-e-eficacia/26534/>> Acesso: 30 out. 2014.

4.3.1 Orçamento Público e Participativo

Tendo em vista, a significativa relevância do fenômeno orçamentário para a manutenção política e administrativa da máquina pública, bem como a forte influência que propicia ao fortalecimento vital do Estado, entende-se salutar para a compreensão do tema da justiça fiscal, traçar breves considerações a respeito do orçamento público e participativo.

Inicialmente, destaca-se a importância de entender o sentido terminológico da palavra orçamento público. O professor BULOS, oferece boa lição no sentido de vislumbrar que o “Vocabulo exterioriza a ideia de computar, planizar, avaliar, urdir, tecer, calcular, isto é, fazer o cálculo, apreciar a despesa”.¹²⁵ Vale dizer que, “A missão básica do orçamento público é programar, planejar e aprovar obras, serviços e encargos públicos, estipulando o plano financeiro anual para as entidades constitucionais, com previsão da receita e autorização da despesa”.¹²⁶

A lei orçamentária, haja vista a preponderante função que exerce no desenvolvimento vital do Estado, pressupõe basicamente a ideia de transparência e fidelidade fiscal na atuação dos órgãos estatais, notadamente a organização a respeito das receitas e das despesas públicas. Nas palavras de TORRES¹²⁷, segue a seguinte noção:

O princípio da *clareza* recomenda que o orçamento organize as entradas e as despesas com transparência e fidelidade. Condena as classificações tortuosas e distanciadas da técnica e os incentivos encobertos ou camuflados. A CF determina, no art. 165, § 6º, que o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia, medida que se complementa com o controle interno e externo de aplicação das subvenções e renúncias de receitas (art. 70). Esse princípio da transparência é importantíssimo para o equilíbrio orçamentário e abrange qualquer benefício, ainda que sob a forma de renúncia de receita (ex. restituições de impostos por anulação da receita), de subvenções ou restituição-incentivo. Modernizou-se, assim, a Constituição brasileira, não permitindo mais que parem dúvidas, como acontecia aqui e no estrangeiro, sobre a necessidade da inclusão no orçamento fiscal de subsídios,

¹²⁵ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1.314.

¹²⁶ BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 1.315.

¹²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. p. 111.

subvenções e outros benefícios, relativos aos impostos ou embutidos nos juros, alguns dos quais se incluíam no orçamento monetário.

Ressalta-se que, o fenômeno público do orçamento pode ser considerado sob diversas perspectivas, a saber: política, econômica, técnica e jurídica. Sem a intenção de adentrar no conceito de cada acepção, salienta-se a importância de destacar que a conjugação desses elementos na leitura da lei orçamentária, confere ampla transparência dos atos públicos na gestão das receitas e das despesas.¹²⁸

Ainda, no sentido de dar continuidade ao tema proposto na seguinte seção, resta traçar brevemente a noção acerca do orçamento participativo.

Considerado como instrumento de complementação da democracia participativa, o orçamento participativo trabalha no sentido de viabilizar de forma efetiva a participação dos membros da cidade no debate referente à destinação das receitas e das despesas públicas que anualmente são investidas na consecução de obras e serviços.¹²⁹

A esse respeito, colhe-se a contribuição conceitual extraída do site do Portal da Transparência da Controladoria-Geral da União, a saber:

O orçamento participativo é um importante instrumento de complementação da democracia representativa, pois permite que o cidadão debata e defina os destinos de uma cidade. Nele, a população decide as prioridades de investimentos em obras e serviços a serem realizados a cada ano, com os recursos do orçamento da prefeitura. Além disso, ele estimula o exercício da cidadania, o compromisso da população com o bem público e a corresponsabilização entre governo e sociedade sobre a gestão da cidade.¹³⁰

Verifica-se que, o conteúdo axiológico contido na fórmula do orçamento participativo, no sentido de oportunizar os cidadãos de uma determinada comunidade, sem distinção de sexo, cor, raça, classe social ou algo do gênero, em proferirem decisões no tocante ao destino que é conferido ao orçamento público, notadamente a direção das receitas e das despesas implementadas em prol da coletividade, traduz-se em autêntico “instrumento político que não está atrelado ao

¹²⁸ SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. **Introdução ao direito financeiro à luz da LC 101/2000**. Florianópolis: Insular, 2012. p. 59-60.

