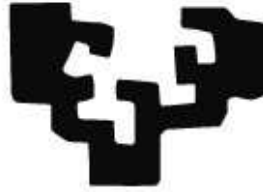


eman ta zabal zazu



Universidad
del País Vasco

Euskal Herriko
Unibertsitatea

Programa de Doctorado “La Globalización a Examen: Retos y Respuestas
Interdisciplinares”

**LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR NO MARCO DA
CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988**

Doctorando:

Vidal Sunción Infante

Director:

Javier Pérez Arraiz

Donostia-San Sebastián 2016

RESUMO

O Estado tem o poder constitucional de tributar, porém tal mister deve ser exercido em conformidade com os mandamentos da Constituição, no que diz respeito aos direitos e garantias fundamentais que orbitam em torno da dignidade da pessoa humana, a qual, de per si, constitui o fim supremo do Estado. O estudo dos “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988” visa compreender a efetividade das balizas constitucionais que limitam o poder de tributar dos entes políticos brasileiros, confrontados com a jurisprudência assentada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em prol da incolumidade constitucional dos princípios tributários e da própria dignidade humana, como fundamento da República brasileira. Os resultados da investigação mostram a densidade axiológica constitucional sobre princípios tributários em prol do respeito à dignidade do contribuinte e o esforço judicante da Suprema Corte brasileira para manter a incolumidade desses mandamentos constitucionais, plasmados em robusta jurisprudência. Percebe-se que os entes políticos, que detêm o poder de instituir tributos são os que tentam o confisco via exação tributária, porém o STF mantém a ordem jurídica tributária em coerência com o sistema jurídico pátrio, na condição de guardião da Carta Política.

Palavras-chave: Tributo. Princípios tributários. Poder de tributar. Jurisprudência tributária. Limites ao poder de tributar. Não confisco tributário.

ABSTRACT

The State has a constitutional power to tax, even though; the exercise of this necessity should be in accordance with the commandments of the Constitution, respecting the fundamental human rights and safeguards that orbiting around the dignity of the human being, which, in itself, constitutes the Supreme of the State. The study of, "Limits to the power to tax in accordance with the 1988 Brazilian Constitution," proposes to understand the effectiveness of the constitutional norms that limits the power of taxing the Brazilian politicians who are being confronted by the jurisprudence created by the Supreme Court (STF), for the sake of the safety of constitutional principles of taxing and the human dignity as the basis of the Brazilian Republic. The results of the investigation show the density of the axiological constitutional principles on tax in favor of respecting the dignity of the taxpayer and the effective adjudicative function of the Brazilian Supreme Court to maintain the safety of these constitutional commandments molded in robust jurisprudence. It is apparent that the politicians, who hold power to impose taxes, are those who attempt to confiscate exaction excess of tax, but the STF maintains the tributary legal order in consistency with the legal system in paternal condition as guardians of the Political Charter.

Keywords: Tax, Tax principles, Power to tax, tax jurisprudence, Limit of the power to tax, un-confiscated tax.

ABREVIATURAS

ACO	Ação civil ordinária
ADC	Ação declaratória de constitucionalidade
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação direta de inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de descumprimento de preceito fundamental
AgR	Agravo regimental
AI	Agravo de instrumento
AO	Ação originária
ARE	Recurso extraordinário com agravo
Art./Arts.	Artigo / Artigos
C.E.	Constitución de España
CC	Código civil
CF/88	Constituição federal de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (combustíveis).
COFINS	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social.
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.
CSS	Contribuição para a Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
DACON	Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais.
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais
HC	<i>Habeas corpus</i>
I.R.P.F.	Impuesto sobre la renta de la persona física en España
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial Territorial Urbano
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda

IRPJ_____Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídicas
ISS_____Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (LC nº 116/2003)
ITBI_____Imposto de Transmissão *inter vivos* de Bens Imóveis
ITCMD_____Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação.
ITR_____Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
L.G.T._____Ley General Tributaria
L.O.T.C.____Ley Orgánica del Tribunal Constitucional Español
LEF_____Lei de Execução Fiscal
OSs_____Organizações Sociais
OSCIP _____Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PASEP_____Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS_____Programa de Integração Social
RCL _____Reclamação
RE_____Recurso extraordinário
S.T.C._____Sentencia del Tribunal Constitucional Español
SEBRAE___Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC_____Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI_____Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR_____Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT_____Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC_____Serviço Social do Comércio
SESCOOP..Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo
SESI_____Serviço Social da Indústria
SEST _____Serviço Social de Transporte
STF_____Supremo Tribunal Federal
STJ_____Superior Tribunal de Justiça
SUAS_____Sistema Único de Assistência Social
SUS _____Sistema Único de Saúde
TSE_____Tribunal Superior Eleitoral
T.S._____Tribunal Superior Español

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 O ESTADO E O TRIBUTO	27
1.1.1 Origem do Estado	28
1.1.2 Origem do tributo	34
1.1.2.1 Capacidade jurídica da pessoa	47
1.1.2.2 Sujeitos possuidores de capacidade econômica	53
1.2 JUSTIÇA FISCAL	60
1.3 TRIBUTAÇÃO E MERCADO	62
1.3.1 A tributação como instrumento de ação econômica	63
1.3.2 A tributação e a concretização dos direitos fundamentais	70
1.4 A TRIBUTAÇÃO NA LINHA DO TEMPO NO BRASIL	75
1.5 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA	77
1.5.1 Objeto do trabalho	79
1.5.2 Objetivos	81
1.6 JUSTIFICATIVA DA INVESTIGAÇÃO	82
2 METODOLOGIA	85
2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS	88
2.2 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES	88
3 DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO	91
3.1 TRIBUTAÇÃO E ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	91
3.2 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO	93
3.3 ANÁLISE ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO	99
3.4 TEOREMA DE RONALD H. COASE: A TRIBUTAÇÃO COMO CUSTO DE TRANSAÇÃO	101
4 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR CONFORME A ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA	105
4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	108
4.1.1 Conceito de princípios	109
4.1.2 O porquê do uso de gênero, espécies e subespécies na terminologia jurídica	122
4.2 ESCOPO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	123
4.2.1 Os princípios constitucionais em âmbito tributário	134

4.3	ENTIDADES CARENTES DE PERSONALIDADE JURÍDICA	144
4.4	CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO DA TRIBUTAÇÃO PELO ESTADO	160
4.5	A EFICÁCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	165
4.6	O PRINCÍPIO DE IGUALDADE	176
4.6.1	Relação entre o princípio de igualdade e o de capacidade econômica	204
4.7	O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE	228
4.8	O PRINCÍPIO DA GENERALIDADE	235
4.9	O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE	243
4.10	O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO	258
4.10.1	Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na vedação do confisco tributário	275
4.10.1.1	Vedação à utilização de tributo com efeito de confisco	280
4.10.1.2	Princípio da vedação do uso de multa com efeito de confisco	285
4.11	O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE	291
4.11.1	Escopo do princípio da proporcionalidade na valoração do princípio da capacidade contributiva	297
4.12	O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	308
4.13	O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA NA DESPESA PÚBLICA	311
4.13.1	A despesa pública	312
4.13.2	A realização da justiça por meio da despesa pública	318
5	ORDEM TRIBUTÁRIA	320
5.1	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO ESTATAL	325
5.1.1	Classificação das imunidades tributárias	330
5.2	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ENTRE OS ENTES DA FEDERAÇÃO NO BRASIL	333
5.3	IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS – TERCEIRO SETOR	337
5.3.1	Condicionantes para acolher-se na imunidade tributária	348
5.4	ORGANIZAÇÕES SOCIAIS	349
5.5	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL	353
5.6	IMUNIDADE DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO	361
5.7	IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS	363

5.8	IMUNIDADE DAS ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES.....	365
5.9	IMUNIDADE DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO.....	367
5.10	IMUNIDADE DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO.....	372
6	CONCLUSÕES.....	375
	REFERÊNCIAS.....	383

1. INTRODUÇÃO

A tese de doutorado ora apresentada versa sobre os limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988 e busca compreender, à luz da jurisprudência construída pelo Supremo Tribunal Federal a preservação dos princípios constitucionais tributários, o que se constitui numa das tarefas relevantes na seara tributária.

O Estado detém o poder, conferido pela Constituição de 1988, para tributar e arrecadar recursos econômicos visando custear as despesas da administração. Mas tal mister deve ser exercido com prudência, em conformidade com os mandamentos constitucionais, sob o escopo da visão holística do sistema jurídico pátrio e, de modo precípua, com os direitos e garantias fundamentais que favorecem o contribuinte, isto é, com respeito à dignidade deste como pessoa humana e como membro de uma sociedade politicamente organizada sob a égide dum Estado democrático de direito. Vale salientar, conforme leciona Mercedes Iglesias Báñez, que “El Estado de Derecho es una concepción de origen germanico que tiene como principal precursor a Robert Von Mohl, quien em 1832 aportó a la ciencia jurídica el concepto de Estado de Derecho. Este Estado se caracteriza basicamente por entender que lo que debe imperar en un Estado son la ley y el Derecho (entendida la ley como una norma general y abstracta que dicta un poder del Estado, el Legislativo y que, por tanto, representa la voluntad popular), frente al império de la voluntad discrecional del Monarca. Este tipo de Estado liberal es definido como abstencionista en cuanto a su intervención en la sociedade.”¹ Portanto, sob esse entendimento, não podia ser diferente, haja vista que a defesa da pessoa humana em prol do respeito a sua dignidade constitui o fim supremo da sociedade e do Estado democrático de direito.

Rudolf von Ihering entende que “O verdadeiro Estado de direito só pode existir quando a justiça sabe brandir a espada com a mesma habilidade com que manipula a balança. O direito é um trabalho sem tréguas, não só do Poder Público, mas de toda a população.”² É de se salientar que a dignidade da pessoa humana alcançou, no Estado atual, o patamar mais elevado como princípio fundamental

¹ IGLESIAS BÁÑEZ, M. *Estructura orgánica y derechos fundamentales en la Constitución española de 1978*. 2ª. Edición. Salamanca (España): Ediciones Universidad de Salamanca, 2011, p. 143.

² IHERING, Rudolf von. *A luta pelo direito*. São Paulo: Martin Claret, 2002. (A obra-prima de cada autor, p. 27).

norteador de todo o ordenamento jurídico-constitucional, que, por si mesmo, condiciona a forma de aplicação dos demais princípios constitucionais, como o da liberdade, entendido como o “direito de fazer tudo aquilo que as leis facultam”.³ Dito de outro modo, a dignidade da pessoa humana é um valor fundamental com a mais elevada carga axiológica, esmerilado cuidadosamente na Constituição, que norteia todas as atividades realizadas no âmbito nacional e internacional e sem o qual a convivência em coletividade sob o pálio do Estado tornar-se-ia inviável. Por isso é que todos os princípios constitucionais orbitam sob o princípio nuclear da dignidade da pessoa humana.

A dignidade da pessoa humana é a essência dos direitos humanos; por isso mesmo, na seara da tributação, a Constituição estabeleceu balizas para o poder de tributar, em prol da proteção da **dignidade do contribuinte** - tema de que se ocupa este trabalho de tese doutoral.

As limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado constituem-se num conjunto harmônico de princípios e regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades expressas de forma coerente no texto da Constituição brasileira de 1988, além das especificadas na *Seção II - Das Limitações do Poder de Tributar*, que compreende os arts. 150 a 152. Conforme Maria de los Angeles Garcia Frias, “La potestad tributária no está carente de limites. Estos vienen determinados por la necesidad de cumplir los principios que la Constitución ordena para la creación de los tributos” [...]”.⁴ E como diz Andrei Pitten Velloso, “A Constituição Tributária é o complexo normativo a partir do qual se forma o Direito Constitucional Tributário, cuja expressiva relevância decorre do fato de fornecer os contornos básicos do Direito Tributário”.⁵ Porém ressalte-se que o Estado é investido de poder de coação: detém a capacidade não só para obrigar o contribuinte a efetuar voluntariamente sua contribuição tributária segundo sua capacidade econômica, senão, também para executar a arrecadação em caso de inadimplência sem justa causa. Desse modo, é pacífico o entendimento de que a arrecadação estatal não poderá representar, em hipótese alguma, ofensa a nenhum

³ MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 164.

⁴ GARCÍA FRÍAS, M. A. *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*. 1ª ed. Salamanca (España): Ediciones Universidad de Salamanca, 1994, p. 86.

⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 15.

direito fundamental, não podendo haver antagonismo entre a necessidade de arrecadação fiscal do Estado e os direitos fundamentais do cidadão contribuinte.

Convém salientar que o poder de tributar é uma decorrência natural da garantia dos direitos fundamentais que orbitam em torno da dignidade da pessoa humana; por isso mesmo seu exercício é limitado.

A Constituição brasileira de 1988 é enfática ao estabelecer limites ao poder de tributar do Estado, visando, dessa forma, minimizar as violações, por parte das pessoas políticas, dos direitos fundamentais. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal zela pelo respeito aos princípios constitucionais tributários – é o guardião da Constituição –, como mostra, a seguir, o excerto da ementa do julgamento do RE 636941 / RS – Rio Grande do Sul –, realizado, pelo Tribunal Pleno do STF, em 13/02/2014:

[...] As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/88, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário. 10. A expressão “isenção” equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. O primeiro diploma legislativo a tratar da matéria foi a Lei nº 3.577/59, que isentou a taxa de contribuição de previdência dos Institutos e Caixas de Aposentadoria e Pensões às entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, cujos membros de sua diretoria não percebessem remuneração. Destarte, como a imunidade às contribuições sociais somente foi inserida pelo § 7º, do art. 195, CF/88, a transposição a crítica do seu conteúdo, com o viés do legislador ordinário de isenção, gerou a controvérsia, hodiernamente superada pela jurisprudência da Suprema Corte no sentido de se tratar de imunidade. 11. A imunidade, sob a égide da CF/88, recebeu regulamentação específica em diversas leis ordinárias, a saber: Lei nº 9.532/97 (regulamentando a imunidade do art. 150, VI, “c”, referente aos impostos); Leis nº 8.212/91, nº 9.732/98 e nº 12.101/09 (regulamentando a imunidade do art. 195, § 7º, referente às contribuições), cujo exato sentido vem sendo delineado pelo Supremo Tribunal Federal. [...]⁶

⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 636941 / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: União. Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul (APESC). Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 13 fev. 2014. Publicado em: 04 abr. 2014a. Disponível em:

Ressalte-se que as normas comuns a todas as esferas das pessoas políticas ou entes políticos – União, estados, Distrito Federal e municípios – restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal sentou jurisprudência sólida no sentido de que “Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente”⁷. Isto posto, no Estado democrático de direito, primam os princípios da legalidade, do devido processo legal e do contraditório; no campo tributário, o princípio da igualdade. Isso em prol da dignidade do contribuinte.

Por outro lado, saliente-se que há princípios fundamentais que não estão estampados expressamente no texto constitucional, como ocorre com o **princípio da proporcionalidade**, que alguns consideram sinônimo do princípio da razoabilidade; porém o Supremo Tribunal Federal os vem considerando princípios diferentes, como mostra, a seguir, o excerto da ementa do julgamento do RE 580642 AgR / PR – Paraná –, pela Primeira Turma, em 09/09/2014: “[...] O controle judicial de atos administrativos tidos por ilegais ou abusivos não ofende o princípio da separação dos Poderes, inclusive quando a análise é feita à luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. [...]”⁸ Na mesma linha de raciocínio constitucional, a Suprema Corte brasileira decidiu, no julgamento do ARE 848401 AgR / GO – Goiás, em 14/04/2015: “[...]4. O controle pelo Poder Judiciário de ato administrativo eivado de ilegalidade ou abusividade não viola o princípio da

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28limites+ao+poder+de+tributar+do+Estado%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/opjbct2>>. Acesso em: 03 out. 2014.

⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário RE 591033 / SP - São Paulo. Recorrente: Município de Votorantim. Relator: Min. Ellen Gracie. Julgamento em: 17 nov. 2010. Publicado em: 25 fev. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%EDpios+constitucionais+tribut%E1rios%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pjcvso6>>. Acesso em: 23 ago. 2015.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário de Instrumento RE 580642 AgR / PR – Paraná. Agravante: Brasil Telecom S./A. Agravado: Município de Paçandu. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 09 set. 2014. Publicado em: 02 out. 2014b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=192&dataPublicacaoDj=02/10/2014&incidente=4301106&codCapitulo=5&numMateria=141&codMateria=2>>. Acesso em: 05 out. 2014.

separação dos poderes, podendo ele atuar, inclusive, em questões atinentes à proporcionalidade e à razoabilidade do ato.”[...]”⁹ (grifo nosso).

Como se pode perceber, no escopo dos julgados acima (RE 636941 / RS e ARE 848401 AgR / GO), a Suprema Corte brasileira trata, pragmaticamente, de forma distinta os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Pelo exposto nas decisões acima comentadas, o princípio da proporcionalidade tem *status* constitucional. Seu fundamento jurídico reside tanto no princípio do Estado de direito como nos direitos fundamentais. Daí que sua vigência não depende de previsão expressa na lei no caso concreto. A violação desse princípio conduz à ilegalidade do ato. De acordo com José Maria Pinheiro Madeira e outros autores, “O princípio da proporcionalidade tem sido proclamado pela doutrina como princípio da redução de excessos”.¹⁰ Nessa mesma ótica, Alexandre Araújo Costa diz que o princípio da “proporcionalidade, na sua forma atual, é normalmente descrito pela doutrina alemã como um conjunto de três subprincípios: adequação, necessidade, e proporcionalidade em sentido estrito”.¹¹ É de bom alvitre esclarecer que é o princípio de igualdade que propicia a aplicação do princípio da proporcionalidade bem como do da razoabilidade. Segundo esse princípio, a desigualdade não pode ultrapassar a causa objetiva que a justifique. Desse modo, no lugar da igualdade estrita coloca-se uma igualdade relativizada pela proporcionalidade.¹²

Não resta dúvida de que o tributo é um genial instrumento jurídico, sabiamente concebido, desde tempos pré-jurídicos, com a finalidade de possibilitar que o Estado primitivo pudesse fazer frente às despesas públicas em prol do bem comum. Daí que a imposição – no Estado democrático de direito – pressupõe base justa, sob a égide do princípio da capacidade econômica do contribuinte.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. No recurso extraordinário com agravo ARE 848401 AgR / GO - Goiás. Relator: Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento em: 14 abril. 2015. Publicado em: 25 maio. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=192&dataPublicacaoDj=02/10/2014&incidente=4301106&codCapitulo=5&numMateria=141&codMateria=2>>. Acesso em: 23 set. 2015.

¹⁰ MADEIRA, José Maria Pinheiro et al. Casos concretos de direito administrativo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 33.

¹¹ COSTA, Alexandre Araújo. O controle de razoabilidade no direito comparado. Brasília: Thesaurus, 2008a. p. 134.

¹² ANDRADE, Manuel da Costa (Coord.). Direitos de personalidade e sua tutela. São Paulo: Letras e Conceitos, 2013. p. 35.

Por outro lado, o princípio constitucional da razoabilidade, na seara do direito tributário, se afigura como uma regra de bom senso, de racionalidade, que deve ser seguida pela ordem jurídica e, naturalmente, pela administração tributária. Daí por que esse é um princípio cujo conteúdo não está perfeitamente delineado ou definido, pois tem escopo aberto e se relaciona sistematicamente com outros princípios constitucionais tributários, confirmando-os ou complementando-os, como faz com o princípio da proporcionalidade, com o qual é frequentemente confundido. No entanto é sede constitucional no respeito ao devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LIV, da Constituição brasileira de 1988: “LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal”.

No direito tributário, o princípio da razoabilidade relaciona-se, principalmente, com outros três princípios constitucionais tributários, a saber: com o princípio da capacidade econômica (art.145, §1º) – haja vista que não é razoável que o contribuinte seja onerado por tributo cobrado em montante maior que sua capacidade econômica permite –; como o do não confisco (art. 150, inciso IV) – uma vez que este pressupõe a expropriação sem justa causa de um bem ou torna impossível a prática de atividade lícita, o que, de per si, não é razoável –; e, finalmente, com o da isonomia (art.150, inciso II) – na medida em que esta consiste na eleição de um fator de discriminação não razoável.

A jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal considera diferente os escopos dos princípios constitucionais tributários da proporcionalidade e da razoabilidade, conforme o julgado do RE 580642 AgR / PR, já referidos, assim como outros julgados recentes, como a ADI 4276 / MT – Mato Grosso –, julgada, em 20/08/2014¹³, pelo Tribunal Pleno, no qual se ressaltou o princípio da isonomia tributária conforme a Constituição (art. 150, II) e o postulado da razoabilidade. Já no julgamento do HC 122755 / PE – Pernambuco –, em 19/08/2014, pela Primeira Turma do STF, colocou-se em relevo o escopo do princípio da proporcionalidade e o da razoabilidade,¹⁴ bem como no julgamento do ARE 814674 AgR / RJ (Recurso

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI 4276 / MT - Mato Grosso. Requerente: Governador do estado de Mato Grosso. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 20 ago. 2014. Publicado em: 18 set. 2014a. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+4276%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/psbrmgt>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus - HC 122755 / PE – Pernambuco. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento em: 19 ago. 2014. Publicado em: 04 set. 2014a. Disponível em:

extraordinário com agravo) – Rio de Janeiro –, realizado em 05/08/2014, pela Primeira Turma do STF. O excerto da decisão se baseia nos princípios ora comentados: “[...] Redução da multa diária, fixada em R\$100.000,00 (cem mil reais) para R\$500,00 (quinhentos reais), em observância aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.”¹⁵ A mesma linha de raciocínio seguiram as decisões dos julgamentos pelo STF das lides: RE 475954 AgR / RS - Rio Grande do Sul cujo julgamento foi em 25/06/2013, pela Primeira Turma; o RE 550769 / RJ – Rio de Janeiro –, julgado em 22/05/2013, pelo Tribunal Pleno, o RE 603191 / MT – Mato Grosso –, julgado em 01/08/2011, também pelo Tribunal Pleno; entre outros julgados, que reconheceram a diferença entre os princípios tributários da proporcionalidade e da razoabilidade.

Convém salientar que, desde 1951, o Supremo Tribunal Federal sentou precedente judicial sobre o princípio da proporcionalidade no julgamento do RE 18.331, relatado pelo Ministro Ozimbo Nonato, em cuja decisão foi introduzido, no campo jurisprudencial, o princípio da proporcionalidade, conforme excerto da decisão:

O poder estatal de taxar não pode chegar à desmedida do poder de destruir, uma vez que aquele somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade, sob pena de caracterizar *‘detournement de pouvoir’*.¹⁶ (desvio de poder) (grifo nosso).

A causa foi gerada em 1949, quando o município de Santos, no estado de São Paulo, Brasil, elevou o tributo de licença sobre cabines de banho em 1.000%. O contribuinte, alegando que esse aumento inviabilizaria sua atividade econômica, ingressou em juízo arguindo a inconstitucionalidade da majoração tributária. O STF, na oportunidade, ao julgar o RE 18.331, referiu-se pontualmente à doutrina da Suprema Corte norte-americana no sentido de que “o poder de taxar é o poder de

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+122755+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pqumlv3>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no recurso extraordinário com agravo - ARE 814674 AgR / RJ - Rio de Janeiro. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento em: 05 ago. 2014. Publicado em: 20 ago. 2014a. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+814674+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/njyrt4n>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

¹⁶ COSTA, Alexandre Araújo. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do STF. Brasília: Thesaurus, 2008b. p. 25.

deixar vivo” (*the power to tax is the power to keep alive*). Reconheceu que há limites ao poder de tributar, conforme a Constituição. Aquele julgamento veio a contribuir para a fixação do entendimento de que os princípios constitucionais têm força normativa e precisam ser observados pelos agentes públicos. Nesse sentido, Luiz Guilherme Marinoni entende que: “As decisões das Cortes Supremas têm que ser, necessariamente, precedentes obrigatórios, ou seja, decisões que, ao invés de garantir a unidade do direito objetivo no território nacional, tutelam a igualdade e a liberdade perante o direito dos tribunais.”¹⁷ O sistema jurídico brasileiro vem abrindo-se progressiva e rapidamente à adoção do precedente como fundamento de decisões judiciais. Provavelmente, a decisão do julgamento RE 18.331, em comento, é um dos primeiros precedentes judiciais na seara tributária, prolatado pelo Supremo Tribunal Federal. Na concretude do mundo sensível jurídico, os precedentes judiciais nada mais são que o direito concebido e elaborado pelos juízes ou tribunais para casos concretos trazidos para julgamento. Nessa linha de raciocínio, Adhemar Ferreira Maciel salienta que, “Se o o direito anglo-americano tem como principal característica ser *direito dos tribunais*, o nosso direito, que pertence à família romano-germânica, ao contrário, tem por fonte, quase que exclusiva, a lei. Em síntese: nosso direito é *legal*; o anglo-americano, *judicial*. É o direito dos precedentes, do *stare decisis*.”¹⁸, isto é, ficar ou espelhar-se nas decisões prolatadas pelas cortes em casos concretos no devenir histórico da construção da jurisprudência.

É plausível salientar que o ordenamento jurídico, brasileiro desde sua origem e filiado à Escola da *Civil Law*. Essa escola considera que a lei é a fonte primária do ordenamento jurídico e, portanto, o instrumento apto para a solução das controvérsias (lides) levadas ao conhecimento do Poder Judiciário. Por isso é que o art. 5º, inciso II, da Constituição Federal brasileira de 1988 estipula que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”. Do referido dispositivo constitucional é que advém o princípio da legalidade. Com o advento do novel código de processo civil brasileiro – Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 –, os precedentes judiciais ganham espaço na seara processual.

¹⁷ MARINONI, Luiz Guilherme. O julgamento nas cortes supremas: precedentes e decisão do recurso diante do novo CPC. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 13.

¹⁸ MACIEL, Adhemar Ferreira. Dimensão do direito público. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2000, p. 84

Mais tarde, a doutrina reafirmaria essa premissa de que os princípios gerais do direito são normas fundamentais ou normas gerais do sistema jurídico, entendendo-se que as decisões do STF trouxeram a lume as balizas que a Constituição estabelecia sobre a conduta do desvio de poder do agente público, que, em si, se caracteriza como uso indevido que a autoridade administrativa, dentro de seu campo de discricionariedade, faz da competência que lhe é conferida para atingir finalidade pública ou privada diversa daquela que a lei preceituara, passando por cima do princípio da razoabilidade no poder de tributar.

À preocupação científica de distinguir o significado e o escopo singular dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, acima expostos, necessário se faz acrescentar o fato de que os princípios atuam como mecanismos de controle da produção de normas, haja vista que a norma é concebida e pragmatizada pelo intérprete. De acordo com Eros Grau,

Los principios son normas jurídicas que imponen una optimización, compatibles con vários grados de concretización, de acuerdo con los condicionamientos fácticos y jurídicos; las reglas son normas que prescriben imperativamente una exigência que se cumple o no; la convivencia de los principios es conflictiva; la convivencia de las reglas es atinómica. Los principios coexisten, las reglas antinómicas se excluyen.¹⁹

Desse modo, os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade se complementam sistemicamente e não se vislumbra conflito na interpretação hermenêutica nem na pragmaticidade jurídica em casos concretos, por vezes sendo considerados como um só princípio. Trata-se de meros casos isolados, que não chegam a afetar o sistema constitucional da principiologia jurídica.

Porém entende-se que, na Constituição, como plano de administração estratégica do Estado, a relação de princípios fundamentais não é estipulada em *numerus clausus*, mas de forma exemplificativa. E, por outro lado, os princípios não se criam; se reconhecem e se positivam, conforme o devenir da sociedade.

Os direitos e garantias fundamentais, expressos na Constituição brasileira de 1988, representam o reconhecimento formal, por parte do Estado, dos direitos intangíveis da pessoa humana bem como da impossibilidade de interferência nesses direitos ou de violação deles. Desse modo, são limitações ao poder de tributar do

¹⁹ GRAU EROS, R. *Interpretación y aplicación del derecho*. Madrid: Editorial DYHINSON, 2007. p, 168.

Estado, conforme reza o art. 150, IV da Constituição. Portanto, os direitos fundamentais tributários orbitam na esfera externa do direito fundamental da dignidade humana, esmerilado no art. 1º, III, da Carta Maior de 1988.

Convém ressaltar que a Constituição Federal de 1988 é a lei tributária fundamental, contendo as diretrizes aplicáveis a todos os tributos, como as estipuladas entre os arts. 145 e 156. A Carta Maior é considerada como a norma das normas no sistema jurídico brasileiro, pois é o modo principal de interpretar todos os ramos do direito. A Constituição, centro do sistema jurídico, contém normas que disciplinam a geração de outras normas. Aliás, De Plácido e Silva leciona que

Norma jurídica instituída em lei vem citar a orientação a ser tomada em todos os atos jurídicos, impor os elementos de fundo ou de forma, que se tornam necessários, para que os atos se executem legitimamente. É o preceito de direito. Nela, pois, está contida a regra a ser obedecida, a forma a ser seguida, ou preceito a ser respeitado.²⁰

Por isso é pacífico o entendimento de que a Carta Política é o plano de administração estratégica do Estado brasileiro.

Nesse diapasão, Konrad Hesse leciona que a Constituição deve estar condicionada pela possibilidade de realização do seu conteúdo: “Mientras más sus normas parten de las realidades de la situación histórica y buscan conservar y perfeccionar aquello que ya está delineado en la condición individual de la actualidad, tanto más rápido pueden ellas desarrollar efecto normalizador”.²¹

Dentre as denominadas normas estruturais, estão as que tratam das competências tributárias, especificando quem pode executá-las, de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais. Essa espécie de norma autoriza os Poderes Legislativos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios a criar, *in abstracto*, tributos (conforme o art. 150, I, da Carta Maior de 1988) bem como a estabelecer o modo de lançá-los e arrecadá-los, para isso impondo a observância de vários postulados que resguardam os direitos constitucionais dos contribuintes.

Necessário se faz compreender que os direitos fundamentais estão expressos em normas de natureza declaratória, que os estabelecem materialmente;

²⁰ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 29.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 958.

²¹ HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Porto Alegre: Fabris, 1998. p. 48.

já as garantias constitucionais estão consignadas em normas assecuratórias, as quais têm o condão de assegurar o pleno exercício dos direitos fundamentais. Não é suficiente reconhecer e declarar o direito; deve o Estado garantir sua efetivação. Na seara tributária, não seria suficiente declarar o princípio do não confisco via tributação; o Estado tem que garantir sua efetivação.

Nesse sentido, o STF, como guardião da Constituição, zela pelo respeito ao princípio do não confisco, como se pode constatar, a título de exemplo, no excerto da ementa do julgamento RE 632315 PE²², de 14/08/2012: “[...] I - A vedação à utilização de tributos com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias. [...]”.

Pode-se esboçar, dentro desse contexto, que o direito fundamental do não confisco significa uma prestação negativa, um rotundo “não fazer” do Estado, respeitando os direitos individuais do contribuinte – primeira geração de direitos fundamentais. O Estado deve tutelar esse direito bem como os demais direitos fundamentais tributários e, de igual forma, os direitos individuais, como direito à liberdade de locomoção e inviolabilidade de domicílio e de correspondência.

Vale salientar que o poder de tributar do Estado é uma decorrência natural da garantia dos direitos fundamentais e seu exercício é limitado constitucionalmente. Por isso é que se entende que o Estado é a organização mais perfeita que o homem já concebeu e que vai aperfeiçoando no devenir cotidiano, visando ao desenvolvimento da humanidade numa visão pró-ativa. O tributo é indispensável para que os gestores públicos possam implementar as estratégias públicas em prol de todos.

Portanto, no Estado democrático de direito, os tributos são criados de acordo com a competência tributária que a Constituição brasileira de 1988 confere à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios – os denominados entes políticos. No entanto a outorga dessas competências tem fronteiras, pois, além de demarcar as áreas de atuação de cada ente político, a Constituição também fixa

²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário RE 632315 AgR / PE – Pernambuco. Agravante: Município de Recife. Agravado: Colégio Santa Maria. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 14 ago. 2012. Publicado em: 14 set. 2012a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+632315+PE%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/otrcxvv>>. Acesso em: 24 set. 2014.

balizas, que resguardam valores por ela considerados importantes, com especial atenção para os direitos e garantias individuais.

A Constituição brasileira de 1988 enfatiza veementemente os limites ao poder de tributar do Estado, como o estipulado no art. 150, IV, que visa evitar violações aos direitos fundamentais tributários, vedando o confisco via tributação.

De acordo com Samantha R. Meyer-Pflug e Mariana Barboza Baeta Neves, na Constituição brasileira de 1988 “[...] há dispositivos que garantem direitos fundamentais que se constituem em limites ao poder de tributar. Esses limites podem ser genéricos, quando se destinam a tributos e contribuições, ou específicos, quando se aplicam somente a impostos específicos.”²³ Pois a ordem jurídica brasileira possui sólida moldura constitucional que dá suporte a toda atividade política e administrativa do Estado no campo da tributação e as respectivas balizas, esmeriladas no texto magno de 1988; desse modo, há no ordenamento jurídico limites ao poder de tributar como regras constitucionais.

No texto constitucional estão esmerilados os limites ao poder de tributar do Estado. Melhor dizendo, a Constituição como plano de administração estratégica organizacional guia o Estado sobre como e até onde ele pode tributar sem ofender o sistema tributário constitucional. Exemplificativamente, é proibido o confisco, em harmonia com o art. 150, IV, que encerra um preceito vinculante, o qual inibe o exercício da competência tributária além das balizas preestabelecidas pela Constituição como limites ao poder de tributar por parte das pessoas políticas. Isto é, o primeiro limite à tributação radica na estrita observância das normas constitucionais tributárias.

Entre outras limitações ao poder de tributar, existe o respeito aos princípios federativos – da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da anterioridade, da isonomia, da boa-fé, entre outros. A Constituição de 1988 dedica um capítulo à matéria tributária para regular a estrutura do sistema impositivo tributário nacional. No direito comparado, como no caso da Constituição espanhola de 1978, somente em dois artigos ela trata sobre o sistema tributário. No art. 31, inciso 1, trata dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia tributária, do não confisco, da progressividade e da legalidade e, no art. 133, estipula

²³ MEYER-PFLUG, Samantha Riveiro, NEVES, Mariana Barboza Baeta. A proteção dos direitos fundamentais em fase dos principais tributos. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra et al. (organizadores). Direito tributário e direitos fundamentais [recurso eletrônico]: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Eusevier, 2012. p. 55.

que somente o Estado tem competência originária para instituir tributos, facultando às leis a delegação de competência às Comunidades Autônomas e às Corporações Locais.

Entende-se que o Estado foi concebido para servir ao cidadão, e não o inverso. Mas, como a organização estatal é complexa, necessário se faz que as normas, como parte da estrutura burocrática, sejam respeitadas, sem que isso queira significar que não possam ser atualizadas conforme o devenir da dinâmica da organização estatal, pois a Constituição brasileira é o estatuto da Federação, e o pacto republicano para a manutenção harmônica dos Poderes da República é a regra na democracia. Portanto, sabiamente, a competência tributária, como era de se esperar, já nasce limitada no seio constitucional.

Isto posto, o Estado, como organização, é um sistema aberto, para cuja sobrevivência tem que atuar competitivamente, levando em conta os anseios, aspirações e necessidades do público-alvo bem como as mudanças no cenário das nações, das organizações privadas e do terceiro setor.

No tocante à limitação, em relação aos impostos, existe a imunidade recíproca entre os entes federativos (União, estados, municípios, e Distrito Federal), no que diz respeito a templos, partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, entidades educacionais e de assistência social bem como livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Também no escopo da imunidade recíproca se incluem as empresas públicas, pois assim entendeu o STF no julgamento do (RE) 627051, realizado em 12-11-2014. Eis excerto da decisão:

O Supremo Tribunal Federal (STF) afastou a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) nos serviços de transportes de mercadorias realizados pela Empresa de Correios e Telégrafos (ECT). No entendimento do Tribunal, o serviço está abrangido pela imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal.²⁴

A Corte brasileira entendeu que não cabe a incidência do ICMS no caso das mercadorias transportadas pela ECT, uma vez que se trata de empresa pública sujeita a obrigações que não se estendem às empresas privadas. Nessa linha de

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 627051 / PE – Pernambuco. Recorrente: Empresa de Correios e Telégrafos (ECT). Recorrido: Estado de Pernambuco. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 12 nov. 2014. Publicado em: 11 fev. 2015a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=279645>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

entendimento baseou-se a decisão do julgamento do ARE 861545 AgR / RJ – Rio de Janeiro –, realizado em 07/04/2015. Eis excerto extraído da decisão:

1. O Supremo reconheceu a possibilidade de extensão da imunidade recíproca sobre a renda, os bens e o patrimônio de sociedade de economia mista que desempenha serviço de interesse público em caráter exclusivo. 2. A instância ordinária apontou preenchimento dos requisitos necessários para a incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.²⁵ (grifo nosso).

A decisão agravada está consonante com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido da preservação constitucional do princípio da imunidade tributária recíproca entre os entes federativos, haja vista que a Companhia Docas do Rio de Janeiro é sociedade de economia mista que desempenha serviço de interesse público em caráter exclusivo.

Daí que a face visível das limitações do poder de tributar do Estado brasileiro desdobra-se nos princípios constitucionais tributários, nas imunidades tributárias estampadas nos arts. 150 a 152 da Constituição e nas isenções tributárias. A respeito disso, vale salientar que a Corte Suprema brasileira, ao julgar o RE 635688, em 16-10-2014, assim se pronunciou: “O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou sua posição segundo a qual a redução da base de cálculo equivale a uma isenção parcial, para fins de utilização de créditos do Imposto sobre Circulação de Bens e Mercadorias (ICMS).”²⁶ Eis que a Suprema Corte brasileira deu elasticidade à isenção tributária estipulada no art. 150, § 6.º, da Constituição, portanto sentando um precedente judicial.

No entanto os limites do poder de tributar do Estado estipulados pela Constituição não se esgotam nos mandamentos desses artigos; algumas imunidades tributárias estão dispostas em outros artigos da Carta Política. Sendo a ordem jurídica constitucional um sistema conglobante e dinâmico, possibilita que os

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No Recurso extraordinário com agravo - ARE 861545 AgR / RJ - Rio de Janeiro. Imunidade recíproca. IPTU. Agravante: Município de Angra dos Reis. Agravado: Companhia Docas do Rio de Janeiro. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 07 abril de 2015. PUBLIC 24 abril 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+rec%EDproca+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o3ml3hk>>. Acesso em: 25 set. 2015.

²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 635688 / RS – Rio Grande do Sul. Tributário. Recorrente: Santa Lúcia S/A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: [s.d.]. Publicado [Despacho] em: 10 mar. 2015b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=277675>>. Acesso em: 20 out. 2014.

limites da competência tributária não se resumam apenas aos que estão estipulados no texto constitucional. A Constituição, em si mesma, abre possibilidades para a atuação de outras espécies normativas, como a lei complementar, resoluções do Senado, convênios, entre outras, que, em tese, podem balizar o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos.

Os parágrafos acima encaminham o pensamento científico da essência e dos fins da Constituição, que, naturalmente, abrange a seara da tributação. Sob essa visão, Ferdinand Lassalle diz que “[...] no espírito unânime dos povos, uma Constituição deve ser qualquer coisa de mais sagrado, de mais firme e de mais imóvel que uma lei comum.”²⁷ Desse modo, fica evidente a força ativa que, por si mesma, detém a Constituição, por isso o poder de tributar do Estado está limitado aos mandamentos constitucionais e a essas balizas, e não deve extrapolá-las.

Veja-se a seguir, a topografia da ordem tributária no texto da Constituição de 1988::

Título VI - Da tributação e do orçamento - Capítulo I - do sistema tributário nacional

Seção I - Dos princípios gerais – arts. 145 a 149;

Seção II - Das limitações do poder de tributar – arts. 150 a 152;

Seção III - Dos impostos da União – arts. 153 a 154;

Seção IV - Dos impostos dos estados e do Distrito Federal – art. 155;

Seção V - Dos impostos dos municípios – art. 156.

No entanto, há mais preceitos, que estão dispersos no texto constitucional. É o que ocorre com o art. 195, inserido no Título VIII - Da ordem social, que trata das contribuições securitárias e previdenciárias; assim como os arts. 239 e 240 do Título IX – Das Disposições Constitucionais Gerais, que tratam, respectivamente, das contribuições para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), SESC, SENAC, SESI e SENAI.

²⁷ LASSALLE, Ferdinand. O que é uma Constituição. Campinas: Minelli, 2005. p. 14.

1.1 O ESTADO E O TRIBUTO

O Estado é a organização *sui generis* concebida para proteger a convivência do homem em sociedade, por isso tem que ser mantido economicamente pela sociedade – os contribuintes –, que a concebeu, implementou e vai aperfeiçoando-a conforme as mudanças que ocorrem; portanto a finalidade do tributo é considerada preponderante nas finanças estatais. Embora a característica essencial do tributo seja a compulsoriedade de seu pagamento, isto é, o fato de ele ser, precisamente, imposto, isso não lhe subtrai a importância estratégica que encerra em si mesmo, para a sobrevivência financeira do Estado.

De início, convém frisar que o Estado é uma organização complexa, portanto sua estrutura é também complexa, e se apresenta dinâmica no devenir da linha do tempo, acompanhando as mudanças inerentes às organizações – nesse caso, no cenário das nações.

Aristóteles cunhou a célebre afirmação “o homem é naturalmente um ser político”²⁸, pois entendia que o homem é um ser que necessita de coisas e dos outros, sendo, por isso, um ser carente e imperfeito, que busca a comunidade para alcançar a completude. A partir disso, ele deduziu que o homem é naturalmente político. Além disso, para Aristóteles, quem vive fora da comunidade organizada – a cidade, ou *pólis* – ou é um ser degradado ou um ser sobre-humano. Isso porque o ser humano é gregário; caso contrário, não teria sobrevivido no devenir da evolução da sociedade humana.

Conforme Paulo Henrique Faria Nunes,

Thomas Hobbes nega a perspectiva aristotélica sob a qual o homem é naturalmente um ser político. A visão de Hobbes quanto à condição natural humana é diametralmente oposta à de Aristóteles. Enquanto este vislumbra a sociedade como característica inata da espécie humana e vê na família o agrupamento originário e/ou primitivo que teria um desenvolvimento gradual para a constituição de núcleos maiores e mais desenvolvidos (aldeias) até se chegar à constituição da *polis*, Hobbes descarta a origem familiar da sociedade civil e refuta o entendimento dos indivíduos na condição de animais políticos.²⁹

²⁸ ARISTÓTELES. *A política*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 9.

²⁹ NUNES, Paulo Henrique Faria. *O pensamento político de Hobbes*. São Paulo: Simplíssimo Livros, 2010. Disponível em: https://books.google.com.br/books?id=TYyxM_TPdNEC&printsec=frontcover&dq=o+pensamento+pol%C3%ADtico+de+thomas+hobbes+%E2%80%93+paulo+henrique+faria+nunes&hl=pt-

Uma coisa, porém é certa, como já enfatizado: o ser humano é uma das criaturas gregárias por excelência no seio da natureza, independentemente de ser ou não um ser político.

1.1.1 Origem do Estado

De acordo com Jorge Miranda, “encontram-se sociedades historicamente antecedentes da formação do Estado, ainda que não inelutavelmente conducentes à passagem a Estado: são, entre outras, a família patriarcal, o clã, a *gens* romana, a fratria grega, a gentilidade ibérica, o senhorio feudal.”³⁰

Hamurábi, que viveu supostamente por volta de 1810 a.C., foi o sexto rei da primeira dinastia babilônica dos amoritas e o fundador do 1º Império Babilônico. Unificou o mundo mesopotâmico, unindo os sumérios e os semitas e conduzindo a Babilônia ao máximo esplendor. Para isso, ele instituiu impostos e tributos em benefício das obras públicas. Ou seja, onde há um Estado, o tributo é iniludível, senão como esse Estado servirá à população existente sob seu manto?.

Por outro lado, René Descartes salienta que

[...]os povos que, sendo no passado semisselvagens e apenas se tendo civilizado a pouco e pouco, apenas fizeram suas leis à proporção em que foram a isso obrigados pelo perigo dos crimes e conflitos, não poderiam ser tão civilizados quanto os que, desde que se reuniram, seguiram as constituições de algum prudente legislador”.³¹

Desse modo, fica evidente, no pensamento do autor, que a emergência da Constituição e do respeito a seus mandamentos assegurava proteção e desenvolvimento ao povo, sob o manto dessa ordem legal. É o devenir da sociedade na construção do Estado democrático de direito.

Gloria M. Delgado de Cantú leciona que “La unidad política que hoy se conoce como Estado-nación moderno tuvo su origen en la Europa de finales del siglo XV, como resultado de la decadencia de las instituciones medievales en que se

BR&sa=X&ei=VNqSVZ3rM8aZgWT91YBw&ved=0CB0Q6AEwAA#v=onepage&q=Thomas%20Hobbes%20nega%20a%20perspectiva%20aristot%C3%A9lica%20&f=false. Acesso em: 30 jun. 2015.

³⁰ MIRANDA, Jorge. Teoria do estado e da constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 20.

³¹ DESCARTES, René. Discurso sobre o método. 9.ed. Curitiba: Hemus, 2000. p. 31.

habia sostenido el orden feudal: la nobleza y el clero. Esa decadencia coincidió con el ascenso social de la *burguesia*, grupo de artesanos-comerciantes, en cuya riqueza y prestigio se apoyaron los monarcas de algunos territórios para restar fuerza a los señores feudales y a la Iglesia católica, y, una vez sometidos éstos, los monarcas pudieron centralizar el poder y integrar vários reinos pequenos en una sola entidade política unificada”.³² Desse modo, foi criada uma estrutura política sólida dentro de um polígono geográfico com fronteiras políticas definidas e sob o conceito de soberania nacional, com uma estrutura política administrativa sólida, com forças armadas leais ao soberano, um sistema financeiro estável bem como um corpo diplomático capaz de reconhecer os estados vizinhos e com eles manter boas relações de convívio.

Por outro lado, com a evolução, na linha do tempo, o termo “Estado” passa a designar a sociedade política que reflete a evolução de seus tipos e dos respectivos conceitos. Destarte à *polis* grega e à *civitas*, ou *república*, seguem-se, na Idade Média, a adoção da *regnum*, como entidade política juridicamente constituída e diferenciada da pessoa do rei. *Corona*, torna-se, mais tarde, sua expressão simbólica; *terra* é locução corrente; *civitas* não possui sentido político. É só com o aparecimento do moderno Estado europeu que se impõe uma nova denominação³³. Vem a ser na Itália renascentista, com grande variedade de organizações e formas políticas, que se consagra uma dogmatização genérica, neutra e, sobretudo, mais abstrata. Aí o vocábulo Estado (*stato*), certamente proveniente do latim *status*, se consolida como expressão organizacional.

O autor que introduz o termo “Estado” na linguagem científica é Maquiavel, em 1513, em sua obra intitulada *O Príncipe*, publicada, postumamente, em 1532: “Todos os Estados que existem e já existiram são e foram sempre repúblicas ou principados”³⁴. Porém Paulo Bonavides salienta que o vocábulo Estado

[...] só ficou consagrado muito tempo depois, porquanto faltava o dado estabilizador e legitimante do conceito que unicamente a face jurídica lhe havia de ministrar para associá-lo, em definitivo, à instituição nascente, ou seja, o Estado, definido já em seus

³² DELGADO DE CANTÚ, G. M. *México: estruturas política, económica y social*. 2.ed. Ciudad de México: Pearson Prentice Hall, 2003, p. 46.

³³ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*, op. cit., pp. 33-34.

³⁴ MAQUIAVEL. *O príncipe*. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 29.

elementos constitutivos e positivado num sistema de organização permanente e duradouro.³⁵

É a estrutura organizacional que caracteriza o Estado como a organização mais perfeita, a mais complexa que o homem concebeu, implementou e vai aperfeiçoando no devenir evolutivo para atender as necessidades da coletividade social.

Darcy Azambuja entende que

O Estado é uma sociedade, pois se constitui essencialmente de um grupo de indivíduos unidos e organizados permanentemente para realizar um objetivo comum. Ela se denomina sociedade política, porque, tendo sua organização determinada por normas de Direito positivo, é hierarquizada na forma de governantes e governados e tem uma finalidade própria, o bem público.³⁶

O Estado, como organização, é pessoa jurídica com identidade própria, sede específica e abrangência física sob determinado polígono geográfico, onde exerce soberania. No caso do Estado brasileiro, a natureza jurídica se consubstancia na União, pessoa jurídica de direito público interno, que exerce competências próprias conferidas pela Constituição nos arts. 21 a 24. A União é um dos entes federativos que compõem o Estado federal brasileiro – entidade de direito constitucional –; a República Federativa do Brasil – entidade de direito das gentes –, dotada de personalidade de direito público internacional.³⁷ O Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência sobre a competência da República Federativa do Brasil no cenário das nações, como mostra o excerto da ementa do julgamento do RE 229096, realizado em 16/08/2007:

[...] 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, [...]³⁸

³⁵ BONAVIDES, Paulo. Teoria geral do Estado. 8.ed. São Paulo:Malheiros, 2008. pp.36-37.

³⁶ AZAMBUJA, Darcy. Teoria geral do Estado. 38.ed. São Paulo: Globo, 1998. p.2.

³⁷ CARBALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional. 14.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. p. 872.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 229096 / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: Central Riograndense de Agroinsumos LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em: 16 ago. 2007. Publicado em: 11 abr. 2008a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+>

Ressalte-se que, da tutela do Estado, o homem sensível não se emancipa jamais. O Estado o envolve na teia de laços inflexíveis e complexos, que começam antes de seu nascimento, com a proteção dos direitos do nascituro, e se prolongam até depois da morte, na execução de suas últimas vontades.

A frase de Amitai A. Etzioni: “nascemos vivemos e morremos em organizações”³⁹ dá uma ideia do poder envolvente do Estado sobre os cidadãos. Essa frase tornou-se clássica entre os estudiosos das organizações. Lembra que o mundo atual, criado pelo homem, é inteiramente organizacional, povoado por organizações públicas, privadas e do denominado terceiro setor. Esse complexo organizacional foi criado e é constantemente aperfeiçoado para melhor servir à sociedade.

Sob o escopo dessa ideia, andou bem o STF na proteção ao nascituro, tal como mostra, exemplificativamente, o julgamento, em 29/05/2008, da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 3510 / DF – Distrito Federal):

[...] O Direito infraconstitucional protege por modo variado cada etapa do desenvolvimento biológico do ser humano. Os momentos da vida humana anteriores ao nascimento devem ser objeto de proteção pelo direito comum. O embrião pré-implanto é um bem a ser protegido, mas não uma pessoa no sentido biográfico a que se refere a Constituição [...].⁴⁰

Eis, pois, que o Estado brasileiro dispensa efetiva proteção à maternidade e ao nascituro, haja vista que a melhor riqueza de uma sociedade é sua gente com saúde, educação, moradia e seguridade plena, o que lhe possibilitaria melhor explorar os recursos naturais de forma racional, para isso gerando conhecimento científico e tecnológico capaz de acompanhar sua dialética evolutiva no cenário das nações, visando conquistar sua independência no que se refere a ciência e tecnologia e, desse modo, alcançar o desenvolvimento sustentável do país.

Embora em cada sociedade se desenvolvam vantagens competitivas diferenciadas, o ideal seria que a capacitação científica, tecnológica, política e cívica

229096+direito+internacional+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pqy8ueu>. Acesso em: 09 dez. 2014.

³⁹ ETZIONI, Amitai. Organizações modernas. 5.ed. São Paulo: Pioneira, 1976.

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3510 / DF – Distrito Federal. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 06 dez. 2005. Publicado em: 28 maio 2010a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Direito+%E0+vida+do+nascituro%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mvkkhu>>. Acesso em: 15 set. 2014.

incluísse a industrialização total das matérias-primas – riquezas naturais – extraídas do solo pátrio, gerando riqueza agregada e, conseqüentemente, aumento na arrecadação de tributos, o que, por si, propicia a prestação pelo Estado de maiores e melhores serviços públicos. Entende-se que a plena industrialização das matérias-primas nacionais seria o desejável, pois, assim, o Estado aumentaria a arrecadação de tributos, propiciando também a exportação de produtos manufaturados. Em suma, a riqueza nacional seria otimizada.

Desse modo, no mundo moderno, não resta dúvida de que o Estado é a mais formidável das organizações e tem por tarefa indeclinável nunca desaparecer do cenário das organizações estatais (Estados) e lutar para o desenvolvimento pleno da sociedade sob seu manto. Na linha do tempo, o fenômeno sociopolítico do contratualismo, concebido por Thomas Hobbes – matemático, teórico político, e filósofo inglês, autor de *Leviatã* (1651) e de *Do Cidadão* (1651) –, introduziu uma nova fundamentação do poder, segundo a qual este já não provém da divindade, mas do próprio homem e de sua razão pragmática, bem como dos imperativos racionais que afixam a sobrevivência ameaçada da espécie humana, na visão daquele pensador.

A partir da genial ideia de que o poder já não flui da divindade, emerge o Estado constitucional, ou Estado de direito, da separação dos poderes, que veio a lume após as duas grandes revoluções do fim do século XVIII, isto é, a revolução da Independência da América do Norte – *North America* – e a Revolução Francesa. Da primeira emergiu a união política das 13 colônias emancipadas do domínio colonial inglês que deram origem aos Estados Unidos da América, cujo influxo do ideário libertador se estendeu para as colônias espanholas, o que resultou em considerável número de repúblicas emancipadas. Por outro lado, a Revolução Francesa propiciou a Europa das nacionalidades, da consciência constitucional, da legitimidade constituinte, monarquias constitucionais. É o início do Estado liberal na linha do tempo, passando por diversas nuances organizacionais, até o presente momento, com o Estado neoliberal.

O Estado constitucional se constitui num artefato econômico, político, social, moral e jurídico de um turbilhão de ideias, que foi obra de filósofos constitucionalistas – J. Locke, Montesquieu, Rousseau, Sieyès, Constant e E. Kant –, os quais visavam à transformação do mundo e à reengenharia da estrutura das

instituições em um novo cenário da evolução organizacional do Estado na linha do tempo.

Na emergência do Estado brasileiro, vislumbra-se em três períodos o constitucionalismo pátrio, na medida em que ele reflete o grau de influxo ora das instituições europeias ora das americanas.⁴¹

O primeiro período constitucional, núcleo das reflexões subsequentes, transcorre nas décadas iniciais do século XIX. Corresponde ao influxo hegemônico do modelo europeu, portador daquele liberalismo doutrinário e institucional que se propagou, a partir do seu nicho na França, a vários países.

O segundo período constitucional começa com a proclamação da República, no dia 15 de novembro de 1889. Naquele célebre dia, o Marechal Deodoro da Fonseca assumiu provisoriamente o posto de presidente do Brasil. Na histórica noite desse mesmo dia, o marechal assinou o manifesto proclamando a República no Brasil e instalando um governo provisório. A partir de então, o país seria governado por um presidente escolhido pelo povo, por meio das eleições. Desse modo, após 67 anos, a monarquia chegava ao fim no Brasil. Na árdua tarefa de moldar as novas instituições, o novo Estado se estruturou sob a tríplice feição: republicana (forma de governo), presidencialista (sistema de governo) e federativa (forma de Estado).

Durante o Governo Provisório (1889-1891), houve eleições para a Assembleia Constituinte (assembleia que se reuniria para elaborar uma nova constituição). Os deputados eleitos elaboraram, votaram e, em 24 de fevereiro de 1891 aprovaram a primeira Constituição da República. Genericamente, essa constituição seguia o modelo da dos Estados Unidos da América. Uma de suas principais características foi a adoção do federalismo; assim, as antigas províncias foram transformadas em estados, que passaram a ter autonomia administrativa.

Por último, vislumbra-se um terceiro período constitucional no devenir do Estado brasileiro, cuja fase de identidade ainda tem contornos indefinidos, mas que mostra fortes traços de degradação institucional, sendo possível imaginar uma nova estrutura de Estado que está por se engendrar, como consequência natural do ciclo de vida das organizações. É o fenômeno natural da vida: engendra-se,

⁴¹ BONAVIDES, Paulo. Teoria geral do Estado, op. cit., p. 73.

nasce, cresce, amadurece, envelhece e morre. O Estado, como organização, não escapa a essa realidade ineludível.

1.1.2 Origem do tributo

O tributo é visto como a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um Estado, ele se projeta sobre o polígono geográfico de sua soberania.

A origem do tributo, na história da humanidade, está relacionada com o aparecimento do embrião organizacional – lá nos primórdios da sociedade humana – que mais tarde daria origem ao Estado, o qual logo se estruturou como a organização reitora da paz e do desenvolvimento científico e tecnológico da humanidade.

Os governantes primitivos faziam pressão no sentido de legitimar a cobrança dos tributos, ligando-os ao caráter divino do poder político, ou justificando-o com a proteção que o soberano dava aos súditos em caso de conflito com outros povos.⁴² Aliás, o ímpeto do conflito ou da guerra entre os povos é tão enraizado na cultura humana que dá a impressão de que é inato no ser humano. Por isso mesmo, de modo semelhante a como ocorria nos primórdios, nos tempos atuais tem-se notícias de que se gasta quase a metade do PIB mundial na fabricação e na comercialização de armas, supostamente para defesa do homem contra o próprio homem. Notícia sobre pesquisas do escritor Robert McNamara (ex-secretário da Defesa, dos E.U.A) informa que o mercado mundial de armas comercializa mais de US\$950 bilhões em apenas um ano.⁴³

Embora a indústria bélica gere tributos para os cofres do fisco, os efeitos colaterais são devastadores, devido ao comércio ilegal de armas, alimentando o poder bélico das nações e dos grupos criminosos, além daquele dos indivíduos que, com posse de armas, se encorajam a violar o bem do próximo. É o drama da violência urbana do homem contra o homem.

⁴² AMED, Fernando José, NEGREIROS, P. J. L. de C. História dos tributos no Brasil. São Paulo: SINAESP, 2000. p. 20.

⁴³ Veja: IMPACTO CEREBRAL [blog]. O dinheiro gasto em armas acabaria com a fome do mundo. 05 out. 2010. Disponível em: <<http://www.impactocerebral.com/2010/10/o-dinheiro-investidos-em-armas-mataria.html>>. Acesso em: 10 jun. 2015.

O tributo, portanto, acompanha o devir da sociedade humana, desde a antiguidade até a atualidade, não restando dúvida de que continuará, e de forma cada vez mais aperfeiçoada, conforme a evolução da estrutura orgânica do Estado na linha do tempo, pois é a fonte principal da receita derivada para fazer frente às despesas públicas. Desse modo, não resta dúvida de que o fim essencial do tributo é financeiro: ele deve prover o necessário às despesas do Poder Público.

Paul Hugon ensinava que “Nas nações modernas – seja qual for seu regime econômico – o imposto representa a principal fonte de receita ordinária e normal do orçamento.”⁴⁴ Ainda, o referido doutrinador entendia que a imposição do imposto não resultava de uma convenção livremente aceita pelo contribuinte, mas, ao contrário, era como uma necessidade natural e social. A base histórica do imposto não está, pois, numa obrigação contratual, mas, sim, num ato de soberania. O lançamento do imposto é um dos privilégios e um dos atributos da soberania do Estado.⁴⁵

O tributo é um ato obrigatório e não contratual; é uma imposição jurídica. É o Estado que fixa a alíquota, assegurando, pelo poder da lei, sua arrecadação, se necessário. Convém ressaltar que o tributo é um ato de interesse geral da coletividade, pois os indivíduos devem contribuir na medida de sua capacidade econômica para as finanças do Estado, e este, por sua vez, deveria oferecer os serviços públicos e propiciar a redistribuição de renda conforme o espírito da Constituição.

Como aponta Paulo de Barros Carvalho, ao prefaciар o livro intitulado *História dos tributos no Brasil*, “[...] é uma constante das legislações modernas a preocupação com o fiel cumprimento dos deveres jurídico-tributários por parte dos destinatários, o que representa, por outro ângulo, a luta sempre viva para dar eficácia aos mandamentos legais.”⁴⁶ Nesse linha de entendimento, o Supremo Tribunal Federal, frequentemente, se abebera na melhor doutrina para justificar as decisões sobre julgamentos de lides, como fez no julgamento do Mandado de Segurança MS 33340/DF – Distrito Federal –, julgado em 26/05/2015, conforme este excerto da decisão:

⁴⁴ HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro*. 2.ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1951. p. 15.

⁴⁵ HUGON, Paul. *O imposto: teoria moderna...*, op. cit., p. 17.

⁴⁶ AMED, Fernando José, NEGREIROS, P. J. L. de C. *História dos tributos no Brasil*, op. cit., p. 12.

[...]numa República, impõe-se responsabilidade jurídica pessoal a todo aquele que tenha por competência (e conseqüente dever) cuidar de tudo que é de todos”. (BRITTO, Carlos Ayres. O regime constitucional dos Tribunais de Contas. In: Revista do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Volume 8. 2º semestre de 2014. Rio de Janeiro: TCE-RJ, p. 18 e 20) II - “A legitimidade do Estado Democrático de Direito depende do controle da legitimidade da sua ordem financeira. Só o controle rápido, eficiente, seguro, transparente e valorativo dos gastos públicos legitima o tributo, que é o preço da liberdade. O aperfeiçoamento do controle é que pode derrotar a moral tributária cínica, que prega a sonegação e a desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública. (TORRES, Ricardo Lobo. Uma Avaliação das Tendências Contemporâneas do Direito Administrativo. Obra em homenagem a Eduardo García de Enterría. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 645).[...]”⁴⁷ (grifo nosso).

Estêvão Horvath entende “a capacidade contributiva, exatamente como um dos princípios fundantes da imposição tributária. Isto porque este postulado decorre da ideia de que o Estado, ao desempenhar suas atividades, necessita de dinheiro”.⁴⁸ Desse modo, reforça a ideia iniludível de que as despesas públicas devem ser financiadas pelos contribuintes – pessoas naturais e jurídica, na medida de sua capacidade econômica –, para que a Administração Pública possa prestar o serviço público à sociedade conforme estabelece a Constituição.

Maria Sylvia Z. Di Pietro leciona que se entende por serviço público “toda atividade material que a lei atribui ao Estado para que a exerça diretamente ou por meio de seus delegados, com o objetivo de satisfazer concretamente às necessidades coletivas, sob regime jurídico total ou parcialmente público”.⁴⁹ Desse modo, a prestação do serviço público, conforme o art. 175 da Constituição de 1988, é de incumbência do Estado: “Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos.”⁵⁰

⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança MS 33340 / DF - Distrito Federal. Direito Administrativo. Controle legislativo financeiro. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento: 26/05/2015. PUBLIC 03 ago.de 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28o+tributo+%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ncexwj5>. Acesso em: 25 set. 2015.

⁴⁸ HORVATH, Estêvão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 67.

⁴⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 17.ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 99.

⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: promulgada em 5 de outubro de 1988. [Brasília, s.n.], 1988a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01 fev. 2014.

Ressalte-se que o Estado é uma organização concebida pelo homem para propiciar sua sobrevivência na forma de sociedade na qual os direitos fundamentais de cada indivíduo sejam preservados e se possibilite a paz social e o desenvolvimento científico e tecnológico pleno em benefício de todos. Em contrapartida, como toda organização tem despesas para sua manutenção, cada pessoa – natural ou jurídica – deve contribuir economicamente, na medida da sua capacidade, para a receita do Estado. Por isso se diz que a tributação é uma obrigação com dimensão moral, ética e jurídica. Cabe ao cidadão fiscalizar à gestão pública, à luz dos dispositivos constitucionais.

Nada mais ético, moral e justo que cada cidadão participar no pagamento dos gastos públicos, contribuindo, via tributação, na medida de sua capacidade econômica, haja vista que o Estado é como se uma cooperativa fosse, onde todos se beneficiam dos frutos da gestão. Eis a razão da emergência do princípio da capacidade econômica, que hoje está estampado nas cartas constitucionais dos diversos Estados democráticos de direito. Assim, na Constituição brasileira de 1988, encontra-se no art. 145 § 1º; na Constituição espanhola, no art. 31.1; na Constituição italiana, no art. 53.

Vale salientar que o princípio da capacidade econômica nunca deveria estar dissociado do princípio maior da igualdade, até porque é aquele a aplicação em concreto deste. Na verdade, o princípio da capacidade contributiva se vislumbra como um subprincípio do da igualdade.

Na feição atual do Estado, o contribuinte tem poder constitucional para fiscalizar o manejo das receitas pelo Estado, haja vista que é ele quem elege os responsáveis por sua gestão, por meio da modalidade da democracia representativa.

Benedito Ferreira leciona que

A origem do Imposto Fiscal remonta a tempos que se perderam no pretérito da humanidade. Historiadores ilustres, em todas as épocas, invariavelmente, procuraram registrar, ao descreverem usos e costumes das civilizações, os seus sistemas tributários. Heródoto, talvez o mais célebre da antiguidade, viajante que foi, através dos continentes então conhecidos, Àsia, África e Europa, convivendo com os habitantes e aprendendo os seus costumes, lendas e histórias, assinalou para a posteridade, escrevendo e informando-nos, a cobrança de impostos, em razão do chamado vínculo de Jurisdição Fiscal, aos habitantes dos antigos impérios que povoavam as regiões dos rios Tigre, Orange e Eufrates, há mais de quatro mil

anos, anteriores à Era Cristã. Segundo Heródoto, tributava-se 10% sobre a produção, que se constituíam na “décima”, e a quota de contribuição de cada um às despesas do Estado, devida por todas as camadas sociais.⁵¹

Por outro lado, Montesquieu leciona que as rendas do Estado são uma porção que cada cidadão, por força imperativa, dá de seu bem para fazer jus à segurança da outra porção, ou para que dela possa desfrutar agradavelmente. Para bem fixar essas rendas, cumpre considerar tanto as necessidades do Estado quanto as dos cidadãos, pois não se deve tirar do povo, privando-o da satisfação de suas necessidades primárias, para favorecer as necessidades do Estado.⁵²

Já para Mirabeau *apud* José Fernando Cedeño de Barros,

O imposto é uma dívida comum dos cidadãos, uma espécie de prêmio pago em troca das vantagens que a sociedade politicamente organizada lhe proporciona. O imposto não seria mais que um adiantamento para obter a proteção da ordem social, uma condição imposta, a cada um, para todos.⁵³

Acontece que o “dono” do Estado – em *tese* – é a população sediada no território nacional. Aí estaria a razão pelo zelo da *res pública*, o que, por vezes, parece não acontecer no Estado, com a sonegação fiscal e a dilapidação dos cofres públicos por delinquentes do “colarinho branco”. Até existe no Brasil a Lei 7.492, de 1986⁵⁴, para punir essa espécie de crimes contra as finanças públicas.

No ordenamento jurídico brasileiro, conceitua-se tributo como sendo “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”⁵⁵, conforme estampado no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Portanto

⁵¹ FERREIRA, Benedito. Legislação tributária: A história da tributação no Brasil. Brasília: Ed. do Senado, 1986. p. 14.

⁵² MONTESQUIEU. Do espírito das leis. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 221.

⁵³ BARROS, José Fernando Cedeño de. Aplicações dos princípios constitucionais do processo no direito tributário. 2.ed. Barueri: Manole, 2004. p. 29.

⁵⁴ BRASIL. Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional e dá outras providências. [Brasília, s.n.], 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7492.htm>. Acesso em: 01 fev. 2014.

⁵⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [Brasília, s.n.], 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01 fev. 2014.

o vocábulo tributo (gênero) engloba todas as obrigações pecuniárias cobradas pelo Estado, com exceção das punições por atos ilícitos.

O tributo é uma das atitudes pragmáticas da genialidade humana para sustentar financeiramente a organização (pessoa jurídica de direito público) que administra a sociedade humana, politicamente organizada, propiciando, desse modo, a paz social e dando azo ao desenvolvimento científico, tecnológico e artístico, que traz o respeito e a realização da dignidade humana.

No Brasil, já na Constituição de 1946, houve o cuidado, por parte do constituinte, de estabelecer balizas para a proteção do contribuinte. Nesse diapasão, os princípios constitucionais ganharam espaço crescente no texto constitucional. A Constituição de 1988 é a que mais contém limitações expressas em matéria tributária. Aliomar Baleeiro entende que “O sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos por acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”⁵⁶.

O imposto, que é uma espécie do gênero tributo, é orientado pelos critérios constitucionais da generalidade, da universalidade e da progressividade. Quanto ao princípio da generalidade, em sua feição subjetiva, todas as pessoas podem estar sujeitas à tributação, independentemente de sua posição na esfera socioeconômica, que lhe permitiu obter determinada remuneração. Por outro lado, o princípio constitucional tributário da universalidade refere-se a uma abrangência objetiva, isto é, que todas as rendas e proventos poderão ser tributados, independentemente de sua origem. Já na aplicação do princípio da progressividade, vislumbra-se que o imposto tenha que ser mais gravoso para aqueles contribuintes que recebam maior remuneração e menos gravoso para os que recebam menos.⁵⁷

Apesar das balizas que limitam o poder de tributar, no atual ordenamento jurídico brasileiro, percebe-se a alta carga tributária que, para o contribuinte, significa trabalhar anualmente cinco meses só para pagar tributos.⁵⁸ Nessa carga, somam-se

⁵⁶ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 2.

⁵⁷ BORBA, Cláudio. Direito tributário II. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. pp. 115-116.

⁵⁸ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). Brasileiro trabalha cinco meses por ano para pagar impostos. [São Paulo: s.n., c2012]. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/103/Brasileiro-trabalha-cinco-meses-por-ano-para-pagar-impostos>>. Acesso em: 01 fev. 2014.

mais de 90 diversas espécies de tributos.⁵⁹ De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o cálculo considera os impostos sobre a renda, o patrimônio e o consumo. Em média, há comprometimento de 40,98% da renda bruta do trabalhador para os fiscos federal, estadual, distrital (DF) e municipal. Ainda segundo o IBPT, entre os trinta países com cargas tributárias mais altas, o Brasil é o que menos reverte a arrecadação tributária à sociedade na forma de serviços e investimentos. Além de trabalhar cinco meses no ano só para pagar impostos, o brasileiro precisa dedicar a renda de outros quatro meses para suprir a lacuna deixada pelos maus serviços prestados pelo Estado.

A carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS (bloco econômico formado por cinco países considerados emergentes), pois, de acordo com estudo do IBPT, o Brasil, em 2013, apresentou uma carga tributária de 36,42% do PIB e, desse modo, ocupa a última posição entre os BRICS em relação à carga tributária. Os demais países do bloco têm as seguintes cargas tributárias: Rússia, 23%; Índia, 13%; China, 20%; e África do Sul, 18%. Os constantes incrementos da carga tributária brasileira aumentam a dificuldade que o Brasil tem de expandir seu comércio exterior e também de incentivar a produção nacional e, colateralmente, a sonegação fiscal tende a aumentar.⁶⁰

A gestão tributária pode ser um aliado na aceleração ou desaceleração do crescimento socioeconômico no Brasil, sobretudo no manejo da tributação extrafiscal. Nessa linha de raciocínio, Antônio Carlos dos Santos leciona: “Através da política extrafiscal poderá estimular ou desestimular comportamentos de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais”.⁶¹ Pois o Estado, como organização que visa ao bem comum da sociedade, deve gerir competitivamente a *res publica* acompanhando as mudanças do cenário das nações e dos negócios globais. A tributação presta-se a ser manejada extrafisicamente para aproveitar oportunidades de mercado e/ou inibir ameaças às empresas nacionais. Tal é o caso

⁵⁹ PORTAL TRIBUTÁRIO. Os tributos no Brasil: Relação Atualizada e Revisada em 16/09/2014. [Curitiba, s.n., s.d.]. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 01 out. 2014.

⁶⁰ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS. [São Paulo: s.n.], 18 dez. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

⁶¹ SANTOS, Antônio Carlos dos; MOTA, Cidália Maria Lopes da (Coords.) Fiscalidade: outros olhares. Porto: Editora S.A., 2013. p. 206.

das importações, em que o Estado pode aumentar ou diminuir a tributação segundo o caso concreto. Desse modo, fica evidente que a atividade da política da extrafiscalidade visa interferir na economia nacional, isto é, nas relações de produção e de comercialização de bens e serviços, em prol da proteção do desenvolvimento nacional.

Necessário se faz compreender as atuais limitações ao poder de tributar no Brasil sob o marco da Constituição em vigor, que leva em conta, em especial, o respeito a um dos cinco fundamentos da República Federativa do Brasil, qual seja, o da dignidade da pessoa humana, estampado no inciso III do art. 1º da Carta Constitucional em vigor.⁶² Em suma, busca-se, sob a égide do sistema normativo, vislumbrar a concretude das balizas ao poder de tributar estabelecidas constitucionalmente, em prol da dignidade humana.

Destarte, a tributação, já tradicional nas democracias emergentes, visa prover de recursos o Estado para proporcionar o bem comum ao povo, necessitando-se, para isso, de um sólido sistema jurídico e político suficientemente funcional, que propicie a maximização da arrecadação dos tributos, minimizando as chances de fraude ou sonegação fiscal. Entende-se por sonegação o ato voluntário, consciente, em que o contribuinte busca omitir-se de tributo devido; já a fraude fiscal consiste em utilizarem-se procedimentos que violem diretamente a lei fiscal, como fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal. No Brasil, a Lei nº 8.137, de 1990, define os crimes contra a ordem tributária conforme o *caput* do art. 1º: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]”.⁶³ Esses crimes diferenciam-se da elisão fiscal, que, na verdade, é um planejamento tributário que o contribuinte faz para minimizar legalmente a carga tributária.

Paulo César Fulgêncio entende que elisão fiscal “É o termo dado à prática de buscar a minimização do pagamento de impostos sem deliberadamente incorrer em fraude”.⁶⁴ Nessa mesma linha de raciocínio, Paula Derzi Botelho leciona que

⁶² BRASIL, Constituição, 1988.

⁶³ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. [Brasília, s.n.], 1990a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 05 fev. 2015.

⁶⁴ FULGÊNCIO, Paulo César. Glossário Vade Mecum: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente. Rio de Janeiro: Mauad X, 2007, p. 246.

“elisão fiscal é forma lícita de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo, reduzindo ou impedindo o surgimento do dever tributário”⁶⁵.

A elisão fiscal, também chamada de economia fiscal, ocorre quando o agente, visando a certo resultado econômico, busca, por instrumentos sempre lícitos, forma negocial alternativa e menos onerosa do ponto de vista fiscal, aproveitando-se de legislação não proibitiva para planejar seus negócios minimizando taticamente a incidência tributária. Essa conduta faz parte da habilidade gerencial do empresário ou do empreendedor para produzir ou gerar bens e serviços com menor custo de produção e maximização do resultado econômico e/ou possibilitar concorrer via preço no respectivo mercado.

O Estado democrático de direito deve estar imbuído da ideia de justiça, cuja base fundamental está respaldada por princípios e normas jurídicas, que têm por escopo resguardar o cidadão de qualquer tipo de abuso de poder por parte do Estado, que, afinal, deve estar a serviço da sociedade.

Para pragmatizar essa garantia constitucional na esfera tributária, o Estado precisa de recursos, haja vista que seu sustentáculo financeiro é a arrecadação de tributos – é o povo que sustenta as despesas do Estado –, pagos pela sociedade, segundo as disposições legais específicas. Por isso mesmo se faz necessário que sejam dadas efetividade e eficácia aos princípios tributários constitucionais, que balizam e limitam o poder de tributar do Estado. Desse modo, a autoridade pública deve atentar às regras e aos princípios constitucionais e legais na esfera da arrecadação tributária. Sacha Calmon Navarro Coêlho sublinha acertadamente: “É que o dever de pagar tributo decorre de uma norma de conduta, a norma de tributação”.⁶⁶

Convém, portanto, salientar que o conteúdo da norma jurídica é seu mandamento principal. Dessa forma, o conteúdo das normas tributárias, em si, é uma ordem ou um comando para que se entregue ao Estado ou à pessoa por ele, em lei, designada, certa quantia de dinheiro.⁶⁷ Desse modo, o fisco arrecada recursos seja de fontes originárias, oriundas do patrimônio estatal, ou de fontes derivadas, oriundas do patrimônio de particulares. Tudo isso, sob a égide dos

⁶⁵ BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. Sonegação fiscal e identidade constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 34.

⁶⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003. p. 29.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 21.

princípios constitucionais tributários. Por isso mesmo, o objeto da norma tributária não é o dinheiro em si, transferido aos cofres do fisco, mas, sim, o comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos para que o Estado cumpra com sua função constitucional de promover o bem comum na sociedade. É questão de conduta cívica contribuir para a organização que cuida da coisa pública. O “conceito jurídico de tributo é construído à luz dos princípios e da técnica jurídica e a sua sistemática afeiçoada”,⁶⁸ ressaltando-se que a obrigação tributária emerge da vontade da lei, mediante a ocorrência concreta de um fato imponível nela descrito, o qual, por definição, é um mandamento jurídico estampado na Constituição, com conteúdo econômico, por imperativo do princípio da isonomia, conforme o preâmbulo e o art. 150 da Constituição de 1988.

É prudente salientar que conceber, elaborar e implementar estratégias competitivas, sejam elas simples ou de alta complexidade, como ocorre na seara tributária, é até possível realizar, em curto prazo nos gabinetes; porém o mais difícil é implementá-las, haja vista que a cultura, as subculturas, além de diferenças políticas, educacionais, crenças, valores humanos autóctones e treinamento na implementação estratégica, entre outras peculiaridades nacionais, precisam alinhar-se ao mínimo aceitável, o que, por vezes, termina dificultando o alcance dos objetivos nacionais. A isso somam-se as mutações na seara política.

Os valores humanos são criados pelo próprio homem; porém isso não quer dizer que o homem cria intencionalmente seus próprios valores: eles vão se configurando, amoldando e emergindo devagar no seio social, como resultado do próprio devenir do processo cultural que ocorre em toda sociedade humana, de forma natural e em longo prazo.

Desse modo, os valores não são criados e, sim, reconhecidos pelo ordenamento jurídico moderno. Eis, pois, que o valor cultural da tributação emerge no túnel da evolução humana, lá nos povos antigos, ora como princípio da solidariedade, ora como obrigação de bem servir a uma divindade; enfim, o tributo vai tomando forma e se torna, no devenir social, uma obrigação do homem comum para com o Estado. Vale salientar que, na antiguidade, conforme a obra *A verdade sobre o dízimo que poucos conhecem*, o vocábulo “dízimo” é encontrado pela primeira vez na Bíblia, em *Gênesis*, 14:18-20, significando colheita. Foi uma atitude

⁶⁸ ATALIBA G. Hipótese de incidência tributária, op. cit., p, 23.

voluntária, quando, depois de uma guerra, Abraão ofereceu o dízimo ao sacerdote Melquisedeque.⁶⁹

Vale ressaltar que a tributação compreende um aspecto relevante em relação aos postulados democráticos e aos direitos individuais, pois, de um lado, atrai recursos para o Estado como organização que, em si, tem como finalidade suprema a busca e a concretização do bem comum e, como tal, deve gerir estrategicamente esses recursos e, por outro lado, impõe ao cidadão e às pessoas jurídicas o dever de, compulsoriamente, sustentá-lo financeiramente, pagando sua respectiva cota via tributos, equitativamente com sua capacidade contributiva.

É de bom alvitre estabelecer conceitualmente os limites entre o direito financeiro e o direito tributário. O direito financeiro é o ramo do direito que se ocupa de disciplinar o orçamento público. Ressalte-se que a atividade financeira do Estado é voltada a obter, gerir e aplicar os recursos financeiros necessários à realização do bem comum, em prol da sociedade.

No entanto, é o direito constitucional o ramo principal do direito, haja vista que é este que condiciona os demais ramos. É o direito constitucional que estabelece a organização do Estado por meio da Carta Magna, a qual, por sua vez, distribui competências do Poder Público e dos direitos fundamentais do indivíduo e também estabelece a forma de governo.

Como salienta Maria Luisa Fernández de Soto Blass,

El derecho es, ante todo um sistema de limites y, por lo tanto, de equilibrios. No hay ningun derecho ni poder jurídico, que pueda recabar para si el carácter de absoluto, porque frente a él o junto a él habrá siempre otro derecho, otro poder jurídico reclamando su espacio próprio. El ejercicio excesivo de un derecho comportará siempre por ello el sacrificio de outro derecho con la consiguiente ruptura del equilibrio de que depende la ordenada convivencia que el Derecho pretende asegurar.”⁷⁰

Essa ideia matriz ganha, no direito público, um relevo singular a partir da Revolução Liberal Francesa, de 1820 – *A Nobreza e o clero (2% da população) tinha*

⁶⁹ CRISTIANISMO ABERTO [blog]. [A verdade sobre o dízimo que poucos conhecem](http://verdadereoculta.blogspot.com.br/2012/05/verdade-sobre-o-dizimo-que-poucos.html). [16 maio 2012]. Disponível em: <<http://verdadereoculta.blogspot.com.br/2012/05/verdade-sobre-o-dizimo-que-poucos.html>>. Acesso em: 18 maio 2015.

⁷⁰ BLASS DE SOTO, Maria Luisa Fernández. “El principio de Proporcionalidad en la Administración Pública y sus aplicaciones tributárias”. In: YÁBAR, Sterling Ana. (Org). *Estudios em Homenaje al Profesor. Pérez de Ayala, J. L.* Madrid: DYNKISON S.L., 2007. p. 325.

em sua posse cerca de metade das propriedades agrícolas e não pagavam tributos –, e, desse modo, o direito tributário enquadra-se na estrutura da Lei Maior e a ela se submete, resguardando os direitos individuais do contribuinte, em busca do bem comum, fruto da devida aplicação dos recursos obtidos pela via da tributação.

Destarte, o direito tributário, como um dos ramos da ciência do direito, ocupa-se do estudo e da instituição, cobrança e arrecadação de tributos pelo Estado, necessários para sua subsistência econômica de forma competitiva e pró-ativa, buscando o alcance do bem comum da sociedade. Por isso é que se deve frisar que é o direito tributário, sob a égide constitucional, o ramo da ciência do direito que trata do estabelecimento de um conjunto de normas constitucionais harmonicamente sistematizado para controlar a ação do Poder Público sobre as riquezas individuais, a título de tributação. Isto é, da arrecadação de recursos necessários para garantir a existência econômica do Estado e seu próprio sustento, para cumprir a finalidade estabelecida na Constituição, sem ultrapassar os limites, evitando o confisco e, conseqüentemente, respeitando o contribuinte, que é quem paga a conta do Estado. Por isso mesmo, cada cidadão – em tese – é dono de uma fatia da *res publica*, atraindo para si o dever de zelar por meio da administração pública.

Destarte, o direito tributário, por força constitucional, regula e restringe o poder do Estado de exigir tributos e regula os deveres e direitos dos contribuintes, isonomicamente. Seu objeto é a relação travada entre o Estado e o contribuinte. Na verdade, o ordenamento constitucional brasileiro estabelece remédios jurídicos para o cidadão poder cobrar dos gestores públicos eficácia e efetividade sistêmica na gestão da *res publica*. Cite-se, exemplificativamente, a Ação Popular conforme a Lei 4.717, de 1965, ou, ainda, a Ação Civil Pública estampada na Lei 7.347, de 1985, ação de improbidade administrativa conforme a Lei nº 8.429, de 1992, que punem os atos de improbidade praticados por qualquer agente público, servidor ou não, contra a administração direta, indireta ou fundacional de qualquer dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal, dos municípios, de empresa incorporada ao patrimônio público ou de entidade para cuja criação ou custeio o erário haja concorrido ou concorra com mais de 50% do patrimônio ou da receita anual. Não menos importante é a Lei nº 12.527, de 2011, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados pela União, estados,

Distrito Federal e municípios com o fim de garantir o acesso a informações sobre a gestão pública ao cidadão.⁷¹

Poder-se-ia dizer que o direito tributário pode ser considerado como resultado pragmático das pressões que o povo inglês exercera sobre o rei para que não tirasse, sem limites, as riquezas individuais para seu sustento. Eis aí por que emergiu, em 1215, a Carta Magna, que foi o primeiro documento a impor limites ao poder de tributar. É a voz do povo, no momento certo e com a intensidade certa, que faz emergirem novas normas para regular a vida em sociedade, sob o pálio dos direitos fundamentais da pessoa humana.

Desse modo, é possível entender que o direito tributário se constitui num complexo sistêmico e coerente de normas jurídicas que disciplinam a função tributária dos entes públicos num Estado democrático de direito, como é o caso da República Federativa do Brasil, haja vista que o poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo, pois é assim o processo na democracia representativa.

O Estado, ente constitucional, é produto da Assembleia constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil. A Constituição, em essência é o plano de administração estratégica do Estado, como organização complexa e pró-ativa tanto internamente como no cenário internacional. Desse modo, a Constituição é o documento legislativo mais importante do país, fundante da República Federativa do Brasil e orientador estratégico de todo o sistema jurídico nacional.

Cada cidadão brasileiro é parte legítima para zelar pelo fiel desempenho dos agentes públicos, conforme estipula a Carta Magna em vigor.

⁷¹ BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 16 set. 2015.

1.1.2.1 Capacidade jurídica da pessoa

Ao encetar-se um trabalho de investigação científica, necessário se faz, como parte introdutória, definir conceitualmente alguns termos-chave a serem utilizados ao longo de seu desenvolvimento. Em observância a esse preceito metodológico, começa-se por buscar a elucidação do vocábulo “capacidade”.

O vocábulo “capacidade”, em sua acepção simples na língua portuguesa, segundo o dicionário MICHAELIS, significa: “Poder, aptidão ou possibilidade de fazer ou produzir qualquer coisa [ou ainda], Poder de receber impressões, assimilar ideias, analisar, raciocinar, julgar, arrostar problemas; aptidão, habilidade mental”⁷². Na seara do direito, é “Aptidão legal para ser sujeito ativo ou passivo de direitos”⁷³. O art. 70 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estipula: “Toda pessoa que se encontre no exercício de seus direitos tem capacidade para estar em juízo”.⁷⁴

Avelino León Hurtado entende que

La capacidad es la aptitud legal de las personas para adquirir y ejercitar por si mismas los derechos civiles. La capacidad para adquirir o gozar de los derechos civiles la tiene todo individuo por el solo hecho de ser persona, de manera que es uno de los atributos esenciales de la personalidad.⁷⁵

Na terminologia jurídica brasileira, em relação às pessoas, De Plácido e Silva entende que “capacidade” tem sentido próprio: “quer significar a aptidão legal que tem a pessoa, seja física ou jurídica, de adquirir e exercer direitos. É a capacidade jurídica”⁷⁶. Numa visão convergente, Maria Chaves de Mello considera “capacidade”, na versão geral, como a “competência legal necessária para que alguém possa reger os seus próprios negócios e interesses”⁷⁷. A partir

⁷² MICHAELIS Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=capacidade>>. Acesso em: 14 ago. 2013.

⁷³ MICHAELIS Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. op. cit.

⁷⁴ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. [Brasília, s.n.], 2015a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 17 mar. 2015.

⁷⁵ LEÓN HURTADO, A. *La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos*. 4.ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1991. p. 230.

⁷⁶ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., 247.

⁷⁷ MELLO, Maria Chaves de. Dicionário jurídico português-inglês-Inglês-português. 8.ed. São Paulo: Método, 2006. p. 110.

dessa definição, a autora vislumbra treze categorias de “capacidade da pessoa”, incluindo, entre elas, a capacidade financeira, a capacidade para agir em juízo e a processual, por exemplo. Já De Plácido e Silva apenas menciona quatro capacidades específicas, a saber: a civil, a comercial, a política e a processual. No entanto, esse autor faz uma ampla descrição de cada uma das espécies de capacidade em relação à categorização de Maria Chaves de Mello.

A capacidade civil da pessoa física (pessoa natural) é estipulada no CAPÍTULO II – Da Capacidade, da Lei nº 10.406 de 2002 – Código Civil Brasileiro –, do art. 972 ao 980⁷⁸. É entendida a capacidade civil, no ordenamento jurídico brasileiro, como a capacidade plena da pessoa para reger sua vida, seus bens e sua aptidão para os atos da vida civil. O referido Código Civil aborda, ainda, em seu CAPÍTULO I – Da personalidade e da capacidade, desde o art. 1º ao art. 10, a personalidade e a capacidade das pessoas naturais.

A diferença entre personalidade e capacidade é sensível e objetiva. A personalidade é atributo do sujeito, inerente a sua natureza humana, desde o início da sua existência; é um dos elementos fundamentais ao exercício de uma atividade ou à fruição de um direito. Já a capacidade é a aptidão do indivíduo para o exercício de atos e negócios jurídicos; dito de outro modo, capacidade quer significar aptidão legal da pessoa, seja física ou jurídica, para adquirir e exercer direitos. É o que se denomina capacidade jurídica.

Dois princípios regem a matéria capacidade: o primeiro é o de que ela se destina à prática dos negócios jurídicos, e não ao fato jurídico; e o segundo o de que ela é a regra, e a incapacidade a exceção.

Toda pessoa natural possui o atributo da personalidade, mas nem toda pessoa ostenta o atributo da capacidade. Nesse diapasão, a Lei nº 10.406, de 2002 – Código Civil Brasileiro –, divide as pessoas físicas em capazes e incapazes. As capazes podem praticar atos e negócios jurídicos, e as incapazes necessitam do auxílio ou da intervenção de mais alguém para praticar tais atos.

É cabível definir conceitualmente “negócios jurídicos” como os fatos sensíveis do homem que se vinculam à existência de um direito e que podem ter por efeito criar uma nova relação jurídica, ampliar, conservar ou proteger um direito já

⁷⁸ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. [Brasília/DF: s.n.], 2002a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.

existente. É o que se denomina, juridicamente, “manifestação de vontade”, que é voltada para a produção de efeitos jurídicos.

Ainda sobre o conceito de capacidade, o dicionário da Real Academia Espanhola explica que “capacidade” pode também ser entendida como “*Aptitud, talento, cualidad que dispone a alguien para el buen ejercicio de algo*”⁷⁹. Em outra acepção, o mesmo dicionário, referindo-se à mesma palavra, mas agora na seara jurídica, assim define o conceito de capacidade: “[*Der.*] *Aptitud para ejercer personalmente un derecho y el cumplimiento de una obligación*”. Portanto, apesar da simplicidade do conceito ora em comento, ele carrega, no DNA estrutural, desde sua gênese na construção linguística, o propósito inicial do trabalho que ora é apresentado, qual seja: a aptidão legal de alguém para realizar, suportar ou cumprir cabalmente alguma coisa, alguma obrigação no seio da sociedade politicamente estruturada – no caso, a obrigação de sustentar financeiramente o Estado por meio dos tributos estabelecidos em lei.

A constatação da capacidade de determinado sujeito reveste-se de relevante importância para o direito. Nessa linha de raciocínio, De Plácido e Silva apresenta

A capacidade de fruição, quando esta se estende ao uso e gozo dos direitos, em oposição à capacidade de exercício, quando o próprio titular, que frui os direitos, pode exercitá-los pela livre administração. A capacidade compreendida nesse sentido, isto é, segundo o princípio de que todo homem é capaz de direitos e obrigações, resulta numa dualidade de conceitos: (a) capacidade de direito, que mostra a capacidade para adquiri-lo; e (b) capacidade de fato, que indica a capacidade efetiva para exercê-lo⁸⁰.

É de bom alvitre esclarecer que a personalidade humana não é um direito. Por ser intrínseca ao ser humano, é a capacidade de possuir direitos e contrair obrigações na sociedade em que se está inserido. Toda pessoa física possui personalidade, apta a ser tutelada, ainda que o faça por intermédio de representantes legais. Eis, pois, o conceito estendido da “capacidade”, ora analisado.

⁷⁹ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. *Diccionario de la lengua española*. 2014. Disponível em: <<http://lema.rae.es/drae/?val=capacidade>>. Acesso em: 03 set. 2015.

⁸⁰ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*, op. cit., p.. 247.

Quando se fala em personalidade humana, na seara jurídica, está-se a compreender que o indivíduo, como sujeito de direitos na sociedade, sob a égide legal, deve contribuir para a homeostase do próprio Estado, organização da qual faz parte e sob cujo pálio sempre estará. No entanto, quando se aprofunda o conhecimento de “personalidade humana”, sob o olhar de outras ciências sociais, como, por exemplo, a psicologia, o conceito de personalidade humana pode ser entendido como o conjunto de características que determinam os padrões pessoais e sociais de um indivíduo. Sua formação é um processo gradual, complexo e único para cada indivíduo. O conceito de personalidade humana está relacionado às mudanças de habilidade, atitude, crença, emoção, desejo, ao modo constante e particular do indivíduo de perceber, pensar, sentir e agir, e também à interferência de fatores culturais e sociais nessas características. Compreender a “personalidade humana” do ponto de vista psicológico vem se tornando um avanço na aplicação do direito, quando há ofensa ao sistema jurídico ou ao Estado em si.

Desde os primórdios do estudo do direito como ciência jurídica – aliás, embora a expressão “ciência do direito” seja relativamente recente, tendo sido uma invenção da Escola Histórica Alemã, no século XIX, quando os juristas professores que a compunham se empenharam em dar à investigação do direito um caráter científico –, já as teorizações romanas sobre o direito não deixavam de representar uma forma peculiar de “ciência” jurídica. Isso constitui parte da linha do tempo em que foram delineadas as diferentes formas da capacidade da pessoa. Estudar a capacidade da pessoa tem sido uma preocupação da sociedade humana desde seus primórdios e continua preocupando até agora, haja vista que ainda é uma “caixa preta” a compreensão do comportamento humano. Sem medo de errar, ainda se conhece muito pouco sobre as profundezas do *iceberg* comportamental humano.

Desse modo, o conceito de capacidade foi sendo burilado no devenir da construção da ciência jurídica. O parágrafo 1º do art. 145 da Constituição brasileira em vigor refere-se à capacidade econômica do contribuinte, *in verbis*:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos

individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁸¹

A Carta Política brasileira utiliza o vocábulo “capacidade” como premissa para categorizar a capacidade econômica do contribuinte como parte das limitações constitucionais para a cobrança de impostos. Por outro lado, o Código Civil brasileiro em vigor (Lei nº 10.406, de 2002) estabelece, no CAPÍTULO I – Da personalidade e da capacidade, art. 1º, que “Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil”⁸². Esse capítulo trata em detalhe das espécies de capacidade da pessoa na seara civil do sistema jurídico brasileiro.

Desde o início do estudo da ciência jurídica, a taxonomia do vocábulo capacidade (gênero) foi ganhando espécies, e até subespécies, de significado taxonômico: de um lado, a capacidade de responder, entendida como a aptidão do sujeito para exercer pessoalmente um direito ou cumprir uma obrigação e, de outro, a capacidade para ser sujeito de direitos e obrigações, conforme estruturados hierarquicamente no CAPÍTULO I – Da personalidade e da capacidade – da Lei nº 10.406, de 2002.

Portanto, a verificação da capacidade de determinada pessoa – física ou jurídica – reveste-se de relevante importância para o direito. Desde os primórdios do estudo da ciência jurídica, foi se construindo e categorizando a tipologia das diferentes formas de capacidade da pessoa no seio social, tanto para exercer pessoalmente um direito como para cumprir obrigações.

Nesse diapasão, Oscar E. Ochoa G. leciona que

La capacidad, metafísica y jurídicamente hablando, es una cualidad de la persona natural, es una cualidad de la personalidad del ser humano: no se es persona sin capacidad y ésta presupone un ser humano individual del cual sea cualidad. No se es persona humana por tener capacidad, sino que se tiene capacidad por ser persona. Por esta razón, el Derecho reconoce la capacidad, sin excepción, a la persona pero por las características de su desarrollo, la regula en cuanto a requisitos y en cuanto a grados de disfrutarla⁸³.

A capacidade das pessoas é regulada de forma unitária e aplicada a todo o ordenamento jurídico pátrio, sendo válida para todos os ramos do direito, entre

⁸¹ BRASIL, Constituição 1988.

⁸² BRASIL, Lei nº 10.406, de 2002.

⁸³ OCHOA, G.Oscar E. *Derecho civil I: personas*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2006. p. 220.

eles o direito tributário, que é o conjunto de princípios, regras e instituições que regem o poder fiscal do Estado em sintonia com os mandamentos principiológicos constitucionais.

Não obstante sua configuração unitária e comum a todo o ordenamento jurídico, necessário se faz salientar que existe uma face do conceito de capacidade que é própria do direito tributário, à qual, dada sua relevância, será dedicado especial relevo, pois se constitui parte do escopo desta tese doutoral. O relevo da capacidade referida é a capacidade econômica, isto é, a capacidade que têm os cidadãos para contribuir para as despesas públicas. Os doutrinadores debatem-se em esforços teóricos para dar respostas às questões mais controvertidas sobre a capacidade de contribuir perante as imposições tributárias do Estado. Essa matéria – capacidade econômica – é um assunto, desde sua origem, um tanto espinhoso, pois, por sua natureza impositiva, é alvo de interferências sociais, econômicas, financeiras e políticas, entre outras. No entanto, seu estudo é excitante e desafiador, tendo-se em conta a elevada carga tributária que o contribuinte brasileiro suporta nos dias atuais e que, por vezes, entra em conflito com alguns dos direitos fundamentais esmerilados na Constituição federal de 1988.

O direito de contribuir conforme a capacidade econômica, na verdade, não constitui uma novidade; é antiga sua previsão. É um direito controvertido, visto sob diversos ângulos. Muito mais difícil que criar o tributo é exigí-lo, pois é evidente a contraposição entre os interesses da administração pública e os dos contribuintes, haja vista que aquela necessita, cada vez mais, de novas fontes de renda e que os contribuintes estão cada vez menos dispostos a sustentá-la, máxime quando, à luz meridiana, se aprecia que os recursos públicos são gerenciados de forma atípica, por vezes ofendendo a moral da administração do Estado e a própria dignidade da pessoa humana. Até agora não se compreende em plenitude a razão por que as pessoas – no caso, os agentes públicos – não administram a coisa pública com o mesmo zelo com que administram sua propriedade privada.

Não se deve perder de vista a real capacidade contributiva da pessoa, seja física ou jurídica, a qual quase nunca coincide com a anunciada pela Fazenda Pública, tendo-se em conta o nível de controvérsia que rege a matéria tributária. Assim, é vital um Poder Judiciário eficiente, eficaz e com capacidade de manter a

efetividade organizacional, com condições de pôr fim às constantes discussões sobre o assunto ora tratado, mantendo a paz social no que se refere ao poder de tributação. O critério da capacidade econômica é visto sob a ótica da justiça distributiva tributária e com a questão do mínimo existencial. Aliás, Lobo Ricardo Torres entende que “Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas[...]”⁸⁴ o qual foi acertadamente esmerilado na Constituição brasileira de 1988, no art. 145, § 1º, conforme já referenciado.

De qualquer modo, a tributação, para ser exigida, deve obedecer aos limites e aos princípios estabelecidos na Constituição. Da mesma maneira que é dever do cidadão contribuir para as despesas do Estado, é também seu direito que a tributação não inviabilize sua vida econômica.⁸⁵ Afinal, quanto melhor for o desempenho econômico do cidadão, maior será o fluxo tributário em favor do fisco.

1.1.2.2 Sujeitos possuidores de capacidade econômica

Definido o alcance da palavra “capacidade”, especialmente em relação às pessoas como titulares, isto é, àquelas que gozam de capacidade para serem sujeitos do direito a contribuir para as despesas públicas em conformidade com sua capacidade econômica, como estampado no art. 145, § 1º, da Constituição de 1988, o princípio da capacidade econômica, também denominada capacidade contributiva, conforme o art. 126 da Lei 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN),⁸⁶ constitui-se na orientação fundamental do Estado democrático de direito e, por isso mesmo, torna-se imprescindível para o exercício do princípio da igualdade no direito tributário brasileiro. Saliente-se que o Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também às taxas; pois, nos termos do art. 145, § 1º, da Constituição Federal, todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Aliás, direito tributário é o nome estipulado no art. 24 da Carta Política de 1988, salientando-se que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar

⁸⁴ TORRES, Lobo Ricardo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. Revista de Direito Processual Geral. Rio de Janeiro, n.42, 1990, p.69.

⁸⁵ HACK, Érico. Direito tributário. Curitiba: IESDE do Brasil S.A., 2008.

⁸⁶ BRASIL, Lei 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional.

concorrentemente sobre “[...] I – direito tributário [...]”.⁸⁷ Saliente-se também que o citado inciso constitucional se refere ao gênero “tributo”, sendo o imposto uma espécie desse gênero. Por outro lado, o objeto do direito tributário é verificar as relações do Estado no que se refere a seu poder de tributar, compreendendo a criação do tributo e sua arrecadação. Na seara tributária, necessário se faz compreender as fontes do direito tributário – nomogênese jurídica, ou teoria das fontes do direito –, isto é, de onde surge o direito, de onde ele emana como caudal criador de normas jurídicas tributárias. Ou seja a fonte material, ou fonte real, do direito tributário é o substrato fático ao qual se atribui uma consequência jurídica. São fontes materiais todos os fatos da realidade sensível, tal como a natureza econômica, que revelam capacidade econômica do contribuinte.

Essas fontes reais ou fonte materiais, quando submetidas às fontes formais, ganham eficácia jurídica.

De Plácido e Silva leciona, a respeito da palavra “tributo”:

[...] na terminologia fiscal, vai a expressão igualando-se ao sentido de imposto, que se entende a contribuição devida por todo cidadão estabelecido ou residente num Estado, ou que dele tire proveitos pecuniários, para a formação da receita pública, destinada a suprir os encargos públicos de dito estado.⁸⁸

Na relação jurídica tributária, o sujeito passivo da obrigação tributária deve à administração pública, por ter realizado um suposto ato de capacidade contributiva. Desse modo, o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, na condição de contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, e/ou como o responsável, quando, sem se revestir da condição de contribuinte, sua obrigação decorra de expressa disposição da lei.

Assim, conforme Lejeune e Lejeune,

Siendo el Tributo una institución jurídica, su aplicación se resuelve en unos deberes jurídicos a cargo de un sujeto, que adquiere con ello la consideración técnica de sujeto pasivo de la potestad de imposición,

⁸⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

⁸⁸ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 1429.

concepto a todas luces más amplio que el de sujeto pasivo de la obligación tributaria⁸⁹.

No entanto, segundo Moschetti, não se deve esquecer que “El concepto de concurso a los gastos públicos es más amplio que el concepto de obligación tributaria: concurre a los gastos públicos el sujeto que soporta el peso del tributo, aunque no sea obligado tributario en sentido estricto”.⁹⁰

Com fundamento em sua soberania, o Estado estabelece e exige que o povo sediado em seu âmbito geográfico transfira para ele parte de seus rendimentos, visando custear as atividades próprias de sua finalidade constante na Carta política. O Estado tem despesas de alta monta para a manutenção da estrutura administrativa e a prestação de serviços à sociedade, bem como do próprio sistema de arrecadação, dos vencimentos do quadro de funcionários públicos, entre outras do próprio metassistema administrativo, que, diga-se de passagem, é a organização mais perfeita e, paradoxalmente, a mais complexa concebida pelo homem para a sobrevivência em paz e o progresso da sociedade humana.⁹¹ Surge, assim, o tributo, como a necessidade subjacente de obter receita para cumprir com as despesas que demanda o alcance de sua finalidade. Afinal, o Estado é a organização jurídica concebida pelos próprios indivíduos que moram em determinado polígono geográfico e que precisam que alguém, em seu nome, estabeleça regras de convivência, o administre e o represente ante o cenário dos demais Estados. Eis, pois, que o poder de tributar do Estado consiste, justamente, em uma parcela da soberania estatal, de poder exigir tributos dentro de seu território, em estrita observância da legislação tributária constitucional. Nesse diapasão, o Estado tem o poder de tributar, que faz parte da relação jurídica entre ele e o contribuinte. No entanto, há direitos e deveres imanentes ao Estado, como também aos contribuintes; é uma via de mão dupla, onde as regras devem ser respeitadas por ambos. Desse modo, a justiça constitucional tributária tem por escopo a proteção dos direitos fundamentais do

⁸⁹ GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997. p. 221.

⁹⁰ MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1980, p. 240.

⁹¹ SUNCIÓN INFANTE, V. A Constituição do Brasil vista como Plano de Administração Estratégica do Estado. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: RT, v. 99, n.899, set. 2010.

contribuinte; por isso a Constituição é o estatuto dos limites do poder de tributar do Estado.

Nesse diapasão, o excerto da Sentença do Tribunal Constitucional do Peru, EXP. NY 03700-2013-PA/TC, salienta que “*La Administración Tributaria cuando ejerza facultades discrecionales en las que tenga un amplísimo margen de acción se encuentra ineludiblemente obligada a respetar los derechos del contribuyente y a no caer en arbitrariedades, justificando en todo momento su proceder.*”⁹² Tratando-se de direitos fundamentais tributários, o Estado constitucional contemporâneo desenvolve esforços internos e externos para manter o respeito a esses direitos, haja vista que a dignidade humana é a razão primária da existência do Estado democrático de direito.

Desse modo, o poder de tributar do Estado democrático de direito deve respeitar os direitos e garantias fundamentais do cidadão, propiciando-se a realização plena da justiça social, conforme estabelece a Constituição.

O Brasil é uma federação de estados. O poder de tributar é dividido entre a União, os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios. A Constituição brasileira de 1988 estabelece, no art. 146: “Cabe à lei complementar: I dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”⁹³. Eis aí dispostas as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. Se essa baliza não estivesse estabelecida na Carta Política, o Estado poderia exacerbar-se em seu poder de tributar, além dos critérios constitucionais estabelecidos no art. 150 e seguintes. Nesse sentido, De Plácido e Silva leciona, em relação à limitação, juridicamente, que “o que está limitado não pode ser transposto ou excedido: aí está a função legal da limitação, marcando o certo, o exato, para não ser ultrapassado”⁹⁴.

A Constituição é a Lei Maior da sociedade, e é justamente esse documento, equivalente ao plano de administração estratégica, que estabelece a forma orgânica e sistematizada como se deve estruturar o Estado em sua dimensão de pessoa jurídica, além de estabelecer como se deve redirecionar esse plano

⁹² PERU. *Sentencia del tribunal constitucional* - EXP. NY 03700-2013-PA/TC. Lima, a los 28 días del mes de abril de 2014. Disponível em: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/03700-2013-AA.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

⁹³ BRASIL, Constituição, 1988.

⁹⁴ SILVA De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 849.

segundo as contingências ambientais. Por isso mesmo a Constituição brasileira de 1988 já foi emendada 96 vezes (até 4 de novembro de 2015).

Não há dúvida de que a Constituição Política do Estado é a norma jurídica suprema positiva que rege a organização dum Estado, estabelecendo a autoridade, a forma de exercício dessa autoridade, os limites dos órgãos públicos e que caracteriza e define os direitos e deveres fundamentais dos cidadãos, garantindo a liberdade política e civil do indivíduo. Por isso mesmo ela é a consubstanciação da administração estratégica na formação e na gestão do Estado, haja vista que uma organização sem estratégias predefinidas é como um navio à deriva, mas também precisa internalizar a capacidade de vislumbrar as mudanças e antecipar-se a elas no cenário das organizações públicas ou privadas e do terceiro setor; afinal, o Estado é uma organização que deve cultivar os princípios da prevenção e da precaução.

A estrutura do poder político se radica nas noções básicas de limitação e legitimação do poder político bem como na constitucionalização dos direitos e das garantias constitucionais, haja vista que nenhuma validade prática teriam os direitos do homem se não se efetivassem determinadas garantias em sua proteção, bem como na das liberdades individuais. Eis o escopo da Carta Maior: proteger a dignidade da pessoa humana, como estipula o art. 1º da Constituição peruana de 1993: *“La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado.”*⁹⁵ Já a Constituição brasileira de 1988, no art. 1º, III, estabelece como um dos princípios fundamentais, razão de ser do Estado, o respeito à “dignidade da pessoa humana”. Ainda, o art. 5º trata dos direitos e garantias fundamentais, enfatizando, no *caput*, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]”. Destarte, percebe-se que a Constituição brasileira, efetivamente, limita o poder do Estado, estabelecendo balizas que não devem ser ultrapassadas, respeitando os direitos e liberdades individuais da pessoa. Portanto, reafirma-se que a Constituição é um instrumento jurídico que, além de organizar o Estado, é destinado a limitar o poder político. Para isso, ela declara direitos fundamentais do indivíduo.

Ao estágio atual do devenir da sociedade humana convencionou-se denominar idade moderna. É nessa fase do devenir da formação do Estado que a

⁹⁵ PERU. Constitución (1993). [Lima: s.n.], 1993. Disponível em: <<http://www4.congreso.gob.pe/nley/Imagenes/Constitu/Cons1993.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2014.

humanidade trilha os primeiros passos rumo ao reconhecimento dos direitos elementares a serem conferidos às pessoas. O marco dessa corrente emancipadora dos denominados direitos fundamentais da pessoa humana inicia-se com o surgimento da era (idade) moderna, sobre cuja data de início, por sinal, não há consenso entre os historiadores, porém sabe-se que aconteceu entre os séculos XV e XVIII. Hannah Arendt salienta que os três eventos que marcaram o início da era moderna foram: a invenção do telescópio, por Galileo Galilei, em 1609 (terceira versão, com aumento de quase 21 vezes), a descoberta de novos continentes; e a Reforma (1517).⁹⁶

Com o reconhecimento do direito à propriedade, pode-se afirmar que o nascimento dos direitos fundamentais liga-se umbilicalmente à ideia de constitucionalismo, especialmente a partir da Declaração dos Direitos, exarada na Virgínia, em 12 de junho de 1776. Dois documentos do estado da Virgínia marcaram a transição inequívoca entre a Declaração de Direitos e a Declaração da Independência, cujo preâmbulo foi da lavra de Thomas Jefferson. A Declaração de Direitos da Virgínia, elaborada por George Mason, inicia a construção dos pilares para a definição das liberdades fundamentais em cada um dos estados americanos (ex-colônias da Inglaterra).⁹⁷

Por outro lado, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, estava iniciada uma nova era no devenir da humanidade: a da igualdade jurídica dos seres humanos, como já salientado. Com a Declaração da Independência dos Estados Unidos da América em 4 de julho de 1776, ocorre a expressão primeira dos direitos do indivíduo, sob o escopo principiológico de que “a tirania é inadequada para ser o governo de um povo livre”.⁹⁸ Na mesma linha de raciocínio principiológico da declaração norte-americana, a Revolução Francesa proclamou que “todos os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos”. Desse modo, os direitos fundamentais do ser humano alcançam o patamar de oponíveis ao Estado.

Pelo já exposto, é pacífico compreender-se que são as pessoas físicas as titulares do direito a contribuir segundo sua capacidade econômica – *“puede afirmarse que sólo las personas físicas pueden ejercer plenamente este derecho: el*

⁹⁶ ARENDT, Hannah. Diálogos, reflexões, memórias. Belo Horizonte: UFMG, 2001. p. 40.

⁹⁷ DRIVER, Stephanie Schwartz. A declaração da independência dos Estados Unidos. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006. p. 39.

⁹⁸ POZZOLI, Lafayette. Maritain e o direito. São Paulo: Loyola, 2001. (Coleção Instituto Jacques Maritain do Brasil). p. 125.

hombre y la mujer tienen derecho a un mínimo existencial exento, y a tributar con arreglo a la riqueza disponible [...]”⁹⁹. É importante, no entanto, esclarecer que as pessoas jurídicas também são titulares de certa capacidade econômica; mas, em seu âmbito, “no cabe hablar de un derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica ‘subjetiva’, pero sí si disponen de una capacidad económica objetiva, de unos rendimientos netos disponibles para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”¹⁰⁰.

O que se pode extrair do parágrafo precedente é que as pessoas físicas são titulares, por excelência, do direito a contribuir conforme a capacidade econômica em sua plenitude; ou seja, por um lado, na vertente *objetiva*, considerando-se sua riqueza líquida, seus ganhos reais; por outro, na vertente *subjetiva*, levando-se em consideração sua condição pessoal e familiar.

Conforme já salientado, o sujeito passivo é o devedor, haja vista que ele é o realizador do fato gerador do tributo. “Fato gerador” é uma expressão jurídico-contábil que designa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado ao Estado. De Plácido e Silva leciona: “Nomina-se a ocorrência, definida em lei, como necessária e suficiente para motivar a incidência do tributo”¹⁰¹, o que se entende, nessa mesma seara, como sendo o fato gerador.

La razón es que, estando constituido el presupuesto de hecho por una situación o una actividad indicativa de capacidad contributiva, el protagonista, el titular de la situación o el realizador de la actividad es el que goza de la capacidad económica y, por tanto el que debe contribuir¹⁰².

Por outro lado, o Código Tributário Nacional brasileiro estabelece, no art. 4º, que “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação”¹⁰³. Em consequência, “*si repasamos el concepto de sujeto pasivo a través de las obras doctrinales más conocidas encontraremos, prácticamente, sin excepción, la equiparación del sujeto pasivo al deudor del*

⁹⁹ HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998. p. 104.

¹⁰⁰ HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pp. 104-105.

¹⁰¹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 607.

¹⁰² CORTÉZ DOMÍNGUEZ, M. “El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica”. *Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública*, Madrid, 1965. p.1031.

¹⁰³ BRASIL, Lei 5.172 de 1966, Código Tributário Nacional, op. cit.

*tributo*¹⁰⁴. É essa a relação entre o fisco e o contribuinte, que é o sujeito passivo nessa relação jurídica.

No entanto, não se pode esquecer que há sujeitos passivos que não estão obrigados ao pagamento de uma dívida tributária – obrigação tributária material –, o que será estudado mais adiante. Desse modo, é possível afirmar que “*Los titulares de esas situaciones jurídicas subjetivas, comúnmente denominadas deberes tributarios, pueden serlo tanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como terceros ajenos a la misma*”¹⁰⁵. Convém salientar que, seja qual for a natureza do fato gerador de tributos, aquele que ocupa a posição de sujeito passivo da obrigação tributária terá que ver respeitada sua capacidade contributiva sempre que for chamado a contribuir para as despesas do Estado, isso por prerrogativa constitucional. Afinal pagar tributos (gênero) faz parte do jogo da convivência sob a égide do Estado.

1.2 JUSTIÇA FISCAL

O conceito de *justiça fiscal* fundamenta-se em pressupostos metodológicos que sustentam sua importância para a teoria do direito tributário, pois a justiça é um conceito central para o direito.¹⁰⁶

Justiça fiscal é um princípio inerente ao direito do Estado de tributar, em virtude do qual os tributos incidentes sobre cada contribuinte e que devem guardar proporcionalidade a sua capacidade econômica. A expressão “justiça fiscal” é, frequentemente, encontrada na fala de quem decreta os tributos, com os quais a sociedade sustenta o Estado, para dele receber certos serviços.¹⁰⁷ Nesse sentido, Alberto Quintas Seara diz: “No en vano, podría decirse que existe una tendencia creciente a considerar que la justicia fiscal se inclina más hacia la efectividad en la tributación de los contribuyentes que hacia los principios clásicos de igualdad, progresividad y capacidad económica”.¹⁰⁸ Isso corrobora os motivos pelos quais a

¹⁰⁴ CORTÉZ DOMÍNGUEZ, M. *El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica*, op. cit., pp.1030-1031.

¹⁰⁵ GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I.....*, op. cit., p. 222.

¹⁰⁶ CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Campus, 2009. p. 84.

¹⁰⁷ FARHAT, Said. Dicionário Parlamentar e Jurídico: o processo político e legislativo no Brasil. São Paulo: Fundação Petrópolis, 1996. p. 550.

¹⁰⁸ FERREIRA Da CUNHA, Ary; QUINTAS SEARA, Alberto (Coord.). “Tendencias generales y líneas de reforma del impuesto sobre sociedades en el marco de la Unión Europea y la OCDE:

justiça brasileira está assoberbada de demandas judiciais provocadas pela exação tributária instituída pelas pessoas políticas que detêm poder de imposição tributária. Por isso mesmo, o Supremo Tribunal Federal já firmou sólida jurisprudência em prol da proteção do contribuinte, conforme se pronunciou, à luz meridiana, no acórdão resultante do julgamento da Reclamação (Rcl) 5639 / MT – Mato Grosso –, julgada em 30/09/2014; *verbis*:

A Constituição de 1988 trouxe consigo um efeito colateral profundamente sensível no âmbito do Direito Tributário, que foi o enfraquecimento da autoridade do CTN como fonte monogenética. O País assistiu a um processo de constitucionalização das normas tributárias, como forma de se impedir a contestação das exações fiscais em seu nascedouro.¹⁰⁹ (grifo nosso).

Eis que o extrato da decisão judicial em comento mostra que a Constituição federal traz a lume, pragmaticamente, o como uma norma jurídica se dá pelo advento de fato novo que está acontecendo no mundo sensível no seio social. Por isso mesmo, inicia-se a nomogênese jurídica, pois, na medida em que a sociedade vai evoluindo, novos valores humanos vão emergindo, sendo reconhecidos, para isso sendo concebidas novas normas. É o que aconteceu com o CTN: a Constituição Federal de 1988 trouxe para si as normas tributárias e constantes no CTN e se converteu na fonte reitora do direito tributário brasileiro.

Em si, a justiça fiscal é obtida com a conjugação de diversos princípios constitucionais do direito de tributar, entre os quais citam-se os seguintes:

a) princípio da universalidade – todos têm obrigação moral de contribuir para a manutenção econômica do Estado, afinal ele é a organização que administra a *res publica*;

b) princípio da progressividade – as classes de renda mais baixa devem ser isentas de tributação, e os impostos incidentes sobre as mais altas devem crescer proporcionalmente ao valor total destas;

Especial referencia al caso español”. In: *CONGRESSO DE DIREITO FISCAL*, 4., 2014. [Coruña]. *Anais...* [Coruña]: Universidade da Coruña; Vida económica, 2014. p.24.

¹⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Rcl 5639 / MT - Mato Grosso. Órgão julgador: Primeira Turma Reclamante: Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 30 set. 2014. Publicado em: 14 nov. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28exa%E7%E3o+tribut%E1ria+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o8b6pjk>>. Acesso em: 26 set. 2015.

c) princípio da seletividade – produtos essenciais devem ser isentos ou, pelo menos, tributados com alíquotas menores que as aplicadas a produtos supérfluos;

d) princípio da não confiscação: a tributação não pode ser utilizada com a finalidade de confisco;

e) princípio da não-cumulatividade: os tributos devem incidir sobre o valor da coisa, do rendimento ou da transação, mas não sobre outros tributos pagos em transações anteriores.

Portanto a justiça social tem a ver com o JUSTO na seara tributária, evitando sufocar financeiramente o contribuinte bem como desestimular a geração de riqueza, que, de per si, é a fonte natural de onde emanam os tributos.

1.3 TRIBUTAÇÃO E MERCADO

O mercado aparece de forma natural a partir do instante em que se cria o nexo que une vendedores e compradores, que se articulam, gerando mecanismos de oferta e procura de produtos e serviços, visando satisfazer necessidades biunívocas. Os vendedores têm necessidade de transferir a propriedade de seus produtos ou serviços para os demandantes, ou consumidores, com base em prévio acordo implícito ou formal conforme as regras legais.

A economia contempla a existência de diversas espécies de mercado: há mercado de matérias-primas, mercado de ações (bolsas de valores), etc. Isto é, o gênero é mercado, e este abriga espécies de mercados e até subespécies.

O mercado ideal de concorrência perfeita é aquele no qual nem os compradores nem os vendedores interferem no preço de venda do bem ou serviço trocado. Porém esse sistema de mercado se vê afetado ao aparecerem os monopólios ou oligopólios, que passam a fixar preços unilateralmente.

Oligopólio é um mercado em que existem poucos vendedores para muitos compradores; já monopólio é uma situação em que uma única empresa domina a oferta de determinado produto ou serviço. É quando o mercado é dominado por uma estrutura monopolista, e não pelas leis de mercado, o que garante um superlucro a essa estrutura.

Tanto o oligopólio como o monopólio são indesejáveis para o desenvolvimento socioeconômico sustentável de um país. Por isso é que o Estado

regula, via legislação, certos comportamentos dos mercados, sendo proibida a prática do *dumping*.

1.3.1 A tributação como instrumento de ação econômica

A ação do poder público, na atualidade, é complexa, haja vista que o Estado, como organização, é uma das mais complexas, porém a mais perfeita, e vem possibilitando o desenvolvimento da sociedade, seja tecnologicamente, cientificamente, socioeconomicamente, sob a égide da busca constante da paz entre os povos e do uso racional dos recursos escassos na natureza, para o progresso da humanidade.

A ação do Estado difunde-se por toda a esfera social e econômica das organizações sediadas no polígono geográfico sob seu manto soberano. Essa peculiar ação tem sempre como meta proteger a dignidade da pessoa humana e, para isso, deve garantir a segurança interna e a externa, mas também a melhoria da saúde, da educação, da habitação, entre outros direitos fundamentais da pessoa. Portanto, a finalidade suprema do Estado é a proteção da pessoa humana e o respeito incondicional a sua dignidade.

Como o tributo é a fonte financeira preponderante do Estado, também é utilizado como instrumento de regulação da economia nacional, ora como agente estimulador de determinado setor econômico ora como controlador de outros segmentos da economia, e até como instrumento de proteção da indústria nacional frente à importação de produtos similares. É o que se denomina “uso da extrafiscalidade” de alguns dos tributos, como o IPI, o IOF, o II, o IE, entre outros. O Supremo Tribunal Federal, em decisão prolatada no julgamento do Agravo de Instrumento AI 360461 AgR / MG, assim se pronunciou:

[...] CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. – A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se – a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal – a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em

relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. [...]¹¹⁰

Nesse excerto da decisão do STF, percebe-se que a extrafiscalidade é um instrumento de política econômica em consonância com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil estampados no art. 3º, II: “garantir o desenvolvimento nacional; III: erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e *inciso* I – construir uma sociedade livre, justa e solidária”, norma constitucional de natureza programática que o governo vem implementando por meio de políticas públicas na linha do tempo, como é o caso da decisão em comento.

Não resta dúvida de que a tributação funciona como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, em harmonia com os mandamentos da Constituição brasileira de 1988. Isto posto, os parâmetros delineados pelo sistema constitucional tributário abrigam, em seu escopo, também a finalidade regulatória – função extrafiscal –, vez que os tributos, de forma geral, prestam-se, além de sua função arrecadatória – função fiscal –, ao desenvolvimento do domínio econômico nacional e à regulação econômica, como expressão das tendências que revestem o Estado como organização competitiva na busca de melhor servir à sociedade.

Desse modo, a tributação é um dos instrumentos indispensáveis ao equilíbrio das forças de oferta e demanda no mercado; por isso mesmo cabe ao Estado, como organização pública maior, manejar a tributação estrategicamente, de modo a propiciar o desenvolvimento nacional e, na medida do possível, reduzir as desigualdades socioeconômicas, em harmonia com os princípios constitucionais consubstanciados nos artigos 3º e 170 da Constituição brasileira:

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; IV –

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [Agravo de Instrumento 360461 AgR/ MG – Minas Gerais](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%2DAgR+360461%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/avkao8k). Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 06 dez. 2005. Publicado em: 28 mar. 2008b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%2DAgR+360461%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/avkao8k>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. [...]

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.¹¹¹

Portanto, a atuação do Estado na área econômica se legitima quando se dá em virtude da proteção dos princípios constitucionais.

A ordem econômica, no Estado brasileiro, é pautada por dois princípios albergados no art. 170, combinado com o art. 1º, III e IV, da Constituição: a livre iniciativa e a valorização do trabalho humano, que, por sua vez, têm por fim assegurar a todos os indivíduos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os demais princípios elencados no referido artigo 170.

Constitucionalmente, ao Estado brasileiro é permitida a exploração econômica de áreas sensíveis de interesse coletivo, conforme estipulado no *caput* do art.173: “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.¹¹² No entanto, não há como o Estado omitir-se de desenvolver atividades econômicas em diversas áreas consideradas estratégicas, como mineração, exploração de hidrocarbonetos, linhas aéreas, etc. O problema é a conscientização do governo para não usar as empresas estatais como cabide de emprego político-partidário – geralmente gente incompetente – bem como dos executivos e trabalhadores para se comportarem, em sua performance, como se em empresa privada estivessem laborando. Isto é, trabalhar otimizando a produtividade e a competitividade da empresa pública. Este é um dos entraves éticos e morais a serem superados no Estado democrático de direito.

¹¹¹ BRASIL, Constituição, 1988.

¹¹² BRASIL, Constituição, 1988.

Destarte, a Suprema Corte brasileira, no julgamento, em 17/05/2005, do RE 369252 AgR / PR – Paraná –, assentou que as empresas públicas e privadas que atuam na seara da economia estão sujeitas a regras distintas, segundo o caso, conforme mostra o excerto da ementa: “I – As empresas públicas e privadas que atuam diretamente na economia estão sujeitas, em certos casos, a regras distintas, sem que isso importe em desrespeito ao art. 173, § 1º, da Constituição.”¹¹³

A decisão em comento (RE 369252 AgR / PR) guarda coerência sistêmica com a finalidade da atuação do Estado na economia, isto é, com ele explorar atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços sujeitando-se aos imperativos empresariais, conforme a ordem jurídica nacional. Ressalve-se que o Estado é a organização que deve velar pelo respeito aos direitos fundamentais da pessoa e, como tal, deve atuar na seara da economia para bem servir à coletividade. Portanto a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

De modo geral, o objetivo fiscal do tributo era o único buscado, até o fim do século XIX, embora houvesse exceções a esse objetivo muito antes dessa época. Os impostos suntuários, por exemplo, e, sobretudo, os direitos alfandegários, já obedeciam a preocupações econômicas e sociais.¹¹⁴ No entanto, no devenir do Estado, essa percepção foi mudando, até chegar à situação dos dias atuais, quando o Estado, como organização competitiva, também atua na seara empresarial, sob regras da iniciativa privada.

Desse modo, é pela via dos tributos que o Estado consegue atuar na seara econômica e na organização social do país. Tendo em vista o objetivo econômico e social, o tributo pode influir substancialmente sobre a produção nacional nos diferentes setores da indústria e da prestação de serviços se manejado estrategicamente para aumentar a competitividade da gestão estatal. Ele também pode ser empregado para atuar diretamente sobre a distribuição das riquezas, sob uma ótica solidária. Isto é, o tributo é um dos elementos que o Estado, por meio da

¹¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 369252 AgR / PR – Paraná. Agravante: Banestado S.A. Reflorestadora. Agravado: Anete Mair Medeiros de Pontes Vieira. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento em: 17 maio 2005. Publicado em: 17 jun. 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAgR+369252%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/Incspsnm>>. Acesso em: 30 set. 2014.

¹¹⁴ HUGON, Paul. O imposto..., op. cit., p. 21.

área econômica, utiliza como um dos instrumentos de política econômica para mantê-la em equilíbrio homeostático. O gestor público deve valer-se das ferramentas da administração estratégica ou, melhor ainda, das ciências administrativas, para melhor administrar a coisa pública, na busca da competitividade, no cenário das organizações, a fim de melhor servir à sociedade que o sustenta e a qual deve prestar contas. Os tributos, como fontes de receita, devem ser manejados estrategicamente como instrumentos de política econômica.

A oferta e a demanda de determinado bem podem ser reguladas por meio do aumento ou da redução do tributo, pois acarretam o aumento ou a diminuição do preço, que se refletem, imediatamente, na mobilidade positiva ou negativa das curvas da oferta e da demanda no respectivo mercado, salvo no caso de produtos com demanda inelástica.

Entende-se por mercado o local físico ou virtual onde os compradores e vendedores se encontram para trocar mercadorias e serviços, usando como meio o dinheiro e obtendo ganhos na consubstanciação das trocas. Na atualidade, os mercados são cada vez mais dinâmicos e especializados segundo a natureza do produto ou serviço oferecido, sendo a tecnologia, em nível de *state of the art*, um dos elementos facilitadores das transações e da respectiva mobilidade e segurança das trocas num cenário global de competitividade exponencial, onde há muitos vendedores e compradores.

Destarte, o mercado define-se pela existência de forças antagônicas: as da procura e as da oferta. Quando elas ocorrem simultaneamente, definem um mercado. Quando há procura por trabalhadores e pessoas dispostas a trabalhar, ou então quando há pessoas aplicando dinheiro e outras procurando por empréstimos nos bancos, quando empresas emitem debêntures ou ações e pessoas procuram por esses títulos, quando, enfim, força de trabalho, recursos financeiros e de capital são ofertados e procurados, pode-se dizer que há um mercado de recursos, ou, mais especificamente, mercado de trabalho, mercado financeiro, mercado de capitais. Todas essas denominações dizem respeito à oferta e à procura dos recursos correspondentes.¹¹⁵

Nesse cenário, a lei da demanda se concretiza quando existe uma relação inversa negativa entre preço e quantidade demandada. Pois os

¹¹⁵ ROSSETTI, José Paschoal. Introdução à economia. 20.ed. São Paulo: Atlas, 2013. pp. 395-396.

determinantes da demanda, tais como preço de mercado, renda dos indivíduos, preço de produtos similares, número de compradores, produtos substitutos, entre outros, regulam a dinamicidade da demanda e da própria oferta para atender aos compradores. Mas essa relação de oferta e demanda pode ser regulada pela área econômica do Estado, em função das expectativas de crescimento nacional, haja vista que, segundo a lei da oferta e da procura, quanto maior a demanda por determinado produto, mais elevado será seu preço. No entanto, uma economia aquecida, em geral, é bom para todos: há mais vendas para os empresários e mais oportunidades de emprego para os trabalhadores.

Porém, se há muita procura de produtos, eles podem ficar escassos e passar a custar mais caro, trazendo, como consequência, inflação. É nesse momento que pode ser acionada a extrafiscalidade como instrumento de política econômica para frear o ímpeto pelo consumo. Observe-se que a extrafiscalidade, nesse caso, funciona como instrumento de controle da inflação.

Aliás, de acordo com Felipe Larraín B., "*La inflación es considerada un mal social, tiene algunos efectos negativos: el dinero pierde su poder adquisitivo y el costo nominal de los bienes y servicios aumenta*".¹¹⁶ Daí que o Estado desenvolve estratégias socioeconômicas para manter sob controle a inflação e propiciar o desenvolvimento da sociedade em patamar sustentável. A inflação é um importante indicador de como funciona a economia: a taxa de inflação se define como a percentagem (%) da variação do nível geral dos preços de um período a outro.¹¹⁷ Naturalmente, a inflação afeta seriamente o fluxo dos tributos arrecadados pelo fisco, pois, se a economia se estagna, a arrecadação tributária também se deteriora e o Estado desacelera a prestação de serviços à coletividade.

Por outro lado, há que compreender-se que a lei da oferta envolve a quantidade de produtos que os vendedores desejam e podem produzir para vender em diversos níveis de preço, pois o mesmo produto pode imbutir um *plus* para atender os anseios e necessidades dos compradores das diferentes camadas sociais dum mercado-alvo. A lei da oferta e da demanda é o princípio básico no qual se sustenta a economia, pois mostra a relação entre a demanda que existe de um bem no mercado e a quantidade desse bem que é ofertada em um nível de preço

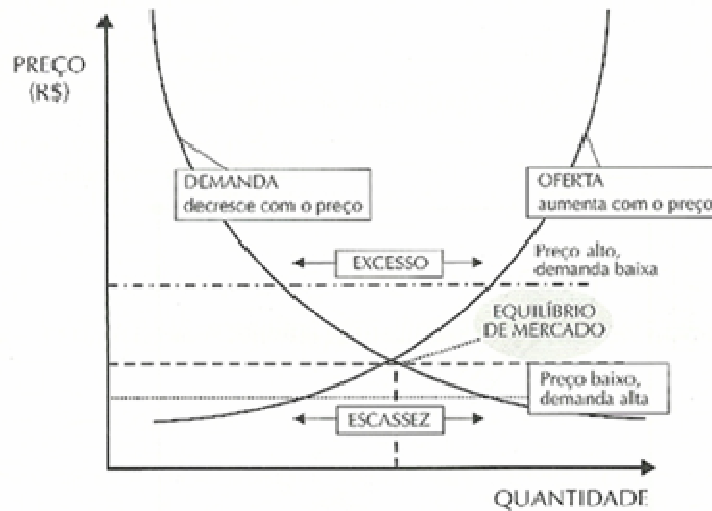
¹¹⁶ LARRAÍN B. F.; SACHS, J. D. *Macroeconomía en la economía global*. 2.ed. Buenos Aires: Pearson Education, 2006, p. 341.

¹¹⁷ HALL, Robert E.; TAYLOR, John B. *Macroeconomía*. 3.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 1992. p. 77.

previamente determinado pelos fornecedores, segundo a expectativa do poder de pagamento dos compradores.

A seguir, mostra-se, esquematicamente, o comportamento das curvas da oferta e da demanda numa economia de livre mercado.

Figura 01: Curvas de oferta e demanda – Mercado livre



O equilíbrio de mercado diz respeito às condições do mercado, as quais, uma vez atingidas, tendem a persistir. Em economia, isso ocorre quando a quantidade demandada de determinado bem no mercado, numa unidade de tempo, iguala a quantidade ofertada do bem ao mercado, nessa mesma unidade de tempo. Geometricamente, o equilíbrio ocorre na intercepção das curvas de demanda e de oferta do mercado. Portanto, o equilíbrio de mercado acontece quando o preço e a quantidade do bem desejado pela procura e pela oferta se igualam sob a condição ideal de *ceteris paribus*.

O termo "equilíbrio" é utilizado porque, numa situação como a descrita, não existe qualquer incentivo para aumentar ou descer o preço, desde que todas as outras determinantes da oferta e todas as outras determinantes da procura se mantenham constantes – *ceteris paribus*. Por outro lado, numa situação de não equilíbrio de mercado, existem incentivos para que o mercado tenda para esse equilíbrio; por exemplo, caso se esteja perante uma situação em que a quantidade procurada é superior à oferecida, podendo haver incentivos fiscais para o aumento da produção do bem desejado pelos compradores. Eis aqui que o governo pode usar os tributos – extrafiscalidade – como incentivos à aceleração ou à

desaceleração da oferta de determinado bem ou serviço. É o manejo do tributo como instrumento na implementação de estratégias competitivas pela administração pública, cuidando de não chegar ao nível de confisco.

Como entende Paul Hugon,

Criando-se um imposto sobre uma produção determinada pode-se pelo aumento de preço de venda, daí resultante, na maioria dos casos, tentar diminuir a procura. Todos os Estados utilizam-se assim do imposto para coibir o consumo de certas mercadorias julgadas nocivas. É um dos fins visados ao se sujeitar a impostos o álcool, o fumo, etc.”¹¹⁸

Paul Hugon ainda salienta que

A noção de sacrifício mínimo já introduzira a preocupação da produção na teoria da capacidade contributiva; a noção de privilégio desenvolve mais este ponto, num sentido até mesmo diferente, e faz assim da capacidade contributiva uma teoria que considera ao mesmo tempo o problema do consumo e o da produção.

A capacidade contributiva deve, dum modo ideal, ser determinada segundo a utilidade relativa do capital e do rendimento de cada contribuinte. Deve fixar-se de tal modo que a posição econômica de cada um não se modifique após o pagamento do imposto.¹¹⁹

Eis, pois, que o Estado, como organização maior e sob cujo pálio se desenvolvem as demais espécies de organizações, regula, via legislação, seu comportamento econômico, propiciando o desenvolvimento do país e, em consequência, acarretando aumento da arrecadação tributária.

1.3.2 A tributação e a concretização dos direitos fundamentais

O direito tributário deve ser estudado sob a ótica humanística, pois onde há um Estado há tributação, a mesma que é paga por força imperativa sobre os contribuintes, levando-se em conta sua capacidade econômica (art. 145, § 1º, da Constituição brasileira de 1988), como forma natural para a manutenção da administração pública, porém sob a égide mandamental da Carta Política brasileira de 1988. A instituição do tributo (gênero) é atividade estatal, indelegável e

¹¹⁸ HUGON, Paul. O imposto..., op. cit., p. 22.

¹¹⁹ HUGON, Paul. O imposto..., op. cit., p. 19.

implementada sob o escopo de lei, conforme estipula o art. 150 da Carta Maior, que veda “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, conforme o inciso I desse artigo. Por isso mesmo, o processo de arrecadação e a fiscalização tributária constituem competências administrativas das pessoas políticas e, segundo o caso, são passíveis de delegação a pessoas de direito público ou privado, conforme inteligência do art. 8º da Lei nº 5.172 de 1966, o denominado Código Tributário Nacional: “O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

Desse modo, a tributação se configura como poder-dever – é um atributo da própria administração pública exercer o controle de seus atos, no que se denomina autotutela administrativa, ou princípio da autotutela – do Estado, cujo exercício se vale de instrumentos jurídicos que lhe possibilitem a obtenção de recursos financeiros indispensáveis para o desempenho competitivo das atividades organizacionais em prol da sociedade.

É pacífico o entendimento de que as relações de direito público, gênero no qual se inserem as relações tributárias, apresentam, como traço marcante, a bipolaridade, a significar que nelas estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a autoridade do Estado: de outro, a liberdade individual, salvaguardada pelos princípios fundamentais esmerilados na Constituição. Por isso mesmo, o STF firmou jurisprudência no sentido de que “É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco.”¹²⁰ Propiciando, dessa maneira, o pleno respeito aos princípios constitucionais tributários a preservação incólume destes.

Sob essa ótica, a administração pública se sujeita aos limites constitucionais tanto em resguardo dos interesses públicos como em proteção dos direitos individuais dos contribuintes. Se ela ultrapassar balizas constitucionais, haverá abuso de poder e desvio de finalidade, que são espécies de ilegalidade.

Na verdade, não poderia ser diferente, haja vista que a tributação mexe com a sensibilidade econômica da pessoa, por vezes até com a própria

¹²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo – ARE 776273 AgR/DF – Distrito Federal. Direito tributário. Multa confiscatória. Primeira Turma. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento em: 15 out. 2015. Publicado em: 30 set. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28aumentou+ou+da+redu%E7%E3o+do+tributo%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ogntypj>>. Acesso em: 01 out. 2015.

sobrevivência de seus negócios. No entanto, é pacífico o entendimento de que o direito – ordem jurídica – existe para a proteção dos direitos inerentes à pessoa humana e, desse modo, o direito tributário deve ser o instrumento de efetivação dos princípios fundamentais. Por isso mesmo, cabe ao Poder Judiciário, em sua precípua função de garantidor de direitos fundamentais, exercer rígido controle de legalidade em prol desses princípios tributários e da própria dignidade do contribuinte.

Não resta dúvida de que é mediante o tributo que o Estado, como organização, consegue ter condições para redistribuir a riqueza nacional, garantindo o mínimo existencial e, desse modo, fazendo valer plenamente os direitos fundamentais da sociedade. É uma consequência natural do contrato social firmado entre o cidadão e o Estado – nome que se posicionou na mente do homem social desde a primeira vez em que foi mencionado pelo marquês de Beccaria – Cesare Bonesana – em sua obra-prima *O príncipe*: “Todos os Estados que existem e já existiram são e foram sempre repúblicas ou principados”¹²¹

A soberania do Estado moderno, como Estado da democracia participativa, não há de ser outra senão a soberania constitucional, que é a soberania dos princípios pois parte-se da premissa de que os mais altos princípios radicam na vontade do povo e da nação, e só essa vontade, uma vez traduzida na Constituição, por obra do constituinte, faz a legitimidade dos governos. Desse modo, os princípios constitucionais condicionam as regras. Aqueles subordinam, estas se subordinam.¹²² Diz-se que os princípios são, ao mesmo tempo, estabilizadores e transformadores do sistema constitucional. Por isso o princípio do respeito à dignidade da pessoa humana está no ápice do sistema constitucional. Ela se constitui no fim supremo do Estado e da sociedade em si mesma. Sobre o da dignidade da pessoa humana, gravita o Estado democrático de direito. É aí que os princípios constitucionais tributários se encaixam, a partir do princípio do *não-confisco*, esmerilado no art. 150, IV, da Constituição brasileira de 1988.

Andou bem o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI-MC 712 –, Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade:

¹²¹ MAQUIAVEL. *O príncipe*. São Paulo: Martin Claret, 2002. (A obra-prima de cada autor, p. 29).

¹²² BONAVIDES, Paulo. *Teoria geral do Estado*, op. cit., pp. 55-56.

[...] O EXERCÍCIO DO PODER TRIBUTÁRIO, PELO ESTADO, SUBMETE-SE, POR INTEIRO, AOS MODELOS JURIDICOS POSITIVADOS NO TEXTO CONSTITUCIONAL QUE, DE MODO EXPLÍCITO OU IMPLÍCITO, INSTITUI EM FAVOR DOS CONTRIBUINTES DECISIVAS LIMITAÇÕES À COMPETÊNCIA ESTATAL PARA IMPOR E EXIGIR, COATIVAMENTE, AS DIVERSAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS EXISTENTES. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS, ASSIM, SOBRE REPRESENTAREM IMPORTANTE CONQUISTA POLÍTICO-JURÍDICA DOS CONTRIBUINTES, CONSTITUEM EXPRESSÃO FUNDAMENTAL DOS DIREITOS INDIVIDUAIS OUTORGADOS AOS PARTICULARES PELO ORDENAMENTO ESTATAL. DESDE QUE EXISTEM PARA IMPOR LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO, ESSES POSTULADOS TÊM POR DESTINATÁRIO EXCLUSIVO O PODER ESTATAL, QUE SE SUBMETE À IMPERATIVIDADE DE SUAS RESTRIÇÕES. [...] ¹²³

O excerto da ementa da decisão é diáfano no que diz respeito à efetiva proteção que a Suprema Corte brasileira presta aos princípios constitucionais tributários aperfeiçoados na linha do tempo do Estado e, atualmente, estampados na Carta Política de 1988, em vigor.

Mantendo a coerência dos precedentes jurídicos, a Suprema Corte, ao julgar o Agravo de Instrumento AI 727872 AgR / RS – Rio Grande do Sul –, realizado em 28/04/2015, assim se pronunciou na decisão:

É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. ¹²⁴ (grifo nosso)

Entende-se que os princípios são a essência jurídica da Constituição, ocupam o ápice na hierarquia do ordenamento jurídico, sendo o principal o da

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 712 MC / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 07 out. 1992. Publicado em: 19 fev. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%2DMC+712%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kkdeypt>>. Acesso em: 20 set. 2014.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento AI 727872 AgR / RS - Rio Grande do Sul. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 28 abr. 2015. Publicado em: 18 jun. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%EDpio+do+n%E3o%2Dconfisco%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/powxl38>>. Acesso em: 26 ago. 2015.

dignidade da pessoa humana, estampado no art. 1º, III, da Constituição. Por isso mesmo, *direitos fundamentais* são aqueles considerados inerentes à própria natureza do homem, sendo cláusulas pétreas, tais como as estampadas na Carta Maior brasileira de 1988, no art. 60, § 4º: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”; bem como a aplicação imediata de seus preceitos conforme inteligência do § 1º do art. 5º, “§ 1º – As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.” Eis que esses mandamentos constitucionais têm *status* máximo de rigidez e, por isso mesmo, são determinados como direitos fundamentais no ordenamento constitucional brasileiro.

Os direitos fundamentais prestam suporte à atividade tributária do Estado, mas, ao mesmo tempo, estabelecem limitações intransponíveis à tributação, para não se exaurir o patrimônio do contribuinte. Lembrando que a tributação atinge dois direitos fundamentais do contribuinte, quais sejam: o direito à propriedade privada: arts. 5º, XXII – “é garantido o direito de propriedade” – e 170:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] inciso II “propriedade privada” [...] da Constituição. Pois o tributo é prestação pecuniária compulsória estatuída por lei, respeitadas as balizas constitucionais para o poder de tributar.

Em tempo, Paulo Bonavides lembra que, no Brasil, o precursor da soberania constitucional foi Rui Barbosa.¹²⁵ A soberania se compreende no exato conceito de Estado. É uma autoridade superior, que não pode ser limitada por nenhum outro poder.

A tributação, se manejada sob a égide da administração estratégica, pode ser um eficaz meio de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana – art. 1º, III, da Constituição brasileira de 1988 – por meio da concretização dos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais, haja vista que a pessoa humana deve ser o centro gravitacional da atenção e da proteção pelo Estado. Não resta dúvida de que o Estado dispõe de instrumentos para a concretização dos princípios fundamentais antes elencados, com a implementação da extrafiscalidade,

¹²⁵ BONAVIDES, Paulo. Teoria geral do Estado, op. cit., p. 57.

por meio da qual, via tributação, se busca a realização de direitos fundamentais e, de per si, a prevalência dos princípios e regras constitucionais.

A extrafiscalidade se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos empresariais, buscando atingirem-se finalidades não meramente arrecadatórias, mas de alcance social, políticas ou isonômicas, constitucionalmente amparadas.

1.4 A TRIBUTAÇÃO NA LINHA DO TEMPO NO BRASIL

O estudo da prática tributária do Brasil, à luz do devenir histórico, contribui para que se possam identificar e compreender os elementos que possibilitaram que ela chegasse até nossos dias.

Para entender e abrir as trilhas tributárias do futuro, há que conhecer-se o passado tributário do Brasil, ou seja compreender-se a trajetória sob o enfoque dos tributos na linha do tempo, contextualizando-a segundo as nuances dos diversos momentos temporais.

Desde a gênese da sociedade humana, o fenômeno social da tributação sempre foi, e sempre será, um tema atual e foco das atenções tanto do fisco como dos contribuintes. Aliás ele foi um dos alicerces motivadores da busca da independência política dos povos colonizados por países, na época, poderosos em tecnologia militar, domínio da indústria naval e da economia em si mesma.

Apesar da evolução multidimensional do mundo todo, a tributação continua sendo o calcanhar de Aquiles; é a parte sensível do Estado como organização maior. Nos dias atuais, continua-se na busca da concepção de um modelo tributário que seja considerado tanto pelo Estado como pelo contribuinte como justo, aliado a uma administração pública competitiva e pró-ativa, administrando esses recursos de forma transparente, oferecendo prestação de serviços públicos condizente com a dignidade da pessoa humana, razão da existência do Estado democrático de direito. Sob essa visão, é possível imaginar que, se o Estado, como organização, fosse gerido competitivamente, o contribuinte pagaria os tributos sem escusas, e a sonegação e a fraude fiscal seriam mínimas, embora a elisão fiscal continuasse a existir como estratégia competitiva da gerência das organizações, para reduzir custos de produção. O grau de resignação ao pagamento do tributo é maior ou menor em diferentes sociedades, de acordo com o

grau de consciência cívico-tributária, educação, transparência na aplicação dos tributos, entre outras varáveis sociopolíticas.

Luiz Carlos Bombassaro traz a lume a reflexão histórica dos tributos no Brasil a partir do início da colonização portuguesa, em 1500. Com a tomada de posse da terra pelos portugueses, assistiu-se a uma imposição de cultura e legislação à civilização já existente, refletindo-se tal procedimento igualmente na seara tributária.