¹²⁹ Controladoria-Geral da União. **Controle social – orçamento participativo**. 2010. Disponível em: <<http://www.portaltransparência.gov.br/ControleSocial/OrcamentoParticipativo.asp/>> Acesso em: 31 out. 2014.

¹³⁰ Controladoria-Geral da União. **Controle social – orçamento participativo**. 2010. Disponível em: <<http://www.portaltransparência.gov.br/ControleSocial/OrcamentoParticipativo.asp/>> Acesso em: 31 out. 2014.

poder do governo da cidade e que pode, e deve, ser ocupado em sua plenitude pela população".¹³¹

Assim, considera-se que a função do orçamento público, haja vista o caráter participativo que lhe é conferido, estabelecendo que o destino do montante fiscal arrecado pelo Estado deve ser dirigido pela participação de todos os membros da comunidade, do mesmo modo, o poder de decisão que encontra real destino na consulta popular, no sentido de decidir acerca do implemento dos recursos fiscais oriundos da tributação, na execução de obras e serviços em prol do agrupamento social, não encontra outro sentido, senão aquele traduzido em lúdimo mecanismo de justiça social fundado na justa participação popular.

4.3.2 Audiências Públicas

Ao longo da história da evolução da sociedade civil, originaram-se diversos valores fundamentais inerentes ao grupo social. É consabido que, a afirmação de determinados princípios, notadamente os que estão colacionados com a questão da participação da força-nação na gestão da coisa pública, indubitavelmente traduziram significativa expressão de legitimidade do poder estatal. Tendo vista que, o conceito de Estado Social está tenuamente colacionado com a ideia de Democracia Popular, ou mais propriamente Democracia da Participação Popular, sem perder vista os vetores da justiça social, justiça fiscal e justiça distributiva, considera-se ponderável a abordagem em torno da noção do instituto das audiências públicas.

O instituto público das audiências públicas, basicamente traduz-se no avanço do fenômeno político da Democracia Representativa para uma Democracia Participativa. Os valores contidos no arcabouço do referido diploma legal [audiências públicas], conferem aos cidadãos de uma determinada comunidade, a efetiva participação nos debates e assuntos de interesse geral da população, oportunizando aos membros da coletividade o direito de serem ouvidos acerca da elaboração de soluções ou alternativas em torno dos diversos problemas sociais.¹³²

¹³¹ ALCÂNTARA, José Carlos. **Orçamento participativo**. 2013. Disponível em: <<http://www.brasil247.com/pt/247/artigos/124845/Or%C3%A7amento-participativo.htm>> Acesso: 31 out. 2014.

¹³² CÉSAR, João Batista Martins. **A audiência pública como instrumento de efetivação dos direitos sociais**. 2010. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile>>

O Procurador do Trabalho João Batista Martins Cesar, em recente pesquisa sobre o tema, traz a seguinte noção:

A audiência pública administrativa é um instrumento colocado à disposição dos órgãos públicos para, dentro de sua área de atuação, promover um diálogo com os atores sociais, com o escopo de buscar alternativas para a solução de problemas que contenham interesse público relevante. Também pode servir como instrumento para colheita de mais informações ou provas (depoimentos, opiniões de especialistas, documentos, etc) sobre determinados fatos. Nesse evento, também podem ser apresentadas propostas e críticas. Sem dúvida, esse diálogo democrático, promovido entre os atores sociais, torna mais fácil a solução do conflito social. Com a participação de todos, é mais fácil encontrar um caminho que, se não agrada a todos, pelo menos valorizou o diálogo social, os envolvidos tiveram a possibilidade de participação no debate e na construção de alternativas para solucionar o problema que os aflige.¹³³

Como mecanismo de integração da participação popular nas tomadas de decisões em torno da gestão política e administrativa do meio onde o indivíduo encontra-se inserido, o instituto das audiências públicas deveras na contribuição do aprimoramento da ideia de justiça social.¹³⁴

Desse modo, tendo em vista o caráter participativo, aberto e pluralista, que as audiências públicas têm o condão de oferecer aos membros da comunidade, denota-se que, o sentido e o alcance interpretativo do diploma legal ora mencionado, repousa nos comandos axiológicos de uma efetiva justiça social pautada no advento do Estado Democrático da Participação Popular.