No período pré-colonial, de 1500 a 1530, o objetivo de Portugal era a exploração do pau-brasil, que, na época, era um produto importante na Europa para a obtenção de corante de tecidos. Essa exploração se fez por meio de concessões da Coroa portuguesa. Os interessados deviam atender a determinadas exigências, entre elas pagar o quinto do pau-brasil, primeiro imposto cobrado na colônia.¹²⁶ Constata-se que, desde o início da exploração, no período colonial, até hoje, o exercício da tributação, por parte dos governos, pouco mudou no que se refere à carga fiscal e à repulsa do contribuinte para pagar encargos fiscais. Isso, possivelmente, deve-se à eficácia nebulosa da aplicação dos recursos públicos em busca do bem comum. Durante o período colonial português, inúmeros tributos, em patamares aviltantes, foram cobrados dos súditos.

Atualmente, são mais de 90 espécies tributárias que o contribuinte brasileiro tem que honrar perante o fisco. Em termos de eficácia na aplicação tributária em segmentos sensíveis, como a saúde, basta visitar os hospitais públicos, para verificar a calamidade no atendimento aos pacientes; isto é, exemplificativamente, o direito à saúde, elevado a princípio social, não está sendo cumprido a contento pelo Estado. Não menos importantes são outras áreas, como educação, habitação, segurança, etc. Tudo isso gerou repulsa no pagamento dos tributos. Naturalmente, esse quadro pode ser mudado por meio de um progressivo esclarecimento dos cidadãos, melhora da educação e conscientização do papel do cidadão na gestão do Estado. A tributação é essencial para a manutenção de programas sociais em benefício da população de forma coletiva.

Portanto, a concepção e a implementação de um novo modelo fiscal brasileiro são um desafio permanente e, por que não dizer, um sonho tanto do

¹²⁶ BALTHAZAR, Ubaldo César; ALVES, André Zampieri. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos; RI JÚNIOR, Amo Dal; PAVIANI, Jaime (Orgs.). As interfases do humanismo latino. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004. pp.176-177.

Estado como do contribuinte, em prol de um equilíbrio homeostático na organização pública, com o comprometimento cívico do contribuinte, repassando, segundo sua capacidade econômica, a parcela que lhe corresponde, convicto de que os recursos transferidos ao Estado lhe trarão o retorno natural, subjacente na finalidade suprema que lhe deu origem – ao Estado –, qual seja: o pleno respeito à dignidade humana.

1.5 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

A palavra “problema” tem uma conotação de dificuldade: algo que está mal e carece de reparo – no caso da erudição científica, para elucidar os agentes etiológicos que o originam. Na prática, um problema fica evidente quando o desempenho da organização enfrenta dificuldades para alcançar o objetivo estrategicamente planejado. No caso em estudo, o que se busca é aumentar o conhecimento sobre os “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988”.

A questão tributária sempre será um tema atual. É que, por um lado, via de regra, o contribuinte não gosta de pagar tributos, principalmente se estes não são geridos competitivamente pelo Estado. Não entanto, o problema não está na questão de pagar ou não pagar tributos, mas, sim, em como deve ser gerenciada a receita obtida via tributação, para onde será direcionada e de que forma reverterá em benefício para a sociedade toda.

Por outro lado, se o Estado não arrecada tributos, fica sem a fonte genuína de recursos para pagar as despesas que, como organização, tem a fazer. Por isso mesmo, é inegável a relevância de pagar tributos em favor do fisco, para sustentar as atividades fins do Estado; afinal, uma sociedade sem Estado voltaria ao estado de natureza, conforme vislumbrou T. Hobbes, na construção da sua teoria política; isto é, à condição humana pré-cívica.¹²⁷ Enfim, como diz Ubaldo César Balthazar, “O tributo dá vida ao Estado e ele se faz por meio de intervenção na economia do setor privado, com fins tanto econômicos quanto sociais”.¹²⁸ Não podia ser diferente, pois o Estado foi criado pelo homem como genuína forma de alcançar a paz e o progresso da humanidade.

¹²⁷ NUNES, Paulo Henrique Faria. O pensamento político de Thomas Hobbes. São Paulo: SIMPLÍSSIMO, 2011.

¹²⁸ BALHAZAR, Ubaldo César; ALVES, André Zampieri. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística. In: BOMBASSARO..., op. cit., p. 185.

Em razão disso é que faz parte da educação cívica o dever de contribuir para a manutenção das despesas do Estado, o que é corolário do “contrato social” que é a razão do existir do Estado como organização, criada justamente para proteger a dignidade da pessoa humana. Sobre esse aspecto, concorda-se com os aportes de Hannah Arendt, que afirma: “A educação está entre as atividades mais elementares e necessárias da sociedade, que jamais permanece tal qual é, porém que se renova continuamente”¹²⁹. Na verdade, é a educação com qualidade que transforma a mentalidade e o comportamento do homem e, quando é acrescida de uma dose de civismo, ainda mais rápido se veem os resultados, propiciando o desenvolvimento do país. Os jovens de agora serão os dirigentes do Estado no futuro próximo, e tanto melhor educação recebam hoje, melhores serão como cidadãos e gestores da *res publica*. Assim, deverão compreender com facilidade, exemplificativamente falando, o significado da expressão “superávit primário do setor público”, que se caracteriza quando o governo consegue que sua arrecadação total supere suas despesas, descontados os gastos com juros e correção monetária de dívidas. Alguns bons exemplos dessas despesas são o pagamento de funcionários públicos e aposentados ou os gastos com fornecedores.¹³⁰ Essa expressão é constantemente mencionada nos jornais e nas conversas dos corredores da vida cotidiana, mas nem sempre com a compreensão de seu real significado, que tem a ver com o poder do Estado de arrecadar e gerir os tributos.

Desse modo, vê-se que, neste primeiro momento metodológico, o trabalho de pesquisa se encaminha para a formulação do problema que se constituirá em objeto de estudo, a fim de se compreender a abrangência do escopo do estudo “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988”. Sendo a tributação a principal fonte de receita derivada do Estado, de acordo com a realidade fática da atualidade no Brasil, levantam-se os seguintes questionamentos:

- a. estão sendo respeitadas pelas pessoas políticas as limitações ao poder de tributar conforme a Constituição brasileira de 1988?
- b. quais os entraves que estariam limitando a proteção dos princípios constitucionais tributários pela Suprema Corte brasileira?

¹²⁹ ARENDT, Hannah. Entre o passado e o futuro. 6.ed. São Paulo: Perspectiva, 2009. p. 234.

¹³⁰ ECONOMIA NET. Dicionário de economia. Disponível em: <http://economiabn.net/dicionario/economies_s.html>. Acesso em: 02 fev. 2014.

c. em que medida a carga tributária desestimula o contribuinte brasileiro a aumentar sua atividade econômica?

d. as limitações tributárias constantes na Constituição brasileira de 1988 desestimulam a fraude fiscal?

Para elucidar essas questões, propõe-se realizar uma pesquisa doutrinária, jurídica e jurisprudencial.

Como leciona Kelsen, “a interpretação científica é pura determinação cognoscitiva do sentido das normas jurídicas, ela não é criação jurídica”¹³¹, e, sim, política. Diante desse quadro fático, necessário se faz aumentar o conhecimento sobre o assunto ora levantado e empreender a viagem em direção ao desconhecido, tratando-se de compreender as peculiaridades do objeto em estudo, investigá-lo e explorá-lo na medida em que as ferramentas científicas assim o permitirem. Essa é a atitude que orienta a ideia do trabalho ora em elaboração.

1.5.1 Objeto do trabalho

O objeto do trabalho ora formulado situa-se no âmbito do direito tributário, sob o pálio da compreensão dos **Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988**, envolvendo o estudo de uma das basilares fontes – fonte genuína – de arrecadação financeira para cobrir as despesas que a administração pública estatal demanda, atendendo-se, concomitantemente, aos princípios fundamentais que salvagam os direitos da pessoa humana, conforme estipulados na Carta política.

Pode-se afirmar que o objeto ora escolhido para a elaboração deste trabalho de tese ainda não foi exaurido sob a ótica que se propõe aqui estudar. A própria leitura da bibliografia que trata dos limites ao poder de tributar permite asseverar a originalidade da ideia da pesquisa ora enfrentada.

É possível compreender, à luz da teoria dos sistemas, proposta por Karl Ludwig von Bertalanffy, que “a ciência moderna é caracterizada por sua crescente especialização, pela complexidade das técnicas e das estruturas teóricas de cada campo”¹³², abrangendo organizações públicas, privadas e as do terceiro setor. Mas

¹³¹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 8.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009. p.395.

¹³² BERTALANFFY, Ludwig Von. Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações. 4.ed. Petrópolis: Vozes, 2009.

é o Estado, em si, que é a organização mais complexa concebida e implementada, visando ao progresso da humanidade, o qual, é regido pela Constituição, cujo texto alberga princípios fundamentais que visam a proteger a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III, da Constituição). Esse é, por sinal, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil. É possível imaginar que, sendo o homem um ser gregário, precisava conceber uma forma de organização *sui generis* que possibilitasse a gestão da sociedade, na busca da paz e do progresso de todos os indivíduos. Desse modo, concebeu-se o Estado, como organização reitora de uma sociedade politicamente estruturada.

O sistema jurídico do Estado democrático de direito, incluindo-se aí a Constituição, como lei maior, que, na prática, se constitui no genuíno plano de administração estratégica da organização estatal, interliga-se coerentemente à construção do sistema jurídico pátrio, de tal sorte que, quando, porventura, uma lei, um decreto ou outra espécie normativa não se enquadra harmonicamente na engrenagem do sistema, logo é expurgada. Esse sistema é dinâmico e acompanha o devenir do cenário da organização estatal como o do ambiente do cenário das nações. Eis, por exemplo, a razão por que a Constituição brasileira de 1988, vigente até a presente data (4 de novembro de 2015), já foi emendada 90 vezes – emendas Constitucionais – e teve mais seis emendas constitucionais de revisão¹³³, perfazendo, ao todo, 96 emendas. Toda essa mudança constitui-se na trajetória de aperfeiçoamento para adaptar-se às necessidades da evolução sociopolítica da organização estatal.

Paulo Bonavides, ao prefaciá-la a 1ª edição do livro intitulado *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*, de autoria de Ingo Wolfgang Sarlet, assim escreve:

A dignidade da pessoa humana, desde muito, deixou de ser exclusiva manifestação conceitual daquele direito natural metapositivo, cuja essência se buscava ora na razão divina, ora na razão humana, consoante professavam em suas lições de teologia e filosofia os pensadores dos períodos clássico e medievo, para se converter, de último, numa proposição autônoma do mais subido teor axiológico, irremissivelmente presa à concretização constitucional dos direitos fundamentais.¹³⁴

¹³³ BRASIL, Constituição 1988.

¹³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

A tributação é um subsistema do metassistema jurídico do Estado e, como tal, está ancorada nos mandamentos constitucionais, por isso mesmo sua efetivação deve respeitar os direitos humanos do contribuinte.

Saliente-se que o Brasil é signatário da Convenção Americana de Direitos Humanos, que abrange os direitos humanos dos contribuintes. Essa convenção, denominada de Pacto de São José da Costa Rica – subscrita na cidade que tem o mesmo nome, em 22 de novembro de 1969, e ratificada pelo Brasil em novembro de 1992 –, no artigo 8º, trata de *garantias judiciais*. Entre elas, no que se refere à ordem fiscal, como estipulado no inciso 1:

Toda pessoa terá o direito de ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou Tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou na determinação de seus direitos e obrigações de caráter civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.¹³⁵ (grifo nosso)

Portanto, em se tratando de tratado internacional do qual o Brasil é signatário e ratificado pela ordem jurídica interna brasileira, o contribuinte se acolhe na ordem jurídica do referido tratado internacional.

1.5.2 Objetivos

Eis os objetivos da pesquisa:

- a. determinar se as limitações ao poder de tributar estipuladas na Constituição federal estão sendo respeitadas pelas pessoas políticas, segundo a jurisprudência assentada pelo Supremo Tribunal Federal;
- b. caracterizar os entraves que estariam limitando a proteção dos princípios constitucionais tributários assentado na jurisprudência da Suprema Corte brasileira;
- c. analisar se a carga tributária vigente na ordem jurídica brasileira desestimula o contribuinte a aumentar sua atividade econômica;

¹³⁵ CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS (Pacto de São José da Costa Rica). In: CONFERÊNCIA ESPECIALIZADA INTERAMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS, 22 nov. 1969. [Ratificada pelo Brasil em 25 set. 1992]. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>>. Acesso em: 13 março 2015.

d. analisar se as limitações tributárias estipuladas na Constituição federal desestimulam a fraude fiscal.

1.6 JUSTIFICATIVA DA INVESTIGAÇÃO

A informação é a peça-chave para a compreensão da dinâmica das novas relações de poder na estrutura do Estado, o que, de per si, sinaliza desafios múltiplos que a sociedade deve enfrentar. Essa informação está nas entranhas do ser, onde mora a verdade. O cientista, por meio da coleta metódica de dados, procede a análise acurada, aproximando-se pela via da certeza à verdade.

Essa complexa dinâmica de desafios na busca da verdade é natural no devenir do desenvolvimento da sociedade e do Estado como organização maior que cuida do bem comum. Quanto a isso, torna-se necessária uma compreensão sistêmica quanto ao relacionamento entre a gestão no manejo da imposição tributária e na arrecadação dos tributos, o que envolve uma arquitetura, uma engenharia jurídica e financeira complexa que, antes de tudo, deve preservar a supremacia dos princípios constitucionais tributários estampados na Carta Magna brasileira de 1988, em prol da dignidade da pessoa.

No Brasil, o termo “engenharia jurídica” foi introduzido no meio jurídico pelo doutrinador Miguel Reale.¹³⁶ Na verdade, o escopo da engenharia é o estudo e a aplicação nos diversos ramos da tecnologia, por sua vez, se consubstancia na aplicação operacional da ciência gerada nos centros de pesquisa, principalmente nas universidades. A palavra “*engenharia*” deriva do latim *ingenium*. O direito tributário, além de ser um ramo do direito, se vale da engenharia jurídica tributária para sua plena operacionalização na complexa arquitetura organizacional do Estado.

Na atualidade, o Estado dispõe de tecnologia de ponta – engenharia tributária – para o controle da efetividade das obrigações tributárias do contribuinte; mas este nem sempre conta com o domínio tecnológico e jurídico para se defender do abuso impositivo do poder tributante do Estado. Desse modo, o contribuinte fica em posição mais fraca em relação à contínua vigilância tributária, alargando-se as possibilidades de interferência estatal em sua privacidade. Por vezes, o excesso de

¹³⁶ REALE, M. *História do novo código*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 221.

exação tributária traz o desânimo na geração de riqueza e até propicia a migração ou a fuga de investimentos para latitudes ou longitudes alienígenas, onde a tributação seja mais equilibrada. E tudo isso traz consequências negativas, na arrecadação fiscal, para o Estado. Essa espécie de conduta antijurídica, denominada “concussão”, está tipificada, no § 1º do art. 316 do Decreto-lei nº 2.848, de 1940 (Código Penal Brasileiro): “Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza;”¹³⁷ (grifo nosso). No entanto o Supremo Tribunal Federal confere especial destaque ao caráter pedagógico, quando necessário, na sanção, que busca desestimular a burla à atuação da administração tributária, e nesse caso, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria, haja vista que não se deve permitir o abuso de direito do contribuinte.¹³⁸

Não adianta um Estado vigilante se não se guarda a homeostase entre a imposição tributária, o respeito aos princípios constitucionais tributários e a contrapartida na prestação de serviços à coletividade. Dito de outro modo, necessário se faz que o Estado seja eficiente, eficaz e efetivo na imposição e na arrecadação fiscal, mas, igualmente, na contrapartida administrativa em prol do bem comum da sociedade. Vale ressaltar que as normas comuns a todas as esferas estatais em termos fiscais restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar, tudo em salvaguarda da dignidade humana da pessoa, razão de existir do Estado democrático de direito.

Essa, em síntese, é a razão de ser da proposta da pesquisa ora enfrentada, que visa aumentar o conhecimento sobre os “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988”. Acredita-se que, estudando o contexto doutrinário, constitucional e a jurisprudência construída pelo STF sobre

¹³⁷ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. [Rio de Janeiro: s.n.], 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo - ARE 787564 AgR / SC - Santa Catarina. Relator: Min. Roberto Barroso. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento em: 09 dez.. 2014. Publicado em: 05 fev. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%EDpios+constitucionais+tribut%E1rios+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q6u2jou>>. Acesso em: 03 out. 2015.

pendengas tributárias, pode-se vir a contribuir tanto para a ciência jurídica como para a administração pública quanto ao devido respeito, por parte do Estado, aos princípios constitucionais tributários.

2. METODOLOGIA

Pesquisa é um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico para um caso concreto. O objetivo essencial da pesquisa é descobrir respostas para problemas, mediante o emprego de procedimentos científicos.¹³⁹ O método científico parte da observação sistemática de fatos sensíveis, seguida da realização de experiências, coleta de dados relevantes e análise acurada e se pautar pelas deduções lógicas bem como pela comprovação científica dos resultados obtidos. Por isso mesmo, o método científico é considerado como a lógica aplicada à ciência. Desse modo, é um trabalho sistemático, rigoroso na análise e na interpretação dos resultados, na busca de respostas às questões em estudo; é o caminho que se segue para levar à formulação de uma teoria científica. Portanto, a ciência busca respostas e interpretações para os fatos que ocorrem na natureza, isto é, no mundo sensível.

Na atividade de investigação científica, é de praxe compreender-se que o caminho a ser percorrido para encontrar soluções para um problema científico não é linear: não é como o percurso de uma linha férrea, ou mesmo o de um rio, que têm início e fim preestabelecidos. Em pesquisa científica, há passos para frente e passos para trás, novos começos e desvios, porque é impossível que, no início de uma pesquisa, o estudioso visualize todos os detalhes, obstáculos e surpresas que podem ser produzidos no caminho e, menos ainda, que conheça a bibliografia universal que venha a contribuir para se achar a melhor solução e/ou compreensão do problema em estudo.

Trata-se, desse modo, de um processo cibernético – a cibernética estuda a relação da comunicação de comandos em sistemas, sejam eles de natureza orgânica, humana, ou em máquinas –, o que quer dizer que o sujeito pesquisador retroalimenta e, se necessário, modifica sua atividade por intermédio do que aprende de seus fracassos e êxitos durante o processo gnosiológico, no qual se estabelece uma relação entre o sujeito e o objeto cada vez mais próxima do real, na medida em que o sujeito vislumbra algo de que possa dizer ser verdadeiro, ainda que provisoriamente; pois a primeira característica da ciência é a falibilidade. Esse é o caminho metodológico da busca da aproximação da verdade; entretanto o

¹³⁹ GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6ed. São Paulo: Atlas, 2008.

cientista, através da análise acurada dos dados, constrói a certeza de que cada vez está mais próximo da verdade real. Dito de outro modo, a verdade está no fato que deu origem ao problema em estudo e a certeza científica na consciência do pesquisador, ou cientista, de que está bem próximo da verdade. Desse modo, de acordo com JOHANNES *apud* Hugo de Brito Machado Segundo, “No conhecimento científico encontram-se frente a frente a consciência (*do cientista*) e o objeto (*que se pretende conhecer*), o sujeito e o objeto”.¹⁴⁰

Pesquisar é uma atividade excitante, mas o pesquisador deve estar munido de perseverança, abnegação, paciência e até de senso de humor ante as agruras do desconhecido, ao se adentrar na floresta virgem apenas com as ferramentas gnosiológicas que a experiência lhe vai ajudando a manejar.

O conhecimento propriamente dito não acontece de uma forma gratuita; é o resultado de um esforço metódico, abnegado e perseverante na busca acurada, que supõe uma peculiar atitude cognoscitiva, haja vista que, por muitos e profundos conhecimentos que se tenha, se se pensa que já não há nada por conhecer está-se assumindo a ignorância como atitude.¹⁴¹

Por isso mesmo, uma das características da ciência é a falibilidade, pois sempre é possível encontrar novas formas de aperfeiçoar aquilo que, no momento, parece ser a melhor forma de se compreender o objeto em estudo – estado da arte. Eis aí – parece – a atualidade da metáfora atribuída a Sócrates, que, num suposto debate filosófico com Aristóteles, teria dito que “o modelo perfeito do objeto se encontra no mundo das ideias”, escopo metafórico que se afigura inspirador até os dias atuais, no sentido de que o homem jamais encontrará a verdade absoluta. E o cientista decide baseado na certeza que se lhe apresenta ante a análise e a compreensão dos resultados obtidos dos dados pesquisados sob a égide do método científico.

A ciência renova-se sem cessar. Dito de outro modo, é o ditame da consciência do cientista ante os dados que geraram a informação que, no seu entender, se aproxima à verdade do agente etiológico e/ou fato que gerou o problema em investigação. Essa certeza sempre será temporal e dialética, na

¹⁴⁰ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Por que dogmática jurídica?. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p.14.

¹⁴¹ AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José; RAFFO, Julio. *Introducción al derecho: conocimiento y conocimiento científico, historia de las ideas jurídicas, teoría general del derecho, teoría general aplicada*. 5.ed. Buenos Aires: Abelardo-Perrot, 2009. p. 32.

medida da evolução do saber humano, que, por sinal, para satisfazer as necessidades emergentes, terá que gerar novos conhecimentos, aperfeiçoando a metodologia científica existente, o que se refletirá no avanço da ciência e da tecnologia. Assim, por exemplo, o átomo, como a menor partícula da matéria, serviu de base para a física e a química por mais de 2000 anos. No entanto, se alguém, hoje, aparecesse num congresso de física ou de química defendendo tal ideia, seria criticado por seus pares, pois a ciência, posteriormente, descobriu partículas da matéria menores que o átomo.

Enrique R. Aftalión, José Vilanova e Julio Raffo entendem que “La verdad no constituye una posesión segura del conocimiento, sino que es aquello a lo que el conocimiento aspira. De outro lado [continuam os autores], El conocimiento es una relación con lo desconocido que consiste en indagarlo o investigarlo”.¹⁴² Johannes Hessen entende que “conhecimento quer dizer uma relação entre sujeito e objeto”.¹⁴³

A procura da verdade é a aspiração maior do cientista, que a persegue aplicando o método científico como ferramenta para auscultar o desconhecido e, segundo sua capacidade cognoscitiva, gerar conhecimento, sob a égide da ética e da moral: mas, na verdade, o que ele mostra para a comunidade científica é a convicção de que se está aproximando da verdade. O conhecimento sempre será entendido como uma atitude do homem a qual busca alargar o alcance da ciência. Isso significa que a atitude aberta para o conhecimento científico pressupõe que, de alguma maneira, se aceita e/ou se vislumbra a existência do desconhecido, isto é, que há algo que não se conhece e que, para o estudioso, é ponto de partida, quase sempre, rumo à árdua atividade de conhecer. É essa a tarefa que se propõe desenvolver na pesquisa ora formulada, cujos achados poderão aproximar-se da verdade em sua dimensão de verdade científica, contribuindo para a ciência do direito na seara tributária.

Desse modo, a seguir serão tratados aspectos conceituais que nortearam a escolha da metodologia para se desvendarem as questões da pesquisa.

¹⁴² AFTALIÓN, E. R.; VILANOVA, J.; RAFFO, J. Introducción al derecho..., op. cit., p. 23.

¹⁴³ HESSEN, Johannes. Teoria do conhecimento. São Paulo: Martin Fontes, 1999. p. 69.

2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS

Diversos autores que tratam da metodologia científica têm lembrado que os trabalhos nas áreas ligadas às ciências humanas, em especial, trazem a marca do pesquisador – ele próprio, muitas vezes, revezando-se ora no papel de sujeito ora no de objeto da pesquisa.

O delineamento da pesquisa possibilita colocar o problema em termos de verificação empírica. Diz respeito ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de dados.

O delineamento para a identificação de um perfil para um caso concreto é o procedimento adotado para a coleta de dados. O procedimento a ser adotado na pesquisa ora enfrentada será estudar os “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988” bem como o que tange ao poder de tributar e à doutrina, jurisprudência construída no STF. Tratar-se-á também de compreender a instituição, a arrecadação e a administração dos tributos no Estado brasileiro e, tangencialmente, como isso afeta ou reafirma o direito fundamental à dignidade da pessoa humana.

2.2 FORMULAÇÃO DAS HIPÓTESES

No campo da pesquisa científica, as hipóteses são proposições especulativas sobre as relações entre duas ou mais variáveis e se apoiam nos conhecimentos organizados e sistematizados pelo pesquisador¹⁴⁴ sobre o problema de pesquisa, constituindo-se em guias que possibilitem desvendar as causas ou razões do fenômeno em estudo, confirmando ou rejeitando a proposição inicialmente formulada. A metáfora de Novalis, citada por Karl Raymund Popper, é bem expressiva: “As hipóteses são redes: só quem as lança colhe alguma coisa”¹⁴⁵, pois elas podem ser ou não confirmadas ao se analisarem os resultados dos dados coletados na pesquisa.

¹⁴⁴ HERNÁNDEZ ZAMPIERI, R. et al. *Metodología de la investigación*. México: McGraw Hill, 1997. p.77.

¹⁴⁵ POPPER, Karl R. *A lógica da pesquisa científica*. São Paulo: Cultrix, 2012. p. 22.

As hipóteses assinalam o que se está buscando ou tentando provar e, por isso mesmo, também são definidas como tentativas de explicação do fenômeno pesquisado, à luz do conhecimento que, até aquele momento, detém o pesquisador. A verificação empírica determinará se a hipótese é aceita ou rejeitada. Eis aí o papel do método de análise dos dados coletados. Daí que, havendo-se formulado o problema de pesquisa, revisado a bibliografia pertinente e contextualizado o problema por meio do marco teórico, abre-se espaço à elaboração de hipóteses, que serão ou não comprovadas, após serem submetidas a análise em confronto com os dados obtidos empiricamente e à respectiva interpretação dos resultados.

Desse modo, a análise da possibilidade de realização de direitos fundamentais tributários, no Estado democrático de direito, de per si, pressupõe metodologicamente a formulação de questionamentos que tenham repercussão na atividade jurisdicional.

Eis as hipóteses de trabalho:

- H1 – As limitações ao poder de tributar estão sendo respeitadas pelas pessoas políticas conforme determina a Constituição brasileira de 1988;
- H2 – O poder de instituir e o de arrecadar os tributos estão em conformidade com o estipulado na Constituição brasileira de 1988, não existindo abuso no poder de tributar por parte do Estado;
- H3 – A carga tributária é a principal causa que desestimula o contribuinte brasileiro a aumentar sua competitividade econômica;
- H4 – As limitações tributárias constantes na Constituição brasileira de 1988 desestimulam a fraude fiscal;
- H5 – A jurisprudência construída pelo STF mostra que, no Brasil, o Estado respeita os princípios constitucionais tributários.

Após a definição do problema de pesquisa e o início da revisão da bibliografia específica que possibilite a ampliação do conhecimento sobre as variáveis e as experiências anteriores que se aproximem da realidade fática que se supõe ter dado origem à situação em estudo, os objetivos e as hipóteses surgem naturalmente no processo da elaboração do trabalho científico.

Os objetivos e as hipóteses estão umbilicalmente ligados ao problema de pesquisa e se vão burilando ou reavaliando a medida que o marco teórico se vai consolidando; inclusive, podem ser aperfeiçoados durante o desenvolvimento da pesquisa. Assim mesmo, podem ser vislumbradas outras hipóteses que não estavam contempladas na concepção original, produto de novas reflexões, ideias ou experiências, discussões com professores ou colegas. Por isso, diz-se que fazer uma pesquisa é uma experiência excitante, na medida em que se adentra na selva desconhecida do escopo do problema de pesquisa.

3. DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO, APLICADA AO DIREITO TRIBUTÁRIO

O direito, que, por sua própria natureza – regula a ordem de conduta humana individual e da sociedade por meio de normas coercitivas, impostas pelo Poder Público –, jamais pode estar desligado do sistema econômico do país. O direito e economia são ciências sociais aplicadas que interagem dinamicamente em torno da seara do ramo do direito econômico bem como do direito internacional, do direito tributário, entre outros ramos jurídicos.

Ao regular a conduta do homem em sociedade, o direito se torna a mola mestra que propulsiona a economia de um país, pois, estabelecendo o império das regras sob o escopo da Constituição, propicia a segurança jurídica para que a iniciativa privada possa desenvolver-se em plenitude, trazendo como consequência desenvolvimento socioeconômico e, naturalmente, mais arrecadação fiscal, o que possibilita que o Estado preste melhores serviços sociais. Quanto mais competitiva a administração pública, mais atrativas serão as oportunidades para os empreendedores, gerando mais emprego, mais recursos fiscais para o Estado.

A interação do direito com a economia é imensa na seara do desenvolvimento socioeconômico acelerado e sustentável de um país. Assim, na elaboração de contratos empresariais sob a égide da economia de mercado é fundamental que eles sejam realizados à luz do ordenamento jurídico nacional ou da internacional, segundo o caso específico, salvaguardando o direito das partes contratantes.

3.1 TRIBUTAÇÃO E ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Na dinâmica da globalização socioeconômica da atualidade, quando a liberdade de circulação de capitais, bens, prestação de serviços e mão de obra qualificada é a regra sem precedentes históricos no devenir da sociedade, o Estado, como organização sob a égide da administração estratégica, concebe e implementa variados sistemas de incentivos fiscais nacionais visando manter e atrair investimentos empresariais.

Fabiano Del Masso leciona que “O modo de produção capitalista possui como características basilares a garantia ao direito de propriedade (propriedade

privada) e a liberdade de iniciativa e de competição”.¹⁴⁶ Assim, a Constituição de 1988 dedica à ordem econômica os arts. 170 a 192, todos do TÍTULO VII – Da Ordem Econômica e Financeira –, combinados com o fundamento da República, do art. 1º, inciso IV: “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.” Estipula o *caput* do art. 170: “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social [...]”.

Destarte, o regulador natural desse modo de produção capitalista é o mercado – encontro do ofertante e do demandante, ou consumidor – no qual, num processo de negociação livre entre as partes, estabelecem-se os preços e o respectivo contrato de transferência de propriedade.

O regime jurídico nacional deve assegurar os pressupostos liberdade econômica e propriedade dos bens de produção, pois é com eles que trabalha o sistema capitalista, devidamente protegidos na Constituição de 1988.

Sob essa realidade socioeconômica, os agentes econômicos, dentro de suas possibilidades estratégicas, procuram ser tributados nos locais de menor ônus fiscal. Isto é, pela via da elisão fiscal – economia fiscal –, a carga tributária é amenizada em função da capacidade de planejamento estratégico da empresa. Sob o princípio da legalidade, minimiza-se a carga tributária, aumentando-se a competitividade em termos de preço dos produtos ou serviços no cenário da concorrência no mercado local e no internacional. Desse modo, a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas pode ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, porém de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui-se em ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nessa seara pelos princípios e regras próprios do direito tributário.

Destarte, o Estado, como organização, tem que ser ágil e competitivo no cenário das nações, valendo-se do uso das ferramentas da administração estratégica e, assim, evitando e/ou minimizando a fuga para outras latitudes geográficas – outros países – das empresas que constituem sua base de arrecadação de tributos. É nessas circunstâncias que cabe a implementação diferenciada de políticas fiscais que venham a ser atraentes para os

¹⁴⁶ DEL MASSO, Fabiano. Direito econômico. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 8.

empreendedores, mantendo, assim, uma racional base, ou fonte, de arrecadação tributária que possibilite o desenvolvimento do país, com menos carga tributária sobre o contribuinte. Isso não quer dizer que a desoneração tributária que, por vezes, o Estado concede a certos segmentos sensíveis da economia não deve ter como efeito colateral a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura no desempenho empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do cenário multidimensional do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja preponderante do estado.

3.2 ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

A análise econômica do direito é uma corrente de pensamento jurídico que aplica métodos próprios da teoria econômica no raciocínio jurídico, buscando a homeostase socioeconômica do Estado para bem servir à sociedade.

Gustavo A. Olsson e Luciano Benetti Timm lecionam que “A Análise Econômica significa a aplicação de ferramentas da Ciência Econômica para a delimitação e enfrentamento de problemas jurídicos”.¹⁴⁷ O potencial da análise econômica aplicada ao desenvolvimento socioeconômico de um país está justamente na aplicação das ferramentas próprias da economia em harmonia com as normas jurídicas que possibilitem as atividades dos empreendedores dentro das balizas jurídicas, minimizando as pendengas jurídicas. Estas, de per si, desestimulam o desempenho competitivo do empresário, ou empreendedor, e acarretam efeitos colaterais multidimensionais no desempenho econômico global do país, entre eles redução da arrecadação tributária, que se reflete no Estado, o qual se vê limitado para a prestação de serviços básicos à sociedade.

Na verdade, o sistema tributário está umbilicalmente ligado ao sistema econômico. Não devia ser diferente, haja vista que a tributação é uma ferramenta impulsionadora da atividade econômica, sobretudo pela via extrafiscal e, por sua vez, a capacidade empreendedora do empresário possibilita o maior ou menor fluxo tributário rumo aos cofres do fisco, que, em tese, deveria reverter em prol do bem-estar da sociedade como um todo, propiciando o desenvolvimento integrado.

¹⁴⁷ OLSSON, Gustavo André; TIMM, Luciano Benetti. Análise econômica do crime no Brasil. In: Thiago Bottino (Coord). Direito penal e econômico. Rio de Janeiro: Elsevier; FGV, 2012. p. 112.

Por outro lado, o princípio da análise econômica remete à obrigação de se analisarem casos concretos seguindo-se os parâmetros e os métodos da economia, ao invés da aplicação jurídica em abstrato. Esse princípio valoriza a eficiência, a eficácia e a sustentabilidade na alocação de recursos em que se busca otimizar o valor agregado, isto é, o esforço de maximizar a riqueza, inerente a toda atividade econômica. Desse modo, a análise econômica do direito deverá verificar o confronto entre os prejuízos (custos sociais) e os benefícios causados pelos atos praticados pelos agentes econômicos dos diversos mercados, sopesando entre o benefício socioeconômico e o respectivo custo social, como é o da degradação do meio ambiente, haja vista que a preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações é uma obrigação moral de todos, conforme o escopo do art. 225 da Constituição brasileira. No processo empresarial, na geração de produtos e serviços, todo cuidado com a preservação desse bem da humanidade é pouco. Desse modo, as lides sobre proteção ambiental envolvem alta e relevante transcendência política, econômica, social ou jurídica.

Marco A. S. de Vasconcelos entende que “No mundo real, as normas jurídicas molduram o campo de análise da teoria econômica e, por outro, o surgimento de novas questões econômicas atua de modo a modificar esse arcabouço jurídico.”¹⁴⁸ Não resta dúvida, a criatividade do homem não tem limites na busca da melhor maneira de combinar os fatores de produção para gerar novos produtos e serviços, valendo-se de tecnologias de ponta, que, por sua vez, trazem novos métodos de produção de bens e serviços para melhor satisfazer as necessidades dos diversos segmentos de mercado, levando em conta a racionalidade na proteção do meio ambiente. Assim, emergem tecnologias que logo se tornam desafios para o direito regular visando proteger direitos individuais, coletivos e transindividuais. Exemplos não faltam, como o uso da internet, que gera polêmica, e até novas tipologias de crimes surgem, e então o direito se vê às voltas para regular o uso no marco legal, dando origem a novos ramos do direito, como o *direito eletrônico*, que se propõe estudar aspectos jurídicos do uso da tecnologia da informação por meio da internet, um sistema global de redes de computadores interligadas que utilizam o conjunto de protocolos padrão, ou seja, o denominado *Transmission Control Protocol* (TCP – Protocolo de Controle de Transmissão) e

¹⁴⁸ VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. Fundamentos de economia. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 36.

Internet Protocol (IP – Protocolo de Internet) para servir a usuários no mundo inteiro. Dito de outro modo, é o padrão internacional para endereçar e enviar dados via internet.

Necessário se faz salientar que, embora o direito seja um agente propulsor do desenvolvimento econômico do Estado, é a dimensão econômica que vem à frente, conforme estipulado no § 1º do art. 543-A do Código de Processo Civil brasileiro, enquanto a dimensão jurídica vem lá no fim:

Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.¹⁴⁹. (grifo nosso).

Esse mesmo dispositivo foi incorporado no novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), conforme estipula o art. 1.035, no § 1º: “Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo¹⁵⁰.” (grifo nosso).

Esse novo Código, de acordo com o art. 1.045, entra em vigor após um ano da data de sua publicação oficial, isto é, em 16 de março de 2016.

A metodologia e os conceitos próprios da ciência econômica se prestam para predizer o efeito das normas jurídicas na economia, por isso são de relevante importância no campo da regulação da atividade econômica, haja vista que o Estado atua na economia, ora exercendo diretamente atividade econômica ora como agente regulador dessa atividade. Eis a relevância da dimensão jurídica na seara econômica no Estado. É plausível o entendimento de que, no mercado, somente se realizam transações de direito de propriedade entre os ofertantes e os compradores – demandantes – e então os direitos são estabelecidos, regulados, modificados e extintos pela ordem jurídica. Sem a atividade econômica, a sociedade não se

¹⁴⁹ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. [Brasília, s.n.], 1973. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm>. Acesso em: 6 nov. 2014.

¹⁵⁰ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. [Brasília, s.n.], 2015a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 17 mar. 2015.

desenvolve. E, por sua vez, ela tem como sustentáculo o avanço da ciência e a tecnologia de ponta.

Destarte, a análise econômica visa à avaliação prospectiva das consequências da aplicação da norma existente e a predição econométrica dos possíveis efeitos e, desse modo, a buscar melhores estruturas legais que se encaixem com o sistema jurídico-econômico do Estado.

A intervenção estatal na economia como instrumento de regulação dos setores econômicos é consagrada pela Carta Magna de 1988. A intervenção deve ser exercida com respeito aos princípios e fundamentos da ordem econômica, cuja previsão resta plasmada no art. 170 da Constituição federal, de modo a não malferir o princípio da livre iniciativa, um dos pilares da República, conforme estabelecido no art. 1º da Constituição federal de 1988, pois as atividades econômicas surgem e se desenvolvem por força de suas próprias leis, decorrentes da livre empresa, da livre concorrência e do livre jogo dos mercados. No entanto, quanto necessário, o Estado se vê obrigado a intervir para proteger aqueles valores, consubstanciados nos regimes da livre empresa, da livre concorrência e do livre embate dos mercados e para manter constante a compatibilização, característica da economia atual, da liberdade de iniciativa e do ganho, ou lucro, com o interesse social.¹⁵¹

Por outro lado, em função da dinâmica da liberalização do comércio e das finanças no cenário internacional, ganha mais espaço o papel regulador do Estado, visando garantir a defesa da concorrência e dos direitos do consumidor. É o que se denomina mão visível do Estado, como forma de aumentar a eficiência e eficácia econômica, a qual se pragmatiza por meio de legislação, que regula tanto as estruturas de mercado como a conduta das empresas.

No Brasil, a Constituição de 1988 apresenta as bases do Estado na economia, a sujeição do sistema econômico ao Estado sob a forma de proteção contra o abuso do poder econômico e, no modo estipulado pela legislação, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento.

¹⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 648622 AgR / DF – Distrito Federal. Intervenção do estado no domínio econômico. Órgão Julgador: primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 20 nov. 2012. Publicado em: 22 fev. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%EDpios+s%E3o+pilares+do+estado%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pv2vrto>>. Acesso em: 07 out. 2015

A Lei nº 12.529¹⁵², de 2011, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa Econômica (SBDC), estabelece, no art. 3º, que esse sistema será formado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE – e pela Secretaria de Acompanhamento Econômico do Ministério da Fazenda. O art. 4º dessa lei estabelece que o CADE é entidade judicante com jurisdição em todo o território nacional e que se constitui em autarquia federal, vinculada ao Ministério da Justiça, com sede e foro no Distrito Federal e competências nela previstas. O CADE é constituído pelos seguintes órgãos: Tribunal Administrativo de Defesa Econômica, Superintendência-geral e Departamento de Estudos Econômicos. Na esfera administrativa, o CADE é a instância responsável pela decisão final sobre matéria concorrencial.

Na ordem jurídica brasileira, a Constituição reservou o TÍTULO VII – Da Ordem Econômica e Financeira – arts. 170 a 181 – para tratar da ordem econômica, na qual o Estado, como organização maior, tem que agir na busca do bem-estar da coletividade.

Destarte, a atuação do Estado brasileiro na economia está amparada no art. 170 da Constituição:

A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.¹⁵³

Assim, por um lado, a ordem jurídica é a esfera ideal do dever-ser. Por outro, a ordem econômica é a seara dos acontecimentos pragmáticos, no mundo sensível, na geração de riqueza por meio da indústria e da prestação de serviços

¹⁵² BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica... [Brasília, s.n.], 2011a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm#art127. Acesso em: 6 nov. 2014.

¹⁵³ BRASIL, Constituição, 1988.

para os diversos segmentos do mercado nacional e do externo. A depender da performance, será maior ou menor o fluxo tributário rumo aos cofres fiscais. Nesse sentido, a Suprema Corte brasileira tem assentado robusta jurisprudência na proteção da integridade de valores fundados na preponderância do interesse social, conforme o excerto da decisão exarada no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário – RE 597165 AgR / DF – Distrito Federal –, julgado em 17 outubro de 2014:

[...] A obrigação do Estado, impregnada de qualificação constitucional, de proteger a integridade de valores fundados na preponderância do interesse social e na necessidade de defesa da incolumidade pública legitima medidas governamentais, no domínio econômico, decorrentes do exercício do poder de polícia, a significar que os princípios que regem a atividade empresarial autorizam, por efeito das diretrizes referidas no art. 170 da Carta Política, a incidência das limitações jurídicas que resultam do modelo constitucional que conforma a própria estruturação da ordem econômica em nosso sistema institucional.[...] (grifo nosso).¹⁵⁴

José Luiz Bednarski e Tatiane Soares de Azevedo ensinam que “A expressão ordem econômica foi incorporada à linguagem dos juristas a partir da primeira metade do século XX com a Constituição de Weimar, de 1919, que trazia uma seção intitulada *a vida econômica*, embora se saiba que o pioneirismo no tratamento da organização econômica seja atribuído à Constituição mexicana de 1917”¹⁵⁵, tal como foi estabelecido no *caput* do art. 27:

“La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los limites del territorio nacional, corresponde originariamente a la nación, la cual, há tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.

Esta no podra ser expropiada sino por causa de utilidade pública y mediante indemnización”¹⁵⁶

¹⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 597165 AgR / DF – Distrito Federal. Tributário. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 17 out. 2014. Publicado em: 19 fev. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ordem+econ%F4mica+brasileira%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/os2vdng>>. Acesso em: 07 out. 2015.

¹⁵⁵ BEDNARSKI, José Luiz; AZEVEDO, Tatiane Soares de. O sistema econômico na Constituição de 1988. In: LEMBO, Cláudio; CAGGIANO, Mónica H. S. (Coords.). Direito constitucional econômico. Barueri: Minha Editora, 2007. p. 27.

¹⁵⁶ MÉXICO. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que reforma la de 5 de febrero de 1857. Texto conforme al Diario Oficial, Tomo V, 4ª Época, N°. 30, Lunes 5 de febrero de 1917, pp. 149-161. Disponível em: <http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/consthist/pdf/1917.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2015.

É evidente que a atuação da administração pública como agente regulador e fiscalizador da ordem econômica demanda recursos financeiros para fazer frente às despesas que essa atividade requer, recursos que são obtidos principalmente via tributação. No Brasil, as pessoas políticas – União, estados, Distrito Federal, e municípios – constituem o sistema de direito econômico, cuja homeostase interorganizacional é fundamental, conforme o art. 24, I § 1º da Constituição de 1988:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...] § 1º - No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.¹⁵⁷ (grifo nosso).

A expressão “*ordem econômica*” permeia a norma constitucional vigente, daí a relevante importância que dá aos fundamentos da República Federativa do Brasil inseridos no inciso IV do artigo 1º da Constituição Federal de 1988: “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”.

Sob a ótica sistêmica, é possível observar a ligação entre economia e direito, haja vista que o Estado é a organização maior e sob seu pálio se desenvolvem as demais organizações, sendo o Estado constitucional o que regula juridicamente o funcionamento das demais organizações.

Destarte, todas as organizações contribuem, via tributação, para a manutenção financeira da administração estatal, resguardadas as imunidades e isenções estabelecidas na ordem jurídica.

3.3 ANÁLISE ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO

O estudo das contribuições sob a ótica da análise econômica do direito, especialmente do direito tributário, é um tema recente na literatura jurídica. No entanto percebe-se que existe uma importância real para a compreensão do fenômeno jurídico da área tributária, havendo aplicações práticas para o desenvolvimento do direito tributário e da política fiscal. As ideias seminais de

¹⁵⁷ BRASIL. Constituição, 1988a.

Ronald H. Coase deram suporte para essa nova seara da análise econômica do direito, na busca pela concepção e elaboração de um modelo de tributação mais justo.¹⁵⁸ Cláudio Flores Barrera salienta que, em 1960, Ronald H. Coase

propuso una idea llamada teorema del costo social o Teorema de Coase que no solo sirvió para comprender con mayor claridad el problema de los costos externos y sus posibles soluciones, sino que está considerado el origen del moderno Análise Econômico del Derecho.¹⁵⁹

O autor, ainda, sugere que, para se compreender o teorema de Coase, este deve ser dividido em duas partes: *“si las transacciones pueden realizarse sin ningún costo y los derechos de apropiación estan claramente establecidos, sea cual sea la asignación inicial de estos derechos se producirá una redistribución cuyo resultado será el de máxima eficiência”*. Para isso, Coase coloca o seguinte caso: *“si se autoriza a una empresa a verter sus residuos a un rio, no se le está concediendo un derecho de propiedad sobre el rio pero si un derecho de apropiación”*.¹⁶⁰ Por outro lado, *“Si las transacciones implican costos que impiden la redistribución de derechos, habrá solo una asignación inicial de los mismos que permitira la máxima eficiencia”*.¹⁶¹ Nesse caso, os custos da transação econômica podem ser tão elevados que até podem inviabilizar a empresa.

Eis as contribuições de Coase para a análise econômica do direito. Ao propiciar o desenvolvimento econômico da empresa, o fluxo tributário é uma consequência natural e beneficia a arrecadação fiscal, a qual, por sua vez, se reflete na prestação de serviços públicos pelo Estado.

Por outro lado, é possível interpretar a tese de Coase no sentido de que o problema do custo social não é, em última instância, meramente econômico, mas de natureza jurídica. Desse modo, afirma-se que é o direito que normatiza a economia, e não o contrário, por isso o direito é um agente propulsor e/ou limitador da economia. Naturalmente, no mundo sensível, o poder econômico e o direito medem forças. É uma luta natural, conforme se evidencia no texto do novo Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), que mantém a

¹⁵⁸ SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: ELSEVIER, 2009. p.64.

¹⁵⁹ FLORES BARRERA, Cláudio. *La economía: virtudes*. Santiago: Ril Editores, 2006. p.168.

¹⁶⁰ FLORES BARRERA, Cláudio. *La economía...*, op. cit., p.168.

¹⁶¹ FLORES BARRERA, Cláudio. *La economía...*, op. cit., p.169.

sequência de importância em termos de relevância para as questões do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico quando se trata de dirimir se há ou não repercussão geral nos processos impetrados no Supremo Tribunal Federal, conforme o art. 1035, § 1º.

3.4 TEOREMA DE RONALD H. COASE: A TRIBUTAÇÃO COMO CUSTO DE TRANSAÇÃO

Como já salientado no tópico anterior, uma das proposições famosas em economia foi feita por Ronald Harry Coase, prêmio Nobel de Economia em 1931, por sua descoberta e classificação do significado dos custos de transação e dos direitos de propriedade para a estrutura econômica e para o funcionamento da economia. Ronald Harry Coase é considerado fundador da análise econômica do direito e da nova economia institucional.

Em economia, um custo de transação é um custo ineludível para se realizar um intercâmbio econômico, mais precisamente uma transação no mercado.

A ideia de um custo no sistema de preços foi evocada pela primeira vez por Coase em seu artigo “The Nature of the Firm” (A natureza da empresa), em 1937. Nesse artigo, ele explica que qualquer sistema de assinação de preços tem um custo e que é possível fazer uma análise econômica dessas regras, da forma de organização e dos métodos de pagamento das obrigações contratuais. A literatura econômica mostra que ele foi o primeiro a se indagar: “qual é a natureza da empresa?” Ronald H. Coase trouxe a lume suas ideias em 1931, numa conferência na Escócia. Cinco anos depois, publicou o artigo intitulado “The Nature of the Firm” (a natureza da empresa). Em 1960, ele voltaria a publicar outro artigo, intitulado “The Problem of Social Cost”, um dos mais citados na teoria econômica.

Nessa linha de raciocínio, Mario Castillo Freyre y Ricardo Vásquez Kunze explicam que:

Quando en 1960 el economista Ronald Coase dio a luz su brillante ensayo *El problema del costo social*, jamás se imaginó que el innegable aporte a la teoría económica por él propuesta convertiríase mas tarde en el desvarío de pretensiones absolutistas con la

Economía por tiranía de todas las Ciencias Sociales en un mundo pesado y medido exclusivamente con sus parámetros.¹⁶²

Assim, Coase conseguiu construir, a partir dessas contribuições às ciências da economia e do direito, uma nova fronteira entre a tradicional análise econômica, no que se dava por suposto que as transações realizadas no mercado não tinham custo nenhum, e a análise moderna, demonstrando que existia um custo, que era o custo social da transação. Coase entendia que, se os custos de transação fossem baixos, o mercado poderia ser mais eficiente do que a regulação estatal para organizar o acesso aos recursos comuns. Destarte, ele explica que, quando se deseja operar uma transação num mercado, é necessário conhecer-se bem o perfil dos envolvidos na transação, oferecer-lhes certas informações, estabelecer as condições do contrato, concretizar as negociações que possibilitem a viabilização de um mercado e estabelecer uma estrutura de controle das respectivas obrigações contratuais das partes envolvidas no contrato.

A égide conceitual elaborada por Coase permitiu explicar a razão de nem todas as transações serem transações de mercado bem como a existência de empresas ou firmas que podem limitar eficazmente seus custos ao gerar a cultura de cooperação entre seus trabalhadores.

As suposições do teorema de Coase são duas: [a] os custos da negociação, para as partes, são baixos; e [b] os que detêm a propriedade dos recursos podem identificar as causas dos prejuízos a sua propriedade e impedi-los recorrendo a meios legais.

Portanto, no entender de Coase, uma vez que os direitos da propriedade sejam determinados, a intervenção pública deixa de ser prioritária para tratar de problemas das externalidades, ou efeitos colaterais positivos ou negativos, do consumo ou da produção de um indivíduo sobre outro. Marco A. S. de Vasconcellos cita o caso, analisado por Ronald H. Coase, no artigo “The problem of social cost”, publicado em 1960, em que um médico processou seu vizinho, dono de uma pequena tecelagem cujo ruído atrapalhava o atendimento de seus pacientes. Coase, utilizando sua experiência como advogado e economista, começou a se autoindagar se o processo jurídico, que identificaria uma “vítima” e um “culpado”, seria melhor, do

¹⁶² CASTILLO FREYRE, Mario; VÁSQUEZ KUNZE Ricardo. *Analizando el análisis: autopsia del análisis económica del derecho por el derecho civil*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2006. p.47.

ponto de vista social, que a livre negociação entre as duas partes. O que Coase queria demonstrar era que, se as partes decidirem negociar as diferenças surgidas nos bens da vida, se os custos para se chegar a um acordo forem baixos, o acordo será melhor para ambas as partes que se valer de processo judicial.

Pois é, no novo Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) os ensinamentos de Coase inspiraram o legislador para, logo no art. 3º, estipular:

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos. § 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.¹⁶³

Isso é exatamente o que postula o *teorema de Coase*; pois, se o tecelão se instalou primeiro, o médico é que deveria procurar outro local para seu consultório, ou oferecer um desconto a seus pacientes pelo desconforto do barulho provocado pelo vizinho. Caso contrário, o tecelão deveria oferecer algum tipo de compensação ao médico. A solução jurídica pressupõe que o direito esteja sempre de posse do médico, o que pode não ser certo, reduzindo indevidamente a quantidade de roupas produzidas pela tecelagem.

R. Coase também analisou casos em que, em vez de um processo judicial, a solução típica, para evitar externalidades negativas, é a aplicação de tributos. Desse modo, uma fábrica que emita poluentes atmosféricos (dióxido de carbono, também conhecido como gás carbônico), na visão tradicional, deveria ser taxada com um tributo ou obrigada a reduzir a produção. Desse modo, a aplicação do teorema de Coase, possibilitou o atual mercado de créditos de carbono. O crédito de carbono é um certificado de redução de emissão (CRE) possível de ser comercializado na bolsa de valores. Um CRE é equivalente a uma tonelada de dióxido de carbono (CO₂) que deixa de ser produzida.

O teorema de Coase é considerado um dos pilares fundamentais da denominada análise econômica do direito. Pois a ideia genuína desse autor é que as empresas existem porque recorrem ao mercado, e isso pode impor altos custos de transação em atividades consumidoras de tempo. O balanço racional entre hierarquias (nas empresas) e mercados é constantemente recalibrado pelas forças

¹⁶³ BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, op. cit.

da concorrência, haja vista que os empreendedores podem escolher baixar seus custos de transação ao gerarem empresas mais dinâmicas.

Exemplificando, a maioria das pessoas tem que pagar uma comissão (taxa) a seu corretor quando compram ou vendem uma ação. Essa taxa é um custo de transação na realização de um negócio com ações no mercado de bolsa de valores. *Idem*, para comprar um produto: os custos não apenas se limitam ao preço do produto ou serviço em si, mas incluem a energia e o esforço que requer pesquisar sobre os variados produtos similares ao que se prefere, onde se conseguem e a que preço, o custo de viajar até o ponto de compra, o tempo de espera para comprá-lo. Todos esses são os custos de transação. Daí que, quando se avalia racionalmente uma transação potencial, é importante considerar os custos de transação, que, por vezes, resultam significativos.

4. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR CONFORME A ORDEM CONSTITUCIONAL BRASILEIRA

As limitações ao poder de tributar estampadas na Constituição brasileira de 1988 são abrangentes. Envolvem os princípios constitucionais fundamentais da pessoa humana e os princípios tributários bem como as normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária. Desse modo, as normas comuns a todas as esferas governamentais restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar.

É pacífico o entendimento de que as limitações à competência tributária são traduzidas na repartição de competências tributárias bem como no reconhecimento constitucional de princípios e imunidades e isenções tributárias. Portanto, as limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e imunidades tributárias conforme estipulado na Constituição, no art. 146: “Cabe à lei complementar [...], inciso II: regular as limitações constitucionais ao poder de tributar [...]”. A expressão “isentas” utilizada no art. 195, § 7º – “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” – diz respeito à imunidade. Trata-se apenas de atecnia na redação do texto constitucional.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar pelo Estado, conforme mostra o excerto da ementa da decisão no julgamento, em 13/02/2014, do RE 636941 / RS:

[...] 8. As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/88, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou, ainda mais, pelo legislador ordinário. 10. A expressão “isenção” equivocadamente utilizada pelo legislador constituinte decorre de circunstância histórica. [...] ¹⁶⁴

¹⁶⁴ BRASIL. RE 636941 / RS., julgado em 13/02/2014.

Desse modo, a repartição de competência tributária entre as pessoas políticas, em si, constitui-se em limitação do poder de tributar, haja vista que a Lei Maior, ao definir a aptidão de cada ente da Federação para instituir tributos, de modo privativo, exclui as demais pessoas políticas da mesma aptidão; isto é, o legislador constitucional teve o cuidado de manter a coerência na conformação do sistema de competência tributária como princípio republicano. Assim, o federalismo, na República Federativa do Brasil, exterioriza-se, dentre outros campos, na seara tributária, pela previsão de competências legislativo-fiscais privativas dos entes políticos, conforme a Constituição.

Nessa seara, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento sobre competência tributária do município como ente federado detentor de autonomia tributária, sob o princípio republicano que rege o Estado brasileiro, como mostra o excerto da ementa da decisão no julgamento, em 17/11/2010, do RE 591033 / SP – São Paulo:

1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. [...] ¹⁶⁵

Da mesma forma, mantendo-se a coerência sistêmica no que se refere aos princípios constitucionais tributários – entre eles, os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco –, estes revelam, como se percebe, que as imunidades tributárias se equadram como vedação à competência tributária das pessoas políticas em favor das entidades assinaladas na Constituição.

Convém salientar que, embora as imunidades possuam, dentre seus fundamentos, valores e princípios constitucionais, estes com elas não se

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 591033 / SP – São Paulo. Tributário. Processo Civil. Recorrente: Município de Votorantim. Requerido: Edson Douglas Barbosa. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgamento em: 17 nov. 2010. Publicado em: 25 fev. 2011a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+591033+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mecv8x5>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

confundem. Isto é, as imunidades não são princípios constitucionais e sem benesses valorativas reconhecidas como tais pela sociedade.

Sabe-se que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema jurídico e são os valores supremos do ordenamento jurídico nacional que se constituem na perspectiva teleológica dos princípios gerais do direito (PGD), estando no cume valorativo a defesa da dignidade da pessoa humana – atributo supremo – e sendo o fim supremo da sociedade e do Estado protegê-la. Sob esse mesma seara da hermenêutica principiológica, Sonia E. Rodríguez Boente entende que

[...] los principios generales del Derecho son abstracciones y generalizaciones a partir de normas que se encuentran explicitadas en el texto de la ley; desde esta perspectiva, los principios jurídicos constituyen algo así como la “ideología” de un ordenamento jurídico y se encuentran en una relación de interdependencia respecto al resto de normas del ordenamento.¹⁶⁶

Pois os princípios têm o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas, mantendo a coesão do sistema jurídico do Estado.

Por outro lado, as imunidades tributárias são normas constitucionais aplicáveis a situações específicas e, por isso mesmo, não são princípios constitucionais e sem benesses valorativas reconhecidas como tais pela sociedade.

As imunidades têm previsão estatuída na Constituição e são hipóteses de não-incidência qualificada. Isto é, a norma que estatui a imunidade é específica. As imunidades denegam a própria competência tributária, vedando sua aplicação em relação a certas hipóteses; já os princípios constitucionais tributários orientam o adequado exercício da competência tributária. As imunidades, na prática, pressupõem a inexistência dessa competência tributária, embora o fato gerador do tributo tenha acontecido nos moldes que a lei estabelece.

A gama de imunidades esmeriladas no texto constitucional, de per si, estabelece as limitações ao poder de tributar, em coerência com os direitos e garantias individuais, tais como os princípios da legalidade, da irretroatividade da lei tributária, da igualdade, da generalidade, da capacidade econômica, da não-cumulatividade, entre outros; bem como com os princípios estruturais do Estado brasileiro, entre eles a forma federal do Estado, que compreende a imunidade

¹⁶⁶ RODRÍGUEZ BOENTE, S. E. *Los principios generales del derecho*. Santiago de Compostela: Universidad de Santiago de Compostela, 2008. p. 33.

recíproca das pessoas políticas, as que fazem parte das cláusulas pétreas a que se refere o art. 60 § 4º da Carta Maior brasileira de 1988; *verbis*: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado [...]”.

A imunidade tributária constitui-se, por força constitucional, uma regra de exceção e de delimitação de competência tributária entre as pessoas políticas – União, estados, Distrito Federal e municípios. O art. 150 da Constituição traduz pontualmente e de forma exemplificativa a limitação ao poder de tributar por parte do Estado.

4.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O princípio constitucional pode ser entendido como um axioma que plasma o valor de justiça imperante numa sociedade, sob a qual se edificam as instituições do direito e, no devenir histórico, passa a ser o conteúdo essencial das normas jurídicas do Estado. Um princípio constitucional é a base de uma garantia estampada na Constituição.

Luzia Gomes da Silva e Júlio Cezar da Silva Castro entendem que “Atualmente, os ordenamentos jurídicos, via de regra, têm sido pautados, pelo reconhecimento do ser humano como o centro e o fim do direito. Essa tendência, reforçada depois das barbáries cometidas na Segunda Guerra Mundial encontra-se permeada pela adoção da dignidade da pessoa humana como valor supremo do Estado democrático de direito”¹⁶⁷. É justamente em torno da dignidade humana que orbitam os princípios constitucionais.

Daí que o Estado democrático de direito brasileiro se pauta pelo pleno respeito aos direitos fundamentais plasmados na Constituição pátria e pelo direito constitucional internacional, que abrange o direito tributário externo. Rudolf von Ihering entende que “O Direito é um trabalho sem tréguas, não só do Poder Público, mas de toda a população”.¹⁶⁸ Esse ensinamento permeia o texto constitucional, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defender e preservar o direito como ordenador da sociedade. Eis, pois, a consubstanciação pragmática, na

¹⁶⁷ SILVA, Luzia Gomes da, CASTRO, Júlio Cezar da Silva. Dos direitos humanos aos direitos fundamentais no Brasil: passeio histórico-político. São Paulo: Baraúna, 2011. p. 187.

¹⁶⁸ IHERING, Rudolf von. A luta pelo direito. São Paulo: Martin Claret, 2002. (A obra-prima de cada autor, p. 27).

Constituição do *contrato social*, concebido por Jean-Jacques Rousseau, o qual entendia que [...o pacto social estabelece entre os cidadãos uma igualdade tal, que eles se obrigam todos debaixo das mesmas condições, e todos devem gozar dos mesmos direitos. Assim, pela natureza do pacto, todo ato de soberania, isto é, todo ato autêntico da vontade geral, obriga ou favorece igualmente todos os cidadãos [...]"¹⁶⁹.

4.1.1 Conceito de princípios

Princípios são regras – a regra importa sempre na imposição de um princípio, ou preceito geral, para ser cumprido, sem qualquer restrição¹⁷⁰ – que servem de interpretação das demais normas jurídicas. Norma jurídica: a norma jurídica instituída em lei vem citar a orientação a ser tomada em todos os atos jurídicos, impor os elementos de fundo ou de forma que se tornam necessários para que os atos se executem legitimamente. É o preceito de direito – apontando os caminhos que devem ser seguidos pelos aplicadores da lei.¹⁷¹ Os princípios constituem-se nos pilares levantados sobre os alicerces culturais que sustentam as vigas mestras do complexo arquitetônico que dão sustentação e forma harmoniosa ao edifício do ordenamento jurídico do Estado. Por que não lembrar também do direito constitucional internacional, que se constitui nos vetores em que a hermenêutica se debruça na busca de soluções interpretativas.

Os princípios são elevados a regras estelares que, por terem âmbito de validade maior, orientam a interpretação de outras regras, inclusive das constitucionais. Na verdade, entende-se que o princípio é o gênero das normas do ordenamento jurídico. Os princípios são juízos abstratos de valor que orientam a interpretação e a aplicação do direito. Eles possuem um caráter de dever e de obrigação. Basta violar um princípio para que toda uma conduta praticada esteja ilegal. Por esse motivo, violar um princípio é muito mais grave do que violar uma norma. Falando em gênero e espécies, terminologia emprestada do ramo da taxonomia da ciência da biologia, é de bom alvitre, mais adiante, ainda que de forma

¹⁶⁹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Do contrato social. São Paulo: Martin Claret, 2002. (A obra prima de cada autor, p. 44).

¹⁷⁰ SILVA De Plácido e., Vocabulário jurídico, op. cit., p. 1185.

¹⁷¹ SILVA De Plácido e., Vocabulário jurídico, op. cit., p. 958.

perfunctória, explicitar a razão do empréstimo dessa terminologia para a ciência jurídica.

Alexy leciona que, para a teoria dos direitos fundamentais, o mais importante é a distinção entre regras e princípios.¹⁷² Essa distinção constitui, em si mesma, a estrutura de uma teoria normativo-material dos direitos fundamentais e, com isso, um ponto de partida para a resposta à questão acerca da possibilidade e dos limites da racionalidade no âmbito dos direitos fundamentais. Por isso mesmo, é pertinente estabelecer a distinção entre regras e princípios, compreendendo-se que, em si, ambos constituem-se em pilares do edifício da teoria dos direitos fundamentais.

Regras e princípios são partes de uma categoria normativa, haja vista que ambos os conceitos dizem o que deve ser e são a razão de juízos concretos do *dever ser*. Por isso mesmo, é que a distinção e a compreensão dessas duas tipologias de normas constituem alicerces sobre os quais se levantam os pilares da teoria dos direitos fundamentais e que contribuem para dirimir as colisões de princípios e dos respectivos conflitos entre normas. Naturalmente, nessa interface, a hermenêutica ajuda, na técnica jurídica, para assinalar o meio ou o modo por que como se devem interpretar as leis, a fim de que se tenha delas o exato e fiel pensamento do legislador.¹⁷³ Nessa linha de pensamento, Norberto Bobbio entende que “o legislador é um personagem imaginário, que oculta uma realidade complicada”.¹⁷⁴ Isso posto, tem-se que a complexidade de um ordenamento jurídico deriva do fato de a necessidade de conceber e implementar regras de conduta numa sociedade ter-se tornado tão significativo que não há qualquer poder (ou órgão) em condições de satisfazê-la isoladamente.

Constata-se, ainda, que tal complexidade aumenta na medida em que a sociedade evolui. É que a complexidade da arquitetura, da engenharia, da construção e da manutenção do ordenamento jurídico, naturalmente, tende a crescer de modo exponencial, em consequência do crescimento da população, sendo as mudanças iniludíveis nesse fenômeno próprio da complexidade do Estado, que, na verdade, dentro do gênero das organizações públicas, é um metassistema, o qual, de per si, se

¹⁷² ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 85-86.

¹⁷³ SILVA De Plácido e., Vocabulário jurídico, op. cit., pp. 680-681.

¹⁷⁴ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. São Paulo: EDIPRO, 2011. p.52.

inter-relaciona com outros Estados, constituindo organismos globais, como é o caso da ONU; continentais, como a OEA; ou sub-regionais, como o MERCOSUL.

Portanto, entendem-se como direitos fundamentais os elementos institucionais fundamentais ao Estado democrático de direito, para que este, como organização das mais complexas, possa garantir os demais direitos fundamentais. Seriam princípios constitucionais viabilizadores de princípios, uma vez que, para se efetivarem os direitos humanos, sociais, econômicos, democráticos, há um Estado e um processo para implementá-los e propiciar sua manutenção no devenir dinâmico da sociedade.

A Constituição federal brasileira em vigor trata dos direitos fundamentais no “Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, que compreende o art. 5º, por sinal o mais extenso do texto constitucional, abrangendo 78 incisos e quatro parágrafos.

Conforme Dimoulis e Martins, o termo “direitos fundamentais” não é o único existente no direito constitucional e nas Constituições a designar tais direitos. Esses autores salientam que “há uma série de outros termos, incluindo, liberdades individuais, liberdades públicas, liberdades fundamentais, direitos humanos, direitos constitucionais, direitos públicos subjetivos, direitos da pessoa humana, direitos naturais, direitos subjetivos”.¹⁷⁵ No entanto, neste trabalho, será usado o termo “direitos fundamentais”. É relevante salientar que os direitos fundamentais constituem um mínimo de direitos garantidos. É possível que o legislador ordinário possa acrescentar outros, mas é remota a possibilidade de abolir os tidos como fundamentais. Afinal, a sociedade vai evoluindo e vai trazendo a lume novos direitos que possam atingir o patamar de direitos fundamentais.

Esses direitos não são criados, são reconhecidos pela ordem constitucional; eles já existiam subjacentemente no húmus da sociedade, antes da concepção e implementação do Estado.

Na verdade, é da essência da “vida como ela é” que, na medida do avanço intelectual, vão se enxergando princípios essenciais à vida da pessoa humana. Ressalve-se que não são inventados esses princípios, apenas trazidos a lume dentre os escombros causados pela própria conduta do homem em sua face evolutiva do estado de natureza, agora reconhecidos e positivados pelo Estado

¹⁷⁵ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 45-46.

contemporâneo constitucional. Por isso é que os princípios não são em *numerus clausus*, ou *closed number*; vão sendo reconhecidos à medida que vão sendo desvendados.

Desse modo, na evolução da sociedade, sempre houve o debate, por vezes acalorado, a respeito de se saber se princípio é norma jurídica ou não, questão que parece estar superada depois que Bobbio, em sua obra intitulada *Teoria do ordenamento jurídico*, com clareza meridiana, externou o entendimento de que os princípios gerais do direito (PGDs) são normas:

Os princípios gerais, a meu ver, são apenas normas fundamentais ou normas generalíssimas do sistema. O nome “princípios” induz a erro, de tal forma que é antiga a questão entre os juristas saber se os princípios gerais são normas. Para mim, não restam dúvidas: os princípios gerais são normas como todas as outras. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: em primeiro lugar, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, mediante um procedimento de generalização sucessiva, não há motivo para que eles também não sejam normas: se abstraio de espécies animais, obtenho sempre animais, e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função pela qual são extraídos e usados é igual àquela realizada por todas as normas, ou seja, a função de regular um caso. Com que objetivos são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não regulado, é claro, mas então servem ao mesmo objetivo que servem as normas expressas. E por que não deveriam ser normas?¹⁷⁶

Bobbio foi claro e contundente ao colocar, por enquanto, uma baliza final no debate entre os juristas sobre o dilema de se saber se princípio é norma jurídica ou não. Nessa mesma linha de pensamento, Kelsen, H., na obra *Teoria pura do direito*, discorre sobre a teoria geral do direito. Na tentativa de elaborar uma teoria sobre os ordenamentos jurídicos purificada das ideologias políticas, acabou trazendo à luz – talvez pelo fenômeno da serendipitia, que consiste em descobrir-se por acidente uma coisa enquanto se tenta descobrir outra –¹⁷⁷, uma concepção de norma, fundamental e dinâmica:

Se o Direito é concebido como uma ordem normativa, como um sistema de normas que regulam a conduta dos homens, surge a questão: O que é que fundamenta a unidade de uma pluralidade de normas, por que é que uma norma determinada pertence a uma

¹⁷⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*, op.cit., p. 153.

¹⁷⁷ SERENDIPITIA. Disponível em: <<http://serendipitia.wordpress.com/2006/09/02/serendipitia>>. Acesso em: 30 abr. 2014.

determinada ordem? E esta questão está intimamente relacionada com esta outra: Por que é que uma norma vale, o que é que constitui o seu fundamento de validade?¹⁷⁸

Fica, portanto, dirimida a dúvida e passa-se a entender que princípios gerais são normas, pois eles traduzem não somente o sentido de uma vontade, mas também – como conteúdo de um ato de sentido – o conteúdo de um ato de pensamento.¹⁷⁹

Na linha do tempo, o constitucionalismo, como movimento de limitação dos poderes estatais, está intrinsecamente ligado ao surgimento e à positivação dos direitos fundamentais.

No entanto, desde a concepção dos direitos fundamentais, coincidente com o auge do ideal burguês, inúmeras foram as modificações sofridas pelo conceito de direitos fundamentais, fato natural no devenir da sociedade, haja vista que a mudança é um fenômeno natural e constante. Se, em um primeiro momento, eram considerados direitos fundamentais tão somente a vida, a liberdade e a propriedade, conforme o ideário de J. Locke – de modo a restar delimitada uma esfera de atuação pessoal onde seria impossível imiscuir-se o Estado –, em tempos posteriores veio a alargar-se e, até mesmo, a modificar-se a concepção que informara os ideais iluministas sobre a conceituação dos direitos fundamentais.

Como a mudança é constante no devenir da sociedade, sobretudo na atualidade, com o fenômeno da globalização multidimensional, somado ao avanço da tecnologia, que compreende também os meios de comunicação, está se verificando, em consequência de tudo isso, a internacionalização da economia, cujas pegadas alcançam também a política econômica do Estado, que, por sua vez, vem alterando e modificando as relações sociais e, em seu bojo, o próprio ordenamento jurídico. Isto posto, o Estado faz parte da própria ordem econômica mundial.

No entanto, é preciso estudar os fundamentos dos direitos fundamentais, isto é, quais os princípios jurídicos básicos que justificam de forma lógica a existência desse gênero de normas. Pode-se apontar dois princípios que deram ensejo à emergência da ideia dos direitos fundamentais: a concepção e construção do Estado de direito e a emergência da dignidade humana como um atributo genuíno da pessoa humana, em torno do qual orbitam os princípios fundamentais,

¹⁷⁸ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. op. cit., p. 215.

¹⁷⁹ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. op. cit., p. 10.

por isso mesmo a finalidade suprema do Estado democrático de direito e da sociedade em si é a proteção da pessoa humana e o respeito a sua dignidade.

A dignidade humana é entendida como a fonte de onde brotam todos os direitos fundamentais. À semelhança da filosofia, considerada o tronco de onde derivam todas as ciências, **a dignidade humana** seria, então, o tronco comum do qual nascem e em torno da qual orbitam os direitos fundamentais. Dito de outro modo, a dignidade humana seria o núcleo do ordenamento jurídico-constitucional em torno da qual orbitam os direitos fundamentais. Aliás, a dignidade humana é um dos cinco fundamentos da República Federativa do Brasil, esmerilados no artigo 1º, inciso III, da Constituição de 1988 em vigor;¹⁸⁰ portanto, é um dos pilares do Estado democrático de direito. Por isso mesmo, o Poder Judiciário, consubstanciado na Suprema Corte brasileira, deve ser o guardião dos direitos fundamentais de um indivíduo, seja ele nacional ou estrangeiro.

Sob esse diapasão, não há dúvida de que a dignidade da pessoa humana é essencialmente um atributo do ser humano: pelo simples fato de "ser" humana, a pessoa merece todo o respeito, independentemente de sua origem, raça, sexo, idade, estado civil ou condição social e econômica. Ressalte-se, porém, que a dignidade da pessoa humana não configura um direito conferido pela Constituição, mas, sim, um atributo *sui generis* reconhecido e protegido – positivado – pela Constituição, que todo ser humano possui, independentemente de qualquer requisito ou condição.