Posto que, o caráter participativo imanente ao conceito das audiências públicas está fundado na ideia de Democracia Participativa, BOSCO¹³⁵ em pesquisa sobre o assunto, traz à lume a seguinte lição:

O Estado de direito democrático deve quebrar a indiferença social e a apatia política se quiser seguir vivendo em um mundo de liberdade. A institucionalização da participação não deve ficar só na letra da lei, mas também no espírito dos povos. Ele defende o incentivo às instituições de caráter profissional, econômico e associativo nascidas do espírito de organização e de empresa do homem, com missões e responsabilidades

¹³³ CÉSAR, João Batista Martins. **A audiência pública como instrumento de efetivação dos direitos sociais**. 2010. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile>> Acesso: 31 out. 2014.

¹³⁴ BOSCO, Maria Goretti Dal. **Audiência pública como direito de participação**. 2014. Disponível em: <<http://oab-ms.jusbrasil.com.br/noticias/1645537/audiencia-publica-como-direito-de-participacao>> Acesso: 31 out. 2014.

¹³⁵ BOSCO, Maria Goretti Dal. **Audiência pública como direito de participação**. 2014. Disponível em: <<http://oab-ms.jusbrasil.com.br/noticias/1645537/audiencia-publica-como-direito-de-participacao>> Acesso: 31 out. 2014.

específicas. A sociedade pluralista impõe uma repartição de competências, em distribuição subsidiária entre as associações que viabilizam a participação individual e a cooperação social. A democracia, como forma civilizada de viver, aspira a realização plena do homem em liberdade e, para isso, exige uma participação integral, não só política e nem simplesmente política eleitoral, mas também administrativa, econômica e social. O homem deve ser partícipe da gestão pública em seus distintos níveis institucionais.

Assim sendo, posto a função preponderante que as audiências públicas [função participativa, aberta e pluralista], têm o condão de oferecer aos membros da comunidade, denota-se que a sua observância e efetiva aplicação no cenário social, é pressuposto de uma autêntica justiça fiscal, cuja missão [oportunar a participação popular na gestão pública], indubitavelmente repousa nos valores consubstanciados no advento do Estado Democrático da Participação Popular.

4.3.3 Exemplos de ideias para uma tributação mais justa

Reservou-se para o objeto de pesquisa da seguinte seção, a mera abordagem de ideias que possam contribuir para o aprimoramento da noção de uma eficaz justiça fiscal como mecanismo de justiça distributiva. A abordagem objetiva-se tão somente, apresentar de forma sucinta a reafirmação de que o implemento da justiça fiscal e conseqüentemente da justiça distributiva, deve ter em vista a observância em conjunto de diversos vetores de ordem constitucional, bem como dispositivos fiscais de natureza tributário-constitucional, conforme visto no decorrer do presente trabalho. Portanto, a exposição dos exemplos de ideias que serão aqui apresentadas, funda-se tão somente na intenção de conferir ao primado da justiça fiscal real mecanismo de distribuição de riquezas e conseqüente redução das desigualdades sociais.

Com base no material amplamente elucidativo, elaborado pelo Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômico [DIEESE] do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil [SINDIFISCO NACIONAL], fruto do trabalho laborado em diversas oficinas sindicais em determinadas cidades do país [Curitiba, Goiânia, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e São Paulo], extraem-se algumas ideias que foram compiladas no sentido de abordar as questões concernentes ao campo do Sistema Tributário Nacional, tendo vista a

criação de mecanismos legais aptos a implementar uma justiça fiscal voltada para a justa distribuição de rendas e riquezas gerada no país.¹³⁶

É consabido pela comunidade jurídica que, as questões relativas às possíveis mudanças em torno do exaustivo monumento jurídico-fiscal [reforma tributária], em virtude de sua densidade teórica e alta complexidade, certamente empreenderia dura tarefa daqueles agentes que ficariam na incumbência da consecução de tal missão, motivo pelo qual, a participação aberta e pluralista no processo de reformas da legislação fiscal dos operadores do direito, técnicos, acadêmicos e grupos sociais, é inevitável. Entretanto, são diversos os motivos para dar novo enfoque ao tema da reforma tributária nacional, notadamente os que dizem respeito à excessiva carga tributária, a exaustiva produção legislativa fiscal, a complexidade das regras, o equilíbrio nas contas públicas, o financiamento das políticas públicas, dentre outros.¹³⁷

Com isso, a breve exposição de ideais oriundas do material fornecido pelo DIEESE, haja vista o caráter consolidado de alguns anos de estudos e debates para concebê-las, no sentido de fortalecer o sentido da pesquisa monográfica quanto ao tema proposto [justiça fiscal como mecanismo de justiça distributiva], é espaço para o qual foi destinado na presente seção.