A dignidade da pessoa humana é compreendida como sendo o núcleo axiológico, como valor supremo que deve orientar todo o ordenamento jurídico do Estado ou do direito comunitário – da União Europeia ou do direito internacional –, sobretudo os direitos fundamentais, destacando-se como fundamento constitucional no caso específico do Estado brasileiro.

Ingo Wolfgang Sarlet salienta que

não restam dúvidas de que a dignidade é algo real, algo vivenciado concretamente por cada ser humano, já que não se verifica maior dificuldade em identificar claramente muitas das situações em que é espezinhada e agredida, ainda que não seja possível estabelecer uma pauta exaustiva de violações da dignidade.¹⁸¹

¹⁸⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

¹⁸¹ SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). Dimensões da dignidade: Ensaios de filosofia do direito e direito constitucional. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2009b. p.18-19.

A jurisprudência brasileira, ao longo da linha do tempo, cuidou de estabelecer alguns contornos basilares do conceito de dignidade da pessoa humana e concretizar seu conteúdo. Eis por que a dignidade da pessoa humana, no Estado democrático de direito, tal como é expressamente estipulada na Constituição em vigor no Brasil, tem pautado os julgamentos levados a efeito pelo Supremo Tribunal Federal, que vem dando relevo e respeito a esse fundamento republicano – princípio que visa proteger a coisa pública –, como se observa a partir de excertos de inúmeros julgados prolatados pelo STF, em amostra apresentada a seguir. Eis excerto da ementa do acórdão eletrônico ARE 696263 AgR / MG, prolatado pela 1ª Turma do STF, de 18 de dezembro de 2012; *verbis*: “[...] Está em discussão, na espécie, com efeito, matéria constitucional afeita ao Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e à Segurança Jurídica de toda a sociedade. [...]”¹⁸² (grifo nosso).

Eis que o STF assentou sólida jurisprudência em prol da dignidade da pessoa humana.

Observa-se, no excerto seguinte, a ementa do acórdão eletrônico AI 847845 AgR / RJ, prolatado pela 1ª Turma do STF, de 11 de dezembro de 2012; *verbis*:

[...] afastou a exigência de fonte de custeio quando se trata de transporte capaz de viabilizar a concretização da dignidade da pessoa humana e de seu bem-estar. Fundamentando-se diretamente na Constituição Federal, o direito ao transporte gratuito de deficientes afasta a necessidade de fonte de custeio[...].¹⁸³ (grifo nosso).

Percebe-se que a jurisprudência da Suprema Corte Constitucional brasileira protege a dignidade da pessoa – no caso, sob os princípios da solidariedade humana e da fraternidade, estampados no texto constitucional de 1988.

Não menos importante é o excerto da ementa do julgamento do HC 113007/ES, prolatado pela 2ª Turma do STF, de 6 de dezembro de 2011, *verbis*: “[...]”

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 696263 AgR / MG – Minas Gerais. Cômputo de serviço regido sob a CLT com o de serviço público. férias-prêmio. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 18 dez. 2012. Publicado em: 19 fev. 2013a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+696263+AgR+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k6gzhon>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 847845 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Ação civil pública. Gratuidade de transporte para pessoas com deficiência mental. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 11 dez. 2012. Publicado em: 08 fev. 2013b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI+847845+AgR+++%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jw7sh2j>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

4. Violação dos princípios constitucionais do contraditório, da ampla defesa e da dignidade da pessoa humana. Precedentes. 5. Ordem concedida para que seja trancada a ação penal instaurada contra o paciente, em face da manifesta inépcia da denúncia [...]”.¹⁸⁴ (grifo nosso).

Na mesma linha de raciocínio, o excerto da ementa da decisão no HC 105437 / SP – São Paulo –, julgado pela 1ª Turma do STF, de 4 de dezembro de 2012; *verbis*:

[...] A duração prolongada, abusiva e irrazoável da prisão cautelar de alguém ofende, de modo frontal, o postulado da dignidade da pessoa humana, que representa – considerada a centralidade desse princípio essencial (CF, art. 1º, III) – significativo vetor interpretativo, verdadeiro valor-fonte que conforma e inspira todo o ordenamento constitucional vigente em nosso País e que traduz, de modo expressivo, um dos fundamentos em que se assenta, entre nós, a ordem republicana e democrática consagrada pelo sistema de direito constitucional positivo [...]”¹⁸⁵. (grifo nosso).

Nessa decisão, fica evidente o estelar prestígio jus-constitucional que a Suprema Corte dispensa à proteção da duração razoável do processo, pois o Estado deve atuar com celeridade na prestação jurisdicional, em atenção à dignidade da pessoa humana. Não menos importante é o excerto da ementa da decisão no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 664335 / SC – Santa Catarina –, julgado pelo Tribunal Pleno do STF, em 4 de dezembro de 2014, que trata do relevo da dignidade humana como um dos pilares do Estado brasileiro; *verbis*:

[...]como enuncia a Constituição da República, ao erigir como pilares do Estado Democrático de Direito a dignidade humana (art. 1º, III, CRFB/88), a valorização social do trabalho, a preservação da vida e da saúde (art. 3º, 5º, e 196, CRFB/88), e o meio ambiente de trabalho equilibrado (art. 193, e 225, CRFB/88)¹⁸⁶. (grifo nosso).

¹⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus HC 113007 / ES – Espírito Santo. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relator para Acórdão: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 04 dez. 2012. Publicado em: 21 mar 2013c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+113007%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lzzsp5y>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

¹⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão. Habeas Corpus HC 105437 / SP – São Paulo. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 30 out. 2012. Publicado em: 21 mar. 2013d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+105437+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l7z734x>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão. Recurso extraordinário com agravo ARE 664335 / SC – Santa Catarina. Direito constitucional previdenciário. Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

“Estado de direito” (Constituição brasileira, art. 1º, *caput*) pode ser entendido como Estado de poderes limitados, por oposição ao chamado Estado absoluto, em que o poder do soberano era ilimitado.

Portanto, pode-se dizer que a Constituição simboliza uma conquista no mundo sensível do devenir da sociedade humana, em um esforço do ideário da igualdade jurídica de todos, uma afirmação da busca da concretude da construção de uma sociedade justa e democrática. Para a afirmação desse ideário – sonho – de um Estado de direito, é essencial que o reconhecimento e o respeito da dignidade da pessoa humana sejam o norte permanente. É o que se depreende da amostra de julgados do STF acima expostos.

Nesse sentido, José Afonso da Silva¹⁸⁷ leciona que, na origem, “Estado de direito” era um conceito tipicamente liberal; daí falar-se em Estado liberal de direito, cujas características básicas foram: 1ª. submissão ao império da lei, que era a nota primária de seu conceito, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo, mas do povo-cidadão; 2ª. divisão de poderes, separando, de forma independente e harmônica, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, como técnica que assegurasse a produção das leis ao primeiro e a independência e imparcialidade do último em face dos demais e das pressões dos poderosos em particular; 3ª. enunciado e garantia dos direitos individuais. Essas exigências continuam a ser postulados básicos do Estado de direito.

De acordo com Ferdinand Lassale,

Nunca será demais lembrá-lo – não é mais do que essa clareza de pensamento que, sem tirar a suposição de alguma coisa preestabelecida, vai dimanando de si mesma, passo a passo, todas as suas consequências, impondo-se com a força coercitiva da inteligência àquele que acompanha atentamente seu desenvolvimento.¹⁸⁸

Na verdade, entende-se que se trata de uma provocação de Lassale para desarmar o espírito do leitor e possibilitar que este se adentre em seu próprio

Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 04 dez. 2014. Publicado em: 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+105437+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l7z734x>>. Acesso em: 08 out. 2015.

¹⁸⁷ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p.114-115.

¹⁸⁸ LASSALLE, F. O que é uma Constituição. Campinas: Minelli, 2005. pp.7-8.

imaginário jus-filosófico, buscando trazer a lume novas ideias em prol da compreensão do que realmente significaria uma constituição fundamentada em princípios. Ele mesmo – Lassale – provoca o leitor: qual é a verdadeira essência de uma Constituição? Pode-se verificar que essa provocação está subjacente no agir do Supremo Tribunal Federal, como se depreende a partir do excerto da ementa da decisão sobre a ADPF 130 MC / DF, julgado pelo Tribunal Pleno do STF, de 27 de fevereiro de 2008, *verbis*:

[...] 1. Em que pese a ressalva do relator quanto à multifuncionalidade da ADPF e seu caráter subsidiário, há reiterados pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal pela aplicabilidade do instituto. 2. Princípio constitucional de maior densidade axiológica e mais elevada estatura sistêmica, a Democracia avulta como síntese dos fundamentos da República Federativa Brasileira. Democracia que, segundo a Constituição Federal, se apoia em dois dos mais vistosos pilares: a) o da informação em plenitude e de máxima qualidade; b) o da transparência ou visibilidade do Poder, seja ele político, seja econômico, seja religioso (art. 220 da CF/88) [...] ¹⁸⁹ (grifo nosso).

Como se verifica no julgamento da “Arguição de descumprimento de preceito fundamental nº 130 MC / DF”, em sede de “Medida Cautelar”, o STF traz a lume o espírito conceitual da Constituição para decidir sobre a ADPF (art. 102 § 1.º “A arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente desta Constituição, será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, na forma da lei”), realçando tanto o instituto da ADPF como a democracia como síntese dos mais elevados fundamentos da República.

Como reforço, aponta-se o excerto da ementa da decisão do Tribunal Pleno sobre a ADI 2649 / DF, pelo Tribunal Pleno do STF, de 08 de maio de 2008, em que se pretendia a declaração da inconstitucionalidade da Lei n. 8.899/94, que concede passe livre às pessoas portadoras de necessidades especiais no transporte urbano; *verbis*:

[...] 4. A Lei n. 8.899/94 é parte das políticas públicas para inserir os portadores de necessidades especiais na sociedade e objetiva a

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental ADPF 130 MC / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Carlos Britto. Julgamento em: 27 fev. 2008. Publicado em: 07 nov. 2008c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADPF+130+MC+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pm2g3l3>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

igualdade de oportunidades e a humanização das relações sociais, em cumprimento aos fundamentos da República de cidadania e dignidade da pessoa humana, o que se concretiza pela definição de meios para que eles sejam alcançados. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente.¹⁹⁰ (grifo nosso).

É pacífico entender-se que, entre as características dos direitos fundamentais, além de outras que poderão emergir no devenir da sociedade, mais especificamente no Estado democrático de direito, apresentam-se as seguintes: universalidade, indivisibilidade, interdependência, inter-relacionaridade, imprescritibilidade, complementaridade, individualidade, inviolabilidade, indisponibilidade, inalienabilidade, historicidade, irrenunciabilidade, vedação ao retrocesso, efetividade, limitabilidade, bem como a constitucionalização dos direitos fundamentais.

Se, porventura, uma norma possuir uma pluralidade de sentidos, prevalecerá aquele que esteja de acordo com os princípios constitucionais.

Portanto, os princípios são proposições estruturantes do ordenamento jurídico¹⁹¹, situação que os eleva ao ápice do edifício do ordenamento jurídico do Estado quando são incorporados na Constituição.

Historicamente, a declaração de direitos essenciais começou a encontrar abrigo na ordem jurídica brasileira a partir da promulgação da Constituição de 25 de março de 1824¹⁹² – primeira Constituição do Brasil –, não deixando, a partir de então, de ostentar *status* constitucional no ordenamento jurídico pátrio sob a forma de princípios constitucionais. Tem como função – nas palavras de Walter Nunes da Silva Júnior – fundamentar, interpretar e suprir a ordem jurídica.¹⁹³

No começo, os princípios eram gerais em relação ao direito, mas, com a evolução deste, o surgimento da ideia de Estado de direito, tomando como marco histórico o advento da primeira Constituição em sentido formal – pelos

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2649 / DF – Distrito Federal. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgamento em: 08 maio 2008. Publicado em: 17 out. 2008d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+2649%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bo4wgxm>>. Acesso em: 29 mar. 2014.

¹⁹¹ BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico, op. cit., p. 45-46.

¹⁹² BRASIL. Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil: promulgada em 25 de março de 1824. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I. [Rio de Janeiro: s.n.], 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 25 ago. 2013.

¹⁹³ SILVA JÚNIOR, Walter Nunes da. Curso de Direito Processual Penal: teoria (constitucional) do processo penal. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 193.

Estados Unidos da América, no ano de 1787 –, foram consolidando-se cada vez mais e ganhando maior densidade jurídica. Por isso mesmo é que alcançaram o *status* de constitucionais e passaram a se constituir, de fato e de direito, na chave norteadora de todo o sistema normativo, como normas-chave e supremas, nas quais todas as demais normas se fundam e buscam legitimação. Passaram, portanto, a partir da Constituição dos Estados Unidos de 1787, a se constituir como princípios constitucionais fundamentais. De acordo com José Afonso da Silva, esses princípios podem ser divididos em princípios político-constitucionais e princípios jurídico-constitucionais.¹⁹⁴ Os político-constitucionais são os que se denominam decisões políticas fundamentais, normas-princípios – normas fundamentais de que derivam, logicamente, as demais normas particulares. Determinam a particular forma política de uma nação. São os princípios constitucionais fundamentais. No ordenamento jurídico brasileiro, tais princípios estão enumerados do artigo 1º ao 4º da Constituição federal de 1988. Os princípios fundamentais esmerilados no artigo 1º da Constituição brasileira em vigência se constituem no fundamento do Estado democrático de direito; *verbis*:

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.¹⁹⁵

Por outro lado, princípios jurídico-constitucionais são os princípios gerais encontrados numa ordem jurídica, como o princípio da liberdade, o da supremacia da Constituição, entre outros, sendo objetos de estudo da *teoria geral do direito constitucional*. Por isso é pacífico o entendimento de que os princípios constitucionais fundamentais visam definir e caracterizar o Estado e a sociedade política, enumerando os principais órgãos político-constitucionais. São, portanto, a síntese de todas as demais normas constitucionais. Na Carta Constitucional de 1988, os princípios fundamentais estão esmerilados no Título I: (arts. 1º a 4º) e podem ser discriminados conforme a lavra de José Afonso da Silva em

¹⁹⁴ SILVA, J. Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo, op. cit., p.94.

¹⁹⁵ BRASIL, Constituição 1988a.

a) princípios relativos à existência, forma, estrutura e tipo de Estado: República Federativa do Brasil, soberania, Estado democrático de Direito (art. 3º, I);

b) princípios relativos à forma de governo e à organização dos poderes: República e separação dos poderes (arts. 1º e 2º);

c) princípios relativos à organização da sociedade: princípio da livre organização social, princípio da conveniência justa e princípio da solidariedade (art. 3º. I);

d) princípios relativos ao regime político (art.1º, parágrafo único): princípios da cidadania, princípio da dignidade da pessoa, princípio do pluralismo, princípio da soberania popular, princípio da representação política e princípio da participação popular direta;

e) princípios relativos à prestação positiva do Estado: princípio da independência e do desenvolvimento nacional (art.3º, II), princípio da justiça social (art.3º, III) e princípio da não discriminação (art.3º, IV);

f) Princípios relativos à comunidade internacional: da independência nacional, do respeito aos direitos fundamentais da pessoa humana, da autodeterminação dos povos, da não intervenção, da igualdade dos Estados, da solução pacífica dos conflitos e da defesa da paz, do repúdio ao terrorismo e ao racismo, da cooperação entre os povos e da integração da América Latina (art. 4º).¹⁹⁶

Portanto, os direitos fundamentais podem ser interpretados sob várias óticas já concebidas pelo intelecto humano, como salienta Alexy, R.: “é possível formular teorias das mais variadas espécies”¹⁹⁷, como: teorias históricas, que tratam de explicar o desenvolvimento, na linha do tempo, dos direitos fundamentais; teorias filosóficas, que tratam de explicar ou esclarecer os fundamentos destas; teorias sociológicas, que se empenham em explicar a função dos direitos fundamentais no sistema social. Esses são apenas alguns dos exemplos de teorias que tratam sobre esse assunto. Todas as teorias tratam do debate acerca dos direitos fundamentais, ou se esforçam para contribuir para ele.

A análise doravante desenvolvida neste trabalho diz respeito ao entendimento dos direitos fundamentais relacionados com os “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988”.

¹⁹⁶ SILVA, J. Afonso da. Curso de Direito Constitucional..., op.cit., p. 96-97.

¹⁹⁷ ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais, op.cit., p. 31.

4.1.2 O porquê do uso de gênero, espécies e subespécies na terminologia jurídica

A consciência de que há, entre a filosofia e a ciência, relações muito estreitas revela-se, desde logo, na afirmação, invariavelmente repetida, de que a filosofia é a “mãe das ciências”.¹⁹⁸ Com o devenir do desenvolvimento do intelecto humano, fez-se necessária a departamentalização vertical da ciência, dividida em ramos do saber, a fim de facilitar o estudo da natureza e, desse modo, atender às necessidades de compreensão específica dos mistérios da terra, da vida e do universo. Com o surgimento do conhecimento denominado de direito e com seu desenvolvimento, que o levou, mais tarde, ao patamar de ciência jurídica, dentro do gênero das ciências sociais, chegou-se a um volume de conhecimento expressivo, o que fez surgir a necessidade de se criarem novos ramos, entre os quais, o direito tributário. Nesse diapasão, começam a ser utilizados termos emprestados de outras ciências, entre elas da biologia. Em razão disso é que, de forma simplificada, será explicada a gênese da taxonomia dos seres vivos, para que melhor se compreenda o uso dessa terminologia na ciência do direito e, mais especificamente, no ramo do direito tributário.

É de bom alvitre começar entendendo-se o campo de estudo da biologia. Esta é a ciência que estuda os seres vivos. Debruça-se sobre o funcionamento dinâmico dos organismos desde uma escala molecular, subcelular, até o nível populacional e interacional, bem como à interação da vida com seu ambiente físico-químico.

O conceito de gênero é um dos mais antigos na taxonomia. Deve-se a Gaspard Bauhin e a Joseph Pitton de Tournefort (1656-1708) a introdução desse conceito na moderna sistemática, recuperando e clarificando uma ideia que estava já presente na história natural desde os tempos de Aristóteles. A partir do trabalho de Bauhin e dos que lhe seguiram, o conceito foi formalizado por Carolus Linnaeus, em suas obras “Systema naturae per regna tria naturae, secundum classes, ordines, genera, species, cum characteribus differentiis, synonymis, locis” (1735) e “Species Plantarum” (1753), as quais lançaram os fundamentos da moderna classificação

¹⁹⁸ SERRA, Joaquim Mateus Paulo. Filosofia e Ciência. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2008. (Coleção: Artigos LUSOSOFIA.). p. 4. Disponível em: <http://www.lusosofia.net/textos/serra_paulo_filosofia_e_ciencia.pdf>. Acesso em: 26 nov. 2013.

binomial. A partir da obra lineana e da codificação das normas de classificação biológica, o conceito de *gênero* passou a ser central em toda a sistemática biológica.

A taxonomia agrupa os seres vivos conforme as características que eles apresentam em comum. Como num jogo de encaixar, cada grupo possui um subgrupo, o qual possui outro subgrupo e, a cada divisão, as similaridades ficam cada vez mais acentuadas.

A classificação básica dos seres vivos é em ordem decrescente: reino, filo, classe, ordem, família, gênero e espécie. Em alguns casos, devido à complexidade, é necessário criarem-se subdivisões, como as subespécies.

Daí que foram emprestados os conceitos da taxonomia (ramo da biologia) para serem aplicados na estrutura do ordenamento jurídico. Geralmente, toma-se o conceito a partir do gênero e se vai descendo para espécies e subespécies, segundo a natureza da norma.

Desse modo, o direito tributário apresenta, como gênero, o tributo, e este comporta uma série de espécies e subespécies. Há também figuras na arrecadação do Estado que não apresentam a tipologia do tributo, então a inter-relação com outros gêneros, que terminam trazendo recursos para os cofres do fisco, como é o caso do imposto compulsório, que parte da doutrina não considera dentro do gênero do tributo, o mesmo podendo-se dizer em relação ao pedágio, considerado por parte da doutrina como sendo preço público.

4.2 ESCOPO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Necessário se faz enfatizar que, para melhor entender-se o escopo da gestão tributária pelo Estado, antes de mais nada, deve-se entender o cerne dos princípios constitucionais tributários estampados na Carta Magna brasileira de 1988, princípios, esses, que devem ser respeitados pelas pessoas políticas, conforme o pacto federativo nacional. Foi justamente o pacto entre as unidades federadas, lá nos idos de 1891, que, conforme a primeira Constituição republicana, deu nascimento à República dos Estados Unidos do Brasil para compor um “Estado” único, nome que foi alterado pela Constituição federal de 1967, passando para República Federativa do Brasil – conforme estipulava o *caput* do art 1º: “O Brasil é uma República Federativa, constituída sob o regime representativo, pela união

indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios” –, nome mantido pela Constituição em vigor, de 1988.

Pode-se afirmar, sem risco de exagero, que os princípios constitucionais tributários constituem o alicerce em que se apoiam os pilares que sustentam as vigas mestras do ordenamento jurídico tributário, tal é a relevância de seu papel na concepção da respectiva dogmática tributária, que se afigura com autonomia e independência no ramo do direito privado, um dos diversos ramos do direito.

Desse modo, é plausível salientar que os princípios podem inspirar regras denegatórias de competência, como as imunidades; podem também inspirar regras atributivas de poder tributário, como aquelas que investem os entes estatais do poder de instituir e cobrar tributos; também podem nortear isenções e não incidências, estas em nível infraconstitucional.¹⁹⁹

A Constituição brasileira de 1988 está encharcada de “limitações constitucionais ao poder de tributar”, como consta, por exemplo, no art. 146, inciso II, *idem*, na Seção II - Das limitações do poder de tributar.²⁰⁰ Observe-se, entretanto, que essa seção contém apenas algumas das imunidades e alguns princípios, *numerus apertus* (número ilimitado), deixando expressamente a possibilidade da existência de outras limitações estruturais no ordenamento tributário nacional. Aliás, o direito tributário, em si, é hiperdinâmico, mas está sujeito às limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado. Em se tratando de sistema organizacional, o sistema tributário é um sistema aberto, no qual a hermenêutica dá novas interpretações na medida da evolução do Estado como metassistema.

Com a expansão exponencial do conhecimento científico, o direito, como ciência social, foi se subdividindo em ramos, sob uma estrutura vertical (subsistemas), cedendo à pressão das vicissitudes contemporâneas do avanço do conhecimento. É por essa razão que, na atualidade, ele se compõe de muitos ramos, constituindo-se já alguns deles em disciplinas autônomas, como é o caso do direito tributário. O que ocorre com o direito é, naturalmente, consequência dessa busca de especialização do saber científico, em que se deve, porém, manter a ordem sistêmica (integração como um todo) dos princípios gerais do direito e conservar a unidade substancial do direito como ciência social.

¹⁹⁹ BALEEIRO, A. Limitações constitucionais ao poder de tributar. op. cit., 2010, p.35.

²⁰⁰ BRASIL, Constituição 1988.

Quando se adentra na investigação sobre os princípios jurídicos, remete-se à existência de um direito natural, ou seja, uma gama de direitos que deverão ser respeitados independentemente da existência de uma norma jurídica específica.²⁰¹ O direito natural não é escrito pelo homem, mas presente na natureza. Desse modo Yack, Bernard, *citado por* António Pedro Barbas Homem e Cláudio Brandão, salienta que “os fundamentos do direito natural são as leis morais eternas e imutáveis, que representam a justiça superior, por isso é autoevidente e absoluta a sua superioridade ante o direito positivo”.²⁰² Essa ordem jurídica da natureza é, conseqüentemente, anterior à ordem jurídica estatal, pois precede a organização política das pessoas em sociedade. O direito natural é único e imutável; é aplicável a todos os povos, haja vista que emerge da razão humana. Por isso se diz que esse direito é natural – direito natural –, pois é inerente à pessoa humana, relacionado a sua dignidade e capacidade racional. Daí que o Estado Constitucional brasileiro tem como essência, em seu existir, a proteção da dignidade humana, que, na Constituição de 1988, foi elevada a nível de fundamento da República, no art. 1º, inciso III.

Emilia Currás, no artigo intitulado “*Integración vertical de las ciencias: una aproximación científica desde una visión sistémica*”, trouxe a lume o que poderia denominar-se departamentalização vertical da ciência, visando atender às necessidades de maior compreensão específica, da qual o ramo do direito tributário não foge:

La ciencia unidad, formada por las diferentes ramas del saber humano se considera formada verticalmente con la intervención e interacción de aquéllas afines a ella. Es decir, las ciencias no se integran horizontalmente en la ciencia unidad, unidad de la ciencia, sino en sentido vertical, ascendente y descendente, formando un sistema complejo, abierto, evolutivo, borroso y dialéctico.²⁰³

Há de se compreender que qualquer estudo dos ramos jurídicos preconiza o estudo do direito como um corpo unitário. Assim sendo, parte-se do

²⁰¹ ENGELMANN, Wilson. *O princípio da igualdade*. São Leopoldo: Sinodal, 2008. p.17.

²⁰² BRANDÃO, Cláudio; HOMEM, A. Pedro Barbas. *A conexão entre o direito natural e os direitos humanos*. In: HOMEM, A. Pedro Barbas; BRANDÃO, Cláudio (Organizadores). *Do direito natural aos direitos humanos*. Coimbra: ALMEDINA, 2015, p, 1 a 2.

²⁰³ CURRÁS, Emilia. *Integración vertical de las ciencias: una aproximación científica desde una visión sistémica*. *Informação & Sociedade: Estudos*, João Pessoa, v.16, n.1, jan./jun. 2006. pp.103-110. Disponível em: <<http://www.ies.ufpb.br/ojs/index.php/ies/article/view/445/1497>>. Acesso em: 2 nov. 2013.

conceito de direito, para se chegar, então, ao ramo desejado no respectivo estudo. O direito tributário, embora didaticamente autônomo, não é independente dos demais ramos jurídicos. Mantém a interdependência umbilical e sistêmica, além da relação com outras ciências; afinal, a ciência é departamentalizada verticalmente e, desse modo, o saber científico se interrelaciona sistemicamente. É conveniente entender que ciência é um conjunto de conhecimentos sistemáticos, racionais, certos ou prováveis, obtidos com rigor metódico, e, por isso mesmo, verificáveis e que fazem referência a objetos de uma mesma natureza sensível. No entanto a ciência mantém intrinsecamente a característica da falibilidade, pois, do contrário, não se trataria de ciência.

Passada a fase de geração da ciência do direito como um conhecimento sistematizado e com a emergência de ramos que alcançam o patamar de autotomia metodológica, doutrinária, principiológica e didática, é chegada a hora de se tratar do direito tributário como ramo autônomo da ciência jurídica. Como tal, vem se observando, na linha do tempo, o aumento do interesse pelo estudo da complexidade do sistema dos tributos, o que, de per si, tem provocado a necessidade de aprofundar a análise, no que diz respeito aos princípios basilares da imposição tributária.

Dentre os poderes concedidos pela sociedade ao Estado como organização reitora da gestão da coisa pública, está o poder de tributar. A tributação foi inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem comum, sob o escopo do pensamento seminal de J.J. Rousseau, que vislumbrou que “[...] o pacto social estabelece entre os cidadãos uma igualdade tal, que eles se obrigam todos debaixo das mesmas condições, e todos devem gozar dos mesmos direitos.”²⁰⁴ Essa ideia fez surgir o princípio fundamental da igualdade e o da isonomia, estampados na Constituição do Estado democrático de direito.

Em sendo assim, o poder de tributar está presente desde a origem do Estado, pois permitiu que os homens deixassem de viver no que Hobbes definiu como o *estado natural* (ou a vida pré-política da humanidade) e passassem a constituir uma sociedade *de facto*, a geri-la mediante um governo, e a financiá-la,

²⁰⁴ ROUSSEAU, Jean-Jacques. Do contrato social. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 44.

estabelecendo, assim, uma relação clara entre governante e governados.²⁰⁵ Desse modo, Niklas Luhmann entende que “La función del poder consiste en la regulación de la contingencia”.²⁰⁶ Tratando de compreender melhor o vocábulo “contingência”, Niklas Luhmann ensina que

Contingencia, en su acepción lógica, significa exclusión de necesidad e imposibilidad. El concepto de contingencia indica un dato respecto a las alternativas posibles: indica que lo que es actual (y por lo tanto no posible) y posible de otras maneras (y por lo tanto no necesario). La contingencia indica entonces la posibilidad de que un dato sea diferente de lo que es. [...] Un dato es contingente cuando se observa como selección de un ámbito de posibilidades, que permanece en el transfondo.²⁰⁷

Portanto, a contingência é uma eventualidade, um acaso, um acontecimento fenomênico sob o pálio da incerteza, isto é, que pode ou não acontecer, por isso mesmo o gestor da organização deve escolher a alternativa que melhor minimize seus possíveis efeitos, caso venha a acontecer.

Andréa Lemgruber Viol, no artigo intitulado *A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade*, enfatiza:

[...] para que o poder de tributar seja legítimo é necessário que ele emane do Estado, pois qualquer imposição tributária privada seria comparável à usurpação ou roubo. É justamente por referir-se à construção do bem comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida²⁰⁸.

É pacífico o entendimento de que, dentre os poderes que emanam do Estado, a tributação é o essencial, haja vista que, sem ele, o Estado não poderia atingir a finalidade para a qual foi concebido pela sociedade. A tributação foi instituída para prover recursos em prol do bem comum, pela necessidade do homem

²⁰⁵ LEMGRUBER VIOL, Andréa. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. [s.l.: s.n., 2013?]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2015.

²⁰⁶ LUHMANN, Niklas. Poder. Rubí (Barcelona): Anthropos, 2005. p.18.

²⁰⁷ CORSI, Giancarlo. GLU: Glosário sobre la teoría social de Niklas Luhmann. México: Universidad Iberoamericana, 1996. pp.67-68.

²⁰⁸ LEMGRUBER VIOL, Andréa. A Finalidade da Tributação e sua Difusão..., [2015]

de associar-se e criar vida política, sob a égide dessa organização denominada Estado.

O Estado é a organização mais perfeita que o homem social concebeu e que tem implementado para a sobrevivência da humanidade sob a forma de sociedade politicamente organizada. Foi sob a égide do Estado como organização que a sociedade humana progrediu, nas dimensões econômica, política, social e jurídica. No entanto, devido ao tamanho, ele é caracterizado como uma organização complexa, pois é um metassistema, dentro do gênero das organizações.²⁰⁹

Na linha do tempo, sobretudo no fim do século XIX, o Estado era autossuficiente, porém se mostrou incapaz de atender à crescente demanda de serviços sociais, tendo em conta as mais diversas áreas sociais a que passou a ter de atender, como saúde, educação, habitação, seguridade, entre outras. A Fazenda pública, que era neutral, cobrando gastos públicos e dividindo as arrecadações quase mecanicamente, segundo critérios de igualdade formal, se mostrou logo insuficiente.

Perante essa vicissitude, foi necessário fazer uma redefinição do papel do Estado, uma vez que *“no podía limitarse a sus funciones tradicionales, sino que debía extenderlas interviniendo activamente en el campo económico y social”*.²¹⁰ Eis que surge aí o *princípio da capacidade contributiva* como necessidade de o cidadão contribuir para o gasto público; porém, paralelamente, emerge a ideia do *princípio da isonomia* quanto à carga tributária da pessoa. Isso sob o pálio do entendimento de que é dever de todo cidadão contribuir, na medida de suas possibilidades, para o financiamento dos gastos públicos contraídos pelo Estado em prol do bem-estar da coletividade, razão fundamental da existência daquele. Nessa esteira, Javier Pérez Arraiz entende que *“La capacidad económica es el pilar básico a la hora de ordenar las exigencias tributarias, si bien debe relacionarse no solo con los distintos objetos de gravamen, sino también con el principio de igualdad ante las cargas tributarias”*.²¹¹

²⁰⁹ SUNCIÓN INFANTE, V. A Constituição do Brasil vista como Plano..., op.cit., p.9.

²¹⁰ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., p. 281.

²¹¹ PÉREZ, ARRAIZ Javier. El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el ámbito estatal. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010. p. 26.

Desse modo, é possível afirmar que a capacidade contributiva é a potencialidade de contribuir em prol dos gastos públicos que possuem os indivíduos submetidos ao poder tributário do Estado.

Portanto, a partir do século XIX, se vislumbrou a possibilidade de buscar, junto aos indivíduos, a contribuição necessária para a implementação de um Estado social, no qual todos passariam a ser responsáveis pelo financiamento dos gastos públicos conforme critérios de igualdade material, ou seja, cada contribuinte, conforme sua riqueza. Isso possibilitaria, por sua vez, impor uma maior taxa de impostos a uns e conceder exceções fiscais a outros.

Conforme Antonio Enrique Pérez Luño “Cuando se penetra en la esfera de la igualdad material se está haciendo referencia, se quiera o no, al problema de los criterios de la justicia material. Se apela a la igualdad porque se considera justa y porque, correlativamente, se considera injusta la desigualdad, y al propio tiempo, la igualdad material no se limita a exigir la imparcialidad en la formulación o aplicación del derecho”.²¹²

Após essa fase de financiamento de gastos públicos, os tributos se revelaram também como um meio eficaz de redistribuição de riqueza, pois “*En el moderno Estado Social y democrático de Derecho la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato estatal, sino también redistribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad*”²¹³, a tal ponto que, na atualidade, é pacífico o entendimento de que a via tributária tem caráter distributivo, sob o pálio do direito financeiro e do tributário. Assim, tem-se “*un Derecho en el cual la rama del Derecho tributario debe concebirse como un Derecho de los gastos públicos, debe ser un derecho en favor de los que menos tienen, de las clases sociales desposeídas*”.²¹⁴ Eis os princípios da fraternidade e da solidariedade estampados na Constituição brasileira.

Tudo isso despertou interesse não só dos juristas mas também dos especialistas em tributação, como contadores, advogados especializados em tributação e economistas, que, conscientes do papel de redução de riqueza que representam os tributos na esfera individual de cada cidadão, trataram de estudar o

²¹² PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Dimensiones de la igualdad*. 2.ed. Madrid: DYKINSON, S.L., 2007. p. 61.

²¹³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición: Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998. p.127-128.

²¹⁴ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia Constitucional y ...*, op. cit. p.128.

fenômeno e compreender os princípios que os fundamentam bem como os mecanismos da seara em que se desenvolvem e efetivam. Desse modo, a atividade do tributarista não deixa de se constituir em uma nova especialidade no mundo do intelecto humano.

Apesar dos nobres objetivos buscados pelo Estado social, a ideia de compartilhar os gastos entre todos os cidadãos sempre encontrou obstáculos, sobretudo no que se refere à existência de direitos universais, quase intangíveis, como, por exemplo, o direito à propriedade. Não se deve perder de vista que, para a consecução de uma sociedade civil politicamente organizada, os indivíduos celebraram um contrato social com o Estado, em que se abdicou de algumas das liberdades e se tirou o caráter absoluto de alguns direitos em troca de certas garantias e das prestações de alguns serviços essenciais por parte do Estado.

O modo encontrado para legitimar a atuação do governo e para repartir as despesas públicas tem sido o de submeter a tributação ao império da lei, que é o instrumento legítimo do Estado democrático de direito. No entanto, incluir um tributo em um corpo legal não resolve todos os problemas, pois, se o legislador conseguir prever todas as situações cotidianas possíveis e imagináveis, na previsão de um dado tributo, sempre haverá lacunas e falhas que darão margem a distorções. Portanto, é essencial o papel dos princípios tributários (constitucionais), verdadeira fonte de direito, cujo auxílio em prol do jurista e do intérprete da norma é inquestionável, como a melhor forma de dirimir conflitos que, com frequência, surgem na seara tributária.

A transposição dos princípios gerais do direito para o âmbito tributário deve ser realizada com cautela, pois, como afirma Montserrat Mongay Soler

No cabe desconocer que una entrada masiva e indiscriminada de los principios generales del Derecho en el capítulo de las fuentes del Derecho tributario podría conducir a situaciones de grave colisión entre éstos y el principio de legalidad. Quizá un ejemplo ayude a hacer más claro nuestro pensamiento. Es posible que la aplicación de los principios generales del Derecho significase que todas las manifestaciones de capacidad económica deberán estar sujetas a algún tributo, y de ahí que la Administración o los Tribunales pudieran establecer nuevos tributos que, acordes con los principios de igualdad, generalidad, y equitativa distribución de la carga tributaria, no hubiesen nacido, sin embargo, de acuerdo con el

principio de legalidad en materia tributaria²¹⁵. Tal situação é inaceptavel pois «el principio de legalidad tiene atribuida en el marco de los principios generales una especial relevancia, nunca podría producirse la creación ex novo de un tributo contraviniendo dicho principio. Y asimismo, la entrada de principios nunca podría producirse – o no debería – de forma “masiva e indiscriminada” puesto que, en todo caso, tal entrada se realizaría en ejercicio de las facultades propias del poder judicial.²¹⁶

No direito comparado, o artigo 1 do Código Civil espanhol – última modificação: 29 de julho de 2015 – estipula que “Las fuentes del ordenamiento jurídico español son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.”²¹⁷ O inciso 4 do mesmo artigo estabelece que “*Los principios generales del derecho se aplicarán en defecto de ley o costumbre, sin perjuicio de su carácter informador del ordenamiento jurídico*”.

No ordenamento jurídico brasileiro, segue-se também a estrutura das fontes do direito adotadas no mundo ocidental, que são divididas em fontes formais (lei, analogia, costumes e os princípios gerais do direito) e fontes não formais (doutrina e jurisprudência).

A Lei nº 12.376/2010, denominada atualmente de “Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB)”²¹⁸ e antigamente de “Lei de Introdução ao Código Civil”, estipula, no art. 4º, que “Quando a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”.²¹⁹ Princípios gerais do direito (PGDs) são regras de conduta que norteiam o juiz na interpretação da norma, do ato ou do negócio jurídico. Na ordem jurídica do Brasil, destacam-se os da dignidade da pessoa humana e do Estado democrático de direito, e destes se derivam outros PGDs, como: todos são iguais perante a lei; ninguém deve ser punido por seus pensamentos; diz-me o fato e te darei o direito;

²¹⁵ MONGAY SOLER, Montserrat. Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la Jurisprudencia. *Civitas: Revista Española de Derecho financiero*. n. 87, jul./set. 1995, p. 585.

²¹⁶ MONGAY SOLER, Montserrat. Aplicabilidad del principio de capacidad..., op.cit., pp. 585-586.

²¹⁷ ESPAÑA. Real Decreto de 24 de julio de 1889. Publica el Código Civil. [Madrid: s.n.], 1889. Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2015.

²¹⁸ BRASIL. Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010. Altera a ementa do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. [Brasília: s.n.] 2010a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12376.htm>. Acesso em: 28 ago. 2015.

²¹⁹ BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. [Rio de Janeiro: s.n.], 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm>. Acesso em: 28 ago. 2015.

ninguém está obrigado ao impossível; ninguém será obrigado a produzir prova contra si mesmo; entre outros.

Por outro lado, o Código de Processo Civil brasileiro, em coerência com a lei acima citada, estabelece, *in verbis*:

Art. 126. O juiz não se exime de sentenciar ou despachar alegando lacuna ou obscuridade da lei. No julgamento da lide, caber-lhe-á aplicar as normas legais; não as havendo, recorrerá à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito. (Redação dada pela Lei nº 5.925, de 1º. 10.1973).²²⁰

Vale salientar que no novo código de processo civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), que entrará em vigor em 16 de março de 2016, esse dispositivo foi remanejado para o art. 140: “O juiz não se exime de decidir sob a alegação de lacuna ou obscuridade do ordenamento jurídico”.²²¹

Convém esclarecer que, para facilitar o estudo dos sistemas de organização do ordenamento jurídico, mister se faz que se analisem os meios pelos quais o direito se externaliza, isto é, que se estabeleça o leque de instrumentos utilizados pelo operador do direito na resolução dos conflitos que lhe são apresentados. Nesse sentido, há convergência na doutrina ao se empregar o termo “fonte” para designar os meios pelos quais se exterioriza o direito. Quanto a isso, convém alertar sobre o grande número de classificações das fontes do direito que é possível encontrar na doutrina. Neste trabalho, será adotada a classificação de “fontes formais” e “fontes materiais”.

As fontes do direito são aquelas capazes de revelar aos cidadãos as normas que devem nortear a convivência em sociedade. Dito de outro modo, as fontes de direito são as formas de expressão do direito positivo, as quais são caracterizadas como meios de exteriorização das normas jurídicas. A doutrina concorda que a lei é uma fonte formal do direito, sendo a mais importante no ordenamento jurídico brasileiro, visto que é elaborada pelo Poder Legislativo, o qual é formado pelos representantes eleitos do povo.

Desse modo, as fontes formais são as formas por meio das quais se manifesta a norma jurídica, e as fontes materiais são aquelas que criam, produzem

²²⁰ BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil, op.cit.

²²¹ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil, op.cit.

ou influenciam, em maior ou menor grau, o conteúdo da norma de direito. Ao indagar sobre qual tipo de fonte seriam os princípios, isto é, material ou formal, a doutrinadora Montserrat Mongay Soler elucida, com maestria, que

El problema planteado es el de los principios como fuente material del Derecho; evidentemente nadie cuestiona la no susceptibilidad de los principios generales para constituirse en fuente del Derecho en sentido formal, puesto que no son un mecanismo de producción y manifestación de normas jurídicas en sentido técnico. Cuando dichos principios informen una norma o decisión jurisprudencial, siendo positiva, éstas podrán constituirse en fuente formal, pero en ningún caso aquéllos tendrán tal condición.²²²

Com o intuito de demonstrar a importância dos princípios gerais do direito no âmbito tributário, é oportuno contemplar o trabalho realizado pela professora Montserrat Mongay Soler sobre a doutrina especializada no campo do direito tributário, no qual se encontra o seguinte posicionamento:

No existe duda alguna de la eficacia en ámbito tributario de dichos principios como fundamento del ordenamiento jurídico y como orientadores de la labor interpretativa (Martín Queralt, De Castro, Calvo Ortega), como criterios de unificación de normas y eliminación de contradicciones (Larenz, García de Enterría), integradores de la dimensión axiológica en el análisis jurídico (Calvo Ortega, Bayona de Perogordo y Soler Roch), como límite de la legislación ordinaria (Calvo Ortega, Sainz de Bujanda), como mecanismos de protección de los intereses individuales (Rodríguez Bereijo), o con eficacia derogatoria (Martín Queralt), aun cuando exista alguna reserva para aceptarlos plenamente como fuente del Derecho, por parte de autores como García Valdecasas o Cortés Domínguez²²³.

Vale salientar que os princípios são verdadeiros delineadores do direito financeiro e do tributário, em que a aplicação e interpretação desse subsistema do ordenamento jurídico brasileiro deve ser efetado com plena coerência com esses princípios, em conformidade com os mandamentos principiológicos esmerilados na Constituição.

Daí decorre a inquestionável relevância dos PGDs no mundo fenomênico, na seara do direito tributário constitucional.

²²² MONGA SOLER, Montserrat I. Aplicabilidad del principio de capacidad..., op.cit., p. 585.

²²³ MONGAY SOLER, Montserrat. Aplicabilidad del principio de capacidad..., op.cit., pp. 584-585.

4.2.1 Os princípios constitucionais em âmbito tributário

A Constituição brasileira de 1988 é o estatuto supremo que rege o direito tributário. É operacionalmente normatizada por legislação infraconstitucional, sendo a mais relevante a Lei nº 5.172, de 1966, denominada Código Tributário Nacional.

Conforme o art. 96 da Lei nº 5.172, de 1966,

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.²²⁴

Portanto, na seara do direito tributário, os princípios gerais do direito tributário – todos são iguais perante a lei, a capacidade econômica do contribuinte, o princípio da generalidade, entre outros – são regras basilares do ordenamento jurídico que possibilitam a interpretação das demais normas jurídicas tributárias, norteando os caminhos que devem ser seguidos pelos aplicadores e pelos intérpretes da lei. Constituem-se nos alicerces sobre os quais se erguem os pilares que suportam as vigas mestras do edifício do ordenamento jurídico tributário; são vetores para soluções interpretativas. Desse modo, se houver uma norma que tenha uma pluralidade de sentidos, prevalecerá aquele que esteja de acordo com os princípios constitucionais estilizados na Carta Política em vigor e/ou a interpretação, que, no caso brasileiro, lhe der o Supremo Tribunal Federal.

Em se tratando de direito tributário e do escopo deste trabalho sobre os “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988”, é pertinente salientar, as vezes que sejam necessárias, que a Constituição federal contém em seu texto os chamados “princípios constitucionais tributários”, normas cujo conteúdo se sobrepõe ao das demais, tanto em razão de sua natureza constitucional quanto de sua importância para a harmonia do sistema tributário nacional. Isto é, princípios são proposições estruturantes dos sistemas, são as filigranas neurálgicas que dão sensibilidade sistêmica ao corpo do ordenamento jurídico como um todo. Ou, ainda, de forma mais simples, são essas normas jurídicas, ocupantes de posição hierárquica privilegiada no ordenamento jurídico, que exercem influência norteadora do sistema jurídico nacional.

²²⁴ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

No raciocínio até agora esboçado, é passível compreender que

Las crecientes funciones atribuidas hoy al impuesto y la acentuación de la intervención fiscal en la economía privada, han creado en numerosos Estados un delicado problema de equilibrio entre los intereses individuales y los colectivos, haciendo necesario el establecimiento de principios superiores dirigidos a armonizar estas exigencias opuestas.²²⁵

Convém salientar que todo princípio tributário, de per si, está ancorado na Constituição e, por isso mesmo, pressupõe-se ser justo. Sendo assim, sua abrangência é universal, compreendendo a participação de todos os cidadãos com capacidade contributiva, sejam estes ricos ou pobres, nos termos da lei; afinal, todos devem contribuir para o custeio dos gastos públicos do Estado – na medida da sua capacidade –, sob a égide do contrato social imanente na gênese do Estado moderno. J.J. Rousseau, na obra que tem esse nome, diz que o cidadão é, ao mesmo tempo, parte ativa e parte passiva do contrato social, ator do processo de elaboração da legislação e, por sua vez, deve cumpri-la, entendendo que obedecer à lei escrita, aprovada e promulgada pelo Poder Legislativo para si mesmo seria um ato de plena liberdade. É isso que acontece no Estado democrático de direito brasileiro.

Desse modo, a contribuição tributária será medida segundo a capacidade contributiva (riqueza), observando-se estritamente os limites legais, com vistas a manter a harmonia sistêmica no contexto da complexidade²²⁶ da estrutura do Estado – organização mais perfeita que o homem concebeu, implementou e está aperfeiçoando para possibilitar a convivência social –, eliminando no possível as lacunas e sem preferências e injustiças em sua imposição.

É esta uma oportunidade para se embrenhar na selva do saber e tentar conceituar os princípios constitucionais do direito financeiro sob o escopo deste trabalho. Pois bem, esses princípios, de início vistos perfunctoriamente, “*se pueden describir como los criterios generales, plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación de los entes públicos en el ámbito jurídico-financiero*”.²²⁷ Desse modo, vai se aprofundando na compreensão do objeto de estudo para se construir

²²⁵ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., p. 51.

²²⁶ MORIN, Edgar. Introdução ao pensamento complexo. 2.ed. Porto Alegre: Sulina, 2011. pp.5-6.

²²⁷ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro et al. *Derecho financiero y tributario*. 4.ed. Valladolid: Lex Nova, 2003. p.77.

acuradamente a compreensão, a anatomia, a fisiologia e o sistema neurológico do sistema tributário no Estado, bem como a prática em si mesma. Por isso

los principios materiales de justicia tributaria recogidos en el Art. 31.1 Constitucion Española [...] constituyen un conjunto unitario de criterios para el reparto de la carga tributaria; un bloque normativo más allá de la singularidad y características de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo.²²⁸

O sistema tributário esmerilado no artigo 31.1 da Constituição espanhola estabelece: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”.²²⁹

Pode-se verificar, no ordenamento constitucional espanhol, que os princípios reitores sob a égide da capacidade econômica da pessoa se ancoram na igualdade e na proporcionalidade, sem atingir a perversidade que provoca o confisco. As limitações constitucionais saltam à vista, como freios do poder do Estado contra a pessoa.

Por seu turno, a Constituição da República Federativa do Brasil em vigor normatiza a forma como a pessoa, na medida de sua capacidade, pode, via tributação, contribuir para o custeio das atividades do Estado; *verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

²²⁸ RODRÍGUEZ BEREJO, A. Jurisprudencia Constitucional y ..., op. cit. p. 141.

²²⁹ ESPAÑA. *Constitucion 1978*. Constitucion Española. Madrid: [s.n.], 1978. Disponível em: <http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2014.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.²³⁰

Da leitura do art. 145 da Carta Magna brasileira em vigor, pode-se compreender, na linha de raciocínio sobre a manutenção das despesas do Estado para a promoção do bem comum, razão de ser do Estado, que este busca os recursos e os obtém, principalmente, por meio da imposição de tributos às pessoas que moram no polígono geográfico onde se assenta o Estado e/ou, ainda, aos que auferem riqueza indiretamente estando fora do território nacional. Esses tributos devem obedecer às regras previstas na Constituição da República Federativa do Brasil, que, de per si, constituem princípios constitucionais que alcançam o patamar de cláusulas pétreas. Dito de outro modo, a Magna Carta brasileira de 1988, o código tributário nacional (Lei Nº 5.172, de 1966) e a melhor doutrina consagram a expressão “fato gerador”²³¹ – isto é, a relação jurídica tributária entre o Estado e a pessoa contribuinte, que só há de ser instaurada no momento da ocorrência daquele fato gerador²³², daquela situação específica, configurando aquele tributo.

É conveniente ressaltar que, ao erigir o Brasil, como República Federativa, em Estado democrático de direito e ao estruturar um sistema tributário sob a égide norteadora da ideologia do federalismo e sob o escopo dos princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, a Constituição de 1988, em vigor, mostra-se embebida em regras limitantes do poder de tributar, como consequência inspirada pela ciência das finanças.

Como o tributo tem *status* de princípio constitucional, necessário se faz compreender o conceito de imposto, que é, em si, uma espécie do gênero do tributo. Isto posto, em coerência com o art. 16 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.²³³

Pode-se definir como ciência das finanças aquela que estuda as leis que regulam a despesa, a receita, o orçamento e o crédito público. Estuda o fenômeno financeiro de determinado Estado.

²³⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

²³¹ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

²³² BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

²³³ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

Por outro lado, a dogmática tributária é a ciência que estuda as normas jurídicas tributárias. Desse modo essa ciência descreve, analisa, interpreta as normas jurídicas de direito tributário; isto é, o objeto de estudo são as normas jurídicas positivadas que tratam sobre as relações jurídicas tributárias entre o Estado e o contribuinte, desde a emergência da obrigação, com a ocorrência do “fato gerador” descrito na hipótese de incidência.

O estudo sobre o fato gerador – o vocábulo “fato gerador” refere-se à ocorrência, no mundo sensível das atividades humanas, daquela atividade que está descrita na lei como tal para ser tributada – é de vital importância no estudo da complexidade propriamente dita no direito tributário, harmonicamente inter-relacionado, na interpretação e na aplicação prática, com os demais ramos do direito. A procura pelo entendimento do que seja o momento preciso em que ocorre ou nasce o fato gerador, conforme estipulado em lei, o qual faz vir ao mundo fenomênico a obrigação tributária e, logo, o crédito a ser adimplido pelo contribuinte, envolve interesses e permeia o cenário jurídico-tributário brasileiro. É nesse contexto que entra em cena o método que será aplicado como ferramenta de aproximação da verdade, devendo o pesquisador fazer uso do método científico adequado que possibilite desvendar as causas do fenômeno em estudo, pois, de acordo com Niklas Luhmann, “*La verdad es la duda vencida*”²³⁴, e a aproximação da verdade é pela via da certeza na consciência do pesquisador.

De per si, no mundo fenomênico do comportamento humano, o contribuinte busca maneiras de minimizar a contribuição tributária a que é compulsoriamente obrigado segundo as peculiaridades do fato gerador, enquanto o Estado procura desenvolver técnicas para se aproximar, pela via mais razoável possível, da realidade fatural. É a corrida comportamental na dialética da vida em sociedade, que parece nunca chegar ao ponto de equilíbrio perfeito, como trata de explicar a teoria do caos²³⁵, ao estabelecer que, em si, uma pequena mudança, no início de um evento qualquer, pode trazer consequências absolutamente desconhecidas no futuro. A realidade tributária de um país não escapa a essa realidade concebida pela ciência, pois o comportamento humano é dinâmico e

²³⁴ LUHMANN, Poder, op. cit., p.20.

²³⁵ MARQUEZI, Dagomir. Edward Norton Lorenz, o criador da teoria do caos: *23 maio 1917 + 16 abril 2008. *Revista Época [Globo.com]*. 05 maio 2008. Sociedade. Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EMI3471-15228,00-EDWARD+NORTON+LORENZ+O+CRIADOR+DA+TEORIA+DO+CAOS+MAIO+ABRIL.html>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

complexo. Realidade sensível na seara tributária, já que o contribuinte busca meios legais para reduzir a despesa com tributos, então o instituto da elisão tributária, ou economia tributária, o auxilia dentro dos limites da legalidade vigente.

Desse modo, o art. 31 da Constituição espanhola, tanto no *caput* como nos “apartados” (*incisos*, na terminologia brasileira), impede que o estudo do princípio da capacidade econômica se afaste dos outros princípios que conformam os alicerces de onde se erguem os pilares que sustentam as vigas mestras da ciência tributária e/ou o ramo do direito tributário. Na verdade, trata-se de um sistema, embora complexo, por ser um subsistema do direito como ciência conglobante. Em sendo assim, necessariamente os princípios gerais e específicos do ramo do direito denominado “direito tributário” devem manter coerência sistêmica tanto em nível de hermenêutica jurídica como na práxis fática da arrecadação do Estado. É assim que se observa a coerência constitucional espanhola quando trata dos princípios no art. 31 de forma conjunta, pois a sociedade atual

acepta como principios generales de la tributación la igualdad de todos ante la Ley, la capacidad económica como forma de aplicar una igualdad efectiva en la distribución de los tributos y la generalidad en la contribución al sostenimiento y financiación de las cargas públicas, del gasto público.²³⁶

Tendo em vista que o direito é um sistema composto de um intrincado complexo neural de subsistemas devidamente interconectados, torna-se quase inviável um estudo isolado da totalidade do metassistema jurídico. Emilia Currás afirma:

Se considera a la ciencia como un conjunto, una unidad de saberes, donde se integran las diferentes ramas del saber, formando un sistema complejo, abierto, evolutivo y borroso. Cada una de las diferentes ciencias, partes del saber humano, componen los holones de la ciencia unidad em interacción dialéctica.²³⁷

Eis que a ciência jurídica não foge a essa realidade, ainda mais considerando-se a filosofia como mãe das ciências. Ao escrever-se cientificamente, está-se sempre filosofando sob a égide da epistemologia jurídica (aqui no ramo

²³⁶ FERREIRO LAPATZA, J. J. “Sujetos pasivos y capacidad económica”. *Civitas: Revista española de Derecho financiero*. n. 71, 1991. p. 310.

²³⁷ CURRÁS, Emilia. *Integración vertical de las ciencias*, op.cit.

tributário) debruçando-se sobre as dúvidas emergentes e buscando-se respostas na esfera em expansão do conhecimento humano sob a égide da gnosiologia. Eis a dialética, em espiral exponencial em que o mundo fenomênico se desenvolve numa viagem sem volta no devenir cotidiano.

Visando compreender o caráter do direito tributário em alguns países da América do Sul, observa-se o regime tributário constante na Constituição Política do Peru de 1993, em vigor: “*Artículo 43. - La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana*”. O capítulo IV trata do “*regimen tributario y presupuestal*”, *verbis*:

Artículo 74.- Principio de Legalidad - Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona.

Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.²³⁸

A legislação peruana, em matéria tributária, segue o respeito aos princípios fundamentais já consagrados, tanto na Constituição espanhola como na Carta Política brasileira. Portanto, as constitucionalizações dos princípios fundamentais em matéria tributária tendem a ser universais nos Estados democráticos de direito.

Na Constituição espanhola, estão esmerilados, no art. 31, as vigas mestras do ordenamento jurídico tributário espanhol; *verbis*:

²³⁸ PERU, Constitución, op. cit.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley.²³⁹

A ligação entre os princípios constitucionais é sistêmica e indissolúvel, de maneira que a supressão de alguns princípios causaria a desestabilização do sistema todo no ordenamento tributário espanhol e, por isso mesmo, não existe contradição entre eles, e, sim, complementação, ou sinergia, visando manter a homeostase no ordenamento jurídico em cada ramo do direito.

A doutrina financeiro-tributária entende que o escopo do art. 31 da Constituição espanhola abrange um preceito constitucional que, em si, sintetiza e incorpora sistememicamente ao ordenamento jurídico princípios constitucionais-tributários como os da igualdade, da capacidade econômica, da generalidade, da progressividade, da legalidade na imposição tributária; mas também estão esmerilados no texto constitucional os princípios da eficiência e da economia na execução da despesa pública. Isso mostra a visão estratégica do legislador constitucional, vislumbrando, por um lado, o tributo como elemento financeiro essencial para o pleno desenvolvimento do Estado como organização pro-ativa e, por outro, o respeito ao princípio da dignidade do contribuinte como pessoa humana, propiciando o livre desempenho da atividade privada, gerando riqueza e, colateralmente, possibilitando pagar tributos de forma sustentável em favor do Estado.

Na verdade, no momento histórico em que foi promulgada a Constituição espanhola, em 1978, após longos anos de jugo ditatorial, inovações principiológicas relevantes foram esmeriladas no texto constitucional e, assim, a inclusão de princípios de ordenação material do gasto público, pois foi introduzida a exigência de uma nova postura no que se refere à assinação e à aplicação dos recursos públicos. Era uma nova disciplina na vida constitucional da Espanha, em consonância com os estados constitucionais modernos.

²³⁹ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

A jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol logo se foi consolidando a favor do escopo esmerilado no já citado art. 31.1 da Constituição espanhola, afirmando que

los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad.²⁴⁰

O Tribunal Constitucional espanhol mantém a coerência jurisprudencial sobre os princípios constitucionais tributários da capacidade econômica, da igualdade e da progressividade, seguindo o norte estabelecido pela Sentença 27/1981, prolatada em 1981, sob os imperativos do art. 31.1 da Constituição Espanhola, que ressalta um sistema tributário justo:

Dijimos tempranamente en la STC 27/1981, de 20 de julio, que el art. 31.1 CE ciñe el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a unas fronteras precisas: de un lado, “la de la capacidad económica de cada uno” y, de otro, “la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad”²⁴¹ (grifo nosso)

Percebe-se que o Tribunal Constitucional espanhol é zeloso na guarda e preservação dos princípios constitucionais tributários, bem como em relação à limitação do poder de tributar do Estado, em harmonia com a ordem constitucional espanhola.

No entender de Palao Taboada, há uma escala, em nível de importância, entre os princípios constitucionais esmerilados no inciso 1 do art. 31 da Constituição espanhola, que considera que

De los cuatro principios mencionados los fundamentales son los de capacidad económica e igualdad. El principio de progresividad, inspirado en el párrafo del artículo 53 de la Constitución italiana, cuyo

²⁴⁰ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Sentencia T.C. 27/1981, de 20 de julio de 1981*. [Madrid: s.n., 1981]. Disponível em: <<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/33711/sentencia-tc-27-1981-de-20-de-julio-ce-principios-constitucionales-capacidad-economica-igualda>>. Acesso em: 01 jul. 2015.

²⁴¹ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Sentencia T.C. 007/2010, de 27 de abril de 2010*. [Madrid: s.n., 2010]. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=16095>>. Acesso em: 31 ago. 2015.

párrafo primero consagra el principio de capacidad contributiva, tiene un contenido difícil de precisar, que parece referirse al sistema tributario en su conjunto más que a cada uno de los impuestos, lo que priva en gran medida de efectividad como límite al legislador. En cuanto a la prohibición de confiscatoriedad, aunque es posible ponerla en conexión con el principio de capacidad económica, constituye más bien una confirmación en el ámbito tributario del principio de propiedad privada (Art. 33.1 CE).²⁴²

Pode-se verificar isso nos ordenamentos jurídicos tributários esmerilados nas respectivas Constituições, algumas mais detalhadas que outras. No caso da Constituição italiana, os princípios são apresentados de forma sincrética; *verbis*: “Art. 53 - Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.”²⁴³

Não resta dúvida de que a Constituição brasileira de 1988 é a que mais detalha cada princípio constitucional tributário, e, ainda mais, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966) e as demais leis infraconstitucionais se esforçam para explicar da forma mais compreensível cada princípio tributário visando aumentar o entendimento do contribuinte. Por sua vez, a Suprema Corte brasileira zela pela aplicação correta dos mandamentos constitucionais tributários, como se verifica no excerto da ementa do julgamento do ARE 844249 AgR / MG – Minas Gerais –, realizado em 25/11/2014, pela Primeira Turma: “Esta Suprema Corte entende ser vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo estabelecendo isenções tributárias não previstas em lei.”²⁴⁴

Desse modo, os princípios de igualdade e de capacidade econômica podem não ser, para alguns, os mais importantes, no entanto, sem dúvida, são os

²⁴² TABOADA, C. Palao. “Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español”. *Civitas: Revista española de Derecho financiero*. n. 88, oct./dic. 1995. p. 629.

²⁴³ ITALIA. Costituzione. [Roma: s.n.], 1947. Disponível em: <<http://www.ext.comune.fi.it/costituzione/spagnolo.pdf>>. Acesso em: 31 nov. 2015.

²⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo ARE 844249 / MG – Minas Gerais. Recorrente: Celso Penna Fernández Junior. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relatora: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 20 out. 2014. Publicado em: 28 out. 2014c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28844249%2E%29%28%28ROSA+WEBER%29%2ENORL%2E+OU+%28ROSA+WEBER%29%2ENPRO%2E+OU+%28ROSA+WEBER%29%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/q4vwuv4>>. Acesso em: 18 dez. 2014.

que geram mais problemas, sobretudo levando-se em conta a crise – dificuldade para o Estado conseguir efetivar plenamente esse princípio – imanente ao princípio da capacidade contributiva, o qual, de per si, tem uma relação direta e umbilical com o de igualdade.

Evidenciada a relação imanente – iniludível – que existe entre os princípios constitucionais tributários, resta, no entanto, estudar a questão da eficiência, eficácia, efetividade e retroalimentação dinâmica na esfera da natureza da complexidade do sistema tributário, no ordenamento tributário do Estado. Do contrário, o Estado sempre estará à mingua em termos de recursos para cobrir suas despesas. Naturalmente, deve-se exigir dele competência na administração estratégica da *res publica*.

4.3 ENTIDADES CARENTES DE PERSONALIDADE JURÍDICA

De Plácido e Silva leciona que “entidade”, em sentido jurídico,

possui acepção mais ampla que *pessoa jurídica*, uma vez que o vocábulo, em sentido amplo, quer designar o próprio *estado de ser*, ou seja, significa a própria *existência*, vista em si mesma, em relação às coisas ou às pessoas. É o que constitui a *essência* das coisas. Utiliza-se também a expressão ‘entidade’ para expressar as pessoas da Administração Pública Direta, Indireta e Fundacional.²⁴⁵

O vocábulo “entidade” é usado para indicar a existência, ou tudo quanto existe, real ou efetivamente, ou mesmo por ideia ou ficção legal. No Brasil, costuma-se dizer que são os entes da Federação, ou entes federados ou entes estatais (as entidades políticas: União, estados-membros, Distrito Federal e municípios), que, por suas Casas Legislativas, produzem as normas de caráter infraconstitucional, no exercício de sua autonomia política. Desse modo, a União, de fato, é uma pessoa jurídica de direito público, constituída por uma grande quantidade de órgãos públicos. O mesmo se pode dizer dos demais entes da Federação: estados, municípios e Distrito Federal.

No Brasil, a administração direta é formada por órgãos públicos, sem personalidade jurídica. É um ente político de existência obrigatória (ou entidade política). No entanto os entes políticos – União, estados, municípios e Distrito

²⁴⁵ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 538.

Federal – podem criar pessoas jurídicas que prestarão serviços específicos. São os que formam a administração indireta. Cabe ressaltar que o Estado manifesta sua vontade por intermédio de seus agentes qualificados, isto é, de pessoas físicas que pertencem a seus quadros funcionais. Na gestão da *res pública*, cabe a responsabilidade solidária aos entes da Federação quando se verifica prejuízo ou deficiência na prestação dos serviços essenciais à sociedade. Aliás, a Suprema Corte brasileira já firmou jurisprudência sobre esse aspecto:

[...] 1. Incumbe ao Estado, em todas as suas esferas, prestar assistência à saúde da população, nos termos do art. 196 da Constituição Federal, configurando essa obrigação, consoante entendimento pacificado na Corte, responsabilidade solidária entre os entes da Federação.²⁴⁶ [...] (grifo nosso).

Em tempo, salienta-se que o termo “pessoa jurídica” é utilizado, na ciência jurídica, para designar uma entidade que pode ser detentora de direitos e obrigações e à qual se atribui personalidade jurídica. A Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil brasileiro), no art. 40, estabelece que as pessoas jurídicas são de direito público, interno ou externo, e de direito privado.²⁴⁷ A mesma lei estipula, nos arts. 985 arts. 45 e 1.150, que “a sociedade adquire personalidade jurídica com a inscrição, no registro próprio e na forma da lei, dos seus atos constitutivos”²⁴⁸. Eis, pois, que o art. 45 diz:

Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se, no registro, todas as alterações por que passar o ato constitutivo.²⁴⁹

Já o art. 1.150 estipula:

O empresário e a sociedade empresária vinculam-se ao Registro Público de Empresas Mercantis a cargo das Juntas Comerciais, e a

²⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 818572 AgR / CE – Ceará. Agravante: Estado do Ceará. Agravado: Luzanira da Silva Lopes. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 02 set. 2014. Publicado em: 05 nov. 2014d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28entes+da+federa%E7%E3o%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lptjs2a>>. Acesso em: 18 dez. 2014.

²⁴⁷ BRASIL, Lei nº 10.406, 2002.

²⁴⁸ BRASIL, Lei nº 10.406, 2002.

²⁴⁹ BRASIL, Lei nº 10.406, 2002.

sociedade simples, ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, o qual deverá obedecer às normas fixadas para aquele registro, se a sociedade simples adotar um dos tipos de sociedade empresária.²⁵⁰

Ainda conforme o art. 41 do Código Civil brasileiro de 2002, são pessoas jurídicas de direito público interno: a União, os estados, o Distrito Federal e os territórios, os municípios, as autarquias e, inclusive, as associações públicas bem como as demais entidades de caráter público criadas por lei, como o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) – criado em 1988 e que é um órgão do Ministério da Previdência Social ligado diretamente ao Governo federal –, entre outros órgãos, como as universidades federais (autarquias federais) as estaduais e as fundações públicas, como a Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e a Fundação Nacional do Índio (FUNAI). Sua existência legal lhes permite possuir personalidade jurídica; ou seja, sua criação e extinção ocorrem por lei. O parágrafo único desse artigo salienta: “Salvo disposição em contrário, as pessoas jurídicas de direito público, a que se tenha dado estrutura de direito privado, regem-se, no que couber, quanto ao seu funcionamento, pelas normas deste Código”.²⁵¹

No ordenamento jurídico brasileiro, a personalidade jurídica própria é adquirida somente com o registro dos atos constitutivos na Junta Comercial ou no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, inclusive para os entes elencados no artigo 44 do Código Civil. Sob o pálio desse artigo, o Superior Tribunal de Justiça assim se pronunciou no acórdão sobre o julgamento do Recurso Especial nº 1.177.372 – RJ (2010/0016191-3); *in verbis*:

[...] 2. Os cartórios ou serventias não possuem legitimidade para figurar no polo passivo de demanda indenizatória, pois são desprovidos de personalidade jurídica e judiciária, representando, apenas, o espaço físico onde é exercida a função pública delegada consistente na atividade notarial ou registral.²⁵² (grifo nosso).

²⁵⁰ BRASIL, Lei nº 10.406, 2002.

²⁵¹ BRASIL, Lei nº 10.406, 2002.

²⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1177372 – RJ (2010/0016191-3). Recurso Especial. Ação de Idenização por Danos Morais. Reconhecimento de Firma mediante assinatura falsificada. Recorrente: décimo-quarto ofício de notas. Recorrido: Maria Alcina de Jesus Trindade Coelho. Relator: Min. Sidnei Beneti. Relator para Acórdão: Min. Paulo de Tarso Sanseverino. Brasília: STJ, 28 jun. 2011a. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=16324962&sReg=201000161913&sData=20120201&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 26 set. 2013.

No Brasil, a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC), no art. 12, trata das sociedades sem personalidade jurídica no inciso VII; já no IX, refere-se ao condomínio, também como ente sem personalidade jurídica. No § 1º, refere-se ao espólio. Espólio é a soma, ou a totalidade, de bens deixados por uma pessoa, com sua morte.²⁵³ Também é entendido como acervo hereditário, ou, simplesmente, como bens deixados pelo falecido, conforme leciona De Plácido e Silva.²⁵⁴ O novo Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, que entrará em vigor em março de 2016) no artigo 75, IX, menciona “a sociedade e a associação irregulares e outros entes organizados sem personalidade jurídica”.²⁵⁵

Aos entes a que se refere o art. 12 do Código de Processo Civil (CPC), a doutrina denomina de “quase pessoas jurídicas”, por se tratar de entidades não dotadas de personalidade jurídica mas que configuram centros de relações e interesses jurídicos, possuindo capacidade processual ativa. É o caso do espólio, da massa falida, do condomínio em edifícios, entre outros tipos de entidades. Segundo Everson Manjinski, *quase pessoas jurídicas* são “entes despersonalizados, mas que em determinados momentos necessitam de uma existência caracterizada perante a sociedade para defender interesses de indivíduos que ainda são indeterminados.”²⁵⁶

Pode-se compreender que essas entidades não são pessoas jurídicas, são apenas unidades despersonalizadas existentes no mundo sensível da sociedade humana, todavia, em determinadas situações, podem defender interesses próprios, como fazem as pessoas jurídicas. É sob esse diapasão que a doutrina nacional e a alienígena defendem que elas podem ter capacidade judiciária.

O fenômeno social das “quase pessoas jurídicas” é inconteste no devenir da sociedade humana, e o direito não poderia deixar de prestar-lhes atenção, haja vista serem parte fática do corpo social. Suas dimensões vão sendo ampliadas e, atualmente, até o nascituro é considerado pela doutrina como parte desse grupo de entes despersonalizados juridicamente. Para se compreender a razão de ser da natureza jurídica desses entes, é conveniente compreender que *sujeito de direito* é o

²⁵³ BRASIL, Lei no 5.869, 1973.

²⁵⁴ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., pp. 553-554.

²⁵⁵ BRASIL, Lei nº 13.105, 2015

²⁵⁶ MANJINSKI, Everson; MANJINSKI JUNIOR, Geraldo. *Direito civil*. 4.ed. Ponta Grossa: Versão eletrônica, 2012. p. 164. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=nqyRKT5lwRAC&pg=PA2&dq=MANJINSKI,+Everson&hl=pt-BR&sa=X&ei=8DqUVfCCHMjksAWWopS4CQ&ved=0CB0Q6AEwAA#v=onepage&q=MANJINSKI%20Everson&f=false>. Acesso em: 01 jul. 2015.

ente referido pela norma que pode adquirir direitos e contrair obrigações. Com esse conceito, os sujeitos de direito podem ser personalizados – os que possuem “personalidade jurídica” (pessoas físicas e jurídicas) – ou despersonalizados – aqueles que não são pessoas, mas podem adquirir alguns direitos e obrigações (as denominadas “quase pessoas jurídicas” e o nascituro). As quase pessoas jurídicas se caracterizam por serem entidades não dotadas de personalidade jurídica, mas que configuram centros de relações e interesses jurídicos, possuindo capacidade processual ativa e passiva.²⁵⁷ É o caso de espólio, massa falida, navio, condomínio em edifícios. Entende-se, no entanto, que, no caso do nascituro, somente se devem assegurar os direitos do embrião após a introdução no útero. No ordenamento jurídico brasileiro, portanto, os entes despersonalizados englobam duas subespécies: as quase pessoas jurídicas e o nascituro.

O ordenamento jurídico brasileiro estabelece que pessoa é o sujeito de direito dotado de personalidade jurídica. A Lei nº 10.406/ 2002, no art. 1º, estabelece que “Toda pessoa é capaz de direitos e deveres na ordem civil”.²⁵⁸ De acordo com esse ordenamento, as pessoas são classificadas em pessoa física, ou natural – e é nessa categoria que se enquadra o ser humano –, e pessoa jurídica – as organizações que visam à realização de certo interesse. Pode-se verificar que tanto a pessoa natural como a jurídica têm em comum a personalidade jurídica, a qual é o gênero que possibilita a aptidão, na seara jurídica, para adquirir direitos e contrair obrigações. A personalidade jurídica da pessoa física emerge com o nascimento com vida, conforme estabelece o art. 2º do Código Civil brasileiro: “A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro”.²⁵⁹ Já a pessoa jurídica começa a existir, no mundo do direito, a partir de seu registro no órgão competente, pois é o registro do ato constitutivo: é ele que dá nascimento à personalidade da pessoa jurídica. Já no caso da pessoa humana, o registro é ato meramente declaratório.

Em sendo assim, aparecem, no ordenamento jurídico, os denominados patrimônios especiais, formados pelos entes despersonalizados: espólio, massa falida, herança jacente, condomínio edilício e pessoa jurídica sem registro. São

²⁵⁷ SEVLA, Saile. A contribuição de iluminação pública nos condomínios edifícios. Porto Alegre: Clube dos Autores, 2011. p. 60.

²⁵⁸ BRASIL, Lei nº 10.406, 2002.

²⁵⁹ BRASIL, Lei nº 10.406, 2002.

esses entes considerados quase pessoas, porque possuem alguns direitos, como o de propor ação e porque podem ser réus em ações.

Em conformidade com o art. 12 do Código de Processo Civil, incisos III, IV, V, VII e IX, esses entes podem ser autores e réus, isto é, eles têm legitimidade processual. O espólio e a massa falida, além dos direitos acima elencados, também podem alienar bens com ordem judicial, conforme estabelece o art. 992, inciso I, do CPC²⁶⁰, mas não podem adquirir bens, haja vista que, por não serem pessoas, não podem registrar a compra desses bens. O condomínio edilício pode adjudicar bens, em fase de construção, caso um dos condôminos se torne inadimplente, conforme dispõe o art. 63, § 3º, da Lei 4.591/64.²⁶¹

Outra espécie de entes despersonalizados são os órgãos públicos, que são os componentes essenciais de uma pessoa política. Pessoa política é aquela que pode legislar, como, no Brasil, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios. São exemplos de órgãos: Congresso Nacional, Tribunal de Justiça, Câmara de Vereadores, Secretarias, Ministérios do governo, Tribunal de Contas, entre outros. Não são pessoas jurídicas, apenas parecem ser. Desse modo, em regra, não podem adquirir direitos e obrigações. Assim, exemplificando-se, não se pode fazer doação para o Tribunal de Justiça de um estado. Havendo que ser feita uma doação, esta será para o respectivo estado, com a finalidade de ir para o Tribunal de Justiça Estadual. Mas quem adquire é o estado. Ainda exemplificando, quando um juiz erra ao aplicar uma pena, a ação será movida contra o Estado, não contra o Poder Judiciário.

Há, no entanto, dois tipos de ações que podem ser movidas contra os órgãos públicos: mandado de segurança (Lei nº 12.016/ 2009)²⁶² e *habeas data* (Lei nº 9.507/1997)²⁶³. Por outro lado, os órgãos públicos podem impetrar *mandado de segurança* para defender suas atribuições institucionais. O Ministério Público pode

²⁶⁰ BRASIL, Lei no 5.869, 1973.

²⁶¹ BRASIL. Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. [Brasília: s.n.], 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

²⁶² BRASIL. Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 2009a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

²⁶³ BRASIL. Lei nº 9.507, de 12 de novembro de 1997. Regula o direito de acesso a informações e disciplina o rito processual do habeas data. [Brasília: s.n.], 1997a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9507.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

impetrar as ações que a lei lhe autoriza²⁶⁴. As mesas do Senado e da Câmara de Deputados podem mover ação direta de inconstitucionalidade (ADI), conforme estipula o art. 103, incisos II e III, da Constituição federal²⁶⁵.

Quanto ao nascituro, a lei põe a salvo, desde a concepção, seus direitos, em conformidade com o art. 2º do Código Civil. A posição dominante da doutrina é que ele não é pessoa; é uma expectativa de pessoa, ou uma pessoa condicional, isto é, só se tornará pessoa se nascer com vida. O nascituro não tem direito adquirido; tem expectativa de direito. Existe a exceção de um único direito adquirido, qual seja o direito constitucional de nascer. Para fins do direito de nascer, o nascituro é considerado pessoa; tanto é assim que o crime de aborto está elencado no Código Penal brasileiro entre os crimes contra a pessoa.²⁶⁶

O nascituro titulariza alguns direitos condicionais (rol taxativo de direitos), como também é possível doação a favor dele, desde que o representante legal aceite, conforme reza o art. 542 do Código Civil; também é passível de testamento a seu favor, conforme estipula o art. 1.798 do referido Código Civil. O nascituro pode ser reconhecido pelo pai. Nesse caso, lavra-se uma escritura de reconhecimento de paternidade, em conformidade com o art. 1.609 do Código Civil. Esses três direitos constituem o rol taxativo do nascituro. Mas a jurisprudência nacional admite que o nascituro possa mover ação de alimentos, também denominados de alimentos gravídicos, cuja titularidade é, na verdade, dele, e não da mãe, conforme a Lei nº 11.804/2008.²⁶⁷ Esses direitos são condicionais: só surtirão efeito na seara jurídica se o nascituro nascer com vida; na verdade, trata-se de proteção de expectativa, que se tornará direito se ele nascer vivo. O Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015, que entrará em vigor em março de 2016) estabelece, no que se refere à partilha de bens: “Art. 650. Se um dos interessados for nascituro, o quinhão que lhe caberá será reservado em poder do inventariante até o seu nascimento.”²⁶⁸

²⁶⁴ BRASIL. Lei nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, dispõe sobre normas gerais para a organização do Ministério Público dos Estados e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1993a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8625.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

²⁶⁵ BRASIL, Constituição, 1988.

²⁶⁶ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. [Rio de Janeiro: s.n.], 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em: 11 set. 2015.

²⁶⁷ BRASIL. Lei nº 11.804, de 05 de novembro de 2008. Disciplina o direito a alimentos gravídicos e a forma como ele será exercido e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 2008a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11804.htm>. Acesso: 12 fev. 2014.

²⁶⁸ BRASIL, Lei nº 13.105, 2015.

Ainda há questões como: o nascituro poderia ser réu em alguma ação? Isso até pode ser possível em ações anulatórias de testamento e doação feita em contemplação de nascituro. Nas relações jurídicas em que o nascituro pode figurar, ele pode ser réu. Em juízo, quem o representa são seus pais ou, conforme o caso, somente a mãe.

Portanto, a questão das “entidades carentes de personalidade jurídica” se torna delicada no que diz respeito a entes carentes de personalidade jurídica, isto é, entes que não podem, *a priori*, ser sujeitos de direito. Para as correntes doutrinárias mais conservadoras, os entes sem personalidade jurídica própria ficariam fora do âmbito de uma possível tributação. Isso quer dizer: não seriam sujeitos passivos da obrigação, não obstante possuírem riqueza suficiente para ser tributada, inclusive podendo chegar a praticar, diariamente, supostos indicadores de capacidade econômica.

Diante de uma questão dessa natureza, isto é, uma situação que envolva e gere conflito entre diferentes instituições jurídicas, não se pode ficar adscrito a alguns dogmas, pois o direito é uma ciência social concebida pelo homem para facilitar as relações sociais, diminuindo as dificuldades no convívio social e propiciando o desenvolvimento humano. Nesse diapasão, De Plácido e Silva salienta que, em sentido didático, o direito pode ser

compreendido como a ciência que estuda as regras obrigatórias, que presidem as relações dos homens em sociedade, encaradas não somente sob o seu ponto de vista legal, como sob seu ponto de vista documentário, abrangendo assim, não somente o direito no seu sentido objetivo como subjetivo²⁶⁹.

O direito se situa lá no fim das dimensões da cadeia da geração da riqueza propiciada pelo devenir da inteligência do homem em sociedade, haja vista que vem primeiramente a dimensão econômica, seguida da dimensão política, da social e, por fim, da jurídica, tratando de regular as atividades socioeconômicas. Inclusive é assim também que consta no Código de Processo Civil pátrio a referência ao instituto da repercussão geral, *in verbis*: “Art. 543-A. § 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do

²⁶⁹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 466.

ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.”²⁷⁰

Convém salientar que o Glossário Jurídico disponibilizado pelo Supremo Tribunal Federal assim se refere à repercussão geral; *in verbis*:

A Repercussão Geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, de 2004, conhecida como a “Reforma do Judiciário”. O objetivo desta ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos. A preliminar de Repercussão Geral é analisada pelo Plenário do STF, através de um sistema informatizado, com votação eletrônica, ou seja, sem necessidade de reunião física dos membros do Tribunal. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos oito votos, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm 20 dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de repercussão geral na matéria.²⁷¹

A repercussão geral não é somente mais um requisito de admissibilidade do recurso extraordinário (RE); para ser admitido o RE, é necessário que o recurso acolha uma das seguintes questões: a) contrariar dispositivo da Constituição do Brasil; b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição; d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal; e) obrigatoriamente, necessitar que haja repercussão geral demonstrada como preliminar formal. Conforme o art. 543-A, do CPC, § 2º, “O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral”.²⁷² O novo CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) manteve o instituto

²⁷⁰ BRASIL. Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006. Acrescenta à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da Constituição Federal. [Brasília: s.n.], 2006a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11418.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

²⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Glossário Jurídico. [Brasília: STF, 201-?]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario>>. Acesso em: 09 set. 2015.

²⁷² BRASIL, Lei nº 5.869, 1973.

em comento no § 2º do art. 1.035: “O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal”.²⁷³

Na seara tributária, a repercussão geral vem ganhando espaço, como se pode apreciar no excerto da ementa da decisão sobre o julgamento do RE 723651 prolatado pelo STF em 11 de abril de 2013; *verbis*: “[...] Possui repercussão geral a controvérsia acerca da incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI na importação de veículo automotor, quando o importador for pessoa natural e o fizer para uso próprio [...]”²⁷⁴

Nessa seara do direito posto, o Ministro do STF Celso de Mello, citando o o Ministro José Linhares, ressaltou, em seu voto sobre os embargos infringentes da Ação Penal 470: “Só a ordem jurídica constrói e fortalece as instituições, sem o que a vida e os direitos de cada um ficam à mercê da vontade ou do arbítrio de quem por acaso detém o poder”²⁷⁵. Portanto, é possível compreender que o direito é uma obra humana em permanente aperfeiçoamento sob a égide da razão de ser do Estado, qual seja a busca da materialização do bem comum. No entanto, para atingir essa finalidade suprema, o Estado precisa obter recursos financeiros, a denominada receita pública, que, por sua vez, pode provir de fonte originária ou de fonte derivada.

No que se refere ao instituto da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal define o alcance da imunidade tributária – a regra de imunidade se traduz em um decote na regra de competência, limitando, *a priori*, o poder impositivo do Estado – de exportadores que vendem no mercado externo por meio de *tradings* (empresas que atuam como intermediárias na exportação) e avalia se, nesse caso, as operações estão sujeitas à incidência de contribuições sociais. O tema é tratado no Recurso Extraordinário 759244, de relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso, e teve repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual do STF, com unanimidade de votos:

²⁷³ BRASIL, Lei nº 13.105, 2015.

²⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário RE 723651 RG / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 11 abr. 2013. Publicado em: 29 maio 2013e. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Recurso+Extraordin%2E1rio+723651%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/oo9d6jt>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

²⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Penal 470 Minas Gerais. 18 set. 2013f. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/AP_470__EMBARGOS_INFRINGENTES.pdf>. Acesso em 19 set. 2013.

O tema é constitucional, uma vez que envolve o alcance da interpretação da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal. A limitação instituída pela norma infralegal também pode ser discutida diretamente à luz dos princípios da legalidade e da isonomia, tendo em vista a distinção entre exportadores diretos e indiretos', afirmou o relator do RE, ministro Luís Roberto Barroso.

Ao se manifestar pelo reconhecimento da repercussão geral da matéria, o ministro afirmou que a controvérsia é relevante do ponto de vista econômico e ultrapassa os interesses subjetivos da causa, por afetar todas as empresas brasileiras que exportam servindo-se da intermediação de uma *trading company*, o que significa dizer a maior parte dos exportadores, que não têm acesso direto ao mercado internacional.²⁷⁶

Por outro lado, na seara do direito comparado, a “Ley 58 de 2003 General Tributaria Española” (doravante denominada L.G.T.E) faz a primeira referência ao tema ao declarar, no art. 36: *in verbis*:

Artículo 36 Sujetos pasivos: contribuyente y sustituto del contribuyente.

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa.

En el ámbito aduanero, tendrá además la consideración de sujeto pasivo el obligado al pago del importe de la deuda aduanera, conforme a lo que en cada caso establezca la normativa aduanera.

2. Es contribuyente el sujeto pasivo que realiza el hecho imponible.

3. Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma.

El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa.²⁷⁷

²⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF: Imunidade de exportação realizada com empresa intermediária será analisada pelo STF. 20 set. 2013g. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=248858>>. Acesso em: 23 set. 2013.

²⁷⁷ ESPAÑA. Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. General Tributaria Española. Boletín Oficial del Estado, n. 302, 18 dec. 2003. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>. Acesso em: 01 set. 2015.

Por outro lado, o art. 35, no inciso 1, estabelece: “1. *Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias.*”²⁷⁸

O art. 35 da “*Ley General Tributaria de 2003*” da Espanha, no inciso 4, determina:

Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las Leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.²⁷⁹

O inciso 1 esclarece: “*Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*”²⁸⁰. A continuação, no inciso 2º, expõe o leque dos outros obrigados tributários.

No sistema jurídico brasileiro, a herança jacente e a herança vacante estão reguladas no capítulo VI da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), compreendendo os artigos 1.819 a 1.823, haja vista que, pelo princípio da *saisine*, quando uma pessoa vem a falecer, o domínio e a posse de seus bens transmitem-se no mesmo momento do óbito a seus herdeiros²⁸¹. O art. 1.784 da mesma lei estabelece: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários”²⁸². No novo Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº 13.105 de 2015) a herança jacente é estipulada nos arts. 738 a 743.

O vocábulo *saisine* designa o direito de tomar posse dos bens do defunto no mesmo instante do óbito. É assim que leciona De Plácido e Silva²⁸³. Desse modo, a *saisine* é um instituto da seara do direito das sucessões, conforme estilizado no artigo 1.784 do Código Civil brasileiro: “Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”²⁸⁴. Consiste em uma ficção jurídica que proporciona aos herdeiros a posse indireta do patrimônio deixado *causa*

²⁷⁸ ESPAÑA. Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. General Tributaria Española. op. cit.

²⁷⁹ ESPAÑA. Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. General Tributaria Española. op. cit.

²⁸⁰ ESPAÑA. Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. General Tributaria Española. op. cit.

²⁸¹ BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), op. cit.

²⁸² BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), op. cit.

²⁸³ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit.,

²⁸⁴ BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), op. cit.

mortis pelo falecido, pois a finalidade do instituto da *saisine* é a defesa do próprio direito de herança, da propriedade dos bens que a compõem, em favor dos herdeiros do *de cuius*.

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal assim se pronunciou ao julgar, em 14/06/2007, o MS 26129/DF – Distrito Federal: “[...] 3. A *saisine* torna múltipla apenas a titularidade do imóvel rural, que permanece uma única propriedade até que sobrevenha a partilha (art. 1.791 e parágrafo único do vigente Código Civil) [...]”²⁸⁵

Na herança jacente, não se conhece o herdeiro ou não há herdeiro legítimo ou testamentário. Ela tem caráter provisório. Sua função é encontrar os sucessores da herança, visando proteger os bens deixados pelo *de cuius*, haja vista que o art. 1.819 do Código Civil brasileiro determina que,

Falecendo alguém sem deixar testamento nem herdeiro legítimo notoriamente conhecido, os bens da herança, depois de arrecadados, ficarão sob a guarda e administração de um curador, até a sua entrega ao sucessor devidamente habilitado ou à declaração de sua vacância²⁸⁶.

Enquanto não se habilitarem os herdeiros, ocorrerá a arrecadação dos bens, que é o início do procedimento de jacência. Aberta a sucessão, o juiz competente arrecadará os bens do *de cuius*, nomeando, assim, um curador, o qual ficará com o encargo de administrá-los e guardá-los.

É justamente nessa fase que a herança é considerada jacente – “O vocábulo é especificamente empregado para designar a herança cujos herdeiros não se conhecem ou a que não tem herdeiros, ou não os tem legítimos ou com direito a ela”²⁸⁷ – e, caso não surjam herdeiros, ela se torna vacante. A declaração de vacância – vacância de bens resulta sempre de uma declaração judicial em virtude do encontro de bens abandonados ou sem dono, como bens de um morto que não tenha deixado herdeiros necessários ou testamentários – pressupõe efetivo

²⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança MS 26129 / DF – Distrito Federal. Impetrante: José Veras de Siqueira e Outros (A/S). Impetrado: Presidente da República. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em : 14 jul. 2007. Publicado em: 24 ago. 2007a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28saisine%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/pnjggdm>>. Acesso em: 19 dez. 2014.

²⁸⁶ BRASIL, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), op. cit.

²⁸⁷ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p.793.

período de jacência. A declaração de vacância se faz necessária para que a herança possa ser incorporada ao patrimônio público.

A herança jacente é tratada também no “*Artículo 35 Obligados tributarios*” da “*Ley 58 de 2003 General Tributaria Española*”, no inciso 4; *in verbis*:

4. Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición.²⁸⁸

No ordenamento jurídico espanhol, o conceito de herança jacente é assim entendido:

Es el estado en que se encuentra la herencia en lo que se denomina *vacatio* de la herencia, es decir, en el período comprendido entre la apertura de la sucesión, que tiene lugar con la muerte del causante y la aceptación de la herencia. En ese lapso de tiempo la herencia carece de titular, si bien esta situación de *vacatio* no es definitiva, sino temporal pues alguien adquirirá su titularidad en el futuro (en última instancia será heredero el Estado). Por cuanto respecta a la administración de la herencia durante este período, habrá que estar a lo dispuesto por ley o por el testador respecto a esta circunstancia. En defecto de esto último, la ley establece que sólo son posibles los actos de simple conservación o administración provisional por medio del heredero provisional con independencia de que con posterioridad acepte o no la herencia.²⁸⁹

Como se pode observar, o Estado não deixa de tributar a transmissão dos bens herdados.

No ordenamento jurídico brasileiro, existe o imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD). É um imposto de competência estadual devido por toda pessoa física ou jurídica quando da transmissão de bens ou direitos, como herança, diferença de partilha ou doação. Conforme estipula a Constituição federal de 1988, no art. 155, “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos”²⁹⁰.

²⁸⁸ ESPAÑA, *Ley 58 de 2003 General Tributaria Española*, op. cit.

²⁸⁹ CONCEPTO de herencia yacente. AFIGE: Barcelona, [201-?. Campus Virtual de AFIGE: Visor de Documentos. Consulta Ref. 80699]. Disponível em: <<http://aulavirtual.afige.es/webafige/informacion-sobre-herencia-yacente>>. Acesso em: 01 set. 2015.

²⁹⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

Portanto, o ITCMD tem função fiscal, ou seja, tem a finalidade de arrecadar recursos financeiros para os estados e o Distrito Federal. O lançamento do crédito tributário é feito por declaração. Ocorre o fato gerador na transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou sucessão testamentária, inclusive na sucessão provisória. A base de cálculo é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. No entanto há casos em que o bem já demonstra seu valor; há outros em que a cotação específica é realizada por órgãos especializados, como nos casos em que a tributação recai sobre o valor das ações de companhias abertas, sendo o valor venal mostrado prontamente. O fato gerador do imposto de transmissão *causa mortis* e doação é considerado pendente; isto é, ele fica aguardando que o direito civil diga o momento da sucessão.

A “*Ley 58 de 2003 General Tributaria Española*”, no art. 40, trata dos “*Sucesores de personas jurídicas y de entidades sin personalidad.*”

É visível a mudança na terminologia introduzida pela novel lei (Ley 58 de 2003 General Tributaria Española), uma vez que a “L.G.T de 1963”, ao referir-se aos entes sem personalidade jurídica, assinala que estes “*Tendrán la consideración de sujetos pasivos [...]*”, enquanto a “L.G.T. de 2003” estipula que eles “*Tendrán la consideración de obligados tributarios [...]*”. O trato dado pela L.G.T 2003 pretende harmonizar os grupos que têm obrigações a cumprir perante a Fazenda Pública, o que tem gerado críticas, haja vista que “*esas titularidades de situaciones jurídicas objetivas son de contenido y naturaleza muy variada, y por más que algún sector doctrinal las defina uniformemente con el nombre de ‘obligados tributarios’, unas son titulares de obligaciones y otras de deberes no obligacionales*”²⁹¹.

Pode-se dizer que os obrigados tributários são “*los destinatarios del ordenamiento jurídico-tributario en su más amplia acepción, esto es, quienes soportan la obligación de pago y/o cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos*”²⁹². Eles se dividem em obrigados principais, de um lado, entre os quais se encontram os sujeitos passivos, em duas modalidades de contribuintes e de substitutos, “*los repercutidos y los retenedores*”; e os “*obligados secundarios de otro*”, entre os quais se encontram os responsáveis pela obrigação. A diferença entre as duas categorias está em sua relação ou vinculação com o fato impositivo, isto é, a presença de uma relação direta com o fato que gerará a obrigação tributária – fato

²⁹¹ GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I.....*, op. cit., p. 224.

²⁹² MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 236.

gerador²⁹³ – e a consequente obrigação de pagamento do tributo, ou a possível ausência da referida situação.

Voltando-se aos entes sem personalidade jurídica, na legislação espanhola, é possível compreender que essa situação mudou significativamente, não obstante a entrada em vigência da novel L.G.T, em 2003, pois eles continuam sendo incluídos na categoria de contribuintes, conforme estipula o inciso I do art. 35 da L.G.T. 2003, *in verbis*: “*Son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*”²⁹⁴. A designação dos obrigados tributários, no art. 35, é genérica. Seu conteúdo é detalhado no inciso II; *verbis*:

[...] entre otros, son obligados tributarios: a) los contribuyentes, b) los sustitutos del contribuyente, c) los obligados a realizar pagos fraccionados d) los retenedores, e) los obligados a practicar ingresos a cuenta, f) los obligados a repercutir, g) los obligados a soportar la repercusión, h) los obligados a soportar la retención, i) los obligados a soportar los ingresos a cuenta, j) los sucesores, k) los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos.²⁹⁵

Desse modo, resultam válidas todas as considerações feitas pela doutrina em relação à L.G.T. (Lei 58/2003) anterior, cujos argumentos se apoiam na seguinte premissa: se, para ser considerado sujeito passivo de uma obrigação tributária, é necessário ser dotado de capacidade e se capacidade é sinônimo de personalidade, haja vista que a capacidade jurídica, ou simplesmente capacidade, é a aptidão para adquirir direitos e contrair obrigações sob o pálio do ordenamento jurídico vigente, cabe indagar-se: como tais entes podem ser considerados sujeitos de direito, se carecem de personalidade jurídica?

Vale salientar que os ordenamentos jurídicos modernos fazem o mesmo tipo de construção para incluir no âmbito da arrecadação os entes carentes de personalidade jurídica. Desse modo, é pacífico o entendimento de que a norma, nesse sentido, adota uma abrangência suficientemente ampla exatamente com o intuito de “*cubrir jurídicamente situaciones concretas de capacidad contributiva*”²⁹⁶.

²⁹³ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional.

²⁹⁴ ESPAÑA, L.G.T. 2003.

²⁹⁵ ESPAÑA, L.G.T. 2003

²⁹⁶ CORTÉZ DOMÍNGUEZ, M. El principio de capacidad contributiva..., op. cit., p. 1030.

A evidência que confirma que o tema ora em estudo não tem sido objeto de mudanças substanciais, não obstante a modificação terminológica, está explícita no art. 36 da L.G.T. 2003:

1. Es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la Ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.²⁹⁷

Portanto, está esclarecido que o ordenamento jurídico espanhol estabelece que os entes sem personalidade jurídica devem contribuir para o fisco sempre que possuam uma estrutura de administração e de responsabilidades distinta daquelas de seus membros, assim como quando têm um objetivo próprio. Portanto “*cabe atribuirle el derecho fundamental a tributar con arreglo a su capacidad económica objetiva (sin perjuicio de los derechos de sus partícipes)*”²⁹⁸, já que são admitidos como verdadeiras pessoas jurídicas. No Brasil, conforme já enfatizado, os entes carentes de personalidade jurídica com capacidade contributiva contribuem para o fisco.

4.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O DIREITO DA TRIBUTAÇÃO PELO ESTADO

Entende-se que os direitos fundamentais afiguram-se próximos à política, haja vista que foram impostos politicamente, no meio de lutas, de revoluções, de guerras civis, entre outros acontecimentos de ruptura de determinada ordem social, no transcorrer da linha do tempo²⁹⁹. Os tributos, como fonte genuína da receita do Estado, se bem instituídos, arrecadados e administrados, podem contribuir para a realização, em plenitude, dos direitos fundamentais num Estado democrático de direito.

É perceptível que a sociedade brasileira vive numa realidade de incertezas, sob o ponto de vista do manejo da carga tributária arrecadada pelos entes da federação da República Federativa do Brasil (União, estados, Distrito Federal e municípios), pois a degradação da prestação dos serviços públicos é

²⁹⁷ ESPAÑA, L.G.T. 2003.

²⁹⁸ HERRERA MOLINA, P. M.. Capacidad económica y sistema fiscal..., op. cit., p. 105.

²⁹⁹ DIMOULIS D., MARTINS, L. Teoria geral dos direitos fundamentais, op. cit., p. 15.

visível a olho nu no cotidiano: falta de segurança, educação básica insuficiente, saúde pública precária e escassez acentuada de moradia. Somente esses quatro direitos sociais já se afiguram suficientes para mostrar que os direitos fundamentais da pessoa humana não estão sendo satisfeitos em plenitude na proporção da arrecadação tributária nacional, que, diga-se de passagem, é considerada elevada, se comparada com as de outros países da América Latina.

Não resta dúvida de que a carga tributária brasileira é muito elevada para os padrões do mundo emergente. Segundo dados divulgados pela Receita Federal, em 2014 houve um comprometimento de 35,95% da renda anual dos brasileiros apenas para pagar tributos.

O direito fundamental à vida é tido como a pedra fundamental do Estado contemporâneo, máxime do Estado brasileiro, cujo perfil se enquadra predominantemente na moldura de um Estado social, pois, em coerência com o momento histórico da emergência da Constituição, em 1988, esta é fértil em direitos fundamentais, entre os quais o “direito fundamental à vida”.

Aliás, é de praxe a completude entre princípios fundamentais no ordenamento jurídico nacional ou supranacional. O escopo deste trabalho é a compreensão da efetividade pragmática sobre os “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988” pelos entes políticos, sob o pálio do princípio republicano da federação, e se estende à questão da eficiência, eficácia, e efetividade na aplicação, pelo Estado, dos tributos arrecadados em prol da realização dos direitos fundamentais da pessoa humana, para prestigiar em plenitude a dignidade humana, razão de ser do Estado. Sob essa linha de raciocínio, convém trazer um excerto do voto do Ministro Celso de Mello, quando do julgamento RE 366.084-6 Paraná, realizado em 18/05/2005:

O SENHOR MINISTRO CELSO DE MELLO: Tenho salientado, em diversas decisões que proferi no Supremo Tribunal Federal (RTJ 144/435-436, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 428.354/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), que os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema

normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República.³⁰⁰ (grifo nosso).

A razão de ser das limitações constitucionais ao poder de tributar exercido pelo Estado é justamente preservar a dignidade da pessoa humana do contribuinte, pois a Suprema Corte brasileira, como guardiã da Constituição, está vigilante no exercício da competência tributária do Estado. Desse modo as limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades e isenções. Tudo, sob a visão sistêmica do sistema jurídico pátrio, que as pessoas políticas devem respeitar na instituição tributária.

A dignidade do ser humano é composta de atributos da personalidade e da individualidade. A proteção aos atributos valorativos da personalidade humana está incorporada no artigo 5º, inciso X, bem como se constitui em um dos direitos fundamentais esmerilados no art. 1º, inciso III, da Constituição, qual seja, a dignidade da pessoa humana.

A completude harmoniosa e homeostática entre princípios fundamentais, num Estado que institui, arrecada e administra competitivamente os tributos, é de se esperar que aperfeiçoe a prestação jurisdicional do respeito à dignidade da pessoa humana *lato sensu*. No entanto, é o próprio Estado que frequentemente tenta exacerbar o poder de tributar conferido na Constituição, como ressaltado pelo Ministro Celso de Mello no julgamento do RE 366.084-6, acima comentado.

De fato, promover a dignidade da pessoa humana é uma preocupação imanente ao Estado em sua feição contemporânea, eis que, no Preâmbulo da Carta das Nações Unidas, faz-se referência “*a reafirmar la fe en los derechos fundamentales del hombre, en la dignidad y el valor de la persona humana, en la igualdad de derechos de hombres y mujeres y de las naciones grandes y pequeñas*”³⁰¹. Acredita-se que a tributação instituída pelo Estado visa atingir esse sonho programático não só da Constituição senão das Nações Unidas.

Há de se esperar que a consideração dos aspectos da eficiência, da eficácia, da efetividade e da administração competitiva dos tributos arrecadados, a

³⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 346084 / PR – Paraná. Voto do Ministro Celso de Mello. 18 maio 2005b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re-346084.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2013.

³⁰¹ CARTA de las Naciones Unidas. [Genebra: ONU, 1945]. Disponível em: <<http://www.un.org/es/documents/charter/preamble.shtml>>. Acesso em: 02 abr. 2014.

tutela suprajurisdicional em prol dos direitos fundamentais, que se coaduna com o escopo deste trabalho, possa contribuir para aumentar o conhecimento sobre os “Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988”. Afinal, busca-se que o Estado proteja a pessoa humana em sua plenitude. Nesse diapasão, Mauro Cappelletti leciona: “O acesso à justiça pode ser encarado como o requisito fundamental – o mais básico dos direitos humanos – de um sistema jurídico moderno e igualitário que pretenda garantir, e não apenas proclamar os direitos de todos”.³⁰² Em sendo assim, a Constituição transforma-se em força ativa se existir disposição de orientar a própria conduta nela, de acordo com a ordem nela estabelecida – particularmente na consciência dos principais responsáveis pela gestão da ordem constitucional – não só na vontade de poder³⁰³ – no caso, o poder de tributar e a gestão pertinente dos tributos em prol do bem comum. Como as questões constitucionais, no entender de Hesse, nem sempre, em sua origem, são questões jurídicas, mas, sim, questões políticas, é de se esperar que, na linha do tempo, tanto o segmento político como o jurídico orientem sua visão para a concretização dos anseios constitucionais, no escopo dos limites tributários estabelecidos na Constituição em vigor no Brasil.

Konrad Hesse ressalta: “A norma constitucional não tem existência autônoma em face da realidade. A sua essência reside na sua vigência, ou seja, a situação por ela regulada pretende ser concretizada na realidade”.³⁰⁴ Nessa mesma ótica, leciona Von Lothar P. Munique: “Os cidadãos não se orientam no seu comportamento diário pelos textos legais, mas sim por ideias sobre o que se deve ou não fazer (pelas chamadas normas determinativas), e o juiz quando tem dúvidas, faz o mesmo”³⁰⁵. É justamente essa a preocupação epistemológica que ora se está abordando, qual seja, adentrar no estudo sobre os “princípios constitucionais tributários e sua proteção pelo STF no Brasil” e compreender suas nuances e virtudes na instituição, arrecadação e gestão tributária. Por isso mesmo é que a Suprema Corte brasileira é prudente na implementação de sanções previstas na ordem jurídica para coibir a prática de ilícitos tributários.

³⁰² CAPPELLETTI, M. Acesso à justiça, op. cit., p.12.

³⁰³ HESSE, K. A força normativa da Constituição, p.19.

³⁰⁴ HESSE, K. A força normativa da Constituição, p.19.14.

³⁰⁵ MUNIQUE, Von Lothar Philipps. Teoria das normas. In: KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. (orgs.). Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas. 2.ed. Lisboa: Fundação Colouste Gulbenkian, 2009. Cap. 1-5;9.

Dessa forma, conferindo-se especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria, para não se chegar a ofender o princípio do não confisco via exação tributária. Desse modo, as normas fiscais comuns a todas as esferas da ordem jurídica restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar.

À medida que se adentra na profundidade do que se pretende conhecer em suas especificidades, vai-se estabelecendo uma relação de aproximação com o desconhecido. Desse modo, o ato de investigar é precedido, necessariamente, de uma atitude peculiar em que se estabelece uma relação entre o pesquisador (sujeito do conhecimento) e a matéria ou o fato ou estado de coisas que se deseja investigar (objeto do conhecimento), que originou e que suscita a curiosidade científica³⁰⁶. É esse o caminho que se está percorrendo no evoluir do presente trabalho. Pesquisar é ir metodicamente aproximando-se, através da trilha de questionamentos, em busca de verdades, ainda que provisórias, sujeitas a novos questionamentos. Quanto mais elevado o grau de conhecimento que se busca, maior seu alcance e também o grau de abstratividade. Pode-se, ao longo desta pesquisa, fazer o caminho reverso e verificar consequências factíveis que corroboram as asserções de maior abrangência.

No entanto, com base em pressupostos lógico-metodológicos, não se pode afirmar categoricamente a verdade dos enunciados de maior abrangência a partir de suas consequências observacionais. Pode-se afirmar, sim, que se tem evidências de sua consistência e de sua verossimilhança. É esse pressuposto lógico-metodológico um dos pilares que fundamentam o propalado princípio da falibilidade da ciência. Mas essas são questões epistemológicas que merecem uma consideração mais aprofundada em outro contexto. Para efeito deste trabalho, basta estabelecer este caminho da investigação em seus passos no nível dos métodos e técnicas de pesquisa científica no campo das ciências sociais aplicadas.

³⁰⁶ AFTALIÓN, E. R.; VILANOVA, J.; RAFFO, J. Introducción al derecho..., op. cit., p. 31.

4.5 A EFICÁCIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Rui Barbosa, em seu tempo, já lecionava que "Pouca importância dão, em geral, os nossos publicistas às 'questões de princípios'. Mas os princípios são tudo. Os interesses materiais da nação movem-se de redor deles, ou, por melhor dizermos, dentro deles." No entanto, não é suficiente conhecer os princípios constitucionais distribuídos nos diversos ramos do direito ou, mais precisamente, no ordenamento jurídico do Estado; mas o essencial é saber precisamente para que eles servem, saber como se aplicam, no caso concreto, no mundo sensível, e por isso mesmo o jurista deve compreender qual a função dos princípios para que os aplique corretamente, sob a égide do Estado democrático de direito.

É pacífico o entendimento doutrinário e jurídico de que os princípios, ao lado das regras, são normas jurídicas. Apesar de exercerem, dentro do ordenamento jurídico, um papel diferente do das regras, já se sabe que eles são normas que estão num patamar superior e, de per si, são normas com espectro jusluminoso geral dentro do ordenamento jurídico.

Por outro lado, as normas descrevem fatos abstratos e, por isso mesmo, possuem a nítida função de regular, direta ou indiretamente, as relações jurídicas que se enquadrem nas molduras típicas por elas esboçadas de forma precisa. É a tipicidade do ilícito.

Em razão disso, não se deve negligenciar a importância do papel estelar dos princípios, razão que justifica a realização deste trabalho, em especial pelo efeito vinculante das normas esmeriladas e estampadas no texto da Constituição brasileira de 1988, bem como pelo que estipulam, exemplificativamente, as Súmulas Vinculantes 8 – “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”³⁰⁷ e 28: “É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”.³⁰⁸ Esses princípios são bem visíveis também nas Constituições da Espanha, da Itália, do Peru, entre outras.

³⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmulas Vinculantes. Brasília: Secretaria de Documentação, [s.d.]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

³⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que

Na Constituição brasileira, além da súmula vinculante há o instrumento processual constitucional da *repercussão geral*, que, na verdade, é um instituto processual que reserva ao Supremo Tribunal Federal o julgamento exclusivo de temas trazidos em recurso extraordinário (RE) os quais apresentem questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, tal como se mostra a seguir:

Repercussão Geral: A Repercussão Geral é um instrumento processual inserido na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45, de 2004, conhecida como a “Reforma do Judiciário”. O objetivo desta ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os Recursos Extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. O uso desse filtro recursal resulta numa diminuição do número de processos encaminhados à Suprema Corte. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente pelas instâncias inferiores, em casos idênticos. A preliminar de Repercussão Geral é analisada pelo Plenário do STF, através de um sistema informatizado, com votação eletrônica, ou seja, sem necessidade de reunião física dos membros do Tribunal. Para recusar a análise de um RE são necessários pelo menos oito votos, caso contrário, o tema deverá ser julgado pela Corte. Após o relator do recurso lançar no sistema sua manifestação sobre a relevância do tema, os demais ministros têm 20 dias para votar. As abstenções nessa votação são consideradas como favoráveis à ocorrência de repercussão geral na matéria.³⁰⁹

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou-se no relevo no preenchimento dos requisitos da demanda que demonstrem a repercussão geral da causa, em tópico destacado, da relevância econômica, política, social ou jurídica, a ultrapassar os interesses subjetivos das partes, de todas as questões constitucionais suscitadas nas razões recursais.

A Lei nº 5.869, de 1973, que institui o Código de Processo Civil, no que respeita à repercussão geral, apresenta com densidade jurídica esse instituto, introduzido pelos artigos 543-A e 543-B; *verbis*:

tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. [Brasília: Diário Oficial da União, 2008e]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=8.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

³⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Glossário Jurídico. [Brasília: STF, 20115]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=J&id=381>>. Acesso em: 09 set. 2015.

Art. 543-A. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário, quando a questão constitucional nele versada não oferecer repercussão geral, nos termos deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1º Para efeito da repercussão geral, será considerada a existência, ou não, de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, que ultrapassem os interesses subjetivos da causa. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 2º O recorrente deverá demonstrar, em preliminar do recurso, para apreciação exclusiva do Supremo Tribunal Federal, a existência da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar decisão contrária à súmula ou jurisprudência dominante do Tribunal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4º Se a Turma decidir pela existência da repercussão geral por, no mínimo, 4 (quatro) votos, ficará dispensada a remessa do recurso ao Plenário. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 5º Negada a existência da repercussão geral, a decisão valerá para todos os recursos sobre matéria idêntica, que serão indeferidos liminarmente, salvo revisão da tese, tudo nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 6º O Relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 7º A Súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no Diário Oficial e valerá como acórdão. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

Art. 543-B. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica controvérsia, a análise da repercussão geral será processada nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, observado o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 1º Caberá ao Tribunal de origem selecionar um ou mais recursos representativos da controvérsia e encaminhá-los ao Supremo Tribunal Federal, sobrestando os demais até o pronunciamento definitivo da Corte. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 2º Negada a existência de repercussão geral, os recursos sobrestados considerar-se-ão automaticamente não admitidos. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 3º Julgado o mérito do recurso extraordinário, os recursos sobrestados serão apreciados pelos Tribunais, Turmas de

Uniformização ou Turmas Recursais, que poderão declará-los prejudicados ou retratar-se. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 4º Mantida a decisão e admitido o recurso, poderá o Supremo Tribunal Federal, nos termos do Regimento Interno, cassar ou reformar, liminarmente, o acórdão contrário à orientação firmada. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).

§ 5º O Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal disporá sobre as atribuições dos Ministros, das Turmas e de outros órgãos, na análise da repercussão geral. (Incluído pela Lei nº 11.418, de 2006).³¹⁰

O instituto acima referido é redirecionado no art. 1.035 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo código de processo civil brasileiro).

Art. 1.035. O Supremo Tribunal Federal, em decisão irrecorrível, não conhecerá do recurso extraordinário quando a questão constitucional nele versada não tiver repercussão geral, nos termos deste artigo.

§ 1º Para efeito de repercussão geral, será considerada a existência ou não de questões relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico que ultrapassem os interesses subjetivos do processo.

§ 2º O recorrente deverá demonstrar a existência de repercussão geral para apreciação exclusiva pelo Supremo Tribunal Federal.

§ 3º Haverá repercussão geral sempre que o recurso impugnar acórdão que:

I – contrarie súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal;

II – tenha sido proferido em julgamento de casos repetitivos;

III – tenha reconhecido a inconstitucionalidade de tratado ou de lei federal, nos termos do art. 97 da Constituição Federal.

§ 4º O relator poderá admitir, na análise da repercussão geral, a manifestação de terceiros, subscrita por procurador habilitado, nos termos do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

§ 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

§ 6º O interessado pode requerer, ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal de origem, que exclua da decisão de

³¹⁰ BRASIL, Lei nº 5.869, de 1973.

sobrestamento e inadmita o recurso extraordinário que tenha sido interposto intempestivamente, tendo o recorrente o prazo de 5 (cinco) dias para manifestar-se sobre esse requerimento.

§ 7º Da decisão que indeferir o requerimento referido no § 6º caberá agravo, nos termos do art. 1.042.

§ 8º Negada a repercussão geral, o presidente ou o vice-presidente do tribunal de origem negará seguimento aos recursos extraordinários sobrestados na origem que versem sobre matéria idêntica.

§ 9º O recurso que tiver a repercussão geral reconhecida deverá ser julgado no prazo de 1 (um) ano e terá preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus.

§ 10. Não ocorrendo o julgamento no prazo de 1 (um) ano a contar do reconhecimento da repercussão geral, cessa, em todo o território nacional, a suspensão dos processos, que retomarão seu curso normal.

§ 11. A súmula da decisão sobre a repercussão geral constará de ata, que será publicada no diário oficial e valerá como acórdão.³¹¹

A repercussão geral constitui-se em um mecanismo apto a filtrar o acesso ao Supremo Tribunal Federal por meio do recurso extraordinário, possibilitando que a Corte se reúna mais de uma vez para o julgamento de casos idênticos. Essa espécie de mecanismo filtrante não é novidade no processo de racionalização no trabalho das Cortes Supremas, muito menos no Brasil, onde, em 1975, já existia, embora com o nome de “arguição de relevância”. Com a entrada em vigor da Constituição de 1988, a arguição de relevância foi suprimida; depois, foi ressuscitada, com o nome de repercussão geral. Nesse contexto, o doutrinador José Carlos Barbosa Moreira trata da necessidade de se trazer a lume com clareza meridiana a repercussão geral para o conhecimento do recurso extraordinário; *verbis*:

A emenda Constitucional nº 45 acrescentou um requisito genérico de admissibilidade do recurso: “a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso”. Incumbe ao recorrente demonstrá-la, “nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros” (art. 102, § 3). Assim se ressuscitou, de certo modo, mas em termos diferentes, a antiga

³¹¹ BRASIL, Lei nº 13.105, de 16 de 2015.

“arguição de relevância da questão federal” que a Corte suprema, no exercício do poder então constitucionalmente previsto, regulava em seu Regimento Interno (Emenda nº 3, de 12.06.1975; depois, Emenda nº 2, de 4.12.1985). A fonte inspiradora é sempre a prática da Supreme Court norte-americana, na apreciação das petitions for certiorari).³¹²

Essa alteração trazida pela Emenda Constitucional 45, de 2004, à Constituição de 1988 não deixa de ser positiva, na medida em que a Carta Política vai sendo rejuvenescida acorde com o devenir político da sociedade brasileira e em consonância com o direito dos Estados ditos modernos. A repercussão geral foi regulamentada pela Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que introduziu no código de processo civil os arts. 543-A e 543-B, conforme já salientado. No novo Código processo civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), o instituto da repercussão geral foi estampado no art. 1.034.

Em sendo assim, é evidente, em termos de eficiência e de eficácia vinculante, o valor axiológico que ostentam os princípios constitucionais tributários, como esmerilado pelo Supremo Tribunal Federal, pois não há dúvida de que os princípios constitucionais são elementos básicos do sistema financeiro e eixos em que se baseia o ordenamento jurídico tributário nacional. O valor normativo e vinculativo de tais princípios e sua aplicação pelos tribunais enseja a salvaguarda da dignidade do contribuinte.

A declaração da inconstitucionalidade das leis é um monopólio do Tribunal Constitucional. No caso brasileiro, é do Supremo Tribunal Federal, que é também o guardião da Constituição federal. O mesmo não se pode dizer em relação à eficácia dos princípios constitucionais, pois esta independe da apreciação do Tribunal Constitucional. Eficácia tem a ver com respeito, conduta de sujeição do Poder Público aos preceitos inseridos nos princípios, independentemente de qualquer pronunciamento do Tribunal Constitucional. Afinal, eficácia é alcançar satisfatoriamente os resultados planejados.

Conforme estipula o art. 9.1 da Constituição espanhola, o princípio da vinculação geral estabelece que tanto os cidadãos como os Poderes Públicos sujeitam-se ao ordenamento jurídico vigente, e isso mostra que a Carta Política espanhola tem uma eficácia normativa imediata, como consta no inciso I do artigo 9,

³¹² MOREIRA, José Carlos Barbosa. Comentários ao Código de Processo Civil. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. (v.5) p. 584.

verbis: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.”³¹³

Isto posto, compreende-se por que a Constituição é a parte integrante e fundadora do sistema jurídico e que, por isso, ocupa o cume na pirâmide normativa concebida na teoria de Hans Kelsen. Ao conceber a *teoria pura do direito*, Hans Kelsen o fez sob a condição de se pressupor a norma fundamental: o cidadão deve conduzir-se como a Constituição prescreve, quer dizer, em harmonia com o sentido subjetivo do ato de vontade constituinte, com as prescrições do legislador constituinte. Desse modo, Kelsen postula que, de acordo com a *teoria pura do direito*, como teoria jurídica positivista, nenhuma ordem jurídica positiva pode ser considerada como não conforme a sua norma fundamental e, portanto, como não válida.³¹⁴

Pode-se dizer, então, que o valor normativo da Constituição se concretiza não só em sua aplicabilidade direta, mas também em sua própria eficácia no aperfeiçoamento conforme a evolução dos valores democráticos da sociedade. Por isso mesmo expurga as normas que porventura a contrariem. Aliás, como já foi salientado anteriormente, a Constituição brasileira de 1988 já foi emendada 90 vezes – emendas Constitucionais – e teve mais seis emendas constitucionais de revisão. Isso demonstra a força vinculante de uma Constituição, haja vista, inclusive, que, quando não resulta aplicada diretamente, mantém-se, ao menos, o poder de derrogar as disposições que a contrariam.

A Constituição é semelhante a um corpo vivo – o direito, em si, é vivo, pois emerge e se alimenta do húmus social, além de ser uma expressão cultural: expurga todo dispositivo legal que o contraria. É a supremacia da Constituição num ordenamento jurídico que provoca a coerência de todo o sistema jurídico de um Estado, por isso mesmo obedece aos princípios de eficiência, eficácia e efetividade. A Constituição é considerada como o verdadeiro plano de administração estratégica do Estado.³¹⁵

Por falar em força vinculante da Constituição, no Brasil esse paradigma já foi constitucionalizado; senão vejamos o que ensina Tharuelssy Resende Henriques:

³¹³ ESPAÑA, Constitución, 1978.

³¹⁴ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. op. cit., p. 163.

³¹⁵ SUNCIÓN INFANTE, V. A Constituição do Brasil vista como Plano..., op.cit., p.9.

A súmula vinculante, introduzida, no ordenamento jurídico brasileiro, pela emenda constitucional nº 45, no art. 103-A da Constituição Federal, terá o condão de impedir o uso de dispositivos normativos considerados inconstitucionais pelos órgãos da administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como pelos demais órgãos do Poder Judiciário, propiciando meios para o adequado cumprimento da decisão do Supremo Tribunal Federal³¹⁶.

É prudente, aqui, mostrar e entender o escopo do art. 103-A da Constituição brasileira, que trata sobre a súmula vinculante:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, depois de reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal, que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)³¹⁷.

Neste trabalho, no percurso gnosiológico sobre a constitucionalidade dos princípios, observa-se a existência de vários tipos e de vários níveis de eficácia das normas constitucionais. Sem a pretensão de esgotar o tema, que, de per si, é de

³¹⁶ HENRIQUES, Tharuelssy Resende. Aspectos constitucionais gerais da súmula vinculante no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Âmbito Jurídico. Constitucional. Rio Grande do Sul, v. 15, n. 97, fev. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11097&revista_caderno=9>. Acesso em: 19 nov. 2013.

³¹⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

grande complexidade, destaca-se a existência de dois tipos de eficácia: a eficácia negativa, que funciona como um limite, uma fronteira para os Poderes Públicos, ao proibir disposição em contrário, cuja única vinculação é não contrariar a Constituição; e a positiva, que assinala ditames que devem ser seguidos, adotados, sob pena de falta de respeito e violação à norma constitucional.

Os princípios específicos do ordenamento jurídico tributário espanhol também estão dotados de uma eficácia normativa, pelo fato de serem parte do corpo constitucional. Vale assinalar que qualquer violação desses princípios vai incentivar a propositura de uma ação ou questão de inconstitucionalidade perante o Tribunal Constitucional espanhol contra as leis e os regulamentos que tenham força de lei, de acordo com o disposto nos arts. 53.1, 161.1 e 163 do texto constitucional.

Não obstante ser inquestionável a eficácia dos princípios de forma conglobante, cabe ressaltar que os princípios tributários precisam ser concretizados, posteriormente, por meio de normas infraconstitucionais, o que os coloca em situação de dependência em relação aos Poderes Legislativo e Judiciário.

No ordenamento jurídico-tributário brasileiro, os princípios tributários estão lapidados na Constituição, podendo-se até dizer que ela está encharcada de princípios constitucionais, entre os quais os da espécie tributária. O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), por outro lado, dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos estados, Distrito Federal e municípios. Esse diploma legal tem *status* de lei complementar, segundo o ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, o Poder Judiciário está vigilante na proteção dos princípios constitucionais tributários, como se pode verificar, exemplificativamente, em decisões prolatadas pelo Supremo Tribunal Federal.

Veja-se este excerto da ementa do RE 591033 / SP, julgado pelo Tribunal Pleno do STF, em 17 de novembro de 2010:

[...] 1. O Município é ente federado detentor de autonomia tributária, com competência legislativa plena tanto para a instituição do tributo, observado o art. 150, I, da Constituição, como para eventuais desonerações, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição. 2. As normas comuns a todas as esferas restringem-se aos princípios constitucionais tributários, às limitações ao poder de tributar e às normas gerais de direito tributário estabelecidas por lei complementar. [...] 4. Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes, cabendo-

lhes, isto sim, proceder ao lançamento, inscrição e cobrança judicial de seus créditos, de modo que o interesse processual para o ajuizamento de execução está presente.³¹⁸ (grifo nosso).

Eis que o julgado acima mostra a plenitude da preservação dos direitos fundamentais do contribuinte e o resguardo dos mandamentos tributários constitucionais, cujas balizas não devem ser ultrapassadas pelo Estado. Nesse julgamento, inclusive, o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Destarte, a repercussão geral é um instrumento processual inserido na Constituição federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional 45. O objetivo dessa ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os recursos extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. Uma vez constatada a existência de repercussão geral, o STF analisa o mérito da questão, e a decisão proveniente dessa análise será aplicada posteriormente, pelas instâncias inferiores, em casos idênticos. Foi o que aconteceu com o RE 591033 / SP, que, pela relevância jurídica da questão guerreada, alcançou o patamar de repercussão geral.

Na jurisprudência brasileira, verifica-se que, desde o primeiro grau ao ápice do ordenamento jurídico, os princípios tributários são zelosamente protegidos. A doutrina brasileira e a estrangeira são ricas em teorias protetivas desses princípios.

Doravante, será apresentado, neste trabalho, o escopo dos princípios tributários constitucionais considerados relevantes para o desenvolvimento da compreensão da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil, os princípios constitucionais tributários estão esmerilados no Código Tributário Nacional³¹⁹ obedecendo às imposições elencadas na Constituição federal de 1988. São classificados – conforme consta no texto constitucional de 1988 – em:

a) princípios gerais:

1. estrita legalidade – artigo 150, inciso I,

³¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário RE 591033 / SP – São Paulo. Tributário. Relatora: Min. Ellen Gracie. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento: 17/11/2010. Publicado: 25-02-2011 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+591033+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pnls574>>. Acesso em: : 01 set. 2015.

³¹⁹ BRASIL, Constituição, 1988.

2. anterioridade – artigo 150, inciso III, alínea *b*,
 3. igualdade – artigo 150, inciso II,
 4. não-confisco – artigo 150, inciso IV,
 5. irretroatividade – artigo 150, inciso III, alínea *a*,
 6. limitação de tráfego de pessoas ou bens – artigo 150, inciso V;
- b) princípios especiais:
1. uniformidade geográfica – artigo 151, inciso I,
 2. não diferenciação da procedência/destino – artigo 152,
 3. diferenciação do fato gerador de cada um – artigo 154, inciso I,
 4. inconfundibilidade entre taxa e imposto – artigo 145, § 2º;
- c) princípios específicos:
1. não cumulatividade IPI/ICMS – artigo 153, § 3º, inciso I,
 2. seletividade do IPI – artigo 155, § 2º, inciso I,
 3. isenção/não incidência ICMS – artigo 153, § 3º, inciso I,
 4. não propiciação de crédito do imposto – artigo 155, § 2º, inciso II,
 5. IR – universal progressivo e geral – artigo 153, § 2º;
- d) princípio pessoal: caráter pessoal dos impostos – artigo 145, § 1º.

Ressalte-se que os princípios constitucionais são guias mestras dos entes políticos e que o poder/direito de tributar deferido às pessoas estatais investidas de capacidade política não deve ser exercido com desrespeito aos direitos públicos subjetivos dos contribuintes ou com ofensa às limitações constitucionais. Daí que necessário se faz compreender que o tributo é uma manifestação do poder político do Estado (manifestação do *ius imperium* do Estado), haja vista que, ao lado das atividades políticas, sociais, econômicas e administrativas, o Estado exerce também a atividade financeira, visando à obtenção de meios necessários para o desempenho das atividades inerentes a uma organização. Quanto a isso, diga-se de passagem, ele é uma organização complexa, pois sob seu manto desenvolvem-se as demais organizações – estruturadas conforme o ordenamento jurídico –, por isso mesmo é um metassistema. Ressalve-se que as regras de competência tributária dos entes políticos, estipuladas no texto constitucional de 1988, são regras de estrutura estratégica, haja vista que regulam a conduta do legislador na criação de tributos.

4.6 O PRINCÍPIO DE IGUALDADE

De início, há o entendimento de que todos os cidadãos devem ser igualmente tributados, de acordo com sua capacidade de contribuição, e de que não deve existir nenhum privilégio em matéria de impostos. O contribuinte manterá uma relação de igualdade jurídica com o Fisco. No entanto, à medida que se aprofunda o conhecimento sobre o princípio de igualdade, verifica-se que, na seara tributária, nem sempre é assim. Há exceções de acordo com a realidade fática do contribuinte.

O princípio da igualdade configura-se como um valor superior, não somente na seara do sistema tributário, senão em todo o ordenamento jurídico do Estado. Em si, esse princípio é também um valor humano.

Misabel Abreu Machado Derzi, nas notas de atualização da clássica obra de Aliomar Baleeiro³²⁰, salienta que os princípios de igualdade, capacidade contributiva, pessoalidade e vedação do não confisco não são mais princípios implícitos na Constituição de 1988, mas expressos, e integrantes dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte. E, como direitos e garantias fundamentais, são, por si mesmos, autoaplicáveis, efetivos e voltados à concretização do Estado democrático de direito.

Desde Platão e Aristóteles até os juristas, éticos e filósofos de nosso tempo, a igualdade está vinculada à justiça. A justiça e o princípio da igualdade são virtudes em relação a outrem³²¹ e a bem estranho.

Apesar de o princípio da igualdade exigir o mesmo tratamento para pessoas iguais, a dificuldade radica em decidir o que é igual, que aspectos são relevantes ou não, valiosos ou com menos valor. Rui Barbosa ajuda, de forma estelar, a esclarecer a pragmaticidade e o escopo desse princípio constitucional. Ele foi feliz ao afirmar, em sua obra intitulada *Oração aos moços*:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não

³²⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. [Notas de atualização]. In: BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. *passim*.

³²¹ MARCONATTO, Arildo Luiz. David Hume (1711-1776). Só Filosofia. [s.l.: s.n.], c2014. Disponível em: <http://www.filosofia.com.br/historia_show.php?id=81>. Acesso em: 09 jan. 2014.

igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.³²²

O princípio da igualdade tem uma acepção horizontal e uma vertical.³²³ A horizontal diz respeito às pessoas que estão niveladas na mesma situação fática e que, por isso, devem ser tratadas de forma semelhante. Desse modo, os contribuintes com rendimentos e despesas semelhantes devem arrecadar quantitativamente a mesma percentagem de tributo. Quanto à acepção vertical, alcança as pessoas que estão em patamares diferentes e, por isso mesmo, merecem ser tratadas tributariamente de forma diferenciada, na medida em que se diferenciam.

Seguindo as lições de Rui Barbosa, o legislador constituinte estampou, na Constituição de 1988, na Seção II – Das limitações do poder de tributar –, o art. 150, que diz:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios conforme o inciso II instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.³²⁴

Entende-se, à luz meridiana, que este dispositivo – o da igualdade tributária – foi recepcionado conforme a tradicional visão aristotélica, pela qual o princípio da isonomia consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na razão de suas desigualdades.

Destarte, Américo Lourenço Masset Lacombe ensina que

A isonomia é o princípio nuclear de todo nosso sistema constitucional. É o princípio básico do regime democrático. Não se pode mesmo pretender ter uma compreensão precisa da democracia se não tivermos um entendimento real do alcance do princípio da isonomia. Sem ele não há República, não há Federação, não há Democracia, não há Justiça. É a cláusula pétra por excelência. Tudo

³²² BARBOSA, Rui. Oração aos moços. 5.ed. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999. p. 26.

³²³ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 7.ed. Rio da Janeiro: Forense, 2013. p. 91.

³²⁴ BRASIL, Constituição, 1988.

o mais poderá ser alterado, mas a isonomia é intocável, bem como suas decorrências lógicas³²⁵.

Eis que Rui Barbosa, um dos pais do federalismo brasileiro, dá o mais alto relevo ao princípio da igualdade, também denominado de isonomia. Sem a implementação formal e pragmática, não há democracia.

De acordo com Aliomar Baleeiro,

Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir da redação de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira. Por isso mesmo, a interpretação e a aplicação daqueles dispositivos não podem dispensar as elaborações da Ciência das Finanças, velha fonte de onde afinal promanaram.³²⁶

Convém, portanto, assinalar que o princípio da igualdade, em sua forma genérica, é previsto tanto no preâmbulo como no *caput* do art. 5º da Constituição brasileira de 1988; *verbis*: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”³²⁷.

Evidencia-se, no texto constitucional, que o legislador constituinte tratou a igualdade na acepção horizontal, porém deixou implicitamente estampada a necessidade de tratamento desigual aos contribuintes que estejam em situações distintas (patamares diferentes em termos econômicos). Desse modo, é pacífico o entendimento de que, havendo desigualdade, a Constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige. Por isso mesmo, o princípio da isonomia prevê a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Para exemplificar, observem-se dois excertos da ementa da decisão do julgamento ADI 4033 / DF pelo STF:

[...] há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. [...] 3.1. O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional,

³²⁵ LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios constitucionais tributários. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 16.

³²⁶ BALEEIRO, A. Limitações constitucionais ao poder de tributar. op. cit., 2010, p. 2.

³²⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. [...] ³²⁸ (grifo nosso).

Portanto, no Supremo Tribunal Federal, o princípio da igualdade tributária tem sido base para fundamentar decisões, especialmente em sede de controle direto de constitucionalidade. Entretanto convém, ainda, considerar o excerto da ementa da decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento da ADI 3.105;

[...] Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, de outro. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, que é particularização do princípio fundamental da igualdade. [...] ³²⁹ (grifo nosso).

O ministro Cézar Peluso, em seu voto no julgamento da ADI 3.105, salienta conceitualmente a natureza *tributária* das contribuições, ressaltando que toda a divergência teórica reduz-se à classificação no quadro dos tributos e, nisso, como parte da doutrina, sustenta que não constituiriam espécie autônoma, senão exigências patrimoniais que ora se revestem das características de impostos ora assumem contornos de taxas, segundo a materialidade dos fatos geradores. Outra corrente lhes adjudica autonomia conceitual, por conta do assento constitucional das finalidades e da destinação do produto da arrecadação. Sustenta, ainda, que, independentemente de sua classificação dogmática, como espécie autônoma ou como subespécie de imposto ou de taxa, não há nenhuma dúvida de que as

³²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 4033 / DF – Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 15 set. 2010. Publicado em: 07 fev. 2011b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+4033+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ph8zwyw>>. Acesso em: 02 set. 2015.

³²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3105 / DF – Distrito Federal. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Ellen Gracie. Relator para Acórdão: Min. Cézar Peluso. Julgamento em: 18 ago. 2004. Publicado em: 18 fev. 2005c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22ADI+3105%22%2C+%29&pagina=7&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o6yxfc2>>. Acesso em: 05 abr. 2014.

contribuições são tributos que obedecem a regime jurídico próprio e cuja propriedade vem da destinação constitucional das receitas e da submissão às finalidades específicas que lhes impõe o art. 149 da Constituição federal; *verbis*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.³³⁰

Percebe-se que a Constituição predefine, de modo expresso e categórico, as contribuições sociais. Desse modo, a contribuição social é uma espécie do gênero tributo que a União pode criar para custear os serviços de assistência e previdência social. Exemplo era a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF). Portanto as contribuições sociais foram concebidas como instrumentos de atuação do Estado no campo da chamada seguridade social, configurando-se, assim, o caráter tributário delas mesmas no ordenamento jurídico brasileiro, conforme estabelecido na Constituição. Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência sólida, como na decisão prolatada no julgamento do AG.REG. no Recurso Extraordinário RE 460158 AgR/SC, realizado em 06/03/2012, do qual transcrevemos este excerto:

1. A jurisprudência do Plenário do Supremo Tribunal é firme no sentido de que a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação de que trata o inciso I do § 2º do art. 149 do Magno Texto de 1988, introduzido pela EC 33/2001, não se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nem à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF).³³¹

Como já mostrado na Seção II – Das limitações do poder de tributar –, a Constituição federal brasileira trata do princípio da igualdade tributária de forma mais específica no art. 150, inciso II, já citado.

³³⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

³³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 460158 AgR / SC – Santa Catarina. Imunidade das Receitas. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 06/03/2012. Publicado em: 28 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Contribui%27%E3o+Provis%27ria+sobre+Movimenta%27%E3o+Financeira%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p7acd4a>>. Acesso em: 02 set. 2015.

Partindo-se da premissa de que, mesmo que não houvesse a previsão do art. 150, II, da Constituição federal de 1988, a cabeça do art. 5º estipula: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”³³² –, isso é suficiente para que o princípio da igualdade tenha força impositiva em matéria tributária.

Não há que se perder de vista que o princípio da igualdade deve pautar a interpretação de todas as normas do ordenamento jurídico pátrio, não apenas de subsistemas específicos, como é o subsistema tributário, embora seja conveniente enfatizar que o sistema tributário, em si, movimenta-se sobre uma complexa teia organizacional, em que há freios e contrafreios jurídicos, cuja finalidade precípua é limitar os possíveis excessos em desfavor da economia e preservar o regime dos direitos individuais. Naturalmente, o escopo do art.150, II, é mais específico nesse aspecto, pois se direciona para a perspectiva da igualdade na lei, uma vez que a literalidade da mensagem é direcionada ao legislador tributário, importando em uma vedação a sua atividade legislativa. Dito de outra maneira, o constituinte originário ao prescrever a observância do princípio da igualdade tributária, teve o cuidado de impedir que o legislador tributário ordinário instituisse tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente.

É assim que o Supremo Tribunal Federal vem aplicando o princípio da igualdade tributária em seus julgamentos, assentado em uma sólida jurisprudência, conforme mostram, a seguir, exemplificativamente, excertos de ementas de decisões prolatadas.

Observe-se este excerto da ementa da decisão do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 182314 / SP:

[...] Interpretação extensiva de norma de isenção para alcançar operações de câmbio que não se ajustam à previsão legal. Impossibilidade. Critério de ordem temporal para a outorga da isenção (artigo 6. do Decreto-lei 2.434), que não afronta o princípio da igualdade tributária.³³³ (grifo nosso).

³³² BRASIL, Constituição, 1988.

³³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 182314 / SP – São Paulo. Recorrente: União Federal. Recorrida: Moto Honda da Amazônia Ltda. Relator: Min. Francisco Rezek. Julgamento: 21 fev. 1995. Publicado em: 18 ago. 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+182314+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qfroc7>>. Acesso em: 05 abr. 2014.

Observa-se que o princípio da igualdade, ou isonomia, foi o norte que direcionou o julgamento do recurso extraordinário em comento.

Nessa mesma ótica e coerência sistêmica, o julgamento da ADI 3260 prestigia os mandamentos constitucionais sobre as limitações tributárias do Estado. Veja-se o excerto da ementa da decisão:

[...] 1. A lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição do Brasil. 2. O texto constitucional consagra o princípio da igualdade de tratamento aos contribuintes [...].³³⁴ (grifo nosso).

É possível verificar, à luz meridiana, que a Corte Suprema ressaltou – e firmou orientação nesse sentido – que custas e emolumentos têm natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos prestados. Nessa mesma direção se pronunciou o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1643 / UF, conforme se observa neste excerto da ementa da decisão: *verbis*:

[...] 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.³³⁵ (grifo nosso).

³³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3260 / RN – Rio Grande do Norte. Requerente: Procurador Peral da República. Requerido: Governador do Estado do Rio Grande do Norte; Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 29 mar. 2007. Publicado em: 29 jun. 2007b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+%2D+3260%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nbabzjx>>. Acesso em: 05 abr. 2014.

³³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1643 / UF – União Federal. Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL. Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgamento em: 05 dez. 2002. Publicado em: 14 mar. 2003a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1643%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mkm5qdg>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que a lei tributária pode discriminar, por motivo extrafiscal, ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável. Pode-se observar que, nesse julgamento, o tribunal levou em conta a conjugação de dois princípios tributários: o da igualdade (isonomia) e o da capacidade contributiva do contribuinte. Na verdade, existe interligação sistêmica entre os princípios constitucionais tributários, pois, afinal, o ordenamento jurídico é um metassistema dinâmico que funciona homeostaticamente, acompanhando o devenir do ambiente sociopolítico-econômico, sob o pálio da Constituição.

O instituto da repercussão geral foi considerado na jurisprudência sobre tributação, firmada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme a ementa da decisão sobre o julgamento RE 627280 RG / RJ –, Rio de Janeiro, em 17 de novembro de 2011:

Tributário. Imposto sobre produtos industrializados. Bacalhau (peixe seco e salgado). Tratamento. Alcance de acordo internacional. General agreement on trade and tariffs. Decreto Legislativo 30/1994 e Decreto 301.355/1994. Proposta pelo reconhecimento da repercussão geral da matéria. Tem repercussão geral a discussão sobre a incidência do IPI sobre operações com bacalhau (peixe seco e salgado), à luz do GATT, dos princípios da isonomia, da seletividade e da extrafiscalidade e do conceito de industrialização.³³⁶ (grifo nosso).

Nesse julgamento, o o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE acima referido.

Como já evidenciado, o princípio da igualdade, também denominado, pela doutrina e pela jurisprudência, “princípio da isonomia”, no ordenamento jurídico do Estado moderno tem lugar reservado no patamar de um princípio nuclear nos respectivos sistemas constitucionais concebidos após a Revolução Francesa. Sua previsão constitucional é ampla, haja vista estar consagrada nos arts. 1º, 9.2, 14, 31 e 139 da Carta Magna espanhola. O mesmo se verifica no corpo do texto constitucional da Carta Política brasileira de 1988, conforme já evidenciado no decorrer deste trabalho.

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário RE 627280 RG / RJ – Rio de Janeiro. Recorrente: Carreteiro Alimentos LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em: 17 nov. 2011. Publicado em: 23 fev. 2012b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1643+%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o9t4x4m>>. Acesso em: 01 jun. 2015.

O Supremo Tribunal Federal, frequentemente, refere-se ao princípio da isonomia como sinônimo do da igualdade, tal como fez no julgamento na ADI 1643 / UF, acima referida, e no do RE 236881/RS. Veja-se, a respeito disso, o seguinte excerto da ementa desse julgamento:

[...] 1. O artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, consagrou o princípio da isonomia tributária, que impede a diferença de tratamento entre contribuintes em situação equivalente, vedando qualquer distinção em razão do trabalho, cargo ou função exercidos. 2. Remuneração de magistrados. Isenção do imposto de renda incidente sobre a verba de representação, autorizada pelo Decreto-lei 2.019/83. Superveniência da Carta Federal de 1988 e aplicação incontinenti dos seus artigos 95, III, 150, II, em face do que dispõe o § 1º do artigo 34 do ADCT-CF/88. Consequência: Revogação tácita, com efeitos imediatos, da benesse tributária. [...] ³³⁷ (grifo nosso).

Na verdade, em coerência com o já referido, o ordenamento jurídico do Estado é um metassistema que está em permanente intercâmbio de entradas e saídas entre os subsistemas, pois, se assim não fosse, a entropia sistêmica seria inevitável e a manutenção da homeostase no próprio organismo do Estado tornar-se-ia custosa e insegura, tanto orgânica como juridicamente. Desse modo, a defesa do sistema tributário, do qual nenhum Estado pode prescindir para a manutenção do sistema político estatal, processa-se por limitações ao poder de tributar, e somente deve acontecer sob a égide da legalidade do ordenamento jurídico sobre os tributos.

O Supremo Tribunal Federal, quando provocado, mostra seu verdadeiro papel de guardião da Constituição, preservando a vontade do legislador-constituente. Tanto é assim que, na decisão sobre o RE nº 595838, o plenário da Suprema Corte, por unanimidade, deu provimento a recurso e declarou a inconstitucionalidade de dispositivo da Lei 8.212/1991 (artigo 22, inciso IV), que prevê contribuição previdenciária de 15% incidente sobre o valor de serviços prestados por meio de cooperativas de trabalho³³⁸, inclusive com repercussão geral reconhecida (o objetivo dessa ferramenta é possibilitar que o Supremo Tribunal Federal selecione os

³³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 236881 / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: Ottmar Lenz e outros. Recorrido: União Federal. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgamento em: 05 fev. 2002. Publicado em: 26 abr. 2002a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1643+%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o9t4x4m>>. Acesso em: 06 abr. 2014.

³³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 595838 / SP – São Paulo. Recorrente: ETEL Estudos Técnicos LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 23 abr. 2014. Publicado em: 25 fev. 2015c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=265318>>. Acesso em: 02 maio 2015.

recursos extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica). O ministro relator entendeu que, com a instituição da atual norma tributária, o legislador transferiu sujeição passiva da tributação da cooperativa para as empresas tomadoras de serviço: “A relação não é de mera intermediária. A cooperativa existe para superar a relação isolada entre prestador de serviço e empresa. Trata-se de um agrupamento em regime de solidariedade”, afirmou o ministro relator, e o Pleno da Corte concordou por unanimidade. Desse modo, a Suprema Corte, como o último rincão jurídico a que o paciente recorre na busca do JUSTO, assim se expressou:

[...] a tributação extrapola a base econômica fixada pelo artigo 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, que prevê a incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Também viola o princípio da capacidade contributiva e representa uma nova forma de custeio da seguridade, a qual só poderia ser instituída por lei complementar.³³⁹

Eis, pois, a dinamicidade e coerência das decisões da Suprema Corte brasileira na busca constante de prestigiar a concretude e a supremacia dos princípios constitucionais tributários.

Por tudo o já esboçado, fica claro que o princípio da igualdade visa à aplicação isonômica de um trato igualitário a situações idênticas, de acordo com a maior ou menor capacidade para ser efetivamente aplicado de forma diretamente proporcional ao nível de desenvolvimento de determinado Estado.

Daí sua consagração – especificamente – como valor supremo do ordenamento jurídico espanhol, começando por sua posição topográfica e estratégica, uma vez que ostenta uma posição privilegiada no artigo 1º do texto da Carta Magna espanhola. Não menos importante é a posição topográfica desse princípio – igualdade – na Lei Maior brasileira, o qual está esmerilado logo no preâmbulo, seguidamente no art. 5º e, por fim, permeando o texto constitucional.

Apesar das peculiaridades dos princípios tributários, outros princípios gerais têm sido adaptados à esfera tributária. Nesse sentido, pode-se dizer que a igualdade, no âmbito fiscal, recomenda, num primeiro momento, o tratamento igualitário a todos os contribuintes. Dessa maneira, na compreensão do sentido do

³³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 595838 / SP – São Paulo –, op.cit.

referido princípio, deve entender-se a igualdade tal como é concebida de maneira abstrata, isto é, propondo a universalidade no tratamento igualitário ante a lei.

pues difícilmente podrá realizarse la igualdad en el reparto de la carga tributaria si la Ley al configurar los elementos esenciales de la obligación tributaria de un modo arbitrario y no razonable trata de manera discriminatoria o desigual presupuestos de hecho (indicativos de capacidad económica) sustancialmente idénticos.³⁴⁰

A previsão igualitária na lei, todavia, não é suficiente. O respeito ao referido princípio exige a igualdade na aplicação dela e, por isso, demanda, da mesma forma, uma coerência nas decisões dos tribunais, os quais, por sua vez, têm potestade para considerar e prolatar decisões sobre casos idênticos de maneira idêntica, uniformizando, assim, o tratamento dado a determinadas situações, salvo no caso em que exista uma peculiaridade que mereça justificação, sob o escopo do princípio da razoabilidade, para uma mudança de orientação na decisão. No ordenamento jurídico brasileiro, o art. 103-A da Constituição trata sobre a súmula vinculante, que sintetiza o tratamento igualitário para casos semelhantes trazidos para julgamento pela Justiça.

No caso de direito comparado, a Constituição espanhola, em coerência com a dogmática consagrada sobre o princípio da igualdade ante a lei, isto é, a igualdade formal, preocupa-se com o tratamento que o legislador dispensa à universalidade dos sujeitos, prevista no art. 14; *verbis*: “*Los españoles son iguales ante la Ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*”³⁴¹ Por outro lado, a igualdade substancial, ideal e mais difícil de pragmatizar, propõe modelos de maior igualdade nas esferas social, econômico e cultural. É o ideal que a sociedade organizada politicamente persegue, tendo os princípios fundamentais esmerilados na Constituição, que cria e organiza o Estado democrático de direito.