Tem-se que, o aumento da Transparência sobre a Tributação dos Impostos Indiretos, é medida razoável para contribuir com o postulado da justiça fiscal. A esse respeito, extrai-se do catálogo de ideias elaborado pelo DIEESE, a seguinte afirmação:

No Brasil, os cidadãos não dispõem de informações sobre os impostos indiretos que pagam quando compram um produto. Em geral, as notas ou os cupons fiscais não especificam o valor dos tributos embutidos no preço final cobrado ao consumidor. Assim, apesar de estes impostos serem os que mais pesam na carga tributária, não são visíveis para o cidadão. [...] Maior transparência sobre os produtos indiretos explicitando-os no ato da compra, é um elemento muito importante para o exercício da cidadania tributária. O Observatório da Equidade do Conselho Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, identificou a inexistência da Cidadania Tributária como umas das causas de iniquidade do Sistema Tributário Brasileiro, definindo da seguinte forma: 'Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos

¹³⁶ DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 3.

¹³⁷ DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 3.

dos recursos públicos, é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária.¹³⁸

No mesmo sentido, o ideal da Desoneração da Cesta Básica é pressuposto básico para dar efetividade aos comandos da justiça fiscal. Conforme demonstrado, sabe-se que o caráter regressivo dos tributos indiretos incide diretamente no bolso de todos os contribuintes, ferindo desse modo o princípio da igualdade tributária. Portanto, tendo em vista os valores contidos no princípio da capacidade contributiva, conforme já demonstrado, entende-se que a redução da “carga tributária dos alimentos é uma forma de amenizar a situação de pobreza em que vivem muitos brasileiros e tornar mais justo o Sistema Tributário Nacional”¹³⁹

Ainda, no tocante ao ideal da desoneração da cesta básica, posto a função socioeconômica que exerce no campo da tributação, ressalta-se importância de evidenciar a seguinte menção:

A definição de uma nova cesta básica, mais atual, com outros itens e quantidades, seria um primeiro passo para definir quais produtos seriam desonerados e quais tributos teriam as alíquotas reduzidas. Em setembro de 2012, o governo criou um grupo de trabalho para rever a composição da cesta básica, mas os resultados ainda não foram divulgados. Devido ao alcance social, econômico e financeiro do tema, a análise e a construção de uma proposta devem ser tratadas da forma mais ampla possível, não ficando restritas apenas ao trabalho de técnicos do governo. A participação da sociedade civil, que representa os anseios das classes menos favorecidas, também se faz necessária. A redução da carga tributária sobre os preços dos alimentos é uma forma de amenizar a situação de pobreza em que vivem muitos brasileiros e tornar mais justo o Sistema Tributário Nacional.¹⁴⁰

Outra modalidade de ação pautada na premissa da justiça fiscal, com vista a implementar uma justa tributação, funda-se na ideia de Tributar os Bens Supérfluos e de Luxo. Sobre o tema, vejamos a seguinte sugestão:

Outra forma de atuar para reduzir a regressividade da tributação indireta seria aumentar as alíquotas dos tributos que incidem sobre itens supérfluos ou de luxo. Assim, os efeitos de uma desoneração da cesta básica sobre a arrecadação tributária seriam compensados, ao menos parcialmente, pela maior incidência tributária sobre bens supérfluos, não essenciais. Quais seriam tais itens e o que é possível e necessário ser feito para elevar tais impostos? Imediatamente se pensa que deveriam ser tributados mais fortemente os itens não essenciais à sobrevivência humana. O conceito do

¹³⁸ DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 4-5.

¹³⁹ DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 7.

¹⁴⁰ DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 7.

que é essencial e do que é supérfluo muda com o desenvolvimento da sociedade. Por exemplo, hoje, a eletricidade é um serviço básico necessário a qualquer um, mas, no passado, estava restrito às cidades. Outro exemplo é o celular, que há pouco tempo era item de luxo e atualmente é um meio de comunicação de uso geral. Contrariamente, o senso comum indica, por exemplo, que bebidas alcoólicas e cigarros não são essenciais e deveriam, até por motivos de proteção à saúde pública, ser fortemente tributados.¹⁴¹

Percebe-se que, a afirmação dos exemplos de ideias concernentes a efetivar uma tributação adequada com a realidade social brasileira, pautada no ideal da justa distribuição de rendas e riquezas, é assunto que imperiosamente deve estar, dentre outros não menos importantes, na pasta de interesses e ações do Estado Social.

Dando seguimento na abordagem dos exemplos de ideias para uma justa tributação, consideradas como propostas razoáveis para uma efetiva justiça distributiva, ressalta-se a importância de mencionar o ideal da Tributação sobre Remessas de Lucros para o Exterior. De acordo com a fonte de pesquisa elaborada pelo DIEESE, colhe-se a seguinte ideia:

A remessa de lucros ao exterior das empresas estrangeiras não é tributada, o que resulta em um benefício questionável. No momento em que o Brasil é muito atraente para os capitais internacionais, esta medida estimula a remessa de lucros e não o reinvestimento no próprio país. Entre as mudanças já realizadas e que favorecem a renda do capital está a isenção de imposto de renda sobre a remessa de lucros e dividendo ao exterior, com impacto econômico no balanço de pagamentos. É uma medida de atração de capital estrangeiro ao país, pois transmite maior segurança aos investidores quanto à remessa dos lucros e dividendos do capital aqui investido. Entretanto, é necessária uma reflexão acerca do impacto sobre o saldo de transações correntes no Brasil. [...] Os dados do Banco Central do Brasil revelam que a remessa líquida de lucros e dividendos ao exterior alcançou, somente em 2012, o montante de U\$\$ 28,6 bilhões. Como as remessas de lucros e dividendos estão isentas de imposto de renda, o Brasil tem aberto mão de receitas tributárias em favor da renda do capital estrangeiro.¹⁴²

Desse modo, atenta-se que a isenção do IR [Imposto de Renda], sobre os lucros e dividendos remetidos ao exterior é uma proposta de modificação da legislação fiscal que, incontestavelmente confere obediência aos comandos da justiça fiscal, bem como traduz-se em medida que vai de encontro com os anseios sociais.

¹⁴¹ DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 8.

¹⁴² DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 16.

Por fim, resta evidenciar a ideia que se presta a destacar a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas [o IGF], no sentido de instituir como modalidade de imposto, hipótese de incidência que tenha por fato gerador a concentração de riquezas. Desse modo, extrai-se do rol de ideias consubstanciadas no material de pesquisa do DIEESE, a seguinte noção:

Uma discussão muito atual e com grande apelo na sociedade é a instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no país, de forma que se tenha alguma desconcentração da riqueza, e não apenas da renda. A tributação sobre grandes fortunas está prevista na Constituição Federal (artigo 153, VII) e a União, por intermédio do Congresso Nacional, pode instituir este imposto, definindo o que é grande fortuna, o fato gerador, as alíquotas e a base de cálculo, entre outros aspectos. A tributação incidente sobre o patrimônio, como o IGF, opera como um instrumento de correção de distorções distributivas. Ao incidir sobre a renda estocada sob forma de bens e direitos, este imposto de fato recai mais sobre as maiores rendas que foram relativamente menos tributadas quando destinadas ao consumo. [...] A criação do IGF passaria por uma classificação do que é uma grande fortuna. No entanto, isso não é difícil de ser feito, como se pode deduzir da existência de alíquotas diferenciadas pela renda ou pelo patrimônio em tributos já existentes. Ou seja, nosso sistema tributário tem experiência acumulada neste sentido, à disposição dos formuladores de política. Além de poder contribuir para o financiamento do Estado, este imposto justifica-se porque a sua arrecadação, corretamente canalizada para investimentos públicos, contribui para reduzir a distância entre as maiores e menores classes de renda.¹⁴³

Eis aí, algumas ideias que dão força ao ideário da justiça fiscal como mecanismo de justiça distributiva. Ressalta-se que, em virtude da primazia pela objetividade, não foi possível importar à presente seção todas as propostas de ideias formuladas no catálogo do DIEESE. As ideias aqui apresentadas foram atentamente selecionadas, tendo como pressuposto maior, evidenciar a necessidade em adotar reais mecanismos que possam fortalecer o ideal da justiça fiscal como meio de implementar uma justa distribuição de rendas e riquezas.