A Carta Política brasileira de 1988, em vigor, estabelece, no *caput* do art. 5º, conforme já ressaltamos, que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no

³⁴⁰ RODRÍGUEZ BEREJO, A. Jurisprudencia Constitucional y ..., op. cit. p. 147.

³⁴¹ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]”³⁴².

Diga-se, de passagem, que esse é o artigo mais extenso da Constituição, pois contém 78 incisos e quatro parágrafos, compreendendo o Capítulo I – Dos direitos e deveres individuais e coletivos.

A título de comparação, a Constituição do Peru estabelece, dentre os direitos fundamentais da pessoa, no artigo 2, inciso 2: “*A la igualdad ante la ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole*”.³⁴³

Ainda há que se compreender que, no conceito do princípio da igualdade, há mais de uma acepção. Durante a Revolução Francesa, o termo “igualdade” conglobava a palavra de ordem dos revolucionários: liberdade, igualdade, fraternidade (LIF). Juridicamente, a igualdade é uma norma que impõe tratar todos os indivíduos da mesma maneira. Mas, a partir desse conceito primário, houve desdobramentos e incertezas. A regra básica é que os iguais devem ser tratados da mesma forma (exemplo: o peso do voto dos eleitores deve ser igual). Mas como tratar economicamente os desiguais, por exemplo, os ricos (os mais abastados economicamente) e os pobres. Diz-se igualdade formal quando todos são tratados da mesma maneira, isto é, todos são iguais perante a lei; e igualdade material, quando os mais fracos recebem um tratamento especial, no intuito de se aproximarem dos mais fortes. Isto é, a igualdade material se volta a diminuir as desigualdades sociais. Para isso, há que tratar desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade, a fim de se oferecer proteção jurídica especial a essa parcela da sociedade.

Como se pode apreciar, o princípio da igualdade vai desde a dimensão programática constante nas Constituições até a visão do ideal; são as normas programáticas esmeriladas no texto constitucional.

Desse modo, o princípio da igualdade, atualmente, alcançou o patamar de princípio jurídico disposto nas constituições de países ocidentais, que afirmam, em alto e bom som, que todos são iguais perante a lei, independentemente da riqueza ou do prestígio. Esse princípio permeia o sistema neurálgico de todos os ramos do direito.

³⁴² BRASIL, Constituição, 1988.

³⁴³ PERU, Constitución, op. cit.

Ainda há que se compreender que os doutrinadores constitucionalistas pugnam pela existência real ou efetiva do princípio da igualdade, que exige o respeito e a observância à situação individual e pessoal de cada indivíduo. Tanto é assim que condições para isso estão incluídas nas Constituições, o que se observa, igualmente, no art. 9.2 da Constituição espanhola, que assinala expressamente:

Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.³⁴⁴

Na Constituição brasileira, não é diferente, a começar pelo Preâmbulo, estando o resto do texto constitucional embebido da acepção real ou efetiva do princípio da igualdade. Acrescente-se que não podia ser diferente, haja vista que a razão de existir do Estado é dar proteção aos princípios fundamentais que a sociedade vai incluindo como tais, isto é, o Estado está a serviço do homem para proteger sua dignidade, e não o inverso.

A Constituição peruana de 1993 também está recheada do princípio da igualdade, sob essa mesma ótica, pois, afinal, logo no artigo 1º, estipula: “*Defensa de la persona humana: La defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado*”.³⁴⁵

Pelo acima exposto, pode-se afirmar que a igualdade material retira o caráter frio da letra da lei, que considera o indivíduo como um simples sujeito e, desse modo, visa gerar a necessidade de examinar as características particulares de cada indivíduo. Portanto, é possível dizer que o conceito jurídico de igualdade é um só e abrange as variações de igualdade formal e igualdade material.

Vale comentar aqui uma aparente discriminação entre as empresas lucrativas e as deficitárias no Brasil ao recorrerem ao STF para dirimir as dúvidas sobre a tributação da contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS)³⁴⁶ e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), instituída pela Lei 7.689/88 aplicadas diferenciadamente às empresas. Portanto, a COFINS e a

³⁴⁴ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

³⁴⁵ PERU, Constitución, op. cit.

³⁴⁶ BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1991a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso: 10 nov. 2013.

CSLL³⁴⁷ são duas contribuições para o financiamento da seguridade social. A COFINS incide sobre a receita, ou faturamento, conforme estipula a Constituição, no art. 195. Isso porque o constituinte originário entendeu que a seguridade social no Brasil será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e das contribuições sociais, como a COFINS e a CSLL.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, segundo o art. 2º da Lei nº 9.718, de 1998, é devida pelas pessoas jurídicas de direito privado e é calculada com base no faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por essa lei. Portanto, a COFINS é uma das espécies de contribuição social. Por outro lado, a CSLL, também destinada ao financiamento da seguridade social, foi instituída pela Lei 7.689, de 1988, e incide sobre o lucro líquido, não estando sujeitos ao pagamento, portanto, os contribuintes que registram prejuízos no exercício.

É pacífico o entendimento de que, ao majorar a alíquota da COFINS de 2% para 3%, a Lei nº 9.718, de 1998, previu o direito de se abater até um terço da COFINS com a CSLL, quando houvesse lucro no exercício. No entanto, na dinâmica legislativa brasileira, uma vez mais, com a alteração da percentagem da COFINS por meio da Lei nº 12.873, de 2013, aumentou para 4% a alíquota da COFINS; *verbis*:

Art. 8º-A. Fica elevada para 4% (quatro por cento) a alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devida pelas pessoas jurídicas referidas no § 9º do art. 3º desta Lei, observada a norma de interpretação do § 9º-A, produzindo efeitos a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação da lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 619, de 6 de junho de 2013, exclusivamente quanto à alíquota. (Incluído pela Lei nº 12.873, de 2013).³⁴⁸

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 478668 AgR, deixou assentado que as contribuições sociais podem ser majoradas “[...] sendo

³⁴⁷ BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1988b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 10 nov. 2013.

³⁴⁸ BRASIL. Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013. Autoriza a Companhia Nacional de Abastecimento a utilizar o Regime Diferenciado de Contratações Públicas – RDC... [Brasília: s.n.], 2013a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12873.htm>. Acesso: 10 nov. 2013.

desnecessária uma lei complementar para a majoração de contribuição cuja instituição se dê com base no artigo 195, inciso I, da Carta da República.”³⁴⁹ Dessa forma, uma vez que, constitucionalmente, a seguridade social é financiada por toda a sociedade, a alíquota dessas contribuições pode ser alterada por lei ordinária, e não por força de lei complementar.

Está estampado, no ordenamento jurídico pátrio, que a igualdade formal é aquela positivada na Constituição federal e que, portanto, possui força normativa. Por meio dela, fica estabelecido, no art. 5º da Constituição, que todos os cidadãos brasileiros, homens e mulheres, são iguais perante a lei. Logo, considera-se ilícita a distinção de qualquer natureza na aplicação da lei. Em sendo assim, na dialética do avanço do conhecimento jurídico e da ciência como um todo, percebe-se que a igualdade material é, como categoria jurídica, uma concretização maior, um aperfeiçoamento em relação à igualdade formal, e não algo diferente. Dito de outra maneira, a igualdade material é, do ponto de vista jurídico, um avanço no sentido de superar as possíveis situações injustas de desigualdade formal. O conceito jurídico de igualdade é, portanto, suficientemente abrangente para compreender as dimensões formal e material da igualdade. A partir dessa ótica, como diria Lassale, a Constituição deixa de ser apenas uma folha em branco. Mas, nas palavras de Luís Flávio Gomes, isso seria, de fato, um tipo de “democracia vigilante”³⁵⁰. Na verdade, todos os cidadãos sediados no polígono geográfico onde se assenta o Estado democrático de direito têm participação direta ou indireta na gestão do Estado. Basta ter vontade política, ações estratégicas e coragem cívica para participar e fazer que os representantes eleitos cumpram as diretrizes constitucionais.

Na Espanha, a Sentença do Tribunal Constitucional 76/1990 transformou-se num texto paradigmático na definição do conceito de igualdade perante a lei – igualdade formal –, haja vista que trouxe a lume uma síntese do tratamento dado por esse Tribunal em vários julgamentos relacionados com tal assunto; *verbis*:

³⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 478668 AgR / RS – Rio Grande do Sul. Agravante: CEDEMAX Comércio e Representação LTDA. (atual denominação de Casa do Desenho Representação e Comércio LTDA.). Agravado: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgamento em: 11 set 2012. Publicado em: 25 set. 2012c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28COFINS+e+CSLL%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/no8prd4>>. Acesso em: 07 abr. 2014.

³⁵⁰ GOMES, L. F. Fábrica de leis a todo vapor. Jornal Jurid. 21 nov. 2013. Doutrina: Geral. Disponível em: http://jornal.jurid.com.br/materias/doutrina-geral/fabrica-leis-todo-vapor?utm_source=Newsletter+Jornal+Jurid&utm_campaign=7dbc22b3f6-newsletter_quinta&utm_medium=email&utm_term=0_f259c0ad9b-7dbc22b3f6-77573865. Acesso em: 21 nov. 2013.

Sobre el alcance del principio de igualdad ante la Ley este Tribunal ha elaborado en numerosas Sentencias una matizada doctrina cuyos rasgos esenciales pueden resumirse como sigue: a) no toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción del art. 14 de la Constitución, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carecen de una justificación objetiva y razonable; b) el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional; c) el principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino sólo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados; d) por último, para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resultan de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.³⁵¹

Nesse pronunciamento, o Tribunal Constitucional da Espanha pondera adequadamente o princípio da igualdade e chega à conclusão de que não basta satisfazer às exigências do artigo 14 da Constituição espanhola – “*Art. 14: Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social.*”³⁵² – para concretizar o ideário de justiça tributária; é necessário promover uma igualdade real, efetiva ou material (este último termo consagrado pela doutrina), que é alcançada quando, apesar de presente a existência de um trato desigual ante a lei, esse trato resulta justificado levando-se em conta as características próprias de cada sujeito, ou seja, se se trata de pessoa física ou jurídica.

Portanto, pode-se dizer que independe a natureza do sujeito de direito, pois não há, *a priori*, um tratamento discriminatório na prestação jurisdicional na

³⁵¹ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia STC 76/1990, de 26 de abril de 1990. [Madrid: s.n.], 30 maio 1990a. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=18127>>. Acesso em: 02 set. 2015.

³⁵² ESPAÑA, Constitución, op.cit.

esfera tributária ou em outras. O Tribunal Constitucional espanhol sentou, na mesma STC 76/1990, um precedente jurisprudencial que

es preciso recordar que, una vez satisfechas las exigencias de igualdad formal y la no discriminación que impone el art. 14 de la Constitución, la propia norma constitucional obliga a atender los requerimientos de la igualdad real, a cuyo fin se ordena el criterio legal de “la capacidad económica del sujeto infractor” que aquí se combate, y que resulta así no sólo compatible con el art. 14 de la Constitución sino también justificado o exigido por el art. 31.1 en relación con el art. 9.2 del propio texto constitucional³⁵³.

O problema emerge quando, nas sentenças do Tribunal Constitucional espanhol, denota-se alguma contradição em seus próprios termos, ainda que se reconheça a total realização da justiça fiscal por meio da aplicação da igualdade material, que é possível pela via da verificação e do respeito à capacidade econômica do indivíduo. É por essa razão que a Máxima Corte Constitucional espanhola interpreta a igualdade consagrada pelo art. 31.1³⁵⁴ (Constitución Española). Isto é, o Tribunal Constitucional espanhol deu origem a uma situação contraditória, haja vista que a motivação dada a determinado caso concreto para justificar sua conduta de rechaço difere substancialmente de suas próprias construções jurisprudenciais. Em tempo, é bom lembrar que o Judiciário, sendo um dos poderes do Estado (tripartição do poder) tem a responsabilidade de gerir a justiça (o Justo) dentro de uma visão de administração estratégica. Nesse diapasão, é possível que aparentemente surjam algumas incoerências; mas são apenas aparentes, já que o sistema judiciário, como subsistema do Estado, ele mesmo expurga as possíveis contradições.³⁵⁵

O Supremo Tribunal Federal, plausivelmente, enaltece o princípio da “igualdade”. Desse modo, a adoção das ações afirmativas é o resultado de uma releitura do conceito de igualdade que se desenvolveu desde tempos remotos.

A tradição constitucional brasileira é antiga no que diz respeito ao princípio de igualdade. Reza o art. 202 da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão

³⁵³ ESPAÑA, Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia STC 76/1990, ...op. cit.

³⁵⁴ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

³⁵⁵ SUNCIÓN INFANTE, V. A Constituição do Brasil vista como Plano..., op.cit., p. 9.

graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte³⁵⁶. Inclusive, antes da promulgação dessa Carta Política, o Decreto-Lei n. 9.179, de 15 de abril de 1946, estipulava:

Art. 1º – O art. 11 do Decreto-lei nº 300, de 24 de Fevereiro de 1938 será observado com a seguinte modificação: 17) Aos móveis, objetos de uso doméstico e um automóvel, usados, trazidos pelos funcionários do Corpo Diplomático e Consular Brasileiro, que forem transferidos para a Secretaria de Estado das Relações Exteriores; o mesmo benefício gozarão os demais funcionários da União e os militares ao regressarem do estrangeiro, quando dispensados de qualquer comissão oficial exercida por mais de dois anos.³⁵⁷

No ordenamento jurídico brasileiro, tanto o Supremo Tribunal Federal como os tribunais inferiores vêm prestigiando a igualdade material, conforme mostram trechos de julgamentos, como o seguinte excerto da ementa da ADI 4430:

[...] Não há igualdade material entre agremiações partidárias que contam com representantes na Câmara Federal e legendas que, submetidas ao voto popular, não lograram eleger representantes para a Casa do Povo. Embora iguais no plano da legalidade, não são iguais quanto à legitimidade política.³⁵⁸ (grifo nosso).

Destaca-se, ainda, este excerto do voto do relator no julgamento da Apelação criminal (ACR) 201150010041065; *verbis*:

[...] VII- A tese da não tributação de atos criminosos respeita o princípio da legalidade, pois a hipótese de incidência não pode prever ato ilícito; da igualdade material, pois impõe-se tratar desigualmente os desiguais; e o da moralidade, pois prevê uma solução mais gravosa, uma sanção, qual seja, o perdimento dos

³⁵⁶ BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. [Rio de Janeiro: s.n.], 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 22 nov. 2013.

³⁵⁷ BRASIL. Decreto-Lei nº 9.179, de 15 de abril de 1946. Altera o Decreto-lei nº 300, de 24 de fevereiro de 1938, e dá outras providências. [Rio de Janeiro: s.n.], 1946b. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=9179&tipo_norma=DEL&data=19460415&link=s>. Acesso em: 22 nov. 2013.

³⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 4430 / DF – Distrito Federal. Requerente: Partido Humanista da Solidariedade – PHS. Intimado: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Dias Toffoli. Julgamento em: 29 jun. 2012. Publicado em: 19 set. 2013h. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+4430%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/azesjnt>>. Acesso em: 23 nov. 2013.

bens e dos recursos oriundos de atividades delituosas, providência já prevista em lei [...].³⁵⁹

Uma vez mais, fica esclarecido que a tributação não é uma sanção e somente se aplica para fatos geradores perceptivelmente lícitos.

Fica evidente que a implementação da igualdade material possibilita corrigir o desequilíbrio natural que existe entre os sujeitos (ninguém é igual a outrem), cuja origem pode ser social, econômica ou jurídica, o que pode vir a favorecer a posição de algumas pessoas perante as outras e, conseqüentemente, pode impedir ou limitar uma justa distribuição da carga tributária entre os sujeitos. A igualdade das pessoas é apenas no aspecto formal da ordem jurídica.

Desse modo, o princípio da progressividade reservar-se-ia aos tributos de cunho pessoal, nos quais se pode aferir subjetivamente a atual e efetiva capacidade contributiva do cidadão, na forma do art. 145, § 1º, da Constituição brasileira de 1988 – “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.³⁶⁰

Fazendo referência, uma vez mais, ao art. 9.2 da Constituição espanhola, fonte constitucional da igualdade material, a jurisprudência do Tribunal espanhol é uníssona:

Dicho precepto, que contiene un mandato a los poderes públicos para que promuevan las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas, y para que remueva los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, puede actuar como un principio que diversifica igualdad formal consagrada en el art. 14 de la Constitución, permitiendo regulaciones cuya desigualdad formal se justifica en la promoción de la igualdad material; pero no puede pretenderse su aplicación para obtener la declaración de inconstitucionalidad de una norma en la que, presuntamente, se incumple el mandato de promover la

³⁵⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Criminal ACR 10099. Processo: ACR 201150010041065. Relator: Desembargador Federal Messod Azulay Neto. Publicado em: 06 jun. 2013a. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em: 23 nov. 2013.

³⁶⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

igualdad real, pues esta igualdad no opera como un límite concreto en la actuación de los poderes públicos³⁶¹.

A razão de ser da igualdade material é justamente que, como o sistema jurídico aspira a cultivar, no seio social, uma igualdade real e efetiva, é relevante a corrente doutrinária que aponta que o sistema tributário deve prestigiar o relevo do princípio da igualdade real ou material segundo a clássica formulação: tratar de forma igual, nas contribuições tributárias, os iguais, e determinar desiguais contribuições tributárias para os desiguais. No direito tributário brasileiro, a isonomia, ou igualdade, tributária está prevista no art. 150, II da Constituição de 1988, segundo o qual

É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.³⁶²

Nesse diapasão da busca da compreensão da igualdade material, também denominada de igualdade real, atribui-se a Rui Barbosa este trecho:

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.³⁶³

O acima exposto não quer dizer que o legislador pode proceder arbitrariamente, segundo sua própria vontade, pois o arbítrio e a discricionariedade são atitudes bem diferenciadas num Estado democrático de direito, ou, como alguns constitucionalistas o denominam, Estado constitucional democrático de direito. Os critérios que estabelecem uma diferenciação hão de ser devidamente justificados, razoáveis, pois:

³⁶¹ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia STC 98/1985, de 29 de julio de 1985. [Madrid: s.n.] 14 ago. 1985. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17104>>. Acesso em: 02 set. 2015.

³⁶² BRASIL, Constituição, 1988.

³⁶³ BARBOSA, R. Oração aos moços, op. cit., p. 26.

el principio de igualdad no sólo exige que la diferencia de trato resulte objetivamente justificada, sino también que supere un juicio de proporcionalidad en sede constitucional sobre la relación existente entre la medida adoptada, el resultado producido y la finalidad pretendida por el legislador (SSTC 110/1993, 176/1993, 90/1995, entre otras muchas).³⁶⁴

Atos que ofendam o princípio da igualdade podem ser considerados inconstitucionais, já que os tribunais são permanentemente monitorados, seja pela via de controle de constitucionalidade difusa seja pelo controle concentrado da constitucionalidade das leis.

Na verdade, o manejo constitucional dos atos em matéria tributária é uma engenharia jurídico-constitucional complexa. Assim, o Tribunal Constitucional espanhol alerta que, em casos concretos, são permitidas decisões jurídicas materiais, haja vista que o intérprete da lei deve primar pelo alcance social da aplicação desta lei, levando em conta o espírito do legislador originário ao criar a norma. E, desse modo,

Las diversificaciones normativas son conformes a la igualdad, en suma, cuando cabe discernir en ellas una finalidad no contradictoria con la Constitución y cuando, además, las normas de las que la diferencia muestran una estructura coherente, en términos de razonable proporcionalidad, con el fin así perseguido. Tan contraria a la igualdad, es, por lo tanto, la norma que diversifica por un mero voluntarismo selectivo como aquella otra que, atendiendo a la consecución de un fin legítimo, configura un supuesto de hecho, o las consecuencias jurídicas que se le imputan, en desproporción patente con aquel fin, o sin atención alguna a esa necesaria relación de proporcionalidade³⁶⁵.

Foi salientado que é inquestionável a importância do princípio da igualdade para a concretude plena da justiça na esfera do direito tributário. Para Rodríguez Bereijo³⁶⁶, inclusive, a igualdade e a progressividade constituem o núcleo central do artigo 31.1 da Constituição espanhola. Por outro lado, Palao Taboada, ao

³⁶⁴ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Sala Primera. Sentencia STC 117/1998, de 2 de junio de 1998*. [Madrid: s.n.], 03 jul. 1998a. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=20245>>. Acesso em: 02 set. 2015.

³⁶⁵ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Pleno. Sentencia STC 209/1988, de 10 de noviembre de 1988*. [Madrid: s.n.], 12 dez. 1988. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17776>>. Acesso em: 14 out. 2013.

³⁶⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia Constitucional y ...*, op. cit. p.147.

analisar o inciso 1 do artigo 31, considera como fundamentais os princípios da capacidade econômica e da igualdade, conforme referido acima.

Ainda sobre igualdade material, convém entender a discriminação entre empresas com base na atividade exercida no Brasil. Regulado pela Lei Complementar nº 123/2006³⁶⁷, o Simples Nacional (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) é um regime tributário diferenciado e simplificado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte. Trata-se de espécie de tributação diferenciada que abrange todos os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios). O SIMPLES vem sendo atualizado periodicamente, como ocorreu por meio da Lei Complementar 147/2014, de 08/09/2014. Por essa lei, estende-se o regime tributário diferenciado a novas atividades econômicas, que poderão aderir ao regime do Simples Nacional a partir de 2015. É a dinâmica da administração no mundo sensível na gestão pública, sob o escopo da aplicabilidade ao desenvolvimento econômico do poder estatal de instituir tributos, também entendido como poder do uso do instituto da extrafiscalidade em prol da economia.

O Simples Nacional é administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil, dois dos estados e do Distrito Federal e dois dos municípios.

A empresa que pretende acolher-se no Simples Nacional precisa cumprir as seguintes condições: a. enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; b. cumprir as exigências previstas em lei; e c. formalizar a opção pelo Simples Nacional.

O Simples Nacional abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social, destinada à Previdência Social, a cargo da pessoa jurídica. Para tal finalidade, a Lei Complementar nº 123/2006, no art. 3º, estabelece:

Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966

³⁶⁷ BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte... [Brasília: s.n.], 2006b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 02 jan. 2014.

da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas [...]³⁶⁸

No escopo da LC nº123/2006, algumas atividades econômicas foram excluídas, como contribuintes, da sistemática estabelecida por esse diploma legal, que, no entanto, foi ampliada pela LC nº147, de 2014. Antes da LC nº147, de 2014, o STF, no julgamento de vários recursos, firmou que certos tipos de organizações não deviam ser alcançado pelo SIMPLES. Eis um excerto da ementa do julgamento do RE-AgR 398023:

1. O Tribunal Pleno, na ADI 1.643, rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 14-03-2003, decidiu que não ofende o princípio da isonomia tributária o art. 9º da Lei 9.317/96, o qual, por razões de natureza extrafiscal, afastou do regime do SIMPLES microempresas e empresas de pequeno porte com as características ali estabelecidas.³⁶⁹ (grifo nosso).

O voto do ex-ministro Maurício Correia foi tomado como paradigma e/ou precedente judicial naquele julgamento para a exclusão de certas empresas do sistema tributário denominado SIMPLES. Eis um excerto da ADI 1.643, que gerou o paradigma para a exclusão dessas empresas quanto ao acolhimento no SIMPLES:

[...] 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. [...]³⁷⁰

No entender do Tribunal (STF), o objetivo do tratamento diferenciado dado às microempresas e empresas de pequeno porte é dar-lhes condições de concorrer com as grandes empresas sob o escopo do princípio da isonomia,

³⁶⁸ BRASIL, Lei Complementar nº 123/2006.

³⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 398023 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Agravante: Centro de Atividades Educacionais Bia Rizzo LTDA. Agravado: União. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgamento em: 18 jun. 2013. Publicado em: 01 ago. 2013i. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAgR+398023%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kft2avh>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

³⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de inconstitucionalidade - ADI 1643 UF. Julgamento: 05 dez. 2002. DJ 14-03-2003 PP-00027 EMENT VOL-02102-01 PP-00032 Disponível em: <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772013/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1643-uf>. Acesso em: 16 set. 2015.

protegendo aquelas contra eventuais abusos do poder econômico, e também propiciar a diminuição da informalidade, mantendo-as como a grande fonte de emprego no âmbito nacional.

Embora a Lei nº 9.317, de 1996, tenha sido revogada pela Lei nº 123, de 2006 (atualizada pela LC nº147, de 2014), que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte, esse novel diploma legal aumentou o estímulo às micro e pequenas empresas, como reza o artigo 1º:

Art. 1º – Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias [...]

[...] IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014) [...]

§ 3º Ressalvado o disposto no Capítulo IV, toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 4º Na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3º, deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 5º Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no § 4º, a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 7º A inobservância do disposto nos §§ 3º a 6º resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014).³⁷¹

A Lei Complementar nº 123/2006 manteve as vedações constantes no inciso XIII da Lei nº 9.317/96 (revogada).

É de bom alvitre lembrar que, em matéria de tributação, o principal parâmetro de desigualdade a ser levado em conta para a atribuição de tratamento diferenciado às pessoas é sua capacidade contributiva. Desse modo, o princípio da capacidade contributiva está ligado umbilicalmente ao da isonomia. É bom salientar, uma vez mais, que o princípio da isonomia prevê a vedação ao tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente. A Carta Política brasileira de 1988 refere-se a esse princípio no art. 145, § 1º, já referido.

É de domínio, na seara tributária, que a aplicação dos tributos decorre do entendimento de que estes incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte. Quem ganha pouco é isento do imposto de renda, por exemplo, haja vista que o Estado reconhece que quase todos os rendimentos daqueles estão comprometidos com suas necessidades básicas. Quem tem rendimentos maiores contribui na medida desses rendimentos, tendo-se em vista que tem capacidade contributiva para fazê-lo.

Apesar de a Constituição de 1988, no art. 145, ter estabelecido o princípio da “capacidade econômica” como corolário da capacidade contributiva da pessoa apenas para os impostos, a jurisprudência do STF deixa claro o entendimento de que nada impede sua aplicação a outras espécies tributárias, isto é, que todas estariam albergadas sob o pálio do gênero “tributo”.

Como a finalidade dos tributos é coerente com o poder de tributar, cujo verso está na origem do Estado, é justamente por referir-se à construção do bem comum que se restringe a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social gerida pelo Estado. É via tributação que o Estado obtém receita para enfrentar as despesas na prestação de serviços públicos à coletividade toda; porém esse poder está constitucionalmente limitado, pois contribui quem mais riqueza auferir. É o princípio da capacidade econômica sendo prestigiado no processo tributário nacional. E não poderia ser diferente, pois o Estado nada mais é

³⁷¹ BRASIL. Lei Complementar nº 123/2006, op.cit.

que uma organização concebida pelos homens e mulheres que moram num polígono geográfico, à qual cedem parte de sua riqueza, via tributação, para que administre e faça as obras em prol do bem comum, propiciando-lhes segurança e tranquilidade. Embora a epidemia comportamental – conduta ilícita – da corrupção na gestão da *res pública*, por vezes, cause mal-estar no espírito do contribuinte, não menos importantes são a sonegação e a fraude tributária.

Sobre essa esteira, o STF, ao julgar o RE 423768/SP, sendo relator o Min. Marco Aurélio (28/6/2006.), sobre a progressividade do IPTU na cidade de São Paulo, reafirmou que

o § 1º do art. 145 possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma gradação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto.³⁷²

Sendo o direito ciência social, sua dinamicidade é acelerada acompanhando o devenir das necessidades humanas, bem como o auxílio da hermenêutica na interpretação da legislação, visando solucionar as lides e/ou a busca de novos direitos que diariamente emergem no mundo sensível da sociedade. Dentro dessa visão, vale trazer a lume o julgamento do RE 562.045/RS³⁷³, realizado pelo STF em 06/02/2013, que alterou o tradicional entendimento jurisprudencial sobre as alíquotas relativas ao imposto sobre transmissão *causa mortis*. O resultado do julgamento estipula que, antes de impor a graduação dos impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, seja exigido que eles tenham caráter pessoal. O STF entendeu que a progressividade como técnica de graduação do tributo de acordo com a capacidade contributiva somente seria aplicável aos impostos pessoais, e não aos impostos reais.

Até então o entendimento jurisprudencial do STF era o de que os impostos reais, por definição, não levavam em consideração a capacidade econômica do contribuinte, mas, sim, a da coisa tributada. Os impostos reais são aqueles tributos

³⁷² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF, n. 433, 26-30 jun. 2006a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo433.htm#IPTU:ProgressividadeeEC29/2000>>. Acesso em: 5 dez. 2013.

³⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 562045 / RS – Rio Grande do Sul. Voto-vista do Ministro Marco Aurélio. Julgamento em: 06 fev. 2013. Publicado em: 27 nov. 2013j. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE562045MeritoVotoVista.pdf>>. Acesso em 05 dez. 2013.

cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, independentemente do aspecto pessoal. Desse modo, somente quando o imposto fosse pessoal a capacidade contributiva da pessoa tributada deveria ser analisada. No entanto, no tocante aos impostos reais, a progressividade dependeria de expressa previsão constitucional, que, no ordenamento jurídico atual, somente ocorre no que se refere ao imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) conforme estampado no art. 153, § 4º, I e *idem* para o IPTU (arts. 156, § 1º, I, e 182, § 4º, II).

Mostra-se, a seguir, trecho do voto do Ministro Marco Aurélio no julgamento do RE nº 562.045/RS, acima referido, em que a Corte Suprema brasileira reconheceu a possibilidade de cobrança progressiva de imposto sobre transmissão por morte:

O caráter real ou pessoal do tributo não é impeditivo à progressão de alíquotas, mas isso não significa afirmar que todo tributo esteja sujeito à mencionada técnica. A questão precisa ser analisada sob o ângulo da capacidade contributiva, fundamento último da tributação. Segundo o citado princípio, devem contribuir para a manutenção do Estado aqueles cidadãos que puderem fazê-lo, na medida dessa capacidade, sem prejuízo da própria sobrevivência. É dizer: reclama-se a observância da disposição econômica de cada indivíduo, considerado aquilo de que necessita para existir.³⁷⁴

Mais adiante, no mesmo voto, o Ministro Marco Aurélio assim se pronunciou:

A progressividade das alíquotas do Imposto *Causa Mortis* olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta – um franciscano e outro argentário – sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contrária, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu.³⁷⁵

³⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 562045/RS – Rio Grande do Sul. Op.cit.

³⁷⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 562045/RS – Rio Grande do Sul.

Foi esse raciocínio que orientou a edição, pelo Supremo Tribunal Federal, da Súmula 656: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis – ITBI – com base no valor venal do imóvel.”³⁷⁶

Desse modo, foi entendimento parecido o que orientou o STF a admitir a progressividade fiscal do IPTU, concretizada por meio da Súmula 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”³⁷⁷

Pode-se ver que o princípio da capacidade econômica gera discussão nas diversas esferas da vida social, haja vista que, por multiplicidade de interesses que surgem aí, o tributo, como fonte de receita do Estado sobre bens reais, não escapa do debate jurídico. No caso de “imposto sobre transmissão *causa mortis*”, cuida-se de tributo com natureza eminentemente fiscal e real. Esse tipo de tributo possui finalidade meramente arrecadatória e, quanto à base de cálculo, recai apenas em certos bens, objetivamente apreciáveis, sem sopesar a situação pessoal do sujeito passivo da obrigação. Daí a alegação – alicerçada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da expressão “sempre que possível”, presente no artigo 145, § 1º, da Constituição – de inviabilidade de gradação de alíquotas do imposto real, porquanto somente se poderia examinar a capacidade contributiva individual nos impostos que pressupõem considerações pessoais.

Daí que, sobre o princípio da capacidade contributiva, o Ministro Marco Aurélio, em seu voto no julgamento do RE 562045 / RS, salienta que devem contribuir para a manutenção do Estado aqueles cidadãos que puderem fazê-lo, na medida dessa capacidade, sem prejuízo da própria sobrevivência. É dizer: reclama-se a observância da disposição econômica de cada indivíduo, considerando-se aquilo de que necessita para existir. Eis a lição de Misabel Abreu Machado Derzi, lançada nas notas de atualização da clássica obra de Aliomar Baleeiro:

³⁷⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656 [29 set. 2003]. [Brasília: s.n., 2003b]. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0656.htm>. Acesso em: 5 de dezembro de 2013.

³⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 668 [24 set. 2003]. [Brasília: s.n., 2003c]. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm>. Acesso: 5 de dezembro de 2013.

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoas do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo e, assim, também para o pagamento de tributo. Dessa forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, § 1º, 150, II e IV, da Constituição.³⁷⁸

Ainda o ministro Marco Aurélio, no voto antes citado, salienta: “Cabe ter presente que a progressividade do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, considerado o valor dos imóveis, dos móveis, dos títulos de crédito, bem como dos direitos a ele relativos, alfim, do patrimônio inventariado, termina por implementar, de forma diferida, é certo, o imposto sobre grandes fortunas – artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, até hoje na dependência de lei complementar.” O imposto sobre grandes fortunas (IGF) é o único, dentre os sete elencados no art. 153 de competência da União, que ainda (hoje 02/06/2015) não foi regulamentado nem pragmatizado.

No Brasil, por força do ordenamento jurídico, anualmente o contribuinte é obrigado a declarar à Secretaria da Receita Federal sua atividade, sua renda, seu patrimônio, seus negócios relevantes, entre outros, conforme mandamento constitucional. É a prestação de contas pecuniárias de sua gestão privada ante o fisco.

4.6.1 Relação entre o princípio de igualdade e o de capacidade econômica

É possível compreender-se que não seria possível a concretização plena do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana sem o devido respeito, pelo Estado, ao escopo do princípio da igualdade.

Paulo Antônio Caliendo da Silveira entende que “o princípio da igualdade funciona como um princípio de natureza superior, na condição de um sobreprincípio

³⁷⁸ BALEEIRO, A. Limitações constitucionais ao poder de tributar. op. cit., 2010, p.690-693.

do qual decorrem outros princípios, tais como o princípio da capacidade contributiva”.³⁷⁹ Ainda o referido doutrinador:

[...] dá noção de princípio como fundamento de um conjunto de outras normas; vejamos a utilização do princípio da capacidade contributiva em cada um deles:

Princípio-gênero – Uma norma N1 é fundamento de uma norma N2, quando N1 é mais geral que N2, de modo que N2 pode ser deduzida de N1 (pode-se dizer que N2 constitui expressão, especificação ou aplicação do princípio N1).

Este é o caso da relação entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva, no qual o primeiro é norma geral de onde deriva o segundo princípio; pode-se dizer dessa forma, que o princípio da capacidade contributiva constitui expressão, especificação ou aplicação do princípio da igualdade. Por sua vez, o próprio princípio da capacidade contributiva é a base de onde derivam outros princípios, tais como: da generalidade, a proporcionalidade e o não confisco.³⁸⁰

Saliente-se que o princípio da capacidade contributiva é um dos mais citados, questionados e polêmicos em direito tributário, haja vista que tem a ver com bens da vida – redução da riqueza das pessoas –, embora essa parte da riqueza tomada das pessoas contribuintes seja essencial para a manutenção do Estado, que, por sua vez, é de se esperar que administre competitivamente a *res publica*, propiciando mais riqueza nacional e trazendo de forma natural o aumento da arrecadação tributária. No entanto é prudente ressaltar, uma vez mais, que o princípio da igualdade, tal como os demais princípios, não é absoluto, sendo necessária a verificação, no caso concreto, da respectiva correlação lógica entre a situação de discriminação tributária apresentada e a razão do tratamento desigual, em busca da manutenção do ideal do equilíbrio na esfera do JUSTO.

Na verdade, o Estado pró-ativo deveria ser o agente propulsor da política econômica, fazendo o meio-campo nas relações de mercado, promovendo a imagem competitiva do país ante o mercado internacional e, internamente, incentivando a capacidade empreendedora multidimensional via estímulos extrafiscais tanto de empresas como dos indivíduos.

³⁷⁹ SILVEIRA, P. A. V. da. Direito tributário ..., op. cit., p. 285.

³⁸⁰ SILVEIRA, P. A. V. da. Direito tributário ..., op. cit., p. 285.

O direito regulador, no campo tributário do Estado, na verdade, deve ser entendido como uma das engrenagens da mola propulsora do desenvolvimento da nação, que se entende, em si, como a capacidade administrativa e gerencial que propicie melhores condições na qualidade de vida da população. Desse modo, o desenvolvimento pressupõe crescimento mais as transformações estruturais que perenizem a cultura pela busca constante do desenvolvimento da nação na linha do tempo.

Reginaldo C. C. de Moraes entende que

[...] os requisitos para o desenvolvimento implicam variações e modificações econômicas e culturais. O problema fundamental, provavelmente, será não apenas que grau e intensidade de variação econômica poderá a economia absorver, mas, ao contrário, que intensidade de modificações culturais poderá o povo aceitar e com que rapidez.³⁸¹

Daí que emerge a questão: qual seria a relação entre o princípio da capacidade econômica e o da igualdade? Antes de enfrentar a indagação ora formulada, é conveniente lembrar, uma vez mais, que o princípio da igualdade, em sua forma genérica, é previsto tanto no preâmbulo como no *caput* do art. 5º da Constituição brasileira de 1988. E, no que se refere ao princípio de capacidade econômica, a Constituição, no § 1º do art. 145, estabelece:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.³⁸² (grifo nosso).

Desse modo, o princípio tributário da capacidade econômica consiste na capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária – o contribuinte – e em sua possibilidade de arcar com o tributo de determinado bem. No entanto, junto a ele, com a finalidade de atrair sinergia na busca do justo, ao se aplicar ao caso concreto, a legislação tributária, na dimensão ora legal ora material, está a pragmaticidade do princípio da igualdade, que, sob o método científico da indução,

³⁸¹ MORAES, R. C. C. de. Estado, desenvolvimento e globalização. São Paulo: Ed. UNESP, 2006. p. 63.

³⁸² BRASIL, Constituição, 1988.

alberga, em seu escopo estrutural, o princípio da capacidade econômica, o qual, por sua vez, alberga outros princípios tributários. É o que se denomina de estrutura vertical dos princípios constitucionais tributários, sendo que o tronco *mater* é o princípio da **dignidade da pessoa humana**, que, na Constituição brasileira de 1988, foi alçado ao patamar de “fundamento” da república (art. 1º, III).

O princípio da igualdade, justamente, tem por escopo tratar os iguais de maneira igual e os desiguais de maneira desigual, conforme entende Rui Barbosa: isto é, igualdade material em sua máxima expressão de justiça. A conjugação simbiótica desses dois princípios tributários resulta concretamente em que contribuintes com igual capacidade contribuem de maneira igual, enquanto contribuintes com capacidades distintas contribuem de maneira desigual. Afinal, o instituto da tributação é complexo por natureza, e é aí que a capacidade gestora do Estado se faz sentir no respeito às limitações constitucionais ao poder de tributar. É justamente aquilo que se está estudando no trabalho ora apresentado.

Assim, vislumbra-se que o princípio da capacidade econômica é um dos princípios constitucionais dos mais relevantes no direito tributário, contido na esfera do princípio da igualdade, pois é por meio de esta e de outros que o legislador e o operador do direito põem em prática um dos princípios fundamentais da democracia, que se consubstancia estelarmente no princípio da igualdade, estampado no preâmbulo e no *caput* do artigo 5º da Constituição federal de 1988, em plena coerência com o princípio da dignidade da pessoa humana. O princípio da capacidade econômica – também denominado de princípio da capacidade contributiva – exige que o Estado trate igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, pois só assim poderá igualar materialmente as pessoas sediadas no âmbito do território nacional.

Desse modo, a melhor doutrina entende que o princípio da igualdade se revela no âmbito tributário por intermédio do princípio da capacidade econômica, pois as pessoas dotadas da mesma capacidade para contribuir devem pagar tributos ou serem tributadas de igual forma. Por vezes, analisa-se perfunctoriamente, dando a impressão de incoerência nessa afirmação, no entanto, ao se analisar gnosiologicamente, percebe-se que a igualdade tributária não esgota seu conteúdo nessa premissa. Existem discriminações que são justificadas e permitidas, muitas vezes, para salvaguardar outros princípios, isso em prol da homeostase do sistema tributário. Entende-se pertinente mostrar trechos da decisão do Supremo Tribunal

Federal sobre a imunidade do IPTU para imóveis de instituições educacionais sem fins lucrativos, conforme julgamento do RE 767332:

O Supremo Tribunal Federal (STF) reafirmou sua posição garantindo a imunidade tributária de imóveis pertencentes a instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos quanto ao Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU)". A decisão foi proferida no Recurso Extraordinário (RE) 767332, julgado no Plenário Virtual da Corte, no qual foi reconhecida a repercussão geral do tema e reafirmada a jurisprudência contrária à tributação.

Segundo o ministro Gilmar Mendes, relator do RE, a orientação consolidada na jurisprudência do STF é no sentido de que a imunidade conferida pelo artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal (CF) às entidades de educação sem fins lucrativos incide sobre quaisquer bens, patrimônio ou serviços dessas instituições, desde que vinculados às suas atividades essenciais. Ele lembrou que a Corte já reconheceu a imunidade sobre imóveis de tais instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os recursos auferidos sejam aplicados em suas finalidades essenciais. "O fato de o imóvel estar alugado não é condição bastante para afastar a regra constitucional da imunidade", afirmou. No Plenário Virtual, a manifestação do ministro Gilmar Mendes no sentido de reconhecer a repercussão geral foi seguida por unanimidade. No mérito, a decisão foi por maioria.³⁸³

Eis que o julgamento do RE 767332 se refere a caso fático de imunidade tributária estampado na Constituição e, desse modo, o Supremo Tribunal Federal construiu uma consolidada jurisprudência a respeito das imunidades conferidas pelo artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição federal.

Naturalmente, o Ministério Público brasileiro, como órgão de contenção do poder político do Estado, tem participação vigilante e ativa como fiscal da lei, limitando os possíveis abusos contra o contribuinte. Até porque é o órgão de persecução penal dos que infringem a norma constitucional, por meio de fraude, sonegação fiscal, etc.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão paradigma, ao julgar o HC 93050/RJ – Rio de Janeiro –, em 10/06/2008, assim se manifestou na ementa da decisão (excerto):

³⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 767332 RG/MG – Minas Gerais. Requerente: Município de Belo Horizonte. Requerido: União Brasileira de Educação e Ensino – UBEE. Relator: Min. Gilmar Mendes. Imunidade tributária. Julgado em: 31 out. 2013. Publicado em: 31 nov. 2013k. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+767332+%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/oko93jp>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

[...] Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional. – A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei" (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. [...]³⁸⁴

Percebe-se, no excerto da decisão acima, que o Estado democrático de direito brasileiro encontra, no texto magno da Carta Política de 1988, limites ao poder de tributar. Exemplificativamente, citem-se os princípios tributários da legalidade, da anterioridade e da irretroatividade. No entanto são justamente os entes políticos os que, abusando do poder de competência legislativa, tentam atropelar os mandamentos constitucionais tributários. Então o guardião da Constituição, que é o Supremo Tribunal Federal, vê-se às voltas julgando pendengas jurídicas e prolatando decisões paradigmas como a acima comentada. Vale salientar que os limites ao poder de tributar apresentam exceções, como na aplicação do princípio da anterioridade. Conforme estipula o art. 150, §1º, da Constituição, os impostos de importação (II), de exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI), sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF) e o imposto extraordinário de guerra (IEG – arts. 148 e 154 da Constituição) não precisam aguardar o início do exercício financeiro seguinte para incidirem majorados: *verbis*:

³⁸⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 93050/RJ - Rio de Janeiro. Relator: Min. Celso de Mello. Fiscalização Tributária. Julgado em: 10 jun. 2008. Publicado em: 01 ago. 2008f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Minist%E9rio+P%FAblico+quer+tributa%E7%E3o+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ns6uqto>>. Acesso em: 25 dez. 2014.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 1º A vedação do inciso III, b, (inciso III - cobrar tributos: [...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;) não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, (antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;) não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003). (grifo nosso).³⁸⁵

O escopo constitucional acima mostrado se reveste de visão estratégica organizacional ao implementar a dimensão extrafiscal do tributo, principalmente na seara do direito econômico, promovendo a economia nacional, bem como no caso extremo de guerra.

Aliás, em matéria constitucional, é a Suprema Corte brasileira que detém a última palavra e, por isso mesmo, é acurada ao prolatar uma sentença ou decisão, pois entende que as ciências – dimensão multifacetada –, como produção do intelecto humano, caminham de mãos dadas o tempo inteiro, calcadas na busca da certeza que mais se aproxima da verdade real – íntima convicção do magistrado. Por essa razão, as ciências jurídicas e humanas dignificam o homem que tem a responsabilidade de interpretar a lei, prestar jurisdição acima dos interesses individuais, entendendo que a norma, enquanto técnica, torna-se uma das vias por meio das quais se manifesta o direito, pacificando os ânimos dos litigantes.

Do ponto de vista histórico, é prudente lembrar que, desde 1776, na obra *A Riqueza das Nações*, Adam Smith, comentando a doutrina mercantilista e sob a influência do liberalismo emergente, conseguiu consolidar os preceitos de justiça e de capacidade contributiva, propondo que todos devem contribuir para as despesas públicas na razão de seus haveres, sendo que é na observância ou não observância do princípio da capacidade contributiva que consiste o que se denomina equidade ou falta de equidade da tributação.³⁸⁶ Desse modo, desde a época da economia clássica, já existia a preocupação de se levar em conta a capacidade econômica dos contribuintes para que estes, na medida de suas possibilidades, contribuíssem para a manutenção das despesas do Estado. É por isso que se diz que a economia e a

³⁸⁵ BRASIL, Constituição, 1988.

³⁸⁶ SMITH, Adam. *Riqueza das nações*. 6.ed. Lisboa: Fundação Colouste Gulbenkian, 2010. p. 485-489.

ciência tributária caminham de mãos dadas, visando ora à defesa do contribuinte dos possíveis abusos do Estado em relação ao poder de tributar ora à defesa deste para que possa tributar na medida certa, conforme o respectivo ordenamento jurídico tributário.

Sabe-se, no entanto, que o poder de tributar do Estado consiste em uma parcela da soberania estatal, de poder exigir tributos das pessoas sediadas dentro do polígono territorial que lhe pertence, sob a égide dos respectivos mandamentos constitucionais.

No que diz respeito à polêmica que emerge sobre a questão de qual seria o princípio da igualdade, o formal ou o material, que estaria inserido no âmbito do art. 31, inciso 1 da Constituição espanhola (C.E.) já referido, Rodríguez Bereijo leciona:

el principio de igualdad tributaria del art. 31.1 C.E. no se identifica, aunque lo integre, con el principio de igualdad del art. 14 [Constituição Espanhola: Art.14. Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social], sino que, más allá de este último y en conexión con el principio del art. 9.2 [Constituição Espanhola. Art.9, inciso 2: Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social], contiene un mandato de desigualdad o de diferenciación (tratar de manera desigual a lo que realmente es desigual) para lograr precisamente la igualdad real³⁸⁷. (grifo nosso).

A posição de Rodríguez Bereijo sobre o princípio de igualdade esmerilado no art. 31, inciso 1, da Constituição espanhola é relevante na pesquisa ora enfrentada, haja vista que, na condição de ex-membro do “Tribunal Constitucional Español”, sua opinião, em diversos artigos e decisões, é importante para a busca da compreensão dos motivos “del rechazo del Alto Tribunal”, quando se trata da análise do princípio da capacidade econômica, em ocasiões em que as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, impetram demanda na Justiça porque entendem que estão recebendo tratamento legal distinto apesar de possuírem a mesma capacidade

³⁸⁷ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Jurisprudencia Constitucional y ..., op. cit. p. 148.

econômica de outras para contribuir financeiramente em favor do Fisco, pela via da tributação.

Foi salientado, no desenvolvimento desta pesquisa de tese doutoral, ao se fazer referência às lições de Rui Barbosa, que “Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”. Nessa seara do pensamento tributário, a possibilidade de se outorgar um tratamento desigual entre indivíduos ou grupos tem sido contemplada desde épocas pretéritas no devenir da sociedade. Desse modo, no direito comparado espanhol, uma das primeiras sentenças do “Tribunal Constitucional español” defendia um tratamento desigual justificando e raciocinando coerentemente com o que Rui Barbosa assinalou:

[...] tal precepto [*él está refiriéndose al art. 14 C.E*] no establece un principio de igualdad absoluta que pueda omitir tomar en consideración la existencia de razones objetivas que razonablemente justifiquen la desigualdad de tratamiento legal. Y mucho menos que excluya la propia necesidad del establecimiento de un trato desigual que recaiga sobre supuestos de hecho que en sí mismos son desiguales y tengan por función precisamente contribuir al restablecimiento o promoción de la igualdad real, ya que en tal caso la diferencia de régimen jurídico no sólo no se opone al principio de igualdad, sino que aparece exigida por dicho principio y constituye instrumento ineludible para su debida efectividad³⁸⁸.

A jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal brasileiro segue raciocínio semelhante ao do “Tribunal Constitucional español”, como se pode observar, comparando-se a decisão acima com as antes mencionadas no decorrer deste trabalho. Não podia ser diferente, já que o direito ocidental tende a manter harmonia internacional, sobretudo no Estado democrático de direito.

Enfatize-se que o princípio da igualdade, ainda que já esmerilado nos textos constitucionais e infraconstitucionais, é, desde os tempos pretéritos até à atualidade, um dos princípios da maior complexidade hermenêutica que a humanidade trouxe a lume e tenta compreender sob as dimensões política, filosófica, econômica, social e jurídica. Na sociedade humana, independentemente de sua forma e estrutura organizacional, o princípio da igualdade é tema permanente de reflexão, investigação, interpretação e debate; porém sempre respeitando as

³⁸⁸ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. *Sentencia T.C. 3/1983, de 25 de enero de 1983*. Boletín Oficial del Estado, n. 41, 17 feb.1983. Suplemento del Tribunal Constitucional. Disponível em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1996-18656>. Acesso em: 18 fev. 2014.

balizas da lei, como mostra o seguinte excerto da ementa da sentença do Supremo Tribunal Federal prolatada quando do julgamento do ARE 691852 AgR / RS “[...] Esta Suprema Corte entende ser vedado ao Poder Judiciário, sob pretexto de atenção ao princípio da igualdade, atuar como legislador positivo estabelecendo isenções tributárias não previstas em lei. [...]”.³⁸⁹

Não resta dúvida de que o esforço pelo aumento da compreensão do princípio da igualdade na seara tributária vai continuar na medida da evolução e/ou do avanço do conhecimento do comportamento humano em sociedade e do aperfeiçoamento do direito como ciência. No entender de Norberto Bobbio,

O elenco dos direitos do homem se modificou, e continua a se modificar, com a mudança das condições históricas, ou seja, dos carecimentos e dos interesses, das classes no poder, dos meios disponíveis para a realização dos mesmos, das transformações técnicas, etc.³⁹⁰

Atribui-se a Heráclito de Éfeso (540 a.C. - 470 a.C) a ideia de que a única coisa permanente no mundo sensível é a mudança: “Não se pode entrar duas vezes no mesmo rio.”³⁹¹ Em sendo assim, o direito tributário vai sendo aperfeiçoado na medida da evolução socioeconômica do Estado, ora para aumentar ou reduzir a carga tributária ora para controlar a sonegação e a fraude fiscal. Para isso, ele implementa o uso de tecnologia em nível do *state of the art*.

Destarte, tentando aumentar a compreensão do princípio da igualdade, verifica-se que, na seara jurídica, assiste-se à evolução sensível e dogmática do princípio da igualdade – ressaltando-se que a dogmática tributária é a ciência que estuda as normas jurídicas tributárias –, o qual se desenvolveu em três concepções diferentes: [a.] o princípio da igualdade perante a lei, este com significado meramente formal; [b.] o princípio da igualdade perante a lei, todavia sob uma concepção material; e [c.] o princípio da igualdade sob a dimensão real, tentando a obtenção da igualdade de oportunidades como concretização da ideia de justiça

³⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 691852 AgR / RS – Rio Grande do Sul. Agravante: Mariza Chagas. Agravado: União. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 05 nov. 2013. Publicado em: 21 nov. 2013l. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22princ%EDpio+da+igualdade%22%2C+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nly99y8>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

³⁹⁰ BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 18.

³⁹¹ BORNHEIM, Gerd A. (Org). Os filósofos pré-socráticos. São Paulo: Cultrix, 2008. p. 41.

social. A Carta Maior brasileira de 1988 refere-se à justiça social, *caput* do art. 170, e se fundamenta em nove princípios, estampados em cada um de seus nove incisos. Ao se falar em justiça social, necessariamente se traz a lume o conceito e a aplicação prática do princípio de desigualdade, ora formal ora material, e com bastante densidade a ideia da igualdade no escopo da justiça social.

Desse modo, verifica-se que a Suprema Corte brasileira construiu sólida jurisprudência na concretização da justiça social, como se pode observar no seguinte excerto da ementa da sentença resultante do julgamento do RE 648622 Agr. / DF:

[...] Pela intervenção o Estado, com o fito de assegurar a todos uma existência digna, de acordo com os ditames da justiça social (art. 170 da CF), pode restringir, condicionar ou mesmo suprimir a iniciativa privada em certa área da atividade econômica.[...] ³⁹² (grifo nosso).

O Supremo Tribunal Federal, portanto, prestigia o princípio da igualdade em seus diversos julgados, levando em conta as três dimensões da igualdade referidas no parágrafo anterior. Eis excertos de trechos relevante das ementas de algumas decisões. O da decisão sobre o julgamento da ADI 3330/DF mostra a relevância plausível com que o STF o reverencia como princípio constitucional,

[...] Com o que se homenageia a insuperável máxima aristotélica de que a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, máxima que Ruy Barbosa interpretou como o ideal de tratar igualmente os iguais, porém na medida em que se igualem; e tratar desigualmente os desiguais, também na medida em que se desigualem. [...] ³⁹³ (grifo nosso).

Nessa mesma seara, o Supremo Tribunal Federal se pronunciou ao julgar o MS 26690 / DF:

³⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RAgravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 648622 AgR / DF – Distrito Federal. Agravante: União. Agravado: Companhia Açucareira Paraíso. Relator: Min. Luiz Fux. Intervenção do estado no domínio econômico. Julgamento em: 20 nov. 2012. Publicado em: 22 fev. 2013m. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22justi%27a+social%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kukwq5n>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

³⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3330 / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 10 jun. 2008. Publicado em: 22 mar. 2013n. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22justi%27a+social%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kukwq5n>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

[...] 5. A igualdade, desde Platão e Aristóteles, consiste em tratar-se de modo desigual os desiguais. Prestigia-se a igualdade, no sentido mencionado quando, no exame de prévia atividade jurídica em concurso público para ingresso no Ministério Público Federal, dá-se tratamento distinto àqueles que já integram o Ministério Público. [...].³⁹⁴ (grifo nosso).

Por outro lado, no julgamento da ADI 3305 / DF, o Supremo Tribunal Federal reafirmou o prestígio do princípio da igualdade, pois, no seguinte excerto da respectiva ementa, observa-se a coerência da jurisprudência sobre a relevância desse princípio:

[...] A concreção do princípio da igualdade reclama a prévia determinação de quais sejam os iguais e quais os desiguais. O direito deve distinguir pessoas e situações distintas entre si, a fim de conferir tratamentos normativos diversos a pessoas e a situações que não sejam iguais. [...].³⁹⁵ (grifo nosso).

Não foi diferente no julgamento da RE 154027 / SP:

[...] II. - Princípio isonômico: a sua realização está no tratar iguais com igualdade e desiguais com desigualdade. No caso, o número de prestações do imposto teve por base beneficiar com prazo de pagamento mais dilatado os contribuintes menos favorecidos de recursos. [...].³⁹⁶ (grifo nosso).

Desse modo, fica evidente que a Constituição brasileira não é uma folha de papel em branco, e sim a programaticidade da internalização, na mente dos cidadãos, dos princípios nela esculpidos, fruto da interpretação, por parte do constituinte originário, das aspirações e dos anseios do povo, mantida zelosamente sob a guarda do Supremo Tribunal Federal.

³⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 26690 / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 11 julho. 2007. Publicado em: 19 dez. 2008g. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22justi%E7a+social%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kukwq5n>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

³⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3305 / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 13 set. 2006. Publicado em: 24 nov. 2006a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+3305+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mbukh7h>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

³⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 154027 / SP – São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento em: 25 nov. 1997. [Publicado em: 1997]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+154027+%29&base=baseAcordao s&url=http://tinyurl.com/kl85ucs>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

Voltemos às decisões do Tribunal Constitucional espanhol, que elucidou, de forma diáfana, o escopo do art. 9, inciso 2, da Constituição espanhola³⁹⁷:

con esta disposición se está superando el más limitado ámbito de actuación de una igualdad meramente formal y propugnando un significado del principio de igualdad acorde con la definición del artículo 1º³⁹⁸, que constituye a España como un Estado democrático y social de derecho [...].³⁹⁹ (grifo nosso).

Persistindo na busca da relação entre a igualdade e a capacidade econômica, Palao Taboada elaborou uma construção importante sobre esse tema. Ele chama a atenção para o propósito do caráter instrumental do princípio da igualdade, que, para ele, é “puramente formal y abstracto, que se limita a afirmar que deben tratarse por igual las situaciones iguales, pero no proporciona un criterio para determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales”⁴⁰⁰. Isto é, de acordo com esse doutrinador, para se alcançar a concretude do princípio da igualdade necessário se faz auxiliar-se em medidas externas que possibilitem concretizar o conteúdo, em si, da igualdade, já que esse é um princípio sociopolítico, necessitando-se da técnica para se poder determinar a verdadeira realidade dos contribuintes. No entanto, deve-se salientar que o texto da Constituição espanhola é bastante abstrato, cabendo ao intérprete constitucional e à doutrina, baseados na hermenêutica, conceber a interpretação para o caso concreto na aplicação do princípio da igualdade.

No ordenamento jurídico brasileiro, essa dificuldade formal e abstrata foi superada tanto pela legislação constitucional como pela infraconstitucional, como se observa na bem sedimentada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acima referida.

Luis Villacorta Mancebo enfatiza que

³⁹⁷ Constituição Espanhola, art. 9, inciso 2: “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.” (ESPAÑA, 1978).

³⁹⁸ Constituição Espanhola, art.1. “1: España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político. 2. La soberanía nacional reside en el pueblo español, del que emanan los poderes del Estado. 3.La forma política del Estado español es la Monarquía parlamentaria”. (ESPAÑA, 1978).

³⁹⁹ ESPAÑA, Constituição, 1983.

⁴⁰⁰ PALAO TABOADA, C. “Nueva visita al principio de capacidad contributiva”. *Revista española de Derecho financiero*, n. 124, oct. 2005, p. 771.

La idea de igualdad es tan fascinante que se invoca desde todos los posicionamientos jurídicos, aunque de inmediato se mantengan eventualmente opiniones muy diferentes respecto al tratamiento igualitario que en realidad procede aplicar. Es por ello lógico que el concepto de igualdad haya naturalmente experimentado transformaciones profundas al variar no sólo la ordenación del Estado – su forma específica – sino también al evolucionar el momento histórico aun sin producirse un cambio estructural del sistema político, si bien aquí los cambios sean más sutiles. En este sentido, ha podido afirmarse que la realización práctica del principio de igualdad queda en amplia medida supeditada a la cultura espiritual de cada época y espacio territorial, toda vez que si ciertamente el significado del mismo está determinado por el orden constitucional – en la medida de lo posible –, también lo va a estar, y no en menor grado, por la atmósfera política, social y jurídica de cada Estado concreto.⁴⁰¹ (grifo nosso).

Jean-Jacques Israel ensina que, “Se existe um real direito à igualdade – esta é inerente à natureza do homem –, não é possível falar de igualdade absoluta.” Não se trata, portanto, de uma concepção igualitária, que seria, aliás, contrária à natureza humana em si mesma; trata-se de impedir que possam ser consagradas desigualdades que não poderiam ser justificadas. Nesse sentido, o tratamento diferente insuscetível de justificação que pode ser infringido a uma pessoa é qualificado como discriminação. O direito à igualdade se traduz, portanto, efetivamente, por um direito à não discriminação.⁴⁰²

Palao Taboada pensava que era necessário, então, “un criterio que resuelva [*resolviera*] este problema, criterio que en el caso de las normas tributarias viene dado precisamente por la capacidad contributiva, sobre la cual se traslada, en consecuencia, todo el peso de la aplicación del principio de igualdad”⁴⁰³. Esse se constituiu no primeiro passo para trazer a lume a relação entre o princípio da igualdade e o da capacidade econômica e, naturalmente, se entendeu que este último poderia ser a medida ideal para concretizar o primeiro, sendo um princípio dele derivado. O princípio da capacidade econômica contra-arrestaria o caráter puramente formal do princípio da igualdade, dando-lhe certo patamar de realidade de que o princípio da igualdade precisa. Apesar de a igualdade ser considerada um atributo próprio do ser humano, também é considerada com o escopo da virtude do

⁴⁰¹ VILLACORTA, M. L. *Principio de igualdad y Estado social: apuntes para una relación sistemática*. Santander: Servicio de publicación de la Universidad de Cantabria, 2006. pp. 25-26.

⁴⁰² ISRAEL, Jean-Jacques. *Direito das liberdades fundamentais*. Barueri: Manole, 2005. p.454.

⁴⁰³ PALAO TABOADA, C. Nueva visita al principio de ..., op. cit., p. 771.

justo, uma qualidade moral no seio particular do indivíduo. Afinal o que é igualdade? Wilson Engelmann entende que “[...] a igualdade surge como uma demonstração de equilíbrio, de respeito às diferenças”.⁴⁰⁴ Desse modo, pode-se imaginar que a igualdade tem em sua origem, a preocupação com o excesso e o equilíbrio. Essas duas noções devem guiar qualquer reflexão acerca do princípio da igualdade⁴⁰⁵. A partir daí, poderia fazer-se um juízo de igualdade no caso concreto. No ordenamento jurídico brasileiro, esse óbice foi superado, conforme acima exposto, tanto pela dogmática, desde os tempos de Rui Barbosa, como pela doutrina e a jurisprudência na linha do tempo, desde a entrada em vigor da Constituição federal do Brasil em 1988.

Ainda se comentando as reflexões gnosiológicas de Palao Taboada, ele entende que a igualdade não é apenas a exigência legal (formal) de um tratamento igualitário para todos os indivíduos. Sustenta que, para complementar a carência do conceito de igualdade, incluiu em seus estudos um segundo matiz de opinião (conceito) do princípio de igualdade, *“cuya concepción más acabada se debe a Gerhard Leibholz, C. equivale a una prohibición de discriminaciones arbitrarias, entendiéndose por tales las no razonables o contrarias a la conciencia jurídica o a la naturaleza de la cosa”*⁴⁰⁶.

A jurisprudência e a doutrina brasileira não consideram o princípio da igualdade como discriminação arbitrária, entendendo que ele tem proteção constitucional. Por isso mesmo, o Supremo Tribunal Federal o vem utilizando como fundamento de julgamento em suas decisões, sobretudo no controle concentrado de constitucionalidade. É que a Suprema Corte entende que esse princípio prima pela materialidade segundo o caso concreto.

Ainda sobre igualdade, cabe destacar que, apesar de o artigo 5º da Constituição brasileira de 1988, literalmente, estipular a igualdade perante a lei, é pacífico o entendimento de que o princípio da igualdade obriga tanto o legislador quanto o aplicador da lei, razão por que emergiu a clássica diferenciação entre a igualdade na lei e a igualdade perante a lei conforme o art. 5º da Constituição.

Devido à estelar relevância que esse princípio tem no sistema tributário brasileiro, mesmo estando previsto na cabeça do art. 5º, o legislador constituinte

⁴⁰⁴ ENGELMANN, Wilson. *O princípio da igualdade*. São Leopoldo: Sinodal, 2008. Op.cit., p. 19.

⁴⁰⁵ ENGELMANN, Wilson. *O princípio da igualdade*. São Leopoldo: Sinodal, 2008. Op.cit., p. 20.

⁴⁰⁶ PALAO TABOADA, C. Nueva visita al principio de ..., op. cit., p. 630.

originário achou por bem reiterá-lo no artigo 150, II, na “Seção II – Das limitações do poder de tributar” do texto constitucional. Na verdade, a Constituição de 1988 esmerilou, no texto constitucional, balizas limitadoras do poder de tributar do Estado, sob a luz dos princípios fundamentais, começando pela dignidade da pessoa humana, constante no art. 1º, inciso III, e presente também em diversos artigos do texto magno.

Desse modo, o princípio da igualdade foi, é e será o mais estudado pela doutrina, haja vista que, na correta aplicação na seara tributária, se realça a proteção à dignidade da pessoa humana – razão de ser do Estado. Por isso mesmo é que, tratando de suas contribuições para o entendimento pragmático do princípio de igualdade, Palao Taboada diz:

Partiendo de la primera de las concepciones mencionadas del principio de igualdad, en el ámbito tributario la medida de igualdad se busca en la capacidad contributiva. Para la segunda, la capacidad contributiva no es sino una concretización (en su caso positivizada constitucionalmente) del principio general de igualdad, cuyo modo de operar es igual al de éste; es decir que serían admisibles discriminaciones no fundadas en diferencias de capacidad contributiva siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no fuesen arbitrarias o irrazonables⁴⁰⁷.

Felipe Romero Garcia, seguindo a linha de raciocínio de Palao Taboada, afirma:

La relación entre los principios de capacidad económica e igualdad es un tema complejo, frente al que la doctrina ha mostrado posiciones divergentes. Si se entiende que el principio de igualdad es puramente formal, encuanto que se limita a exigir que las situaciones iguales sean igualmente tratadas, pero sin que de él se derive el criterio que haga posible determinar cuándo dos situaciones son iguales o desiguales, será necesario acudir a criterios externos; en este caso, la capacidad económica aparecerá como la medida de la igualdad.⁴⁰⁸

O sistema tributário brasileiro veda a discriminação arbitrária do contribuinte, por isso a capacidade econômica é a concretude do JUSTO no escopo do princípio da igualdade. Isto é, sob essa ótica, a capacidade econômica é a

⁴⁰⁷ PALAO TABOADA, C. Nueva visita al principio de ..., op. cit., p. 630.

⁴⁰⁸ ROMERO GARCIA, F. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz: Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005. p. 211.

expressão pragmática da fase material da igualdade, estampada no texto constitucional de 1988. Por isso se diz que o princípio da capacidade econômica está contido na estrutura do princípio da igualdade.

Destarte, a capacidade contributiva, como princípio constitucional tributário, faz parte do núcleo duro que o Supremo Tribunal Federal leva em conta – a materialidade, e não apenas a formalidade da norma – no julgamento dos litígios sobre tributação que lhe são levados para decidir. Eis excerto da ementa sobre o julgamento do ARE 643686 RG / BA; *verbis*:

[...] 2. No tocante aos tributos incidentes sobre o patrimônio das empresas públicas e das sociedades de economia mista, desde a ACO nº 765, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, na qual se tratava da imunidade da ECT relativamente a veículos de sua propriedade, iniciou-se, no Tribunal, a discussão sobre a necessidade de que a análise da capacidade contributiva para fins de imunidade se dê a partir da materialidade do tributo. 3. Capacidade contributiva que deve ser aferida a partir da propriedade imóvel individualmente considerada e não sobre todo o patrimônio do contribuinte. Noutras palavras, objetivamente falando, o princípio da capacidade contributiva deve consubstanciar a exteriorização de riquezas capazes de suportar a incidência do ônus fiscal e não sobre outros signos presuntivos de riqueza. [...] ⁴⁰⁹.

Pode-se perceber, nesse excerto da decisão sobre o ARE 643686 RG / BA, que a capacidade contributiva, como parte da engrenagem do sistema de princípios constitucionais tributários, e a igualdade (princípio-gênero) se concretizam harmonicamente nesse princípio, que, aliás, é um princípio-espécie, conforme a doutrina referida acima.

Luis Villacorta Mancebo salienta que

En el constitucionalismo democrático la formulación que se ha hecho clásica acerca del significado de la igualdad es la desarrollada en su tesis doctoral por G. Leibholz, como punto de partida, dada la nueva estructura constitucional de la República Weimar, el Legislador había dejado de ser omnipotente al estar limitado en el nuevo ordenamiento por las garantías constitucionales de los derechos fundamentales del individuo – que preceden, considera, al Estado –, entre los que

⁴⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Recurso Extraordinário 643686 RG / BA – Bahia. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 16 set. 2013. Publicado em: 06 maio 2013o. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28capacidade+contributiva+tribut%E1ria%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/k84txzd>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

incluye el principio de igualdad y su protección frente al poder discrecional del propio Legislador.⁴¹⁰

Destarte, pelo que já foi exposto no andamento deste trabalho de tese doutoral, não resta dúvida sobre a íntima relação que existe entre os princípios da capacidade econômica – princípio-espécie – e o da igualdade – princípio-gênero. Aliás, nunca deve existir contradição entre os princípios constitucionais, e sim complementaridade. Isso não quer dizer que não exista hierarquia entre eles, ainda que tênue, tal como a que existe entre igualdade, considerada princípio-gênero, e capacidade econômica.

Vale ressaltar que sempre que houver dupla interpretação da norma, é de bom alvitre valer-se dos princípios para encontrar a melhor interpretação para o caso concreto, haja vista que eles possuem maior densidade axiológica e, por isso, naturalmente, são vetores para as soluções interpretativas na prestação jurisdicional do Estado.

Desse modo, pontualmente, ao se analisar jurisprudência do Magno Tribunal espanhol, verifica-se a relação biunívoca entre esses princípios. O Tribunal espanhol não conhece as demandas tributárias que, fundamentadas no art. 14 da Constituição, denunciam a existência de discriminação por diferenciação, isto é, demandas nas quais se exige uma desigualdade de trato levando-se em conta a diferença de supostos ou de situação econômica das partes envolvidas. Os fundamentos esmerilados no art. 14 não têm por escopo os princípios tributários. Por mais que seja elevada a quantidade de demandas sobre essa questão, os motivos da decisão do Tribunal não mudaram na linha do tempo, como mostra a célebre sentença, que deu origem à STC 27, de 20 de julho de 1981⁴¹¹, em que ele teve a oportunidade de se pronunciar sobre o alcance e o conteúdo dos princípios constitucionais específicos da ordem tributária, para assinalar que

el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello – *porque la igualdad que aquí se reclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad*– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución: *una cierta desigualdad*

⁴¹⁰ VILLACORTA M., L. Principio de igualdad ..., op. cit., p. 40.

⁴¹¹ ESPAÑA, STC 27, de 20 de julho de 1981, op.cit.

*qualitativa es indispensable para entender cumplido este principio. Precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta*⁴¹².

A partir desse entendimento do Tribunal Constitucional espanhol, gerou-se uma verdadeira doutrina sobre esses dois princípios, a qual passou ser, desse modo, uma leitura obrigatória – paradigma e/ou precedente jurídico – para o estudioso que queira compreender a relação estreita entre os princípios da capacidade econômica e da igualdade, na seara tributária. Desse modo, a posição jurisprudencial do Tribunal Constitucional espanhol permanece petrificada conforme a Sentencia 55/1998, de 16 de marzo de 1998:

Allí hemos declarado – y no es ocioso reproducirlo – que ‘no toda proclamación constitucional del principio de igualdad se puede reconducir, sin más, a la efectuada por el art. 14 CE’ y que ‘*específicamente no lo es, en cuanto aquí interesa, la del principio de igualdad en materia tributaria contenida en el art. 31 CE, como así lo ha declarado con rotundidad este Tribunal en diversas ocasiones [...]. [...] si bien ello no significa que este Tribunal no pueda llegar a apreciar [...] una infracción del art. 14 por la Ley Tributaria, sí excluye claramente que, so capa de una invocación meramente formal del art. 14 CE, en realidad el recurrente de amparo venga a apoyarse en el art. 31.1 CE, precepto este que, como se ha dicho, no puede servir de fundamento a una pretensión en este proceso constitucional, por imperativo del art. 53.2 CE y del art. 41.1 LOTC (todo ello en STC 159/1997, fundamento jurídico 3.o, también reproducido en STC 183/1997, fundamento jurídico 3.o).*⁴¹³

Pode-se concluir que a jurisprudência espanhola consagra várias classes ou tipologias de igualdade, isto é: a **igualdade material**, cujo berço é o art. 9.2 da Constituição; a **igualdade formal**, ante a lei, esculpida no art. 14 da Constituição; e a **igualdade no sistema tributário**, conforme o art. 31 dessa Carta Política. Desse modo, o Tribunal chega a separar o âmbito de atuação das igualdades formal e material, não obstante a opinião da doutrina e também da lógica, segundo as quais o art. 9.2 da Constituição apresenta, de certa forma, a função de complementar o art. 14. Assim,

⁴¹² ESPAÑA, STC 27, de 20 de julho de 1981, op.cit.