Portanto, tendo em vista todo o conteúdo esposado, verifica-se que a concretização de uma justiça fiscal, no sentido de dar real suporte à instituição de uma efetiva justiça distributiva, indubitavelmente, afeiçoa-se como potente mecanismo de atuação estatal no combate à redução das desigualdades sociais, bem como na promoção da justa distribuição do montante financeiro gerado no país.

¹⁴³ DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013. p. 19.

5 CONCLUSÃO

O advento do Estado Democrático de Direito, está amplamente sedimentado na ideia de promover a efetiva participação dos membros da comunidade na gestão da coisa pública, conseqüentemente na previsão em uma Lei Maior de valores pinçados do direito natural, no sentido de assegurar a todos os indivíduos insertos no meio social condição de vida digna, garantida por um mínimo existencial. É consabido que, a transição do Estado Monárquico para o Estado de Direito, originou-se da afirmação de determinados direitos que já não poderiam mais ficar reduzidos aos comandos de uma classe espoliadora e minoritária, sediada por caprichos insensatos e diversos privilégios odiosos. Desse modo, a então vertente iluminista dos séculos das luzes, calcada nos primados dos direitos imanentes ao ser humano, já não encontrava mais espaço na então sociedade de privilégios, razão pela qual, somente uma revolução no arquétipo da Revolução Francesa, poderia por freios à pesada máquina discricionária do *Ancien Régime Absolutista*.

É consabido que, uma das grandes causas, dentre outras, que fomentou a eclosão da Revolução Burguês-Liberal, foi a excessiva carga tributária que o rei impunha aos seus súditos. Desde tempos remotos, os assuntos em torno do campo da tributação, têm sido considerados como um dos temas mais importantes na pauta de interesses do Estado Democrático de Direito, haja vista a necessidade social que reclama pela promoção da efetividade dos direitos fundamentais, com base nos pórticos constitucionais da solidariedade social/fiscal, da dignidade humana e da justiça social. Tem-se que, a criação de meios para implementar uma tributação mais justa, visto que a razão maior do Estado Democrático de Direito, ou ainda do Estado Democrático da Participação Popular, funda-se na participação igualitária dos cidadãos no gozo dos recursos estatais, deveras em real mecanismo de fortalecimento do conceito de justiça fiscal, mais propriamente justiça distributiva.

É cediço pelos operadores do direito, que a fenomenologia jurídica é considerada como um objeto de diversos prismas, que cientificamente são mais propriamente conhecidas por acepções jurídicas do direito [direito como norma, direito como fato social, direito como justo]. Verifica-se que, a precisa compreensão em torno do objeto jurídico, deve levar em conta ao menos todas essas acepções para alcançar o verdadeiro sentido da produção normativa no campo do direito, motivo pelo qual, o estudo da teoria da hermenêutica constitucional de Peter

Häberle, no sentido de alargar o leque de intérpretes do Fenômeno Constituinte, é medida que vai de encontro com os postulados do Estado Democrático da Participação Popular.

Indubitavelmente, os diversos institutos que permeiam o campo da tributação, sem perder de vista a principiologia tributário-constitucional, traduz-se num conjunto de vetores que dão extraordinário sentido interpretativo para o alcance dos comandos das normas fiscais. A inobservância dos postulados de ordem constitucional e de natureza tributária, por parte dos Poderes Públicos [Executivo, Legislativo, Judiciário], no momento de exercer o papel atribuído a cada Poder na seara dos tributos, incontestavelmente reduz o direito há uma simples fórmula prescrita num papel. Roberto Lyra, já havia dito que direito como instrumento de opressão, não é direito, mas sim, redução do direito.

A Constituição da República Federativa do Brasil determina o dever fundamental de pagar tributos. Tal postulado encontra real sentido no dever do contribuinte em cumprir com a sua parcela prestacional na manutenção do Estado, ensejando desse modo, o caráter fiscal do tributo. Como visto, tem-se que o tributo é considerado em duas modalidades, a fiscal e extrafiscal, tais modalidades denotam que o dever fundamental de pagar tributos, está fundado não somente na questão da manutenção estatal, mas também, na promoção efetiva por parte do Estado dos valores consubstanciados nos direitos e garantias fundamentais, fortalecendo no cenário jurídico tributante os conceitos de justiça social, justiça fiscal e justiça distributiva.