⁴¹³ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 55/1998, de 16 de marzo de 1998. Boletín Oficial del Estado, n. 96, p. 10, 22 abr. 1998b. Suplemento del Tribunal Constitucional. Disponível em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1998-9464>. Acesso em: 14 out. 2013.

la igualdad a que se refiere el art. 14 C.E lo es ante la Ley y ante la aplicación de la Ley. Lo que no protege dicho precepto constitucional, como derecho fundamental, es la legítima aspiración a la igualdad material o de hecho, frente a desigualdades de trato que no derivan de criterios jurídicos discriminatorios, sino de otras circunstancias objetivas y razonables.⁴¹⁴

Como tem deixado claro o Alto Tribunal

Aunque en el Auto en el que se propone la cuestión, las normas constitucionales relativas a la igualdad se citan todas ellas conjuntamente, no es impertinente señalar que no todas tienen el mismo carácter y el mismo alcance. Así, el art. 1.1 menciona la igualdad junto con la libertad, la justicia y el pluralismo político como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. En cambio, el art. 14, como es bien sabido, en un capítulo dedicado a los derechos y libertades, consagra la llamada igualdad ante la Ley y la interdicción de discriminaciones por razón de nacimiento, raza, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancias personal o social, mientras que en el art. 31.1 el principio de igualdad, junto con el de progresividad y el de capacidad económica, es considerado como criterio inspirador del sistema tributario. Estos preceptos, el art. 14 y el 31, como algunos otros que podrían citarse (v. Gr. el art. 9.2) son reflejo del valor superior consagrado en el art. 1, pero no tienen todos ellos el mismo alcance, ni poseen la misma eficacia⁴¹⁵. (grifo nosso).

Além disso, o Tribunal Constitucional fez uso de suas próprias construções jurisprudenciais para legitimar o tratamento desigual dado pelo legislador. Refere-se à permissão concedida ao Poder Legislativo para dar um tratamento diverso a pessoas ou grupos, pois, para o órgão constitucional,

Diversidad, sin embargo, no es discriminación, ni es situación por sí sola que contravenga el art. 14, según una constante doctrina de este Tribunal, que, por sobradamente conocida, es ahora ocioso citar de manera pormenorizada. Puede el legislador diferenciar los efectos jurídicos que haya de extraer de supuestos de hechos disímiles, en atención a la consecución de fines constitucionalmente lícitos. Tratándose de tributos de carácter local, nada impide que las normas que los ordenen, atiendan a esta diferenciación de situaciones y de finalidades a conseguir, estableciendo regímenes jurídicos que pueden ser, por lo menos parcialmente, distintos⁴¹⁶.

⁴¹⁴ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 54/1993, de 15 de febrero de 1993. Boletín Oficial del Estado, n. 69, p. 6, 2 mar. 1993a. Suplemento del Tribunal Constitucional. Disponible em: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1993-7641>. Acesso em: 11 nov. 2013.

⁴¹⁵ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 19/1987, de 17 de febrero de 1987a. Disponible em: <<http://online.lexnova.es/servicesLXOL/visordoc?signatura=5B0224548DC1F81CC5CA41974EED3B5D>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

⁴¹⁶ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia T.C. 19/1987.... op. cit.

O Tribunal salienta que é possível compreender que a igualdade, no âmbito tributário, não se baseia unicamente na capacidade econômica do contribuinte, mas leva em conta também que ela sofre igualmente a influência dos princípios tributários da progressividade do sistema tributário, da generalidade da imposição, da justiça tributária, entre outras; isto é, apresenta uma série de argumentos que parecem guardar coerência entre si.

A STC 46/2000, por sua vez, consolidou e modulou o alcance do princípio de igualdade esmerilado no art. 14 da Constituição espanhola. Na referida sentença, o Magno Tribunal espanhol salientou que

la posible inconstitucionalidad que se imputa al artículo 27.6.2 de la Ley 44/1978 [...], por su eventual contradicción con el principio de igualdad, no reside realmente en un trato desigual contrario al artículo 14 CE, por estar basada en una diferenciación de índole subjetiva, sino en una desigualdad fundada en elementos objetivos, que es la contemplada en el art. 31.1 CE⁴¹⁷.

Mantendo a coerência jurídica, acrescenta que *“La igualdad ante la Ley – en la Ley tributaria, en ese caso –, resulta, pues, indisociable de los principios de capacidad económica, así como de los de generalidad, justicia y progresividad, que se enuncian en el último precepto constitucional citado”*⁴¹⁸. O conteúdo dos debates durante o julgamento, devidamente transcritos, corroboram no sentido de afirmar que o Tribunal Constitucional espanhol escolheu os argumentos plausíveis para evitar a análise de controvérsias ou incoerências quanto ao princípio de igualdade em sua acepção subjetiva, isto é, aquelas que violam a igualdade material e que não levam em conta a capacidade individual do contribuinte, e ignoram sua situação particular.

Desse modo, percebe-se que é estreita a relação entre o princípio da igualdade e o da capacidade econômica. O princípio da capacidade econômica serve de fundamento criterioso para personalizar o caráter geral do da igualdade; porém é possível que este seja, em determinadas circunstâncias, um obstáculo para que o Tribunal Constitucional espanhol aprecie e julgue as demandas nas quais haja

⁴¹⁷ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 46/2000, de 17 de febrero de 2000a. *Boletín Oficial del Estado*, n. 66, pp. 60-65, 17 mar. 2000a. Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2000-5101>>. Acesso em: 15 dez. 2013.

⁴¹⁸ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia T.C._46/2000.... op. cit.

um grave atentado à capacidade econômica do contribuinte pela inobservância do princípio da igualdade. Desse modo, ao fazer uso das diferentes acepções sobre o conceito de igualdade, o Tribunal colocou, na prática, uma jurisprudência um tanto confusa, pois, de um lado, indica que a igualdade estilizada no artigo 31.1 da Constituição é objetiva, formal, e, de outro, entendeu que ela é distinta da do art. 14, pois a influência da progressividade e da generalidade dá origem à possível casuística com variados matizes que não permitem a apreciação de uma possível alegação de desigualdade tributária. Por isso se considera que o Tribunal Constitucional espanhol deu lugar a um conceito de igualdade “*sui generis*”, que possibilita uma tributação diferente entre dois contribuintes que gozam de uma mesma capacidade tributária, o que leva a tributar, de maneira igual, dois sujeitos de capacidades econômicas diferentes. Na verdade, a visão do Tribunal é pró-ativa – isto é, visa agir estrategicamente, evitando ou resolvendo situações que no futuro, poderam vir a gerar problemas na seara tributária – holística (compreensão do fenômeno da tributação na sua totalidade) e sistêmica (isto é, compreensão do todo a partir de uma análise global das partes ou subsistemas da estrutura do ordenamento jurídico-tributário e da interação entre estes subsistemas). Duas pessoas podem até ter a mesma capacidade econômica para contribuir, porém ambas têm diferentes motivos legais para a redução do percentual a contribuir, como: número de dependentes, tratamento da saúde, entre outros.

Nessa linha de raciocínio, Emilio Albi Ibañez enfatiza que

El principio de capacidad económica o de pago es considerado comúnmente como un principio tributario fundamental, siendo la regla básica en el reparto o distribución de la carga tributaria. Hacia el logro de alcanzar el objetivo de una tributación según la capacidad económica, se dirigen los demás principios del sistema tributario (igualdad, generalidade, progresividad, justicia, etc).⁴¹⁹

Por outro lado, Enrique Evans de la Cuadra e Eugenio Evans Espiñeira salientam que “*La igualdad tributaria es una consecuencia de la igualdad de todas las personas ante la ley, a su vez, que es una de las bases del sistema republicano de gobierno. Por ello, su reconocimiento aparece en casi todos los ordenamientos*

⁴¹⁹ ALBI IBAÑEZ, Emilio. *Sistema fiscal español I: imposición directa, doble imposición internacional, hacienda local*. 24.ed. Barcelona: Book Print Digital, 2009. p. 3.

constitucionales".⁴²⁰ Na mesma linha de raciocínio holístico sobre a pragmaticidade do princípio da igualdade no tecido social no que diz respeito à seara tributária, materializado na implementação do princípio da capacidade econômica Felipe Romero García entende que, "*En un Estado Social y de Derecho, la proclamación del principio de igualdad va más allá de la mera igualdad formal (igualdad de derechos, garantías y oportunidades jurídico-públicas y jurídico-privadas); no se trata sólo de igualdad ante a ley, sino que debe procurarse que los ciudadanos lleguen a encontrarse en una verdadera y efectiva situación de igualdad*".⁴²¹

Desse modo, busca-se, com a implementação do princípio da igualdade na seara tributária, salvaguardar a dignidade da pessoa de tal maneira que esta possa desenvolver-se plenamente no seio socioeconômico e venha a participar efetivamente na vida política, econômica, social, cultural e jurídica da nação. Eis aí o papel do Estado em oferecer condições que possibilitem a igualdade plena de todos os segmentos sociais.

No ordenamento jurídico brasileiro, as questões sobre a aplicação dos dois princípios discutidos nos parágrafos anteriores no seio do Tribunal Constitucional espanhol estão pacificadas pela monumental jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, acorde com o entendimento dos dispositivos constitucionais e da legislação infraconstitucional; afinal, a Corte brasileira, além da guarda da Constituição, detém a última palavra na interpretação e aplicação da Constituição de 1988. No entanto, o volume de demandas impetradas na justiça não é pequeno, o que se deve à complexidade natural do sistema tributário pátrio. Por outro lado, o comportamento humano, desde que se tem notícia da aplicação dos tributos pelo Estado em sua forma primitiva, tem revelado a disposição dos cidadãos de pagar o menos possível, recorrendo, por vezes, a artifícios que beiram a ilicitude, como a fraude fiscal, a criação de "*paper companies*" – mediante constituição de empresas de fachada, para fugir-se às obrigações fiscais –, a sonegação fiscal, entre outras formas de evadir-se da arrecadação de tributos em favor do Fisco.

Essa natureza de conduta traz consequências sociais, pois o Estado, com menos recursos financeiros, vê-se limitado na prestação de serviços públicos. O Supremo Tribunal Federal, firmou sólida jurisprudência penalizando essa espécie de

⁴²⁰ EVANS DE LA CUADRA, E., EVANS ESPÍÑEIRA, E. *Los tributos ante la Constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997. p. 52.

⁴²¹ ROMERO GARCÍA, F. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz: Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005, p. 186.

conduta ilícita, como mostra este excerto da ementa da decisão do HC 122310 / PR – Paraná –, julgado em 10/06/2014:

[...] a paciente foi condenada a 2 (dois) anos e 11 (onze) meses de reclusão, em regime aberto, pela prática do crime previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90, tendo a Corte Regional, em sede de apelação, assentado que “se os agentes omitiram informação ou prestaram declaração falsa às autoridades fazendárias, reduzindo ou suprimindo, com isso, tributo e qualquer acessório, perfectibilizado estará o tipo penal. Na espécie, o dolo exigido no artigo 1º, I e II da Lei nº 8.137/90 ficou configurado por ter o réu realizado conscientemente fraudes e mal formações na escrita fiscal, demonstrando agir para a proposital sonegação de tributos”.⁴²² (grifo nosso).

A Lei nº 8.137/90 define crimes contra a ordem tributária, econômica, formando parte do sistema jurídico que coíbe condutas ilícitas na seara tributária. Apesar disso, a justiça está assoberbada de disputas judiciais envolvendo crimes contra a ordem tributária

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento de que

As imputações de diversas fraudes fiscais e contábeis, falsidade de registro, branqueamento de capitais e abuso de confiança correspondem no Brasil, em tese, aos crimes de sonegação fiscal, sonegação previdenciária, falsidade ideológica, lavagem de dinheiro, bem como delito falimentar.⁴²³

O Estado, necessariamente, tem que ter um preparo tecnológico de ponta para limitar os ilícitos tributários por parte dos contribuintes; por sua vez, o contribuinte também deve controlar o manejo que a administração pública dá aos tributos. Instrumentos jurídicos não faltam no sistema jurídico pátrio, tanto para o Estado como para o contribuinte zelarem pelo bom uso dos recursos fiscais.

⁴²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 122310 / PR – Paraná. Crime contra a ordem tributária. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 10 jun. 2014. Publicado em: 01 jul. 2014e. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28fraude+fiscal%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lepgj9u>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

⁴²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Extradição 1195 / República da Finlândia. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 12 maio 2011. Publicado em: 01 jul. 2014f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28fraude+fiscal%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lepgj9u>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

6.6 O PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE

Antes de adentrar na doutrina, na legislação, na jurisprudência e nos costumes sobre o princípio da solidariedade na seara do direito tributário, considera-se conveniente compreender o significado do vocábulo *solidariedade*, que, em si, traduz o sentido do que é total, ou por inteiro, ou pela totalidade. A Real Academia Española define “*Solidaridad: Modo de derecho u obligación in sólido. Adhesión circunstancial a la causa o a la empresa de otros.*”⁴²⁴ Desse modo, revela-se a solidariedade numa comunidade de interesses, ou uma corresponsabilidade pelo bem comum.

No entanto, no sentido jurídico, a solidariedade configura a consolidação em unidade de um vínculo jurídico diante da pluralidade de sujeitos ativos ou passivos de uma obrigação, a fim de que somente se possa cumprir por inteiro.⁴²⁵

A solidariedade, como princípio constitucional, ganha corpo na república (do lat. *res publica*), que é a organização do Estado cuja máxima autoridade política é eleita pelos cidadãos alistados na forma da Lei nº 4.737, de 1965 (Código Eleitoral brasileiro), e, excepcionalmente, pelo Congresso Nacional.

O Brasil é uma república, tal como estipula o art. 1º da Carta Magna de 1988: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”⁴²⁶. Na república – forma de governo –, o Estado é o protetor supremo dos interesses materiais e morais dos cidadãos sediados no território sob sua soberania. Essa forma de governo é baseada na igualdade formal dos cidadãos. Os detentores do poder político o exercem pela via eletiva, de forma representativa e transitória. Por essa modalidade de governo, os tributos são instituídos pelos entes políticos, conforme estipulado pela Constituição, e arrecadados na forma da lei. O princípio constitucional da solidariedade é o que justifica a retirada, pelo Estado, de parte da riqueza das pessoas via tributação, na medida de sua capacidade econômica, para custear as despesas da administração pública.

Destarte, não podia ser diferente, sendo o Estado a organização que administra a coisa pública, isto é, aquilo que não pode ser considerado propriedade

⁴²⁴ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, op.cit.

⁴²⁵ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 680-681.

⁴²⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

privada, senão da sociedade toda. Sem sombra de dúvida, são os cidadãos sediados no polígono geográfico sob seu domínio soberano que, solidariamente, devem sustentá-lo via imposição tributária; por sua vez, o Estado deve gerir os recursos públicos competitivamente, em prol do bem comum. Desse modo, a instituição de tributos deve alinhar-se ao princípio republicano. A competência tributária é conferida aos entes da Federação brasileira e, de maneira alguma, poderão afrontar os princípios tributários da Constituição federal de 1988.

José Manuel Bermudo Ávila entende que

[...] el fin del estado es possibilitar la existència de una comunidade racional. Por ser “*comunidad*”; há de haber una identidad cultural y moral, un proyecto de vida comun; y en consecuencia, la igualdad y la solidariedad deben ser determinaciones de la voluntad de cada uno de sus miembros. Por ser “*raciona*”, la identidad, la opción por la voluntad colectiva, ha de ser un proceso libre y individual.

Este caracter “*raciona*”, que para nosotros constituye un principio, no estava presente en Maquiavelo. Por eso el florentino veía la constitución de la comunidad como obra de la figura personalizada del príncipe; nosotros, em cambio, contemplamos la misma como obra de todo un pueblo a través de um sistema complejo de representaciones. La “*racionalidad*” exige la intención libre y voluntaria del individuo, con todas las mediaciones que la realidad empírica exige.⁴²⁷ (grifo nosso).

O Estado, como organização reitora dos destinos de uma sociedade, somente poderá cumprir com sua finalidade suprema – realizar o bem comum – se contar com a solidariedade de todos os indivíduos abrigados sob seu pálio, por isso o tributo passa a ser um dever imperativo do indivíduo para com o Estado.

A solidariedade das pessoas que integram o Estado brasileiro se reflete na função social que tem o trabalho (art. 1º, IV da Constituição federal), a propriedade (art. 5º) e a empresa (art. 1º, IV, entre outros); ou seja, é o escopo da face econômica do Estado (desenvolvimento econômico). Esse valor se aplica à seguridade social (art. 22, XXIII) e à saúde (art. 23, II), em relação às quais se vislumbra, à luz meridiana, o dever das pessoas de contribuir conforme os princípios da solidariedade social (Preâmbulo; art. 3º, I; art. 225; entre outros), haja vista que o princípio da solidariedade social inspira todo o arcabouço de financiamento da seguridade social, à luz do art. 195 da Constituição federal de 1988. Sob essa visão

⁴²⁷ BERMUDO ÁVILA, J. M. *Maquiavelo, consejero de príncipes*. Barcelona: Editora Universitat de Barcelona, 1994. p. 282.

republicana, a tributação faz parte do dever cívico do indivíduo para com a sociedade brasileira politicamente organizada.

Mariano Azuela Guitrón entende que o princípio da solidariedade se enuncia da seguinte maneira:

Es la cooperación efectiva, regulada por las leyes y garantizada por la autoridad, de los distintos miembros de la sociedad para la consecución del bien común, o también, la conveniente colaboración de las formas subordinadas de la sociedad en la realización del bien común de la forma superior.⁴²⁸

Continua, mais adiante, o doutrinador, salientando que “*El principio de la solidaridad presta a la vida social la unidad ordenada y cerrada jerárquicamente, que la protege de cualquier escisión individualista*”.⁴²⁹

Pode-se afirmar que, no devenir da história, o conceito de solidariedade alcançou patamar relevante na seara jurídica por volta do século XVIII, quando da concepção, fundamentação e conformação estratégica do conceito de Estado formulado por Jean Jacques Rousseau, em seu *Contrato Social*. A partir daí, o valor humano da solidariedade, que, diga-se de passagem, em sua gênese estava ancorado no campo da moralidade e da ética, passou a fazer parte dos debates na esfera jurídica da sociedade ocidental, acentuadamente nas últimas décadas do século XX, em razão da “reaproximação entre ética e direito”.⁴³⁰

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da solidariedade está estampado no art. 3º, I, da Constituição de 1988, que, literalmente, diz: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária.”⁴³¹ Inclusive, no preâmbulo da Constituição, o constituinte originário deixou claro que a sociedade brasileira se pauta pelo princípio da solidariedade, ao petrificar a frase “sociedade fraterna” no texto constitucional. Portanto, não resta dúvida de que a solidariedade detém *status* de princípio constitucional em harmonia com o princípio republicano. O Supremo Tribunal Federal vem prestigiando esse princípio, como se pode constatar na ementa do julgamento do AI 764794 AgR / SP; *verbis*:

⁴²⁸ AZUELA GUITRÓN, M. *Derecho, sociedad e Estado*. México: UIA – Universidad Iberoamericana, 1995. p. 298.

⁴²⁹ AZUELA GUITRÓN, M. *Derecho, sociedad e Estado*, op. cit., p. 302.

⁴³⁰ TORRES, Sílvia Faber. O princípio da solidariedade no Direito Público Contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 90.

⁴³¹ BRASIL, Constituição, 1988.

EMENTA: Agravo regimental no agravo de instrumento. CONFINS. Pessoa Jurídica sem empregados. Conceito amplo de empregador, em prestígio à universalidade da cobertura. Conceito de referibilidade mitigado pelo princípio da solidariedade social. 1. O conceito de empregador que se extrai da legislação previdenciária deve comportar flexibilização com relação ao conceito trabalhista, de modo que compreenda o maior universo possível. 2. A solidariedade social e a universalidade na cobertura respaldam as interpretações extensivas em favor do recolhimento e mitigam a referibilidade das exações que mantêm a seguridade social.⁴³² (grifo nosso).

Convém salientar que o escopo do princípio da solidariedade desfruta de *status* constitucional e consubstancia elemento essencial das contribuições o qual restringe o âmbito do exercício da competência tributária do Estado relativamente ao critério pessoal da regra matriz de incidência do tributo, isto é, em função da capacidade contributiva da pessoa.

Ainda no julgamento RE 500121 AgR / MG, a Suprema Corte mostra firmeza sobre o princípio da solidariedade, conforme excerto da ementa do julgamento; *verbis*:

[...] I – A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de se conferir interpretação ampla ao art. 195, I, da Constituição, na redação anterior à EC 20/98, de modo a compreender as pessoas jurídicas empregadoras em potencial, inclusive aquelas que não possuem empregados. Aplicação, no caso, do princípio da solidariedade, no sentido de que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade (art. 195, caput, da CF/88) [...].⁴³³ (grifo nosso).

De acordo com a decisão acima referida, o princípio da solidariedade, na jurisprudência da Suprema Corte brasileira, está bem sedimentado. No entanto, o fluxo de demandas judiciais sobre ofensas a esse princípio é notável.

A solidariedade é inata na sociedade humana, no entanto, conforme já salientado, alcançou patamar relevante na seara jurídica no século XVIII, por se tratar de uma categoria ética e moral que, no devenir da história do desenvolvimento

⁴³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento AI 764794 AgR / SP – São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 20 nov. 2012. Publicado em: 19 dez. 2012d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI+764794+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nkjm72v>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

⁴³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 500121 AgR / MG – Minas Gerais. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 20 mar. 2012. Publicado em: 02 abr. 2012e. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22Principio+da+solidariedade%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pgaqbqa>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

do conhecimento científico, foi incluída na esfera jurídica, construindo um vínculo de sentimento racional guiado, limitado e autodeterminado que impõe a cada pessoa deveres de cooperação, assistência, amparo, ajuda e cuidado em relação às outras. Sob essa ótica, a solidariedade ganha importância na estrutura social na medida em que permite a tomada e a internalização de consciência da interdependência sistêmica na sociedade. Desse modo, o velho ditado “um por todos, todos por um” se realiza em comunidade social, pois, do contrário, a sociedade humana não se teria desenvolvido para alcançar patamares de qualidade de vida desejáveis.

A solidariedade humana, na seara do direito tributário, remete a uma situação que pode ocorrer na responsabilidade tributária, quando há mais de um sujeito passivo (devedor) de uma mesma obrigação tributária, cada qual obrigado a parte da dívida ou à dívida toda.

No direito comparado, pode-se observar que, no art. 2 da Constituição espanhola, está esmerilado o princípio da solidariedade; *verbis*:

La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas.⁴³⁴

Atualmente esse princípio está sedimentado nas constituições dos Estados ocidentais; aliás, no ordenamento constitucional brasileiro, é uma das colunas mestras do Estado democrático de direito, pois é coadjuvado pelo princípio da dignidade da pessoa humana, que consta no texto da Constituição brasileira, no inciso III do art. 1º, e constitui um dos cinco princípios fundamentais da República. Na Constituição peruana, o princípio da solidariedade está estipulado no art. 14 e, na Constituição italiana, no art. 2º; já na Constituição mexicana, no art. 3º.

Sabe-se que a finalidade do Estado é promover o bem comum da sociedade. Sob essa égide, a Constituição brasileira reza, logo no preâmbulo, que a finalidade do Estado é

assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem

⁴³⁴ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.⁴³⁵

É o sonho ou ideário do povo representado pelo constituinte originário.

Algo parecido também é proclamado no preâmbulo da Constituição espanhola. São aspirações dos povos organizados politicamente. No entanto, para alcançar e concretizar de forma eficiente, eficaz e sustentável tais aspirações, necessário se faz contar com a efetiva participação cívica de cada um dos indivíduos sediados no polígono geográfico onde está assentado o Estado, inclusive os nacionais sediados em latitudes extranacionais, e isso pressupõe a participação de todos na manutenção financeira do Estado. Afinal, cada cidadão detém uma parcela do poder estatal. Eis, portanto, que a solidariedade pode ser entendida como sendo a ajuda mútua e recíproca para o alcance dos objetivos da sociedade estampados na Constituição, o que, na verdade, no entendimento de Suncion Infante, se constitui no plano de administração estratégica do Estado.⁴³⁶

Para Moschetti, os elementos que constituem o dever de solidariedade estão conformados pelas seguintes condutas: “a) *el sacrificio de un interés individual; b) la ausencia (o la accidentalidad) de una contraprestación directa; c) el fin de interés colectivo*”.⁴³⁷

Entre os muitos deveres de solidariedade reconhecidos por uma Constituição, que podem ter aspectos negativos – como é o caso de uma expropriação de propriedade privada – ou positivos – quando o Poder Público desenvolve uma atividade que promova uma mudança na realidade – encontra-se, pragmaticamente, o dever de contribuir para as despesas públicas, obrigação que possui, por sua vez, todos os elementos que constituem o dever de solidariedade já esboçados em parágrafos anteriores.

A contribuição dos indivíduos para as despesas públicas só é constitucionalmente válida se tem por objetivo financiar os serviços que afetam a toda a coletividade. O princípio da solidariedade dá origem a um dado interessante, pois “*Es del todo evidente que los impuestos son pagados a menudo por sujetos a quienes los servicios públicos producen un beneficio no proporcionado al gasto, mientras otros, especialmente favorecidos por la acción estatal, están absolutamente*

⁴³⁵ BRASIL, Constituição, 1988.

⁴³⁶ SUNCION INFANTE, V. A Constituição do Brasil vista como Plano de..., op. cit., p.18

⁴³⁷ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., p. 117.

exentos de aquellos".⁴³⁸ Sob esse diapasão, pode-se entender que a **solidaridade** é o fundamento dos impostos, haja vista que a generalidade é a palavra de ordem, em termos jurídicos, na seara tributária.

Parte da doutrina defende que o princípio da solidariedade não está presente em todas as tipologias de exação – cobrança ou arrecadação de impostos –, como é o caso dos tributos com fins extrafiscais, pois “En ningún caso, el pago del tributo ambiental da lugar a una redistribución solidaria; esto es, el sacrificio de los intereses de los más favorecidos frente a los más desamparados”.⁴³⁹ Entende-se que esse é um caso específico, no qual a imposição é consequência de uma degradação ambiental, o que não impede que outros tributos extrafiscais tenham um caráter solidário. No Brasil, são exemplos de tributos extrafiscais: IOF (imposto sobre operações financeiras); IPI (imposto sobre produtos industrializados); II (imposto de importação); IE (imposto de exportação) – aliás, especificamente em relação a esse imposto, a definição dos produtos sujeitos à incidência é uma decisão política, excluída da reserva legal e conferida ao Poder Executivo por força do viés predominantemente extrafiscal do referido tributo –; ICMS (combustível) e CIDE (combustível). A esses tributos também se lhes conhece como regulatórios, pois a finalidade principal é a regulação do mercado, tendo a arrecadação tributária como finalidade secundária. Cabe salientar que o instituto da extrafiscalidade se vale do direito tributário, notadamente dos tributos e dos benefícios fiscais, para, em circunstâncias pontuais, comportar-se como instrumento de política econômica.

No entanto, para Herrera Molina, o princípio da solidariedade se revela para o direito tributário por meio do princípio da capacidade contributiva, pois a solidariedade

exige una colaboración al interés general en función de la riqueza de que se disponga, con independencia del “sacrificio” subjetivo que esto suponga y de la “utilidad” que se perciba de los servicios públicos. La capacidad económica constituye la proyección del principio de solidaridad sobre el reparto de las cargas públicas.⁴⁴⁰ (grifo nosso).

⁴³⁸ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., pp. 129-130.

⁴³⁹ MORO, C. J. Borrero. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. *Revista española de Derecho financiero*, n. 102, p. 229, abr./jun. 1999.

⁴⁴⁰ HERRERA MOLINA, P. M.. Capacidad económica y sistema fiscal..., op. cit., p. 94.

Não obstante a simbiose que há entre esses dois princípios tributários, o mesmo doutrinador leciona que

El principio de solidaridad tiene una primacía lógica sobre la capacidad económica (en cuanto constituye su fundamento), pero una mera apelación a la solidaridad (en forma de interés general) no basta para que las exigencias de la capacidad económica pasen a segundo plano.⁴⁴¹

Desse modo, entende-se que não é suficiente uma mera necessidade coletiva e genérica para que seja legítima a falta de respeito à capacidade econômica. Pelo contrário, são situações pontuais que podem vir a autorizar a desobediência, no menor grau possível, à capacidade contributiva do cidadão e, desse modo, a supremacia da solidariedade sempre será guiada pelos critérios da proporcionalidade, necessidade e adequação. É importante ressaltar que

el fin social no justifica cualquier medida, no admitiendo una intervención que llegue a punto de anular o suprimir los derechos fundamentales. Libertad y socialismo, derechos del hombre y deberes de solidaridad están así fundidos en una sola finalidad operativa y en la antítesis entre tendencias liberales y totalitarias viene superada en la síntesis del Estado Social.⁴⁴² (grifo nosso).

A solidariedade deve estar sempre em consonância com os direitos fundamentais esmerilados na Constituição, e sua persecução não poderá nunca significar a supressão deles, destacando-se, entre eles, o princípio da capacidade econômica. No que pese à supremacia lógica da solidariedade sobre a capacidade econômica, os fins sociais, ainda que necessários, não justificam a utilização de todo tipo de meios para assegurar sua proteção. Eis que a Carta Política brasileira de 1988 estabelece as respectivas balizas ao poder de tributar do Estado.

6.7 O PRINCÍPIO DA GENERALIDADE

O escopo do princípio da generalidade é tutelar a justiça tributária que veda a concessão de privilégios injustificados no pago de tributos, incutindo o dever

⁴⁴¹ HERRERA MOLINA, P. M.. Capacidad económica y sistema fiscal..., op. cit., pp. 178-179.

⁴⁴² MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., p. 112.

de todos os cidadãos contribuírem para o sustento financeiro do Estado, sob a égide de um sistema tributário justo.

Portanto, do ponto de vista formal, a legislação tributária deve obedecer ao princípio da generalidade, por isso mesmo os enunciados normativos devem ser estipulados abstratamente, possibilitando a aplicação às diversas situações concretas impetradas nos tribunais.

Por outro lado, Rodriguez Bereijo, *apud* Felipe Garcia Romero, salienta que a generalidade

es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario solo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos.⁴⁴³

O princípio da generalidade está estipulado no art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição brasileira de 1988. Esse princípio é coadjuvado, em sua aplicabilidade, por outros dois princípios constitucionais: o da universalidade e o da progressividade na estipulação e na arrecadação de tributos, como é o caso do imposto de renda.

No caso do imposto de renda, esses três princípios devem, segundo a Carta Maior brasileira, informar o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza auferidos pela pessoa durante o ano fiscal. Desse modo, a aplicabilidade do princípio da universalidade, no imposto de renda, deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período base, ou seja, entrelaçando-se no critério material da regra matriz do imposto de renda. Deve-se respeitar, igualmente, o princípio da capacidade contributiva, excetuados os casos de isenção estabelecidos na Constituição, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade, haja vista que a aplicação dos princípios guarda a coerência sistêmica da ordem jurídica tributária estampada na Constituição.

Não se pode confundir o princípio da solidariedade com o da generalidade, pois eles têm escopos diferentes, embora convergentes na satisfação da necessidade do Estado de arrecadar recursos para fazer frente às despesas próprias de uma organização. No entanto, a solidariedade tem por finalidade a ajuda

⁴⁴³ ROMERO GARCÍA, F. El valor sistema tributário: acerca de su integración..., op.cit., p. 178.

mútua, mas nem sempre recíproca, na busca de uma finalidade comum – bem comum para todos –; já **a generalidade se refere ao número de pessoas que serão afetadas pelo dever de contribuir em favor das despesas públicas**. Para cumprir seu papel específico estabelecido na Constituição, o Estado precisa de recursos pecuniários, e estes serão provenientes dos tributos, em sua maioria esmagadora.

No direito comparado, pode-se observar que o princípio da generalidade, na Constituição espanhola, está estampado no art. 31, quando se assinala, no inciso I: *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.⁴⁴⁴ (grifo nosso).

A tributação é importante para a sobrevivência competitiva do Estado. Em sendo assim, na linha do tempo, houve a necessidade natural de elevar o dever de tributar ao patamar de princípio constitucional que se encontra no DNA estrutural dos princípios da generalidade e da solidariedade na contribuição pecuniária para o pagamento das despesas públicas, sob o escopo de um sistema tributário justo, tal como estabelece a Constituição espanhola, no art. 31, que, por isso mesmo, leva consigo a necessidade de evitar uma distribuição injusta da carga tributária. Considere-se que o que uns deixam de pagar será pago por outros com mais espírito cívico ou talvez com menos habilidades ou possibilidades de fraudar o Fisco.

É pacífico o entendimento doutrinário e jurisprudencial de que o princípio da generalidade está mais próximo do escopo do princípio da igualdade e rejeita qualquer discriminação na fixação e arrecadação dos tributos.

O princípio da generalidade está previsto, expressamente, dentre os princípios da ordenação e da aplicação do sistema tributário espanhol, conforme reza o art. 3, inciso I, da “LEY 58/2003” (L.G.T. de 2003); *verbis*:

Artículo 3. Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.

1. La ordenación del sistema tributario se basa em la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.⁴⁴⁵ (grifo nosso).

⁴⁴⁴ ESPAÑA, Constitución, 1978.

⁴⁴⁵ ESPAÑA, L.G.T. de 2003.

O princípio da generalidade é relevante para a eficiência, a eficácia e a efetividade do ordenamento jurídico tributário, pois tanto ele como a “*equitativa distribución de la carga tributaria no son más que el principio de justicia de los tributos*”.⁴⁴⁶ A generalidade “*significa que los tributos han de exigirse a todos los que manifiesten la capacidad económica tipificada en los hechos imponibles de dichos tributos y que naturalmente estén situados en el ámbito territorial al que extienda el poder tributario del ente público impositor*”.⁴⁴⁷ Complementando o raciocínio, Ángel Aguillo Aviléz e Esther Bueno Gallardo reforçam que “[...] *el principio de generalidade prohíbe la concesión de privilegios tributarios discriminatorios o, lo que es lo mismo, de beneficios tributarios injustificados*”.⁴⁴⁸

A expressão “*todos*”, conforme o inciso I do art. 31 da Constituição espanhola, abrange os residentes, sejam espanhóis ou não, e também as pessoas jurídicas nacionais ou estrangeiras.

No caso da legislação tributária espanhola, esse mandato é dirigido para o legislador, que proíbe a concessão de privilégios ou benefícios injustificados, desproporcionados, como é o caso da liberação de uma obrigação tributária, perdões ou moratórias, toda vez que os impostos abrangem a todos e, portanto à generalidade dos cidadãos. Dessa forma, o que se proíbe é a concessão de tais figuras tributárias de maneira injustificada, irrazoável, sendo, por outro lado, aconselhável sua aplicação em situações nas quais elas se considerem necessárias para garantir a concretude de outros princípios, como o da igualdade, o da capacidade econômica ou o da progressividade.

Albiñana García-Quintana entende que o princípio da generalidade não rejeita a utilização do tributo com fins de política econômica, pois,

Si se recuerdan los artículos 39 a 52 de la Constitución, encabezados por el epígrafe ‘Principios rectores de la política social y económica’, se admitirá que la propia Constitución prevé la concesión de exenciones tributarias, beneficios fiscales o bonificaciones así mismo tributarias como ‘instrumentos públicos’ que

⁴⁴⁶ CORTÉZ DOMÍNGUEZ, M. El principio de capacidad contributiva..., op. cit., p. 987.

⁴⁴⁷ MENÉNDEZ MORENO et. al., 2003, p.86.

⁴⁴⁸ AGUALLO AVILÉZ, Á.; BUENO GALLARDO, E. “Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31. CE.” In: *ESTUDIOS en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Editorial DYKYNSON, 2007. p. 64.

coadyuven al logro de las funciones que la Constitución confía al Estado⁴⁴⁹

Desse modo, o que é inadmissível e condenável é “toda excepción o singularidad no fundamentada tanto en el orden individual como en el territorial”.⁴⁵⁰ Para Moschetti, “*la exención no constituye una supra-ordinación de otro principio constitucional sobre el principio de capacidad contributiva, sino, al contrario, la realización de este último*”⁴⁵¹, pois não se pode dizer que existe capacidade econômica quando ela é apenas formal ou aparente.

Por outro lado, o art. 150 § 6.º da Constituição brasileira estabelece, pontualmente, as limitações em que certo tributo pode ser alterado; *verbis*:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993).⁴⁵²

A arrecadação tributária e a gestão estratégica de sua aplicação, por vezes, envolvem decisões, necessariamente, em coerência com o mandamento constitucional acima exposto, para a promoção de certo setor industrial, como a alíquota mais baixa do imposto sobre produtos industrializados (IPI) para carros novos produzidos pela indústria automobilística nacional⁴⁵³. Essa medida foi destinada a estimular a economia brasileira em meio à crise internacional, porém sob a condição de que a redução de impostos para a compra de automóveis seja integralmente repassada aos consumidores. Superada esta, a alíquota do IPI volta a ser arrecadada, normalmente, conforme a legislação. Portanto, o manejo dos impostos, em certas circunstâncias, é utilizado pelo Estado como instrumento de

⁴⁴⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., “Artículo 31: el gasto público.” In: ALZAGA VILLAAMIL, O., *Comentarios a las Leyes Políticas*, Madrid: Edersa, 1996. p. 437.

⁴⁵⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Artículo 31: el gasto público..., op.cit., p. 438.

⁴⁵¹ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., p. 289.

⁴⁵² BRASIL, Constituição, 1988.

⁴⁵³ BRASIL. Decreto nº 7.725, de 21 de maio de 2012. Altera as Notas Complementares NC (87-2), NC (87-4), NC (87-5), e NC (87-7) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e dispõe sobre a devolução ficta dos produtos nelas referidos. Brasília, DF, 2012a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7725.htm>. Acesso: 23 dez. 2013.

política econômica. São os tributos extrafiscais. Isso posto, o Estado, em si, é uma organização que deve acompanhar a dinâmica econômica global e agir estrategicamente para proteger a economia nacional.

No ordenamento jurídico brasileiro, as alterações do IPI são feitas pelo Poder Executivo, por meio de decreto. A título exemplificativo, *vide* Decreto nº 8.116, de 30 de setembro de 2013⁴⁵⁴, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI – aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. Na verdade, isso não deveria ser novidade, haja vista que a Constituição brasileira é o plano de administração estratégica do país, e o planejamento, em si, é circular e dinâmico, isto é, deve ser realimentado e/ou alterado segundo as circunstâncias do ambiente socioeconômico nacional e do externo.

Voltando ao tema do princípio da generalidade, quando se postula a generalidade no âmbito tributário não se está pretendendo assegurar privilégios, expediente espúrio já superado no Estado democrático de direito, mas se busca uma aplicação em coerência com o ordenamento jurídico-tributário-constitucional.

A exigência do princípio da generalidade é bem clara, pois, ao tipificar e/ou caracterizar fato ou negócio jurídico de capacidade econômica perceptível, faz emergir a relação indissociável que existe entre o princípio da capacidade econômica e o da generalidade. Desse modo, entende-se que o princípio da generalidade pugna contra a concessão de isenções tributárias extravasando as balizas estabelecidas na Constituição. É, portanto convergente com a concretização do princípio da capacidade econômica, pois visa pôr fim aos inaceitáveis privilégios espúrios na seara da arrecadação dos tributos, salvo nos estabelecidos na ordem jurídica. No entanto, lidar com interesses pessoais ou das castas sociais abastadas economicamente não é tarefa fácil. Exemplo disso é que, no ordenamento jurídico brasileiro, desde 1988, a Constituição prevê o tributo sobre grandes fortunas, no artigo 153, VII: “Compete à União instituir impostos sobre: [...] grandes fortunas, nos termos de lei complementar”. No entanto, passados mais de 27 anos da promulgação da Constituição em vigor, ainda não se implantou legislação complementar para efetivar a tributação das grandes fortunas. Em si, isso se pode

⁴⁵⁴ BRASIL. Decreto nº 8.116, de 30 de setembro de 2013. Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI – aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. [Brasília: s.n.], 2013b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Decreto/D8116.htm>. Acesso em: 23 dez. 2013.

caracterizar como privilégio espúrio; mas não resta dúvida de que taxar os que detêm grandes fortunas é uma tarefa complexa.⁴⁵⁵

Desse modo, ressalte-se a íntima relação dos dois princípios – generalidade e capacidade econômica – com o da igualdade, como demonstra a “Sentencia de 2 de junio de 1986 (Art. 3º) del Tribunal Superior de España”:

La generalidad, como principio de la ordenación de los tributos no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de Ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación. Sus notas son la abstracción y la impersonalidad: su opuesto, la alusión *intuitu personae*, la acepción de personas. La generalidad, pues se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación.⁴⁵⁶

Desse modo, pode-se entender que

La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad en la imposición, pues un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativa si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago.⁴⁵⁷

Na mesma linha de entendimento, Moreno e outros doutrinadores lecionam: “*si el principio de generalidad propugna que los tributos recaigan sin excepción sobre todos sus destinatarios, el de igualdad pretende que sean gravados con la misma intensidad, esto es, por igual*”.⁴⁵⁸ Assim, uma imposição tributária é dirigida à generalidade dos contribuintes e, portanto, tributará a todos na mesma intensidade, de acordo com a capacidade econômica de cada pessoa. Pode-se perceber que os princípios da generalidade, da capacidade econômica e da igualdade estão sistemicamente interligados. No entanto é o princípio da capacidade econômica que propicia a amplitude dos outros dois sobre os contribuintes.

No ordenamento jurídico tributário mais moderno, os tributos são cada vez mais utilizados para fins de política econômica, fato considerado legítimo, pois é reconhecido pelo ordenamento jurídico, como ocorre no Brasil e na Espanha. Na

⁴⁵⁵ BRASIL, Constituição 1988.

⁴⁵⁶ ESPAÑA, Tribunal Superior de España.

⁴⁵⁷ RODRÍGUEZ BEREJO, A. Jurisprudencia Constitucional y ..., op. cit., p.141.

⁴⁵⁸ MENÉNDEZ MORENO et al. *Derecho financiero y tributario*, op. cit, p. 86.

Espanha, está amparado na “Ley General Tributaria nº 58” de 2003, art. 2, inciso 1: “Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.⁴⁵⁹ (grifo nosso).

Os arts. 39 e 52 da Carta Magna espanhola também podem justificar a concessão de benefícios fiscais, mesmo se essa concessão, do ponto de vista da capacidade econômica dos beneficiários, não seja materialmente justificada.

A jurisprudência espanhola já se pronunciou a respeito disso, assinalando que

en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados en el impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, habilitando a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos.⁴⁶⁰ (conforme a STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6 – grifo nosso).

No Brasil, o ordenamento jurídico tributário possibilita que o Estado maneje os tributos extrafiscais segundo a situação de política econômica. Isso significa que a extrafiscalidade pode decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, entre outras formas de política econômica. A título de exemplo, o governo, por meio do Decreto presidencial 7.921⁴⁶¹, regulamenta a

⁴⁵⁹ ESPAÑA . Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. Ley General Tributaria Española. Boletín Oficial del Estado, n. 302, 18 dic. 2003. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>. Acesso em: 01 set. 2015.

⁴⁶⁰ ESPAÑA, STC 46/2000, op.cit.

⁴⁶¹ Brasil. Decreto nº 7.921, de 15 de fevereiro de 2013. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de

isenção fiscal para a instalação de novas redes de fibras óticas para telecomunicações. Estima que a desoneração provoque uma perda de R\$ 5 bilhões aos cofres públicos, mas deve alavancar investimentos da ordem de R\$ 16 bilhões até 2016. De igual forma, segundo o comportamento da economia, o governo aumenta ou diminui as alíquotas tributárias para estimular ou desestimular certos segmentos econômicos. Entende-se pacificamente que “alíquota” é um termo do mandamento da norma tributária, mandamento, esse, que incide quando se consoma o fato imponible, dando nascimento à obrigação tributária no mundo sensível da concretude.⁴⁶²

6.8 PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O sistema tributário ancora-se, entre outros, no princípio da progressividade. A premissa fundamenta-se no sentido de que, para a carga tributária ser progressiva, necessário se faz que a tributação individual afete mais que proporcionalmente os contribuintes com maior capacidade econômica, haja vista que a finalidade é conseguir uma racional redistribuição da renda, além da arrecadação financeira suficiente para o Estado cumprir a finalidade constitucional, propiciando a prestação de serviços públicos em favor da sociedade e o zelo pela *res publica*.

Alejandro Menéndez Moreno leciona que

Se entiende por progresividad, como há dicho Martin Delgado, ‘aquella característica de un sistema tributário según la cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos passivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza’. Puede decirse así que la progresividad supone la conjunción del principio de capacidad económica y el objetivo de la redistribución de la riqueza al que se refieren los artículos 9.2 y 40.1 de la CE.⁴⁶³ (grifo nosso).

No ordenamento jurídico brasileiro, esse princípio consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota, à medida que há aumento da base de cálculo. Ele busca a realização da justiça fiscal, estando, portanto, intimamente

Telecomunicações. [Brasília: s.n., 2013c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7921.htm>. Acesso em: 15 abr. 2014.

⁴⁶² ATALIBA G. Hipótese de incidência tributária, op. cit., p, 113.

⁴⁶³ MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho financiero y tributario*. 9.ed. Valladolid: Lex Nova, 2008. p. 85.

ligado aos princípios da capacidade contributiva e da igualdade, ou isonomia; isso, em coerência com a natureza própria do sistema normativo, que é conformado pela conjugação de princípios fundamentais. Desse modo, como visto, em um mesmo sistema ou subsistema são diversos os princípios que se relacionam entre si sob o escopo da teoria de sistemas, visando ao alcance dos objetivos almejados – no caso, a justiça fiscal, com a concretude da arrecadação justa dos tributos. Aliás, o ordenamento jurídico é um sistema que comporta subsistemas, cuja finalidade é a busca do justo.

O sistema tributário possui princípios e normas que se correlacionam entre si. É a característica intrínseca de um sistema, que, por sua vez, se interliga com outros subsistemas sob o pálio dos princípios esculpidos na Constituição.

No ordenamento do direito tributário brasileiro, o princípio da progressividade aplica-se ao imposto de renda, ao imposto territorial rural, ao imposto predial territorial urbano, ao imposto sobre propriedade de veículos automotores e, segundo o Supremo Tribunal Federal, também às taxas.

O princípio da progressividade não deve ser adotado de forma abusiva pelo Estado, pois isso pode provocar inibição do desenvolvimento e prejudicar o crescimento econômico do país. Por isso mesmo, o constituinte de 1988 incluiu na Constituição o princípio que veda o confisco, como previsto no art. 150, inciso IV: *verbis*: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.⁴⁶⁴

O princípio da progressividade relaciona-se com o da isonomia, pois se traduz em instrumento de redistribuição de riqueza, bem como com o da capacidade contributiva, que se concretiza pela existência da progressividade no cálculo do ônus fiscal, segundo a capacidade econômica do contribuinte, seja pessoa física seja pessoa jurídica. O princípio da progressividade está estampado na Constituição no art. 153, § 2º, inciso I: “§ 2º – O imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.⁴⁶⁵, pois é expressamente estabelecida a obrigatoriedade do critério da progressividade para a graduação das alíquotas do imposto de renda.

⁴⁶⁴ BRASIL, Constituição, 1988.

⁴⁶⁵ BRASIL, Constituição, 1988.

Pelo princípio da progressividade, determina-se a existência de diversas alíquotas para o imposto de renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. No caso da pessoa física, há cinco faixas: 1ª.: Isento; 2ª.: 7,5%; 3ª.: 15%; 4ª.: 22,5% e 5ª.: 27,5%. A base de cálculo mensal retida na fonte varia de acordo com a inflação anual e com decisões de política econômica. Exemplificando: para o ano fiscal de 2014, as pessoas assalariadas que recebiam até 1.787,77 reais mensais (base de cálculo mensal em R\$) estavam isentas da retenção de imposto na fonte; 2ª. faixa (R\$1.787,78 até R\$2.679,29) – parcela a deduzir do imposto: de R\$134,08; 3ª. faixa (R\$2.679,30 até R\$3.572,43) – parcela a deduzir do imposto: de (R\$ 335,03); 4ª. (R\$3.572,44 até R\$4.463,81) – parcela a deduzir do imposto: de (R\$602,96) –; e 5ª faixa (acima de R\$4.463,81) – parcela a deduzir do imposto: de (R\$ 826,15).

Não menos importante é a referência constitucional a esse princípio no art. 182, § 4º, II: “imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo”.⁴⁶⁶ Entende-se que esse princípio, além de constituir uma importante limitação ao poder estatal de tributar, é, paralelamente, um instrumento de distribuição de riqueza.

Destarte, o princípio da progressividade é típico do sistema constitucional tributário, pois se constitui numa orientação, de caráter geral e abstrato, para a produção das demais normas tributárias.

É plausível salientar que há diferença concreta entre os princípios da progressividade e da proporcionalidade, haja vista que a principal função da progressividade dos tributos é a redistribuição da riqueza: quem tem mais não apenas paga mais, porém, mais do que isso, paga progressivamente mais; isto é, todos têm que participar na manutenção financeira do Estado na medida de sua capacidade econômica. As alíquotas progressivas crescem de acordo com a base de cálculo e são fixadas em percentuais variáveis, conforme o valor da matéria tributada. Desse modo, o valor do tributo aumenta em proporção superior ao incremento da riqueza. É possível imaginar que, com fundamento no princípio da progressividade, os que têm capacidade contributiva maior contribuem em proporção maior em favor do Fisco. Resta, na prática, o Estado aparelhar-se em nível do estado da arte para limitar ou inibir a sonegação e a fraude tributária.

⁴⁶⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é robusta no que diz respeito do princípio da progressividade. Sobre esse aspecto, esclarecedor é este excerto da ementa do julgamento do ARE 639632 AgR:

[...] 1. A progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. 2. A progressividade fiscal, dita arrecadatória, só foi viabilizada após constar da Constituição Federal o permissivo trazido pela Emenda Constitucional nº 29/2000. Nesse caso, a progressividade é mecanismo de concreção da capacidade contributiva e opera-se com a majoração de alíquotas em relação diretamente proporcional ao aumento da base de cálculo. [...] ⁴⁶⁷ (grifo nosso).

O excerto acima referido mostra, de per si, que a Suprema Corte brasileira prestigia o princípio da progressividade na respectiva jurisprudência.

Vista a aplicação do princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro, doravante tratar-se-á de compreendê-lo à luz da doutrina liberal, que, influenciada pelo ideário da Revolução Francesa, não tinha consagrado a progressividade no sistema de arrecadação dos impostos, mas apenas o princípio da proporcionalidade, pois se *“temía la arbitrariedad que a su juicio podía implicar un impuesto progresivo y proclamaban la proporcionalidad que a su entender evitaba toda arbitrariedad”*⁴⁶⁸. Na atualidade, entende-se que a contribuição dos indivíduos nas despesas públicas deve realizar-se por meio de um sistema tributário justo, que, por sua vez, tenha como inspiração os princípios de igualdade e de progressividade, não tendo em nenhum caso alcance confiscatório. É o que estipula o inciso 1 do art. 31 da Constituição espanhola. A Constituição brasileira, no art.150, inciso IV, veda que se use o tributo com efeito de confisco. A Constituição peruana de 1993, no art. 74, estabelece: *“Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.”*⁴⁶⁹

O inciso 1 do art. 40 da Constituição espanhola estipula:

⁴⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo 639632 AgR / MS. – Mato Grosso do Sul. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 22 out. 2013. Publicado em: 25 nov. 2013p. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28A+progressividade+do+IPTU%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o2c8tyg>>. Acesso em: 16 abr. 2014.

⁴⁶⁸ ALZAGA VILLAAMIL, O. *Comentarios a las Leyes Políticas*, op.cit., p. 276.

⁴⁶⁹ PERU. Constitución, op. cit.

1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial, realizarán una política orientada al pleno empleo⁴⁷⁰.

Pode-se afirmar, a partir do ditame constitucional acima exposto, que é responsabilidade da gestão pública, ou simplesmente da administração, utilizar os tributos também como uma forma de redistribuição da renda auferida pelas pessoas – físicas e jurídicas – em prol do bem comum, sem que isso signifique coletivização da propriedade privada.

Pode-se concluir que os ditames da Constituição espanhola não pretendem que as propriedades privadas se convertam em coletivas, mas buscam promover uma reforma social baseada na lei, isto é, sob o pálio do princípio da legalidade tributária. Por isso mesmo entende-se que o espírito constitucional do escopo do art. 40 da Constituição espanhola trata somente da redistribuição da renda, e não de patrimônio.

Por outro lado, já foi exposto que uma das fontes inspiradoras dos tributos é o princípio de solidariedade, isto é, como reza o antigo adágio ou *slogan* “um por todos, todos por um” (*unus pro omnibus, omnes pro uno*), que evoca um sentimento de dever, solidariedade e unidade nacional. Ainda que se possa supor que se trata de uma ideia altruísta, na prática não o é, pois o Estado precisa da contribuição pecuniária arrecadada via imposição de tributos de todos para alcançar sua finalidade intrínseca. Por isso mesmo,

no significa destrucción, compresión de las riquezas, eliminación de la economía privada, ni tampoco neutral conjugación de las opuestas exigencias públicas y privadas, sino redistribución, utilización de la economía privada (que debe subsistir en sustancia) para la realización de fines sociales.⁴⁷¹

O princípio da progressividade, em si, persegue finalidades nobres no desenvolvimento da felicidade social, haja vista que atua na seara neurálgica e sensível da redistribuição da renda e na realização efetiva da justiça social, motivo pela qual “*El Estado debe tomar, de quien las posea, aquellas dosis de riqueza que tienen una utilidad más baja, para dárselas a quien con ellas obtiene una utilidad*

⁴⁷⁰ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

⁴⁷¹ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., p. 277.

mayor, y que el proceso debe continuar hasta que la utilidad marginal de la riqueza sea igual para todos".⁴⁷² Necessário se faz incutir na mente das pessoas que conformam a sociedade de um Estado que cada um detém uma parcela, ainda que pequena, do poder estatal, por isso elas podem reorientar a administração pública. No caso específico do ordenamento jurídico brasileiro, existem instrumentos constitucionais, portanto legais, para participar ativamente na administração pública, seja para provocar a justiça quando supostamente o Estado está cometendo erros a olho nu seja para sugerir e provocar mudanças na gestão de determinada área pública. Exemplificando: no ordenamento jurídico pátrio existe a "ação popular" conforme a inteligência do artigo 5º da Constituição:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] inciso LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; [...]⁴⁷³.

Também existem outros institutos constitucionais, entre os quais a ação civil pública, art. 129, inciso III, da Constituição, e a Lei nº 7.347/85 (disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente, ao consumidor...). Para propô-la, em matéria de legitimação ativa, é necessário amplo rol de entes para que se confira a devida efetividade na prestação jurisdicional por tal meio de tutela processual, sendo o Ministério Público o mais atuante como legitimado extraordinário nas ações coletivas. Há, entre outros legitimados, a Defensoria Pública, os entes públicos e entidades associativas. Assim é que qualquer ato comissivo ou omissivo é passível de correção via participação da sociedade. Ainda, a Constituição brasileira de 1988 prevê a iniciativa popular de leis, permitindo aos cidadãos apresentar à Câmara dos Deputados projeto de lei, desde que cumpram as exigências estabelecidas no § 2º do art. 61:

⁴⁷² ALZAGA VILLAAMIL, Ó. Comentario Sistemático a la Constitución Española de 1978. Madrid: Ediciones Del Foro. p. 278.

⁴⁷³ BRASIL, Constituição, 1988.

Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro [...] e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. [...] § 2º - A iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.⁴⁷⁴

Na atualidade, basta reunirem-se aproximadamente, 1,5 milhão de assinaturas de eleitores (1% do total de eleitores), originadas ao menos em cinco estados brasileiros, para a propositura de um projeto de lei, por exemplo, para que se mude a forma de correção do imposto de renda. Em novembro de 2015, o número de eleitores brasileiros era 143.967.527⁴⁷⁵. Desse modo, um por cento dessa quantidade equivale a 1.439.676 eleitores, distribuídos por, no mínimo cinco unidades da Federação e, em cada uma delas, no mínimo, três décimos por cento de seus eleitores, para poderem propor à Câmara dos Deputados projeto de lei de iniciativa popular.

Por isso é que se diz que cada cidadão detém uma parcela do poder estatal; basta saber e querer exercê-la dentro dos cânones da civilidade democrática e de direito.

A Constituição federal de 1988 apresenta a iniciativa popular como um direito político no art. 14, III, dispondo que “A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: [...] III – iniciativa popular”.⁴⁷⁶

Desse modo, embora se diga que o princípio da progressividade, na seara tributária, é um canal de redistribuição de renda, sua aplicação pragmática tem que seguir estritamente as balizas legais, como se pode apreciar neste excerto da ementa da decisão do STF sobre o AI 486301 AgR/MG; *verbis*:

[...] o STF firmou o entendimento – a partir do julgamento do RE 153.771, Pleno, 20.11.96, Moreira Alves – de que a única hipótese na qual a Constituição – antes da EC 29/00 – admitia a progressividade das alíquotas do IPTU era a do art. 182, § 4º, II,

⁴⁷⁴ BRASIL, Constituição, 1988.

⁴⁷⁵ Tribunal Superior Eleitoral. Evolução do eleitorado. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/eleitor/estatisticas-de-eleitorado/evolucao-do-eleitorado> . Acesso em: 15 dez. 2015.

⁴⁷⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. [...].⁴⁷⁷

Sendo o IPTU um imposto real, devido pelo contribuinte que possui ou tem a propriedade de um bem, a alíquota desse imposto somente poderá ser progressiva conforme o mandamento estampado no art. 182, § 4º, II, da Constituição; *verbis*:

[...] § 4º - É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: (omissis) II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo [...].⁴⁷⁸

Entende-se que a progressividade da exação pode conduzir a nivelar as riquezas e, conseqüentemente, a renda e, por isso mesmo, o ordenamento constitucional e tributário estabelece limites na aplicação do princípio da progressividade, haja vista que a exação, por si mesma, não constitui crime, mas sim seu excesso, pois pode até tornar-se um limitador da capacidade empreendedora da pessoa, máxime se o Estado não maneja com transparência a aplicação dos tributos em prol do bem comum. Exemplificando: quando o funcionário cobra além da quantia efetivamente devida, comete excesso de exação. Nessa circunstância, atrai para si o crime de excesso de exação, que está tipificado no art. 316, § 1º e 2º, do Decreto-lei nº 2.848, de 07/12/1940 – Código Penal brasileiro. Esse crime é considerado pela doutrina como um subtipo do crime de concussão, descrito no *caput* do mesmo artigo. O limite, por expressa determinação constitucional, está dado pelo princípio de não confiscatoriedade. Na verdade, é o escopo da legalidade tributária que prima como a pedra fundamental do direito tributário no Estado democrático de direito e que, em si, é o fundamento dos limites para o próprio Estado sobre sua faculdade soberana de estabelecer tributos, estritamente conforme as balizas estabelecidas pela Constituição.

⁴⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. [Agravo de Instrumento 486301 AgR / MG – Minas Gerais](#). Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em: 13 dez. 2006. Publicado em: 16 fev. 2007c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22progressividade+da+al%EDquota+do+IPTU%22%29&pagina=1&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/m7dm2s4>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

⁴⁷⁸ BRASIL, Constituição, 1988.

O seguinte excerto da ementa do julgamento pelo TRF3 na Apelação em mandado de segurança – AMS nº 31529 SP 1999.61.00.031529-9 ajuda a compreender o princípio da não confiscatoriedade:

[...] 2. Quanto à tributação progressiva dos servidores federais, no âmbito da principiologia constitucional tributária, insta salientar-se admitir o ordenamento, para dois dogmas, excepcionalmente expresso (artigos 150, § 1º, e 153, § 1º), a se referir à anterioridade do exercício financeiro e à estrita legalidade para aumentar, dentro do qual, pois, descabe admitir-se dispensa de observância ao da não-confiscatoriedade (artigo 150, IV). 3. Correspondendo o confisco, tecnicamente e sob a óptica administrativista, a medida de exceção, adotada pelo Poder Público, através da qual se verifica a subtração, em cunho punitivo, do patrimônio dos particulares, sem a indenização equivalente a seu valor, despojando o expropriado de seu acervo (artigo 243 da CF "in exemplis") demonstra a previsão contida no artigo 150, IV da CF, preocupação constituinte em não se admitir possa o tributo se prestar a se traduzir em instrumento de reprimenda, por via do qual se agrida, de maneira insuportável, o acervo de bens do contribuinte, na fruição de seu direito de propriedade (arts. 5º, XXII, e 170, II, da CF) [...].⁴⁷⁹

A razão de ser do princípio da progressividade é bem esclarecida, haja vista que

El principio de redistribución de la renta y de la riqueza se ha ido abriendo paso en la Humanidad. El grado de concentración de la renta y de la riqueza que han propiciado, de consumo, los avatares históricos y el sistema económico de mercado sin corrección alguna ha determinado a su vez el que se admita, prácticamente con generalidad, la necesidad de redistribuir dichas magnitudes económicas. Su mejor instrumento se encuentra en la progresividad impositiva y en el gasto público que no reduzca o neutralice la progresividad de los impuestos.⁴⁸⁰

Martín Delgado, ao explicar, pedagogicamente, o funcionamento técnico do princípio da progressividade, leciona que *“a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de*

⁴⁷⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em Mandado de Segurança 31529 SP 1999.61.00.031529-9. Relator: Juiz convocado Silva Neto. Julgamento em: 31 ago. 2010a. Disponível em: <ttp://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15986115/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-31529-sp-19996100031529-9>. Acesso em: 30 dez. 2013.

⁴⁸⁰ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Artículo 31: el gasto público. In: ALZAGA VILLAAMIL, O., *Comentarios a las Leyes...*, op. cit., pp. 433-434.

la riqueza".⁴⁸¹ Em resumo, ele postula que "se trata de un modo de tributación en que ésta es más que proporcional". No entanto, há que se levar em conta que o princípio da proporcionalidade é relativo, tal como são os outros, pois, no ordenamento brasileiro, o servidor público – conforme as faixas estabelecidas pela Receita Federal⁴⁸² –, é tributado, no máximo, em 27,5% de sua renda mensal, a partir de certa faixa de salário percebido. Como tanto faz receber 15 mil reais como 30 mil, o tributo é aplicado na mesma percentagem, nesse caso a proporcionalidade é mitigada.

É possível que uma política fiscal isoladamente não tenha poder sobre a desigualdade de renda e sobre a pobreza, mas pode contribuir para isso se associada a outros instrumentos de política fiscal e econômica. Desse modo, é de se imaginar que a política fiscal deve ser holística, sistêmica e sustentável visando atingir o Justo na seara tributária. Alterar uma conjuntura socioeconômica quebrando o círculo vicioso da desigualdade de renda e mitigar a pobreza econômica demanda inter-relação de diversas variáveis de política fiscal, econômica, entre outras, e, por vezes, os resultados são adversos, pelo fenômeno natural da multicolinearidade, devido ao entrecruzamento de diversas variáveis, sobretudo as de natureza cultural, comportamental e política. Desse modo, nas ciências sociais, em função de os experimentos não serem controlados, a existência de multicolinearidade é a regra.

Andou bem a sentença do Tribunal Constitucional espanhol 30/2015, de 19 de fevereiro de 2015, que assim se manifestou:

El empleo de las técnicas desgravatorias por el legislador puede llevar al resultado de que algunas fuentes de capacidad económica, estando formalmente sujetas al impuesto, estén exentas de tributación. Así sucede siempre que la ley prevé un mínimo exento o una deducción, o incluso un tipo de gravamen cero, como es el caso en el impuesto sobre el vino (art. 30 de la Ley 38/1992, del 28 de diciembre, de impuestos especiales); o, en el impuesto de sociedades (art. 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del impuesto de sociedades); o cuando se establece una exención temporal total, como la que estuvo en vigor durante los ejercicios 2008 a 2010, en el impuesto sobre el patrimonio (Ley

⁴⁸¹ DELGADO DE CANTÚ, G. M. apud MENÉNDEZ MORENO et al. *Derecho financiero...*, op. cit, p. 89.

⁴⁸² BRASIL. Receita Federal. [Brasília: s.n, 2014a]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2013/declaracao/download-programas.htm>>. Acessado em: 31 de dezembro de 2013.

4/2008, de 23 de diciembre, por la que se suprime el gravamen del impuesto sobre el patrimonio); o, por poner sólo un ejemplo más, así sucede con las personas físicas eximidas de gravamen en el impuesto sobre las actividades económicas (art. 82 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales).⁴⁸³

Pode-se observar a visão holística, sistêmica e sustentável exalada na sentença 30/2015 prolatada pelo pleno do Tribunal Constitucional español buscando manter a homeostase organizacional do Estado no manejo da imposição tributária sob a égide da administração estratégica, com vistas à justiça tributária.

No entender de Gonzalez García y Lejeune Valcarcel, a dificuldade para se explicar o fundamento e a finalidade da progressividade reside na dificuldade para justificá-la juridicamente. Para esses autores, a saída é enfocá-la “*como una exigencia ineludiblemente derivada del principio de igualdad de hecho consagrado en el art. 9.2 de la Constitución española*”.⁴⁸⁴ Acreditam eles que

una tributación progresiva, es decir más que proporcional, serviría a los diferentes objetivos constitucionales, como buscar, después del pago de impuestos, una situación de igualdad relativa entre los distintos contribuyentes no existentes antes de dicho pago, es decir, mejorar, con ocasión del pago de los tributos y a través de los mismos, la redistribución de la renta y la riqueza [...].⁴⁸⁵

A jurisprudência do “Alto Tribunal de España” tratou da relação entre o princípio da igualdade e o da progressividade. No entanto é a STC45/1989⁴⁸⁶, de 20 de fevereiro, que oferece a informação mais relevante, isto é, que a referida sentença estabelece que a igualdade é compatível com a progressividade do imposto. No que pese o trabalho laborioso da doutrina visando demonstrar a harmonia que há entre esses dois princípios, alguns já debateram sua compatibilidade via recurso na seara jurídica. Desse modo,

⁴⁸³ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Setencia STC 30/2015, de 19 de febrero de 2015. *Boletín Oficial del Estado*, n. 64, pp.177-189, 16 mar. 2015. Disponível em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2015-2831>. Acesso em: 08 set. 2015.

⁴⁸⁴ GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I...*, op. cit., p. 164.

⁴⁸⁵ GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I...*, op. cit., p. 165.

⁴⁸⁶ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Setencia STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989. *Boletín Oficial del Estado*, n. 52, pp. 44-56, 2 mar. 1989. Disponível em: <<https://www.boe.es/boe/dias/1989/03/02/pdfs/T00044-00056.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2015.

La relación entre el principio general de igualdad consagrado por el art. 14 C.E. y los principios rectores del sistema fiscal, que se especifican en el art. 31 C.E. está, por así decir, explícitamente incorporada a este último precepto, que menciona también, entre dichos principios, el de igualdad. [...]. Es necesario añadir, para concluir, que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto y que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto es una precisión que, por su obviedad misma, apenas resulta necesaria.⁴⁸⁷

A relação entre os dois princípios – igualdade e progressividade – também é debatida na STC 46/2000.⁴⁸⁸

A atual “Ley General Tributaria Española de 2003”⁴⁸⁹ alberga o princípio da progressividade no art. 3. inciso 1; *verbis*:

Artículo 3. *Principios de la ordenación y aplicación del sistema tributario.*

1. La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.

2. La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

Desse modo, fica evidente que, no ordenamento jurídico-tributário espanhol, “*La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad*”.⁴⁹⁰ Sendo que o princípio da progressividade, na Constituição espanhola de 1978, prevê, no art. 31, inciso 1, que, por ter sido mencionada a progressividade junto com o princípio da igualdade, pode-se depreender que “*atrás de él se hace real y efectiva la distribución de la carga según la capacidad*

⁴⁸⁷ ESPAÑA, Tribunal Constitucional, STC 45/1989, op.cit.

⁴⁸⁸ ESPAÑA, Tribunal Constitucional, STC 46/2000, op.cit.

⁴⁸⁹ ESPAÑA, Ley General Tributaria Española de 2003, , op.cit.

⁴⁹⁰ ESPAÑA Ley General Tributaria Española de 2003, , op.cit.

económica y el mandato de desigualdad y diferenciación que la igualdad en la imposición demanda para acercarse a un sistema tributario justo".⁴⁹¹

Na Carta Maior brasileira, esse princípio está albergado no art. 153, parágrafo 2º: "O imposto previsto no inciso III: inciso I será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei".⁴⁹²

Por outro lado, a Constituição italiana alberga o princípio da progressividade no art. 53: "*Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad*".⁴⁹³

Há consenso constitucional entre as nações, pelo menos no mundo ocidental, quanto ao entendimento de que o princípio da progressividade tem como limite a não confiscatoriedade.

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência sólida na proibição da exação tributária, como mostra, exemplificativamente, o seguinte excerto da ementa da decisão no julgamento do ARE 763527 AgR / SC: "[...] Necessária observância do princípio constitucional da reserva de lei formal (cf. art. 150, I) – Impossibilidade de criação ou majoração de referida exação tributária mediante simples resolução [...]"⁴⁹⁴

Como se pode observar, concretamente, a Suprema Corte brasileira zela pelo cumprimento do mandamento constitucional, proibindo a exação tributária.

Ao se fazer a leitura do art. 31, inciso 1, da Constituição espanhola, percebe-se que ela concebe como sistema tributário justo aquele inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, possibilitarão o alcance confiscatório. Por outro lado, a jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol o consolidou no sentido de que

la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir; de

⁴⁹¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Jurisprudencia Constitucional y ..., op. cit., p.149.

⁴⁹² BRASIL, Constituição, 1988.

⁴⁹³ ITALIA, Constituição de 1947.

⁴⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo 763527 AgR / SC – Santa Catarina. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 27 ago. 2013. Publicado em: 03 out. 2013q. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+763527+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nnbzf7j>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio⁴⁹⁵.

Questão relevante sobre o princípio de progressividade no ordenamento tributário espanhol é saber se ele é aplicado de forma global, sobre o sistema tributário em conjunto, ou se se refere a cada um dos tributos separadamente. No entender de Bereijo, “El hecho de que el precepto constitucional predique la progresividad de la totalidad del sistema impide la formulación de fáciles juicios de valor sobre cada una de las figuras tributarias y parece permitir sólo la refutación de aquéllas que tengan un efecto regresivo inequívoco”.⁴⁹⁶ Por outro lado, Palao Taboada, citado por Albiñana García-Quintana, leciona que

[...] el calificativo “confiscatorio” no debe entenderse en sentido absoluto y estricto, sino sencillamente como equivalente a “contrario al principio de propiedad privada”, concretamente a su vertiente objetiva o institucional. Lo prueba, de un lado, el que no se aplica a los impuestos aislados, sino al sistema tributario en su conjunto, y de otro, el que aparece en el contexto del precepto como un freno a la progresividad del sistema⁴⁹⁷.

A STC 27/1981⁴⁹⁸ é considerada uma sentença clássica, porque definiu conceitos importantes para o direito tributário espanhol e consolidou o entendimento de um sistema tributário justo, inspirado nos princípios da igualdade e da progressividade. O Tribunal procurou esclarecer que o princípio de progressividade “opera en El conjunto del sistema tributario y no en todos y cada uno de los impuestos que lo integran [...]”.⁴⁹⁹ A própria natureza conglobante do sistema jurídico assim o exige; caso contrário, não se falaria de sistema, pois este está interligado com o metassistema que é o ordenamento jurídico nacional.

Quanto mais aumenta a riqueza dos contribuintes, maior é a contribuição para o Fisco, porém em proporção superior ao aumento da riqueza. Isto é, “los tipos de gravamen aplicables [...] varían aumentando progresivamente à medida que varían, aumentando también, las magnitudes de renta, patrimonio y eventualmente

⁴⁹⁵ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990. *Boletín Oficial del Estado*, n. 266, 6 nov. 1990b. Disponível em: <<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca-ES/Resolucion/List>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

⁴⁹⁶ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia Constitucional y ...*, op. cit., p.150.

⁴⁹⁷ PALAO TABOADA, C. *Nueva visita al principio de ...*, op. cit., p. 436.

⁴⁹⁸ ESPAÑA. Tribunal Constitucional, 1981.

⁴⁹⁹ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia Constitucional y ...*, op. cit., p. 150.

gasto utilizadas como base para cuantificar el tributo".⁵⁰⁰ A progressividade "*supone la conjunción del principio de capacidad económica y el objetivo de la redistribución de la riqueza al que se refieren los artículos 9.2 y 40.1 de la CE*".⁵⁰¹ Em síntese, conclui-se que o princípio da progressividade é uma exigência derivada do princípio da igualdade, haja vista que "*la aplicación de un mismo porcentaje de impuesto a cualquier nivel de renta y patrimonio comporta sacrificios desiguales [...]*".⁵⁰² Como o princípio da igualdade se manifesta no âmbito tributário principalmente por meio do da capacidade contributiva, é indiscutível a estreita relação que existe entre eles.

Por outro lado, sob o escopo do princípio da capacidade econômica, cabe enfatizar que, em nível mundial, a riqueza está concentrada em mãos de poucos indivíduos, se comparados com a quantidade de indivíduos que conformam a base da pirâmide social. Nesse sentido, C.K. Prahalad mostra que

A distribuição de riqueza e a capacidade de geração de renda podem ser entendidas sob a forma de uma pirâmide econômica. No topo da pirâmide estão os ricos, com numerosas oportunidades de gerar altos níveis de renda. Mais de 4 bilhões de pessoas vivem na base da pirâmide (BP), com menos de US\$2 por dia.⁵⁰³

Continua C.K. Prahalad ilustrando que

[...] as figuras típicas da pobreza mascaram o fato de que os extremamente pobres são empreendedores infatigáveis e consumidores conscientes de valor. É preciso uma maior forma de ajudar os pobres, que os envolva numa parceria para inovar e atingir cenários ganha-ganha sustentáveis, dos quais sejam participantes ativamente engajados e em que, ao mesmo tempo, as empresas que os suprem de produtos e serviços obtenham lucros. Essa colaboração entre os pobres, as organizações da sociedade civil, os governos e as grandes empresas pode criar mercados ao mesmo tempo os maiores e de crescimento mais rápido no mundo. O empreendedorismo em larga escala e de ampla extensão está no centro mesmo da erradicação da pobreza.⁵⁰⁴

O Brasil ainda tem mais de 16 milhões de pessoas vivendo na pobreza: 8,4% da população brasileira vive com menos de US\$ 2 por dia. Isso, segundo o

⁵⁰⁰ GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I...*, op. cit., p. 163.