Escudado no conteúdo do trabalho realizado, no sentido de oferecer resposta à pergunta de pesquisa, nota-se que o Sistema Tributário Nacional, embora amplamente regrado por institutos consoantes ao ideário da justa tributação, ainda não tem sido eficaz na promoção de mecanismos que possam dar força ao ideário da justiça fiscal como medida salutar no implemento de uma justiça distributiva. Ressalta-se que, hodiernamente o Sistema Tributário Nacional, precisa ser repensado pela comunidade jurídica [autoridades públicas e operadores do direito], no sentido em adotar uma hermenêutica constitucional, pautada nos postulados da solidariedade social/fiscal, da dignidade humana, da justa distribuição de rendas e riquezas, sem perder de vista o sentido pluralista e aberto do método hermenêutico formulado por Peter Häberle, contribuição relevante como base de interpretação das normas fiscais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria geral do estado**. São Paulo: Globo, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 7. ed. rev. São Paulo: Malheiros Editora, 2000.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 27. ed. São Paulo: Malheiros Editora, 2012.
- BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. São Paulo. Malheiros Editora, 2004.
- BRASIL. **Constituição brasileira de 1998**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição_Compilado.htm> Acesso em 27 out. 2008.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição federal anotada**. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BONOMO, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e justiça social**. 2009. Disponível em: <<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/download/.../9403.pdf>> Acesso em: 30 out. 2014.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Editora Almeida, 2003.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros Editora, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CÉSAR, João Batista Martins. **A audiência pública como instrumento de efetivação dos direitos sociais**. 2010. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile>> Acesso: 31 out. 2014.
- CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **Princípios constitucionais tributários**. Porto Alegre: Sergio Antonio Frabris, 2006.
- CORRÊA, Manoel Pio. **Primórdios da revolução francesa**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2009.

CORRÊA, Manoel Pio. **Primórdios da revolução francesa**. Rio de Janeiro: Documenta Histórica, 2009.

DIEESE. **10 ideais para uma tributação mais justa**. São Paulo: DIEESE, 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da teoria geral do estado**. São Paulo: Saraiva, 2005.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Estado de direito e constituição**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

LYRA FILHO, Roberto. **O que é direito**. 11. reimpr. 17. ed. São Paulo: Brasiliense, 2005.

FISHER, Octavio Campos. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica constitucional**. A sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da constituição. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2012.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da república federal da Alemanha**. Tradução: Luiz Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor.

ICHIRA, Yoshiaki. **Direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2001.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. São Paulo: Malheiros Editora, 2000.

MENDES, Gilmar Ferreira, VALE, André Rufino, et al. **A influência do pensamento de Peter Häberle**. 2009. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-abr-10/pensamento-peter-haberle-jurisprudencia-supremo-tribunal-federal>>. Acesso em: 6 out. 2014.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. 6ª ed. rev. atual. aum. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

NOGUEIRA, André Murilo Parente; ROSSO, Maria Izabel Souza. **O estado fiscal e poder de tributar**. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revistajuridica/index.htm> Acesso em 06 out. 2014.

ROSSO, Paulo Sérgio. **Tributação e solidariedade no estado brasileiro**. 2010. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivo/anais/brasil/02_816.pdf> Acesso em: 6 out. 2014.

SANTHIAS, Tânia Maria Françosi. **Introdução ao direito financeiro à luz da LC 101/2000**. Florianópolis: Insular, 2012.

SILVA, Christian Oliveira, GONTIJO, André Pires. **Análise metodológica de Peter Häberle**. 2010. Disponível em: <http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivo/anais/brasil/02_816.pdf>. Acesso em: 6 out. 2014.

SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros Editora, 2011.

SOUZA, Ademilson Lima; FABRIZ, Daury César. **Revista tributária e de finanças públicas**. Espírito Santo: Rtrib, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18ª ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

VIGO, Rodolfo Luis. **Interpretação jurídica – do modelo juspositivista-legalista do século XIX às novas perspectivas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.