⁵⁰¹ MENÉNDEZ MORENO et al. *Derecho financiero y tributario*, op. cit, p. 89.

⁵⁰² GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I...*, op. cit., p. 165.

⁵⁰³ PRAHALAD, C. K. *A riqueza na base da pirâmide: erradicando a pobreza com o lucro*. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 50.

⁵⁰⁴ PRAHALAD, C. K. *A riqueza na base da pirâmide, ...*, op.cit., pp. 49-50.

Mapa da Fome 2013, apresentado em 16/9/2014 em Roma, na comemoração do Dia Mundial da Alimentação, pela Organização das Nações Unidas para Agricultura e Alimentação (FAO).⁵⁰⁵ Se o Estado, de forma pró-ativa, promove o empreendedorismo na base da pirâmide social, esse segmento passa a gerar riqueza, conseqüentemente o fluxo de despesas governamentais se reverte. Por um lado, aumenta a arrecadação fiscal; por outro, o Estado destina os recursos para melhorar outras áreas sensíveis na gama de serviços públicos. Desse modo, se a arrecadação fiscal é administrada competitivamente e administração pública investe em atividades socioeconômicas que promovam o bem-estar da sociedade, a economia responde com melhores investimentos e o fluxo fiscal aumenta sensivelmente. Por isso é que os princípios tributários podem ser agentes propulsores da economia e do bem-estar social. Eis, pois, os desafios do Estado para promover o desenvolvimento em harmonia com as normas constitucionais tributárias.

6.9 O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO

Segundo o princípio do não confisco, a incidência do tributo jamais deve chegar ao extremo de exaurir a fonte produtora de riquezas. Portanto, o poder de tributar do Estado deve respeitar as balizas constitucionais, não podendo violar os direitos fundamentais individuais do contribuinte.

Cada um da gama de tributos do sistema tributário nacional estrutura-se a partir da manifestação da capacidade econômica do contribuinte; isto é, a exteriorização de riqueza, coadjuvada pelo respectivo fato gerador, atrai para si o respectivo tributo fiscal.

Porém a carga tributária não deve ser superior à capacidade contributiva do indivíduo a ponto de limitar-lhe o potencial econômico impedindo-o de manter um nível de vida digno, que o estimule a continuar suas atividades produtoras de riqueza em prol do desenvolvimento econômico do país.

Paulo R. C. Silva entende que,

⁵⁰⁵ BRASIL. Portal Brasil. Brasil é destaque internacional no combate à fome. [2013?]. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2013/10/brasil-e-destaque-internacional-no-combate-a-fome>>. Acesso em: 01 jan. 2015.

Dentre os diversos princípios retentores do poder de tributar, cuja cogente aplicação sobre as normas tributárias sancionadoras revela-se mais sensível, destacando-se aquelas que vedam o efeito confiscatório e o desprezo à capacidade contributiva. Notável, mesmo, a estreita relação entre ambos os princípios, na medida em que a privação do mínimo vital de determinada pessoa equivale ao confisco de seus meios de sobrevivência.⁵⁰⁶

Destarte, o princípio do não confisco está diretamente inter-relacionado com os da capacidade econômica, da igualdade e da progressividade tributária, isto é, na verdade, com o núcleo econômico do Estado.

Necessário se faz ressaltar que o princípio tributário do não confisco salvaguarda os demais princípios, pois, não havendo confisco na imposição tributária, a tributação se desenvolve conforme a implementação dos demais princípios constitucionais tributários.

A Constituição brasileira não admite tributo – imposto – que resulte em confisco, tal como reza o art. 150, inciso IV. Nesse sentido, a Suprema Corte brasileira zela no afastamento de qualquer intento de confisco via imposição tributária ou de multas por inadimplência no pagamento do tributo, como se mostra a seguir, no excerto de uma decisão prolatada em 15/09/2015: “É admissível a redução da multa tributária para mantê-la abaixo do valor do tributo, à luz do princípio do não confisco.”⁵⁰⁷

No entanto, o confisco pode ser aplicado, no caso concreto, pelo juiz, seguindo-se a jurisprudência da Suprema Corte brasileira. Assim, na ordem jurídica brasileira, a vedação ao confisco pela via da tributação se constitui num princípio constitucional sob o pálio dos direitos fundamentais. Dito de outro modo, a Constituição limita às pessoas políticas o poder de atribuir ou majorar tributos que confisquem, por via indireta, a propriedade do contribuinte. Nesse diapasão, devem-se respeitar, incondicionalmente, os princípios fundamentais constantes no art. 1º, incisos III – “a dignidade da pessoa humana” – e IV da Constituição – “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”. Desse modo lutar pela eliminação das

⁵⁰⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Sanção tributária: Limites quantitativos e qualitativos. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, pp. 378, 2006.

⁵⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Órgão Julgador: Primeira Turma. AG.REG. No recurso extraordinário com agravo - ARE 776273 AgR / DF - Distrito Federal. Direito tributário. Multa confiscatória. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento: 15/09/2015. PUBLIC 30-09-2015 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28confisco%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lw7uvls>>. Acesso em: 17 out. 2015.

atividades laborais nocivas deve ser a meta maior da sociedade brasileira – Estado, empresariado, trabalhadores e representantes sindicais e sociedade em geral –, que devem voltar-se incessantemente para a defesa da saúde dos trabalhadores, como enuncia a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao erigir como pilares do Estado constitucional democrático de direito a dignidade humana (art. 1º, III, da Constituição), a valorização social do trabalho, a preservação da vida e da saúde (art. 3º, 5º, e 196), e o meio ambiente de trabalho equilibrado (art. 193, e 225).

Por tudo isso, é relevante analisar o conceito, a abrangência – escopo – e a aplicabilidade do princípio do não confisco, que, de per si, veda a instituição de tributos com efeitos de confisco, conforme estabelecido na Constituição. Embora as pessoas políticas – a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios – possuam aptidão para criar tributos, devem ser levados em conta os limites previstos constitucionalmente no que respeita à competência tributária. Eis aí o princípio da “não confiscalidade” tributária como um dos limites, que, sistemicamente inter-relacionado com outros princípios constitucionais tributários, dentre os quais têm relevo os da igualdade e da capacidade contributiva, limita a instituição de tributos que, por serem gravosos, possam vir até a desestimular, prejudicar ou, numa situação extrema, impedir o exercício dos direitos fundamentais do cidadão, sobretudo aqueles relacionados à liberdade, ao direito de propriedade, à livre iniciativa e ao direito à existência digna, todos contidos no artigo 1º, incisos III e IV da Constituição, que tratam da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

Por ser o não confisco direito fundamental no ordenamento jurídico brasileiro, a norma que proíbe os efeitos de confisco, no âmbito da tributação, possui aplicabilidade imediata, e seus efeitos atingem todas as espécies tributárias, consideradas isoladamente ou em conjunto. No entanto, como o enunciado em questão integra o grupo dos chamados conceitos indeterminados, a instituição dos limites não foi estipulada quantitativamente na norma, daí que a concretização depende da análise de cada caso, cabendo ao Poder Judiciário, com vistas às garantias constitucionais do sujeito passivo e à luz da razoabilidade, avaliar o possível efeito confiscatório de um tributo.

Dito de outro modo, a dificuldade na delimitação quantitativa do princípio da vedação ao confisco reside em delimitar o conceito, o conteúdo e o alcance do termo “confisco”, uma vez que corresponde a uma das espécies de norma de caráter

abstrato e indeterminado. No entanto, não se deve esquecer que esse princípio alberga em si um valor, sendo importante instrumento de proteção do sujeito passivo da relação tributária frente à possibilidade de atos abusivos do Estado quando do exercício de seu poder de tributar. Ainda convém ressaltar que a diferença existente entre a tributação confiscatória e a que não o é reside no grau em que os tributos são exigidos. Daí, a relevância da análise conjunta de outros princípios constitucionais, como o da proporcionalidade e o da razoabilidade, assim como o estudo do princípio da capacidade econômica do contribuinte, para que o tributo não se converta num agente desestabilizante da homeostase organizacional do Estado.

O desrespeito ao princípio do não confisco pode trazer consequências para o desenvolvimento socioeconômico do país, haja vista que, ao desestimular a atividade da livre iniciativa, a atividade empresarial e empreendedora poderá ser inibida indiretamente, via tributação excessiva, acarretando, ainda, uma possível migração de empreendedores para outras latitudes geopolíticas mais favoráveis. Desse modo, fica evidente que, se os gestores do Estado pensassem competitivamente, tratariam de impulsionar a atividade empreendedora dos indivíduos e industrializar as matérias-primas autóctones e, desse modo, ao gerar riqueza, fazer crescer os tributos na mesma medida. É pacífico acreditar que a tributação e o desenvolvimento socioeconômico deveriam caminhar de mãos dadas. Naturalmente, isso demanda criatividade empreendedora de ambos os lados, sob a égide da ética e da moral pública.

Por outro lado, o art. 3º do CTN (Lei nº 5.172/1966), em coerência com a Constituição, define tributo como sendo “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”.⁵⁰⁸ Nesse diapasão, vislumbra-se que o princípio da legalidade está bem caracterizado no escopo do art. 3º do CTN, que dispõe que o tributo deve ser instituído em lei. Isto é, o tributo é uma obrigação jurídica *ex lege*, que surge independentemente da vontade do sujeito passivo, desde que este gere uma atividade que atrai para si o fato gerador de alguma espécie de tributo. É nesse momento que a capacidade gestora do contribuinte – planejamento tributário

⁵⁰⁸ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

visando reduzir o montante dos tributos – se pode valer da elisão fiscal, ou economia tributária, minimizando os impactos da carga tributária na empresa.

Andrei Pitten Velloso entende que, à luz da jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal, “Tributo é toda prestação pecuniária instituída por ato normativo emanado do Estado no exercício do seu poder de império, visando, imediata ou mediatamente, à obtenção de recursos para os entes estatais ou paraestatais, contanto que não constitua sanção de ato ilícito”⁵⁰⁹. Essa contribuição doutrinária ajuda a melhor compreensão do conceito esmerilado no art. 3º do CTN.

Fato gerador do tributo, como dito, é a ocorrência, em si, que traz à tona a exigência do respectivo ônus para o contribuinte, como algo iniludível na contribuição das despesas do Estado como metassistema e sob cuja sombra desenvolvem-se as atividades econômicas de todas as pessoas sediadas no polígono geográfico em que ele se assenta. Vale esclarecer que o fato gerador é elemento definidor da lei a ser aplicada no momento da ocorrência do acontecimento, em prestígio ao princípio da irretroatividade tributária, conforme estipula o art. 144 do CTN (Lei nº 5.172 de 1966) e o art. 150, III, “a”, da Constituição federal de 1988.

Sob essa ótica, o tributo deve ser “instituído em lei” e cobrado “mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Considera-se que toda criação ou cobrança de tributo sem amparo legal constitui confisco. Diante disso, torna-se da maior relevância a identificação do conceito legal de tributo (art. 3º do CTN) com o princípio constitucional da vedação ao confisco.

Portanto, como já salientado, o tributo é uma obrigação jurídica *ex lege*, que surge independentemente da vontade do sujeito passivo, desde que ocorra o nascimento do respectivo fato gerador da imposição tributária. A lei específica descreve situações que, ao ocorrerem na vida sensível – vida real –, fazem com que se estabeleça o momento do nascimento da obrigação tributária em favor do Estado. Desse modo, o fato gerador é entendido como a situação fática, ou concreta, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que, ao ocorrer na vida real, faz com que, pela materialização do direito, surja a obrigação tributária, seja esta

⁵⁰⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição tributária interpretada. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 22.

principal ou acessória. Os artigos 114 e 115 do CTN albergam dois conceitos de fato gerador; *verbis*:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.⁵¹⁰

Entende-se que a obrigação tributária principal ou patrimonial, de acordo com o §1º do art. 113 do CTN, é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Por outro lado as obrigações acessórias, também denominadas deveres formais, constituem-se nos meios formais de que dispõe o poder de polícia fiscal para fiscalizar e controlar as ações dos contribuintes. Isto é, a obrigação tributária acessória, conforme precitua o § 2º do art. 113, decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Pressupõe a realização de atos que auxiliem a administração tributária na fiscalização dos tributos, conforme o art. 113, § 2, do CTN:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.⁵¹¹

Por outro lado, três elementos intrínsecos e essenciais caracterizam o fato gerador: **a.** legalidade, que se refere à exigibilidade do cumprimento do princípio constitucional; **b.** economicidade, que se refere ao aspecto econômico do fato tributável (como regra geral, envolvendo a base de cálculo e a alíquota do tributo) e à capacidade contributiva do sujeito passivo; e **c.** causalidade, que corresponde à consequência do fato gerador, isto é, ao nascimento da obrigação tributária.

Pode-se observar que o princípio da vedação ao confisco se inter-relaciona sistemicamente com outros princípios constitucionais tributários, não

⁵¹⁰ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

⁵¹¹ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

podendo ser de outra forma, haja vista que o ordenamento jurídico é um sistema dinâmico que lida com a vida sensível da sociedade e do próprio Estado, como organização maior.

O artigo 116 do CTN complementa a lucubração acima desenvolvida; *verbis*:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001).⁵¹²

Dentro da completude sistêmica do ordenamento jurídico tributário, o art. 117 do CTN dispõe que os atos ou negócios jurídicos condicionais serão reputados como perfeitos e acabados desde o momento de seu implemento, sendo a condição suspensiva, bem como da prática do ato ou da celebração do negócio, sendo a condição resolutória.

Convém salientar que o Supremo Tribunal Federal vem firmando jurisprudência sobre a proteção dos princípios constitucionais tributários, sendo o princípio do não confisco frequentemente aquilatado nas decisões. No entanto, a Súmula 279/STF vem se constituindo em um óbice na natureza extraordinária do apelo extremo, pois estabelece que “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”⁵¹³. Daí que o *recurso extraordinário*, na maioria das vezes, é conhecido e não provido. Mas o operador do direito deve, antes de recorrer ao apelo extremo, provocar o prequestionamento no juízo a *quo*, isto é, que a questão

⁵¹² BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

⁵¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 279 [13 dez. 1963]. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. [Brasília: s.n., 1963]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=279.Nume.NãoS.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

constitucional alegada no recurso extraordinário seja objeto de análise pelo tribunal de origem. A seguir, apresenta-se excerto do julgamento do RE 760783 AgR/SP - AG.REG; *verbis*:

[...] Acórdão recorrido publicado em 30.9.2008. É necessário um juízo de proporcionalidade entre o ilícito e a penalidade para constatação da violação do princípio do não confisco tributário (art. 150, IV, da CF/1988). Pressupõe, pois, a clara delimitação de cada um desses elementos. Assim, a aferição, por esta Corte, de eventual violação do princípio do não confisco, em decorrência da aplicação de multa de 100% (cem por cento) do valor do imposto devido encontra óbice na natureza extraordinária do apelo extremo e, em especial, no entendimento cristalizado na Súmula 279/STF, a teor da qual, “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.⁵¹⁴ (grifo nosso).

No ordenamento jurídico brasileiro, para se recorrer de decisões prolatadas por outros tribunais ante o Supremo Tribunal Federal, necessário se faz cumprir com os requisitos de admissibilidade própria para essa espécie de recurso, como os que estabelece a Súmula nº 279 do STF: “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”. Foi esse o óbice pelo qual o RE 760783 AgR, acima citado, foi apenas conhecido e não provido, pois não se coaduna com os requisitos exigidos para essa espécie de recurso. A seguir, de forma resumida, apresentam-se as peculiaridades do RE, haja vista que é o remédio jurídico apropriado para o contribuinte defender-se de possíveis decisões que não consigam vislumbrar seu direito sobre o aviltamento tributário, sendo o STF a última fonte de esperança onde a pessoa pode ir em busca do Justo.

O recurso extraordinário é de caráter excepcional, para o Supremo Tribunal Federal, contra decisões de outros tribunais, em única ou última instância, quando houver ofensa à norma da Constituição federal.

Uma decisão judicial poderá ser objeto de recurso extraordinário quando: 1– contrariar dispositivo da Constituição; 2– declarar inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; e 3– julgar válida lei ou ato de governo local contestados em face da Constituição.

⁵¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 760783 AgR / SP – São Paulo. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 25 fev. 2014. Publicado em: 19 mar. 2014g. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22PRINC%CDPIO+DO+N%C3O+CONFISCO%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mzslqql>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

Para ser admitido o recurso extraordinário, a matéria constitucional deve ser prequestionada, isto é, a questão deve ser previamente decidida pelo tribunal a quo. Em outras palavras, a sentença da qual se recorreu tem de tratar, especificamente, do dispositivo da Constituição que se pretende fazer valer.⁵¹⁵ Não se pode dizer que uma decisão fere a Carta Magna genericamente; o correto é apontar o artigo supostamente violado. O RE é uma das espécies de recursos excepcionais, cabendo exclusivamente ser impetrado ante o Supremo Tribunal Federal.

São características do recurso extraordinário: 1– esgotamento prévio das instâncias ordinárias (não caber mais recurso para instâncias inferiores); 2– a atuação do STF não é igual à dos outros tribunais; sua função aqui é preservar o ordenamento jurídico, e não a situação individual das partes. A parte poderá ser beneficiada por essa guarda ou preservação da ordem jurídica, mas a mera alegação de que as decisões anteriores lhe foram “injustas” não serve para fundamentar esse recurso; 3– não serve para mera revisão de matéria de fato; 4– sua admissão depende da autorização da instância inferior e, depois, do próprio STF; 5– os pressupostos específicos desse recurso estão esmerilados no art. 102, § 3º da Constituição federal de 1988:

Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] § 3º No recurso extraordinário o recorrente deverá demonstrar a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso, nos termos da lei, a fim de que o Tribunal examine a admissão do recurso, somente podendo recusá-lo pela manifestação de dois terços de seus membros.⁵¹⁶

E, conforme o art. 26 da Lei 8.038/90, que institui normas procedimentais para os processos que especifica, perante o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, existem ainda, estas duas características: 6– enquanto perdurar o recurso extraordinário, a sentença da qual se recorreu já pode ser executada provisoriamente; 7– o prazo para se apresentar o RE é de 15 dias. Nessa mesma linha de raciocínio constitucional, o novel Código de Processo Civil trata do recurso extraordinário (Lei nº 13.105, de 2015) no art 1.029; *verbis*

⁵¹⁵ NOGUEIRA, Luiz Fernando Valladão. Recurso especial. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 27.

⁵¹⁶ BRASIL, Constituição 1988.

Art. 1.029. O recurso extraordinário e o recurso especial, nos casos previstos na Constituição Federal, serão interpostos perante o presidente ou o vice-presidente do tribunal recorrido, em petições distintas que conterão: I - a exposição do fato e do direito;

II - a demonstração do cabimento do recurso interposto; III - as razões do pedido de reforma ou de invalidação da decisão recorrida.

§ 1º Quando o recurso fundar-se em dissídio jurisprudencial, o recorrente fará a prova da divergência com a certidão, cópia ou citação do repositório de jurisprudência, oficial ou credenciado, inclusive em mídia eletrônica, em que houver sido publicado o acórdão divergente, ou ainda com a reprodução de julgado disponível na rede mundial de computadores, com indicação da respectiva fonte, devendo-se, em qualquer caso, mencionar as circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados.

§ 2º Quando o recurso estiver fundado em dissídio jurisprudencial, é vedado ao tribunal inadmiti-lo com base em fundamento genérico de que as circunstâncias fáticas são diferentes, sem demonstrar a existência da distinção.

§ 3º O Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça poderá desconsiderar vício formal de recurso tempestivo ou determinar sua correção, desde que não o repute grave.

§ 4º Quando, por ocasião do processamento do incidente de resolução de demandas repetitivas, o presidente do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça receber requerimento de suspensão de processos em que se discuta questão federal constitucional ou infraconstitucional, poderá, considerando razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, estender a suspensão a todo o território nacional, até ulterior decisão do recurso extraordinário ou do recurso especial a ser interposto.

§ 5º O pedido de concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário ou a recurso especial poderá ser formulado por requerimento dirigido: I - ao tribunal superior respectivo, no período compreendido entre a interposição do recurso e sua distribuição, ficando o relator designado para seu exame preventivo para julgá-lo; II - ao relator, se já distribuído o recurso; III - ao presidente ou vice-presidente do tribunal local, no caso de o recurso ter sido sobrestado, nos termos do art. 1.037.⁵¹⁷

As consequências jurídicas e/ou os efeitos da decisão no julgamento do RE só valem entre as partes no processo e, para elas, a lei é inconstitucional desde seu surgimento.

⁵¹⁷ BRASIL. Lei nº 13.105, de 2015, op.cit..

A declaração de inconstitucionalidade não anula nem revoga a lei. Teoricamente, ela continua em vigor até que seja suspensa pelo Senado Federal, conforme prevê a Constituição federal, em seu artigo 52, inciso X.

Os fundamentos legais do RE constam na Constituição federal, art. 102, III, e art. 52, X; no Código de Processo Civil – arts. 541 a 546 (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973), na Lei 8.038/1990, arts. 26 a 29; e no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, arts. 321 a 326.⁵¹⁸ No novo Código de Processo Civil brasileiro, que entrará em vigor em 16 de março de 2016, esses fundamentos estão estampados nos arts. 1029 a 1035 (Lei nº 13.105, de 2015).

Pelo já exposto, é pacífico compreender que o fenômeno do confisco, conceitualmente, é algo indeterminado, daí a dificuldade para se definir, com precisão, o limite quantitativo, em termos de fronteira econômica, do confisco.

No ordenamento jurídico espanhol, é relevante a inovação que trouxe a ordem constitucional de 1978, entre outros aspectos o princípio da não confiscatoriedade – alcance confiscatório –, o qual recebe o valor normativo e vinculante dos demais princípios albergados no art. 31 da Constituição. Adicionalmente, serve de limite explícito à progressividade, detendo, assim, aqueles que pretendem fazer uma reforma social por meio dos tributos funcionando, por sua vez, como se fosse um verdadeiro princípio estrutural, ao garantir outros valores e direitos, como os direitos à propriedade privada, à liberdade de empresa e à economia de mercado.

A previsão desse princípio é fruto da experiência, que indica que os tributos podem converter-se em uma medida expropriatória sem indenização, embora seja evidente a distinção entre a relação jurídica entre duas partes e uma relação expropriatória, pois *“en la primera, la detracción se actúa mediante la constitución de una relación obligatoria, mientras que en la segunda se da la inmediata transmisión del derecho real sin que a ello concurra la voluntad del obligado”*.⁵¹⁹

O Tribunal Constitucional espanhol deixou claro, ao definir o alcance do referido princípio, que não é proibida a confiscação em si mesma, como alguns

⁵¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno>. Acesso em: 8 set. 2015.

⁵¹⁹ MOSCHETTI, Francesco. El principio de capacidad..., op.cit., pp. 293-294.

poderiam imaginar, senão sobre o alcance confiscatório da tributação no seio socioeconômico:

Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga «alcance confiscatorio», es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución: como sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta.⁵²⁰

Nessa mesma ótica, é possível, a título exemplificativo, vislumbrar as SSTCs 37/1987⁵²¹ e 186/1993.⁵²²

Desse modo, a previsão daquele princípio não é mera tautologia – proposição formalmente válida, verdadeira em qualquer situação –, como pode parecer em um primeiro momento. Os limites sobre o poder tributário do Estado em desfavor do contribuinte são sempre desejáveis ou necessários, sobretudo quando se levam em conta os abusos cometidos no passado, quando alguns governos privaram a muitos cidadãos de seu direito de propriedade. Rodríguez Bereijo ressalta que,

Enjuiciado desde su proyección sobre cada figura impositiva aisladamente considerada, el principio de no confiscatoriedad puede ser contemplado no como una repetición innecesaria o inútil tautología de cuanto ya se desprende lógicamente del principio de capacidad económica (C. Palao), sino más bien como una concreción autónoma del *principio de proporcionalidad* inherente al Estado de Derecho, en cuanto prohibición o *interdicción del exceso* de la imposición, que conecta directamente con la idea de “moderación” y de “medida justa” en el sentido de equilibrio (K. larenz) y, por tanto, consagración constitucional, con un matiz distinto

⁵²⁰ ESPAÑA. Tribunal Constitucional de España. “Sentencia STC 150/1990”. Disponível em: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/1990/150>. Acesso em: 8 set. 2015.

⁵²¹ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. “Sentencia STC 37/1987”. *Boletín Oficial del Estado*, n. 89, pp. 6-22, 14 abr. 1987b. Disponível em: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1987-9279>. Acesso em: 8 jan. 2014.

⁵²² ESPAÑA. Tribunal Constitucional. “Sentencia TC 186/1993, de 7 de junio de 1993”. [Madrid: s.n.], 1993b. Disponível em: <<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/34059/sentencia-tc-186-1993-de-7-de-junio-lgt-impuesto-de-dehesas-impuesto-sobre-el-patrimonio-no-du>>. Acesso em: 8 jan. 2014.

del principio de igualdad, de la aspiración a un Derecho tributario justo⁵²³.

Referindo-se ao princípio da progressividade, Rodríguez Bereijo tem manifestado que não existem fórmulas matemáticas para definir uma exação confiscatória.

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência sobre a vedação da utilização do tributo para exação confiscatória, em conformidade com o mandamento da Constituição brasileira de 1988, como mostra o seguinte excerto da ementa do julgamento da ADI 2010 MC / DF – Distrito Federal:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. [...] – O Supremo Tribunal Federal – que é o guardião da Constituição, por expressa delegação do Poder Constituinte - não pode renunciar ao exercício desse encargo, pois, se a Suprema Corte falhar no desempenho da gravíssima atribuição que lhe foi outorgada, a integridade do sistema político, a proteção das liberdades públicas, a estabilidade do ordenamento normativo do Estado, a segurança das relações jurídicas e a legitimidade das instituições da República restarão profundamente comprometidas. O inaceitável desprezo pela Constituição não pode converter-se em

⁵²³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Jurisprudencia Constitucional y ..., op. cit., p. 151.

prática governamental consentida. Ao menos, enquanto houver um Poder Judiciário independente e consciente de sua alta responsabilidade política, social e jurídico-institucional.⁵²⁴

O princípio do não confisco encerra direito fundamental do contribuinte, tornando-se difícil determinar abstratamente se uma lei ou determinado conjunto de leis têm ou não alcance confiscatório. Isso se deve ao fato de que a norma é de natureza aberta, e é o juiz, segundo o caso concreto, quem decide se se trata de confisco tributário. Porém doutrinadores como Rodríguez Bereijo

Creem que la acumulación de varios impuestos, aunque emanados de entes públicos diferentes, puede dar origen a una demanda de inconstitucionalidad, en el caso en que el contribuyente vea vaciada su fortuna como consecuencia de una tributación excesiva⁵²⁵

Entendimento, esse, que é compartilhado por Herrera Molina: *“Ahora bien, lo más frecuente será que la confiscación se produzca por acumulación de los diversos impuestos. Es decir, resultará confiscatoria la carga contributiva individual”*.⁵²⁶ No Brasil, esse óbice é bem assentado na jurisprudência da Suprema Corte.

Isso é corroborado pela sentença STC da Espanha 14/1998⁵²⁷, na qual se denuncia uma presumida confiscatoriedade em alguns dos artigos da “Ley 8/1990”, que regula a caça e a pesca na “Comunidad Autónoma de Extremadura”. O Tribunal Constitucional espanhol, ao julgar, se pronunciou assim:

No puede desconocerse la dificultad técnica que supone determinar, en abstracto, si del régimen legal de un tributo pueden derivarse *per se* efectos confiscatorios, sobre todo cuando la interpretación que haya de darse a este principio de no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica, vinculándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario.

⁵²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2010 MC / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Celso De Mello. Órgão Julgador: Julgamento em: 30 set. 1999. Publicado em: 12 abr. 2002b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28veda%E7%E3o+da+utiliza%E7%E3o+do+tributo+%E0+exa%E7%E3o+confiscat%F3ria%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/obm58b5>>. Acesso em: 27 março. 2015.

⁵²⁵ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia Constitucional y ...*, op. cit., p. 1998.

⁵²⁶ HERRERA MOLINA, P. M.. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 133.

⁵²⁷ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia TC 14/1998, de 22 de enero de 1998. Boletín Oficial del Estado, n. 47, pp. 21-40, 24 feb. 1998c. Disponível em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1998-4185>. Acesso em: 9 jan. 2014.

Con todo, y puesto que la prohibición constitucional de confiscatoriedad tributaria se establece con referencia al resultado de la imposición, este Tribunal ha declarado que la incorporación de esa garantía al sistema fiscal obliga a no agotar la riqueza imponible – sustrato, base o exigencia, de toda imposición – so pretexto del deber de contribuir, añadiendo que ese efecto se produciría si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución⁵²⁸.

A dificuldade é saber qual é o parâmetro para estabelecer o momento em que se está exaurindo ou esgotando a riqueza do contribuinte, pois, até se chegar à conclusão de que o contribuinte entrou na fase de insolvência por causa da excessiva exação tributária, pode ser demasiado tarde, e aí não só se agride a riqueza dele como a do próprio Estado – haja vista que é da geração de riqueza que o Estado necessariamente atrai para si o aumento da arrecadação tributária – como pode ser inibido o desenvolvimento socioeconômico da sociedade. Pensando-se em termos de estratégia competitiva, cada indivíduo dispõe de uma parcela do poder estatal, pois o Estado é, em si, uma organização gerida pelos mesmos cidadãos por meio de seus representantes, sob o escopo da democracia representativa, daí que, se o Estado se excede no poder de tributar, cada um dos eleitores, em hipótese, é responsável pelo bom ou ruim desempenho dos agentes públicos que o representam no governo do Estado. Na Constituição brasileira de 1988, estão estampados os remédios jurídicos para corrigir os possíveis desvios do ente público, como o *impeachment* – processo que se instaura contra as altas autoridades do governo com o fim de destituí-las do cargo por denúncia de infração grave dos deveres funcionais –, entre outros remédios jurídico-constitucionais.

A progressividade da carga tributária termina onde começa a confiscatoriedade, pois, em matéria tributária, ela supõe expressa autorização constitucional. Num hipotético conflito interno entre o princípio da progressividade e o da não confiscatoriedade, há que se admitir a prevalência desse último, levando-se em consideração, por exemplo, a expressa disposição constitucional espanhola, que diz que o sistema tributário não terá “*en ningún caso*” alcance confiscatório, como também está estampado no art. 150, inciso IV, da Constituição federal brasileira de 1988, que proíbe a utilização do tributo com efeito de confisco, em

⁵²⁸ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia TC 14/1998, op.cit.

matéria tributária. Esse aspecto é relevante, haja vista que se poderia pensar em restringir a relação da não confiscatoriedade com a agressão ao direito de propriedade, pois, se esse limite for respeitado, a homeostase socioeconômica fica preservada e, sob essa ótica, *“Si un tributo no lesiona el ‘aspecto institucional’ de la propiedad, pero grava desproporcionadamente el patrimonio de un sujeto determinado, se está produciendo un reparto de las cargas públicas ajeno al principio de capacidad contributiva”*.⁵²⁹

Desse modo, é possível vislumbrar a primeira ligação que existe entre a não confiscatoriedade e o princípio da capacidade econômica, em relação com o qual

la exigencia de que el sistema fiscal no tenga *“en ningún caso” alcance confiscatorio* puede considerarse una reiteración del propio principio de capacidad económica, pero no es un añadido superfluo, sino un precepto interpretativo que garantiza la protección de los ciudadanos ante efectos confiscatorios que se produzcan *en casos concretos* sin que impliquen necesariamente una lesión ‘institucional’ del derecho de propiedad.⁵³⁰

Também se vislumbra outra semelhança entre os dois princípios, no sentido de que a não confiscatoriedade, tal como a capacidade econômica, *“puede oponerse a la retroactividad de las normas tributarias o a la no inmediatez en el cobro de los tributos por tributo resultó exigible, puesto que puede estarse gravando una capacidad económica inexistente de manera confiscatoria”*.⁵³¹

Também há que se compreender que, o instituto do confisco é milenar e, até nos tempos atuais, é um problema subjacente, que precisa ser vigiado para que o Estado não avance desmedidamente sobre a riqueza do contribuinte, aproveitando-se do poder de tributar. Por isso mesmo, no Brasil, o Supremo Tribunal Federal tem construído sólida jurisprudência em defesa do princípio constitucional do não confisco. Exemplificativamente, mostra-se excerto da decisão resultante do julgamento em 13/10/1999 da Medida Cautelar na ação declaratória de constitucionalidade ADC 8 MC / DF - Distrito Federal

Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar,

⁵²⁹ HERRERA MOLINA, P. M. Capacidad económica y sistema fiscal..., op. cit., p. 132.

⁵³⁰ HERRERA MOLINA, P. M. Capacidad económica y sistema fiscal..., op. cit., p. 144.

⁵³¹ MENÉNDEZ MORENO et al. *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 91.

substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA. - A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional.⁵³² (grifo nosso).

Observa-se que a ADC 8 exprime à luz meridiana, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, salientando que nada mais representa senão a interdição, pela Constituição, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais como a educação, a saúde e habitação, por exemplo. Nessa mesma linha, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a AI 682983 AgR / RS – Rio Grande do Sul –, em 04/08/2015, assim se pronunciou ao prolatar a decisão (excerto da ementa):

A aplicação de multa moratória acima do patamar de 20% detém caráter confiscatório. Trata-se de montante que se coaduna com a ideia de que a impontualidade é uma falta menos grave, aproximando-se, inclusive, do valor que um dia já foi positivado na Constituição.⁵³³

⁵³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade ADC 8 MC / DF - Distrito Federal. Relator: Min. Celso De Mello. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 13 set. 1999. Publicado em: 04 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28progressividade+da+carga+tribut%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oqyekvt>>. Acesso em: 11 set. 2015.

⁵³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No agravo de instrumento. Órgão Julgador: Primeira Turma. Débito tributário. Possibilidade. Multa moratória. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 04 ago. 2015. Publicado em: 26 ago. 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28+%28RCL%29+8459+%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/kc7gkjs>. Acesso em: 17 out. 2015.

A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade do contribuinte, nesse sentido considerado o montante de sua riqueza – renda e capital –, para suportar a incidência dos tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído, condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado, por vezes, o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que houver o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal –, afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.

Por outro lado, não resta dúvida de que o cidadão deve compreender que a tributação, na medida certa, é salutar para todos, pois o Estado precisa de receitas para fazer frente às despesas que demanda a própria administração em prol do bem comum. Na verdade, deveria ser uma obrigação cívica, pois um Estado sem dinheiro não poderia cumprir a função ideal para a qual foi concebido e implantado como forma da manutenção da paz e do progresso da humanidade.

A atividade tributária ou é fiscal ou é extrafiscal. Quando a atividade tributária visa à extrafiscalidade ora é para promover o desenvolvimento de determinada área econômica, ora para desestimular o consumo de determinados produtos, como é o caso do tabaco, das bebidas alcoólicas, entre outros, pois são substâncias nocivas à saúde pública. Isso seria um caso típico de competitividade do Estado como organização pró-ativa, em prol do bem comum.

6.9.1 Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na vedação do confisco tributário

Conceitualmente, a jurisprudência é definida pelo Supremo Tribunal Federal como sendo a “Repetição uniforme e constante de uma decisão sempre no mesmo sentido”.⁵³⁴ A palavra “jurisprudência” deriva do termo latino *jurisprudentia*, de *jus* (direito, ciência do direito) e *prudencia* (sabedoria). É claro o sentido literal de

⁵³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Glossário Jurídico. [Brasília: STF, 20115]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=J&id=381>>. Acesso em: 09 set. 2015.

jurisprudência: o direito aplicado com sabedoria. Desse modo é que se entende a jurisprudência como sábia interpretação e aplicação das leis a todos os casos concretos que se submetem a julgamento nos tribunais da justiça, isto é, o hábito de interpretar as leis e aplicá-las aos fatos concretos, para que, assim, se decidam as causas ou os litígios.⁵³⁵ Na verdade, a jurisprudência firmada, em sucessivas decisões, vale como verdadeira lei. O conjunto de acórdãos de um tribunal forma sua jurisprudência, que se diz mansa e pacífica quando se verifica repetida e uniforme para os mesmos casos e iguais relações submetidos a seu veredicto. Esse é o caso a que ora se dedica atenção na sequência da elaboração deste trabalho: analisar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no que diz respeito à vedação do confisco tributário neste início do século XXI.

Necessário se faz compreender as balizas conceituais demarcadas na jurisprudência construída pela Corte Suprema brasileira no início do século XXI (2001 a 2015), especificamente do princípio constitucional “vedado utilizar tributo com efeito de confisco”⁵³⁶, confrontando-as com o mandamento constitucional estipulado na Constituição de 1988 esmerilado na “Seção II – Das Limitações do Poder de Tributar”, conforme inteligência do artigo 150, inciso IV, que estipula, no *caput*. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco”.⁵³⁷

Assim, no ordenamento jurídico brasileiro, a vedação do confisco pela via da tributação se constitui num “princípio tributário fundamental”, sob o pálio dos fundamentos da República brasileira. Dito de outro modo, a Constituição limita aos entes políticos o poder de atribuir ou majorar tributos que confisquem, por via indireta, a propriedade do contribuinte. Nesse diapasão, devem ser respeitados incondicionalmente os princípios fundamentais da República Federativa do Brasil constantes no art. 1º, incisos III e IV da Constituição: “art. 1º [...] III – a dignidade da pessoa humana; IV – os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”.⁵³⁸

Sob essa ótica, é relevante analisar o conceito, a abrangência, o escopo e a aplicabilidade do “princípio do não confisco”, que, de per si, veda a instituição de tributos com efeito de confisco, conforme estipula a Constituição. Se bem que as

⁵³⁵ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 806.

⁵³⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

⁵³⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

⁵³⁸ BRASIL, Constituição, 1988.

peças políticas – a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios – tenham competência tributária para, sob os permissivos constitucionais, criar tributos, por intermédio do respectivo Poder Legislativo, devem levar em conta os limites previstos na Constituição no que diz respeito a essa competência. Dese modo, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em 08/10/2014, a Rcl 18459, em sede de medida cautelar ou liminar, em decisão monocrática, assim se pronunciou:

Considerou-se que: (i) a Constituição Federal esgota as regras-matrizes de incidência do ICMS, facultando aos Estados, tão-somente, a instituição do tributo e o estabelecimento de normas instrumentais à sua cobrança; (ii) não cabe aos Estados ou ao CONFAZ a subversão do modelo constitucional [...]⁵³⁹

Ainda o relator Min. Roberto Barroso enfatizou que a Suprema Corte brasileira assentou as regras matrizes de incidência do ICMS (Circulação de Bens e Mercadorias) que foram exaustivamente delimitadas pela Constituição federal de 1988, com o nítido propósito de impedir ou, ao menos, suavizar a cognominada “guerra fiscal” entre as unidades federadas. Com efeito, o arquétipo constitucional relativo ao ICMS estabeleceu regras específicas e bastante claras para a fixação de alíquotas por parte dos Estados-membros, atribuindo ao Estado de origem, via de regra, a competência para instituir a cobrança do ICMS.

Eis aí o “princípio do não confisco tributário” como um desses limites constitucionais ao poder de tributar das peças políticas constitucionais. Sistemicamente, inter-relacionado com outros princípios constitucionais tributários, dentre os quais têm relevo os da igualdade, da capacidade contributiva e da proporcionalidade, como já salientado, ele limita a instituição de tributos que, por serem gravosos, possam vir até a desestimular, prejudicar ou, numa situação extrema, impedir o exercício dos direitos fundamentais do cidadão, sobretudo aqueles relacionados à liberdade, à propriedade, à livre iniciativa e à existência digna, todos abrangidos sob o pálio da inteligência esmerilada no artigo 1º, incisos III e IV, da Constituição. Tais incisos tratam da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, estes, por sua vez, dois dos cinco

⁵³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Rcl 18459 / MS - Mato Grosso do Sul, Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 08 out. 2014. Publicado em: 13 out. 2014h. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28+%28RCL%29+18459+%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/kc7gkjs>>. Acesso em: 19 out. 2014.

fundamentos da República Federativa do Brasil estampados na Constituição de 1988.

O princípio do não confisco, referido na Constituição na expressão proibitiva “vedado utilizar tributo com efeito de confisco”, deriva do da capacidade contributiva, sendo ambos normas de proteção ao patrimônio e à renda do contribuinte, bem como à conservação do mínimo existencial e da propriedade privada. A norma que proíbe os efeitos de confisco, no âmbito da tributação, tem aplicabilidade imediata, e seus efeitos atingem todas as espécies tributárias, consideradas isoladamente ou sob a égide sistêmica que caracteriza o conjunto de normas do Estado. No entanto, como o enunciado em questão – inciso IV do artigo 150 da Constituição – integra o grupo dos chamados conceitos indeterminados (conceito indeterminado, ou conceito vago, é o elemento normativo que admite maior campo de atuação do aplicador do direito)⁵⁴⁰, a instituição dos limites não foi estipulada quantitativamente na norma, por isso a concretização depende da análise de cada caso, cabendo ao Poder Judiciário, com vistas às garantias constitucionais do sujeito passivo e à luz da razoabilidade, avaliar o possível efeito confiscatório de um tributo. Eis aí os primórdios da ideia que deu azo à concepção deste trabalho de tese doutoral.

É notório que o Brasil possui uma sólida legislação tributária constitucional, construída, no devenir histórico, como Estado democrático de direito e consolidada com a Constituição de 1988. Desse modo, os princípios tributários, em tese, deveriam ser incondicionalmente respeitados na fase de sua efetivação. No entanto, o Supremo Tribunal Federal, com regular frequência, tem se defrontado com a necessidade de exercer seu papel de guardião da Constituição⁵⁴¹, sendo detentor da última palavra sobre a interpretação da Constituição para dirimir controvérsias sobre abusos do poder de tributar dos entes políticos, impondo respeito às balizas que impedem a ofensa ao princípio da “vedação do confisco tributário”.

O zelo pelo respeito ao princípio da “vedação do confisco tributário” é, em si, responsabilidade da sociedade brasileira toda por intermédio da Justiça, que tem o dever de defender e praticar a máxima do imperativo categórico, a qual se consubstancia quando a conduta possibilita ao agente uma vontade de agir

⁵⁴⁰ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 328.

⁵⁴¹ BRASIL, Constituição, 1988.

(*voluntas agendi*), mas também impõe um modo singular de agir (*modus agendi*), sempre através da norma jurídica, com sua respectiva eficiência, eficácia, efetividade e controle sistêmico. Assim, não ficará completa a elevação de tal norma a esse patamar jurídico se não houver prioridade em sua proteção – no caso, pelo Supremo Tribunal Federal – de coibir os abusos no excesso de exação tributária.

Ressalte-se que uma das características da era atual é a complexidade organizacional, que vai se expandindo conforme o crescimento da sociedade, a qual gera mais riqueza e, por sua vez, demanda mais serviços públicos. O Estado, diante desse quadro sem volta, precisa de mais recursos econômicos para prestar serviços coletivos, a par de melhor qualificação dos agentes públicos. Paralelamente, precisa aumentar sua capacidade gerencial e aguçar o uso das ferramentas da estratégia competitiva para melhor gerir e aproveitar as oportunidades que o ambiente organizacional oferece e, inclusive, aproveitar melhor suas vantagens competitivas e a dos outros países no cenário das nações.

Para concretizar essa garantia constitucional na esfera tributária, o Estado precisa de recursos, haja vista que seu sustentáculo financeiro é a arrecadação de tributos (é o povo que sustenta as despesas do Estado), pagos pela sociedade segundo as disposições legais específicas. Por isso mesmo, faz-se necessário que sejam dadas efetividade e eficácia aos princípios tributários constitucionais, que balizam e limitam o poder de tributar do Estado – no caso, o princípio da “vedação do confisco tributário” – na imposição tributária e, por extensão, também na imposição de multa. Desse modo, a autoridade pública deve sujeitar-se às regras e aos princípios constitucionais e legais na esfera da arrecadação tributária.

No entanto, o Estado, como organização, pauta-se pela gestão holística, na qual o princípio da razoabilidade prima pela busca da homeostase organizacional, por isso mesmo pela construção da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em prol do não confisco pela via tributária, como se mostra, exemplificativamente, no excerto da decisão do julgamento do Ag. Reg. no Agravo de Instrumento AI 727872 Agr / RS, julgado em 28/04/2015:

É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos

termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal.⁵⁴² (grifo nosso).

Observa-se que a Suprema Corte brasileira deu elasticidade aos mandamentos constitucionais anticonfisco para abranger também as multas por inadimplemento no pago da carga tributária, sob a égide do princípio da razoabilidade.

6.9.1.1 Vedação à utilização de tributo com efeito de confisco

Necessário se faz ressaltar, uma vez mais, que o tributo é a fonte principal de arrecadação de receitas do Estado para a manutenção deste e a respectiva prestação de serviços à população. O Poder Legislativo detém a competência para criar e instituir tributos por meio de lei; no entanto observa-se, com frequência, que os entes políticos, na esfera da União, dos estados, do Distrito Federal ou dos municípios, exacerbam na cobrança de tributos e, nesses casos, é o Poder Judiciário – se provocado – que dirime a controvérsia, a qual, por si mesma, gera despesa, pois os agentes públicos do Judiciário são remunerados pelo Estado. No entanto nem todos os contribuintes buscam seu direito na Justiça, seja por desconhecimento, seja por falta de recursos para enfrentar o custo e o tempo que leva o Judiciário para se pronunciar.

Para analisar a jurisprudência prolatada pela Suprema Corte (STF), considere-se este excerto da ementa do Acórdão eletrônico AI-AgR-segundo 830300, julgado pela 1ª Turma do STF, em 6 de dezembro de 2011; *verbis*:

4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do **confisco** em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito **tributário**.⁵⁴³

⁵⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 727872 AgR / RS - Rio Grande do Sul. Ag. Reg. no agravo de instrumento. Relator: Min. Celso De Mello. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 28 abr. 2015. Publicado em: 18 maio. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28confisco+tribut%E1rio%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nt2wlqc>>. Acesso em: 09 set. 2015.

⁵⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no segundo Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 830.300 AgR-segundo / SC – Santa Catarina. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2013r. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28830300%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o23wmdq>>. Acesso em: 31 mar. 2015.

Pode-se verificar que o Supremo Tribunal Federal não permite que nenhuma das pessoas políticas extrapole as balizas constitucionais estampadas no art. 150, inciso IV, que veda “utilizar tributo com efeito de confisco”. Nessa mesma linha de raciocínio, a Suprema Corte reafirmou esse entendimento ao julgar, em 24/06/2014, o RE 733656 AgR / PR – Paraná–, como se observa no excerto da decisão; *verbis*:

III – Esta Corte já fixou entendimento no sentido de que lhe é possível examinar se determinado tributo ofende, ou não, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária e que esse princípio deve ser observado ainda que se trate de multa fiscal resultante de inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias.⁵⁴⁴

Começa a se vislumbrar que a jurisprudência da Corte Suprema é firme no sentido da proibição constitucional do confisco, haja vista que, se este não for combatido, coloca-se em risco a sobrevivência econômica das pessoas físicas e jurídicas, fontes de onde emanam os tributos arrecadados.

Se a sociedade não houvesse concebido o Estado como organização reitora da gestão da coisa comum, provavelmente a espécie humana não teria alcançado o desenvolvimento que hoje tem e que progride dia a dia. Como ele é uma organização que pertence à própria sociedade e que esta mesma administra, não há como o cidadão excusar-se de contribuir para sua manutenção na medida de sua capacidade contributiva.

Por isso mesmo não resta dúvida de que, no Estado que possua uma estrutura empresarial sólida e pró-ativa, os tributos, como fonte derivada da receita, virão de forma sustentável e até de forma substancial; já o contrário causaria uma queda drástica da arrecadação tributária derivada e até a fuga de empresas e capitais para outras latitudes geopolíticas onde o Estado seja mais condescendente quanto à alíquota tributária e na própria imposição de multas.

⁵⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No recurso extraordinário RE 733656 AgR / PR - Paraná . Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 24 jun. 2014. PUBLIC 15 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28proibi%E7%E3o+constitucional+do+confisco+em+mat%E9ria+tribut%E1ria%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oorlu83>>. Acesso em: 27 out. 2015.

Continuando-se na análise da jurisprudência, a seguir veja-se excerto do recurso extraordinário RE 388312; *verbis*:

2. A vedação constitucional de tributo confiscatório e a necessidade de se observar o princípio da capacidade contributiva são questões cuja análise depende da situação individual do contribuinte, principalmente em razão da possibilidade de se proceder a deduções fiscais, como se dá no imposto sobre a renda.⁵⁴⁵

Observe-se que o STF é implacável no zelo pela imaculada preservação da “vedação constitucional de tributo confiscatório”, como consta no Acórdão do julgamento, pelo Tribunal pleno, do RE 388312, onde se mostra que o ordenamento jurídico tributário brasileiro obedece a uma estrutura sistêmica, pois o Tribunal pleno foi buscar subsídios no princípio da capacidade contributiva para melhor decidir. Seria esse o posicionamento correto do juízo: pensar e agir sistemicamente, e também sob a égide holística, para melhor servir à sociedade e, dessa forma, propiciar a homeostase organizacional, tão necessária para o desenvolvimento de um país. No entanto a Suprema Corte, para melhor agir, exige a formalidade estabelecida em lei para se admitir o RE, qual seja, o prequestionamento da sentença ou do acórdão que se busca modificar no tribunal *ad quem* lá no tribunal *a quo*. É um óbice que deve ser em breve superado, em benefício do contribuinte, fonte principal das receitas derivadas do Estado e/ou patrono da causa, atentar para esse requisito formal exigido na admissibilidade de uma ação que daria origem a recurso extraordinário, em conformidade com o art. 102, III, alínea “a”, da Constituição federal.

Desse modo, o STF evita situações fáticas que firam o princípio da isonomia tributária, um dos pilares do Estado democrático de direito, na qual se sustenta o ordenamento jurídico brasileiro. O adequado funcionamento do sistema tributário gera clima de tranquilidade pró-ativa do indivíduo e dos empreendedores (empresários) para continuarem produzindo e gerando riqueza e receitas públicas derivadas (tributos).

O Supremo Tribunal Federal entendeu que é dever do poder estatal organizar a vida econômica e financeira do país no espaço próprio das competências dos poderes Executivo e Legislativo. No entanto, o Poder Judiciário

⁵⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 388312 MG – Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 ago. 2011. Publicado em: 11 out. 2011c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+388312+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k5fmmmx>>. Acesso em: 2 jan. 2015.

pode contribuir na tarefa de regular o sistema tributário nacional quando o Legislativo não o faz. Embora isso se denomine ativismo judicial – prática jurídica que decorre de nova hermenêutica constitucional na interpretação dos princípios e das cláusulas abertas, mas também como uma resposta à inércia das demais esferas de poder do Estado –, em certas circunstâncias é necessário, para manter a integridade dos princípios republicanos, pois é o azo que deu o julgamento do RE 388312 (Julgado em: 01/08/2011), acima citado. Afinal, o Judiciário é uma parte do poder, que, na verdade, é UNO; apenas para fins de operacionalidade existe a divisão em três poderes. Aliás, Motesquieu foi feliz ao positivar a ideia, imanente desde a Grécia antiga, da divisão do poder no Estado em três espécies: Legislativo, Executivo e Judiciário⁵⁴⁶. Na obra “*Do espírito das leis*”, ele escreveu sobre a necessidade de se estabelecerem os limites de cada poder. Essas ideias estão ainda até hoje esculpidas nas constituições dos Estados modernos, e é precisamente dos limites do poder de tributar do Estado, conforme a Constituição brasileira de 1988, que se ocupa este trabalho.

Desse modo, ao julgar litígios envolvendo aspectos tributários, a Corte Suprema brasileira não deve perder de vista os objetivos e os valores constitucionais, como os princípios e as tarefas fundamentais contidos no “Título I – Dos Princípios Fundamentais” – da Constituição. Diga-se de passagem, há necessidade de se entender que “república” quer dizer coisa pública, aquilo que é de todos. É entender e internalizar os valores republicanos, como o respeito às leis, o respeito ao bem público acima do interesse privado. Isso envolve o sentimento de responsabilidade no exercício do poder, e a Suprema Corte brasileira, na jurisprudência estudada até este momento, o da elaboração deste trabalho, deixa transparecer que vem cumprindo essa obrigação constitucional, no resguardo do princípio da vedação do confisco, estampado nos arts. 150, inciso IV, e 145, § 1º, da Constituição.⁵⁴⁷

Na realidade, o Supremo Tribunal Federal, como órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro e guardião e intérprete da Constituição da República, deveria apreciar todos os recursos sobre sentenças desfavoráveis ao contribuinte (prolatadas por tribunais inferiores) nas quais se vislumbra flagrante efeito confiscatório na arrecadação e/ou na aplicação de multas fiscais, mas não o faz por

⁵⁴⁶ MONTESQUIEU. *Do espírito das leis*. São Paulo: Martin Claret, 2002. p. 165.

⁵⁴⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

mera força burocrática da vetusta Súmula 279 da própria Suprema Corte, ou seja, por mera formalidade processual, como foi o caso em que a 2ª Turma negou provimento ao RE-AgR 448432, de cuja ementa da decisão se mostra, a seguir, um excerto

[...] AUMENTO DE ALÍQUOTA DE 4% PARA 14%. DEFICIÊNCIA DO QUADRO PROBATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE DE REABERTURA DA INSTRUÇÃO NO JULGAMENTO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. 1. A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (art. 150, IV da Constituição). 2. O isolado aumento da alíquota do tributo é insuficiente para comprovar a absorção total ou demasiada do produto econômico da atividade privada, de modo a torná-la inviável ou excessivamente onerosa. 3. Para se chegar à conclusão diversa daquela a que se chegou no acórdão recorrido, também no que se refere à violação do art. 5º, XXXVI da Constituição, seria necessário o reexame de matéria fática, o que encontra óbice da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental ao qual se nega provimento.⁵⁴⁸ (grifo nosso).

O aumento da alíquota de 4% para 14% representa um incremento de 250% no Imposto de Importação, matéria que deu origem ao RE-AgR 448432, o que, por si mesmo, é passível da caracterização da vedação do uso de tributo com efeito de confisco. Se não fosse pela força da Súmula 279⁵⁴⁹, a Suprema Corte poderia proceder a reexame de prova e até modificar o acórdão do qual se recorreu; afinal, ela é o último rincão jurídico a que a pessoa recorre na busca do JUSTO. Eis um caso pragmático em que o cidadão se coloca a serviço da lei, e não a lei a serviço do cidadão, encarnada pelo juízo supremo na pirâmide do Judiciário brasileiro. Parece inacreditável o poder da Súmula 279 em detrimento da esperança do JUSTO, mas é o que está estampado na decisão sobre o RE-AgR 448432.

Acredita-se que o direito está a serviço do homem, e não o inverso, como deixa entrever a baliza imposta pela vetusta Súmula 279, aprovada em Sessão Plenária de 13/12/1963, há mais de 50 anos. Desse modo, no julgamento do RE-

⁵⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 448432 AgR / CE – Ceará. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em: 20 abr. 2010. Publicado em: 28 maio 2010b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAgR+448432%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kzbjkzx>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

⁵⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 279..., op.cit.

AgR 448432, o STF deixou de socorrer o recorrente e deu azo a ofensa ao princípio constitucional tributário da “vedação da utilização de tributo com efeito de confisco”.

Entende-se que, perante visíveis ataques à “vedação da utilização de tributo com efeito de confisco”, a Suprema Corte deve assumir o poder de rever as provas, e não meramente escusar-se, por força da Súmula 279 de fazê-lo, o que se considera grave erro. Veja-se a escusa esboçada neste excerto da ementa do AI-AgR 505908; *verbis*:

[...] Para se chegar à conclusão diversa daquela a que chegou o acórdão recorrido, quanto à alegada ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da **vedação ao confisco**, seria necessário o reexame de fatos e provas, o que encontra óbice na Súmula 279 do STF [...].⁵⁵⁰

Essa atitude da Suprema Corte brasileira é inconcebível num Estado constitucional democrático de direito; mas, apesar desse descompasso burocrático, não deixam de ficar confirmadas as hipóteses de trabalho e de serem atingidos os objetivos específicos do trabalho que ora nos ocupa. Afinal a “justiça” é um valor em permanente estruturação. É a dinâmica do devenir do Estado.

4.10.1.2 Princípio da vedação do uso de multa com efeito de confisco

Entende-se por multa a sanção pecuniária imposta a uma pessoa, pela infringência de regra, princípio de lei ou contrato, em virtude do que fica na obrigação de pagar certa importância em dinheiro – no caso deste estudo, multa fiscal.⁵⁵¹

A multa, em si, mede-se por valor pecuniário previamente estabelecido na lei ou no contrato, ou por percentual sobre determinada base de cálculo igualmente prevista contratualmente ou na lei. Tem, portanto, sempre conteúdo econômico.

Necessário se faz compreender que multa é gênero e que há várias espécies de multas, entre elas a multa fiscal, que pode ser consequência do descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória – não só deixando-se

⁵⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Aggravado de Instrumento 505908 AgR/MG – Minas Gerais. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em: 30 jun. 2009. Publicado em: 14 ago. 2009a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%2DAgR+505908+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p34nh2z>>. Acesso em: 01 mar. 2014.

⁵⁵¹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 934.

de pagar, no tempo certo, tributo devido, como não se cumprindo, ou cumprindo-se apenas parcialmente, obrigação acessória exigida por lei. Tem, portanto, como razão de ser e como objetivo punir o contribuinte ou estimulá-lo a pagá-la, haja vista que, em mais tempo transcorrido, mais sacrifício financeiro acarreta para o contribuinte inadimplente. É um tipo de penalidade administrativa autorizado, de modo genérico, pelo art. 161 do CTN, conforme está estampado no *caput* do referido art. 161:

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária [e, especificamente, na pertinente legislação federal, estadual ou municipal].⁵⁵²

O poder de império do Estado faz com que a multa seja lançada de ofício, pela autoridade administrativa, que, diante da constatação de descumprimento da lei pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais. O lançamento de ofício é previsto no art. 149 do CTN⁵⁵³, e a multa de lançamento de ofício se insere entre as penalidades referidas no "*caput*" do artigo 161 do mesmo diploma legal.

São os entes da federação do Estado brasileiro – União, estados, Distrito Federal e municípios – que infringem o art. 150, IV, da Constituição ao aplicarem multas com efeito confiscatório, como é o caso do RE 754554 GO⁵⁵⁴, em que o egrégio Tribunal de Justiça do estado de Goiás entendeu que a proibição constitucional é de que o tributo tenha efeito de confisco, não a penalidade de multa, que daquele difere, nos termos do art. 150, IV, da Constituição. No entanto, deve-se salientar que o referido artigo alberga uma norma aberta, passível de ser entendida de modo diverso pelo magistrado, em prol ou contra o contribuinte, que busca socorro no Judiciário quando os entes políticos avançam desmedidamente sobre seu patrimônio.

⁵⁵² BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

⁵⁵³ BRASIL, Lei Nº 5.172, de 1966, Código tributário nacional, op. cit.

⁵⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 754554 AgR / GO - Goiás. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 22 out. 2013. Publicado em: 28 nov. 2013s. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudenciaasp?s1=%28RE+754554+GO+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pperyvy>>. Acesso em: 2 mar. 2014.

A Corte entendeu, ainda que o percentual de 25% sobre o valor devido era razoável para desestimular o descumprimento da obrigação, coibindo conduta lesiva ao erário. Seu afastamento ou, quiçá, sua redução, retirariam o caráter punitivo, traduzindo estímulo à inobservância das normas tributárias. No entanto, a parte passiva – o contribuinte – recorreu do acórdão da Justiça do estado de Goiás ante a Suprema Corte brasileira pela via processual de agravo de instrumento, que foi CONHECIDO e PROVIDO. A parte recorrente, ao buscar o apelo extremo em questão, sustenta que o acórdão impugnado teria transgredido o preceito inscrito no art. 150, inciso IV, da Constituição da República. O Ministério Público Federal, ao opinar pelo provimento do recurso extraordinário, formulou parecer no sentido de que é assente, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que o princípio que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório insculpido no art.150, IV, da Carta Magna brasileira também se aplica às penalidades, as quais devem guardar proporcionalidade ao gravame e não serem exacerbadas a ponto de prejudicar a atividade econômica do contribuinte, confiscando-lhe o patrimônio a título de tributação.

Isso só foi possível porque, conforme foi dito anteriormente, o art.150, IV, alberga norma aberta à interpretação pelo juízo. É o que alguns, exageradamente, denominam ativismo judicial. Mas, ainda se fosse verdade o ativismo judicial, essa definição seria em prol da proteção do contribuinte das garras do Estado. Afinal, o contribuinte é a principal fonte de receita derivada do Estado, e este não deve sufocá-lo com uma tributação exacerbada.

O relator do RE 754554 GO, Ministro Celso de Mello, salienta que “Mais do que simples proposição doutrinária, essa asserção (não-confisco) encontra fundamento em nosso sistema de direito constitucional positivo, que consagra, de modo explícito, a absoluta interdição de quaisquer práticas estatais de caráter confiscatório”⁵⁵⁵, isso, por força de cláusula vedatória constitucionalmente estabelecida que traduz limitação material ao exercício da competência tributária e que também se estende às multas de natureza fiscal. Pois configuram ofensa às cláusulas constitucionais que impõem ao Poder Público o dever de proteção à

⁵⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. no Recurso Extraordinário RE 754554 AGR / GO – Goiás. Relator: Min. Celso de Mello. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento: 22 nov. 2013. Public. 28-11-2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+754554+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/on8dvfv>>. Acesso em: 10 set. 2015.

propriedade privada, de respeito à liberdade econômica e profissional e de observância do critério da razoabilidade. Nesse diapasão, ressalvem-se as situações especiais taxativamente definidas no próprio texto da Constituição, especificamente no art. 243, *verbis*:

Art. 243. As glebas de qualquer região do País onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas serão imediatamente expropriadas e especificamente destinadas ao assentamento de colonos, para o cultivo de produtos alimentícios e medicamentosos, sem qualquer indenização ao proprietário e sem prejuízo de outras sanções previstas em lei.⁵⁵⁶

Essa vedação – que traduz consequência necessária da tutela jurídico-constitucional que ampara o direito de propriedade (Constituição, art. 5º, incisos XXII e XXIV; art. 182, § 2º; e art. 184, *caput*) – estende-se, de maneira clara, ao domínio da atividade tributária do Estado.

Portanto, as pessoas políticas não podem utilizar a extraordinária prerrogativa político-jurídica de que dispõem em matéria tributária para, em razão dela, exigir prestações pecuniárias de valor excessivo que comprometam ou, até mesmo, aniquilem o patrimônio dos contribuintes. É o caso das multas a que, embora não especificadas no art. 150, IV, o Supremo Tribunal Federal deu cobertura sob o pálio da hermenêutica constitucional.

Por se falar no abuso de poder de tributar dos entes políticos no Brasil, o Supremo Tribunal Federal, no dia 18 de abril de 2014, reafirmou seu entendimento contrário à cobrança de taxas para emissão de carnês de recolhimento de tributos. A decisão foi tomada no Recurso Extraordinário 789218, que teve repercussão geral reconhecida e provimento negado por meio de deliberação no Plenário Virtual da Corte, a fim de reafirmar jurisprudência dominante do Tribunal no sentido da inconstitucionalidade da cobrança. A repercussão geral foi reconhecida nos termos seguintes:

Possui repercussão geral a questão constitucional suscitada no apelo extremo. Ratifica-se, no caso, a jurisprudência da Corte consolidada no sentido de ser inconstitucional a instituição e a cobrança de taxas por emissão ou remessa de carnês/guias de recolhimento de tributos. Precedente do Plenário da Corte: Rp nº 903, Rel. Min. Thompson Flores, DJ de 28/6/74.⁵⁵⁷

⁵⁵⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

⁵⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário re 789218 RG / mg - Minas Gerais. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 17 abr. 2014. PUBLIC. 01-08-2014.

Entende-se que o tema reclama o reconhecimento da repercussão geral, tendo em vista a necessidade de o STF reiterar aos entes da Federação seu entendimento acerca da taxa de expediente. Segundo esse entendimento, a emissão de guia de recolhimento de tributos é de interesse exclusivo da administração e constitui um instrumento usado na arrecadação.

Fica evidente, uma vez mais, que o Supremo Tribunal Federal, pilar essencial da democracia brasileira, é o rincão para o qual o oprimido deve recorrer, esperançoso de encontrar o JUSTO.

A repercussão geral, como já salientado, é uma ferramenta jurídico-recursal que possibilita ao Supremo Tribunal Federal selecionar os recursos extraordinários que irá analisar, de acordo com critérios de relevância jurídica, política, social ou econômica. Desse modo, o ordenamento jurídico vigente no Brasil, ao definir o estatuto constitucional dos contribuintes, proclamou, em favor dos sujeitos passivos que sofrem a ação tributante do Estado, uma importante garantia fundamental. O tribunal competente impõe aos entes públicos dotados de competência impositiva expressiva limitação do poder de tributar; isto é, eles têm que se sujeitar às balizas constitucionais do art. 150, IV, e da interpretação hermenêutica. O Supremo Tribunal Federal entendeu que as multas fiscais têm a mesma proteção contra o confisco tributário. Trata-se, pois, da vedação, que, tendo por destinatários a União, os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios, proíbe-lhes a utilização do tributo com efeito de confisco, conforme estabelece o art. 150, IV, da Constituição.

Vale trazer a lume que a Constituição de 1934⁵⁵⁸ prescreveu, em seu art. 184, parágrafo único, que “As multas de mora, por falta de pagamento de impostos ou taxas lançadas, não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito”. No entanto a Constituição de 1988 deixou de reeditar norma semelhante, o que não significa que a Carta Política em vigor permita a utilização abusiva de multas fiscais cominadas em valores excessivos, pois, em tal situação, incidirá

Disponível em:

<<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Recurso+Extraordin%2E1rio+%28RE%29+789218%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/pkm9y9r>>.

Acesso em: 10 set. 2015.

⁵⁵⁸ BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 16 de julho de 1934. [Rio de Janeiro, s.n.], 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 2 mar. 2014.

sempre a cláusula proibitiva do efeito confiscatório – art. 150, IV –, conforme já demonstrado acima. Desse modo, entende-se que tem efeito confiscatório o tributo que não apresenta as características de razoabilidade e justiça, sendo, assim, igualmente atentatório ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte.

Necessário se faz compreender que a norma esculpida no art. 150, IV, da Carta Magna alberga **cláusula aberta**, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, mas sistêmico e holístico, sob o escopo do ordenamento jurídico brasileiro, como metassistema dentro do qual se abriga o subsistema tributário nacional, o mesmo que não dá azo para práticas de confisco via multas fiscais, de acordo com o entendimento da Suprema Corte brasileira. Por isso mesmo, os magistrados, ante a ausência de diretriz objetiva e/ou genérica, aplicável a todas as circunstâncias concretas, e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade e da capacidade contributiva, avaliam os excessos eventualmente praticados pelo Estado, aplicando os princípios imanentes na estrutura sistêmica das normas jurídicas da República.

Assim, a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, incluindo tributos e multas, nada mais representa que a interdição, pela Constituição em vigor, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir ao confisco de tributos ou multas fiscais em si, à injusta apropriação estatal – enriquecimento sem causa⁵⁵⁹ –, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna e também o próprio desenvolvimento do país, pela fuga de capitais rumo a países mais condescendentes com a tributação. A jurisprudência do STF firmou-se no entendimento de que multa superior a 20 % do valor devido se considera confisco patrimonial. Isso é 100% a mais em relação ao disposto na Constituição brasileira de 1934. Portanto estabelece que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal, resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, conforme se demonstra a seguir. Veja-se este excerto da ementa do julgamento do RE-AgR 632315, no qual se observa que a Suprema Corte brasileira veda o confisco, inclusive na imposição de multas: “I – A **vedação** à utilização de tributos com efeito

⁵⁵⁹ SUNCIÓN INFANTE, V. Enriquecimento sem causa: uma visão holística. *Revista Espaço Acadêmico*, n. 45, fev. 2005. Disponível em: <<http://www.espacoacademico.com.br/045/45cinfante.htm>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

de **confisco** (art. 150, IV, da Constituição) deve ser observada pelo Estado tanto na instituição de tributos quanto na imposição das multas tributárias”.⁵⁶⁰

Percebe-se aí interpretação sistemática e conglobante que a Suprema Corte vem afirmando, nos estudos da hermenêutica constitucional, em prol de melhor julgar os casos de abuso do poder de instituir tributos e também da aplicação de multas fiscais aos contribuintes inadimplentes, embora a Súmula 279 estipule:

Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário, limite a revisão do arcabouço provatório nos recursos submetidos à apreciação pela Suprema Corte. Ainda, em decisão recente, o STF ao julgar o AI 838302 AgR / MG assim se pronunciou [...] Caráter confiscatório da multa fiscal. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte, não se faz necessária sua homologação formal, motivo por que o crédito tributário se torna imediatamente exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação do sujeito. O valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revela nas multas arbitradas acima do montante de 100%. [...]⁵⁶¹.

O Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Eis a elasticidade jurídica que a Suprema Corte deu ao mandamento constitucional em prol do não confisco tributário.

4.11 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

O princípio da proporcionalidade, instrumento constitucional muito importante para a manutenção da ordem estabelecida pela Constituição brasileira de 1988 e para a proteção dos direitos fundamentais dos indivíduos, é uma máxima que, dialeticamente, sempre estará em fase de amadurecimento no sistema jurídico pátrio. Esse princípio é coadjuvado harmonicamente e sistemicamente pelo da razoabilidade. Desse modo, apesar de ser um dos fundamentos sobre os quais se

⁵⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 632315 AgR/PE – Pernambuco. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 14 ago. 2012. Publicado em: 14 set. 2012f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAgR+632315+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mzkzq5f>>. Acesso em: 02 mar. 2014.

⁵⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 838302 AgR / MG – Minas Gerais. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgado em 25 fev. 2014. Publicado em: 31 mar. 2014j. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Multas+fiscal%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nmxjndo>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

assenta o Estado, houve a concepção, na fase de aperfeiçoamento do Estado, da necessidade funcional da divisão do poder – que é uno – em três poderes. A divisão é apenas para fins administrativos e, por isso mesmo, os três se comunicam como se vasos comunicantes fossem. Por isso se diz que os poderes do Estado são autônomos, mas, na prática, existe interdependência entre eles.

Montesquieu, na divisão do poder, concebeu que cada poder deveria ter uma função específica como prioridade, ainda que pudesse exercer também funções dos outros poderes dentro de sua própria administração. Por isso, o sistema de freios e contrapesos consiste no controle do poder pelo próprio poder: cada um teria autonomia para exercer sua função, mas seria controlado pelos outros poderes. Isso evitaria que houvesse exagero no exercício de poder por qualquer um dos Poderes (Executivo, Legislativo ou Judiciário). Desse modo, raciocinava Montesquieu que a liberdade só existe quando não se abusa do poder; porém, segundo ele, a experiência mostra que todo homem que tem poder é sempre tentado a abusar dele, até que encontre os limites ao próprio poder.

Por vezes, os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são considerados sinônimos, mas a Suprema Corte brasileira os considera princípios independentes, como mostra o excerto da ementa da decisão do julgamento, em 03/06/2014, do AI 768891 AgR / DF – Distrito Federal: “[...] Com espeque no conjunto probatório, ante a aplicação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade [...]”.⁵⁶²

Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal firmou jurisprudência em que entende que os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade norteiam a administração pública brasileira, como mostra este excerto da decisão do julgamento do RMS 28208 / DF, realizado em 25/02/2014:

1. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade devem nortear a Administração Pública como parâmetros de valoração de seus atos sancionatórios, por isso que a não observância dessas balizas justifica a possibilidade de o Poder Judiciário sindicar decisões administrativas. 2. A Lei 9.784/1999 dispõe que Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade,

⁵⁶² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento AI 768891 AgR / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 03 jun. 2014. Publicado em: 23 jun. 2014k. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28768891%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q36hmb9>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.[...] ⁵⁶³ (grifo nosso).

A Constituição de 1988 é taxativa, no art. 150, inciso II, na proteção do princípio da isonomia. Desse modo, o Supremo Tribunal Federal vem firmando sólida jurisprudência na defesa desse princípio na esfera tributária, como mostra, exemplificativamente, o excerto, a seguir, da ementa do AI-AgR 360461; *verbis*:

[...] CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se – a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal – a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). - O princípio da isonomia – que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder – tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. [...] ⁵⁶⁴.

Sabe-se também que os tributos são instituídos por lei para prover de recursos financeiros os cofres do Fisco. Mas eles também devem ser utilizados como indutores de benefícios sociais, ambientais e de desenvolvimento bem como

⁵⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ord. Em Mandado de Segurança 28208 / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 25 fev. 2014. Publicado em: 20 mar. 2014l. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28768891%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q36hmb9>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

⁵⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no Agravo de Instrumento AI 360461 AGR / MG – Minas Gerais. Relator: Min. Celso de Mello. Órgão julgador: Segunda Turma. Julgamento: 06/12/2005 . PUBLIC. 28mar. 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%2DAgR+360461+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o5cgxg8>. Acesso em: 10 set. 2015.

podem servir como instrumentos de restrição de determinadas atividades que a administração pública entenda que devam ser inibidas. Quando os tributos se prestam a essa aspiração, estão desempenhando sua função extrafiscal. A tributação extrafiscal visa à promoção do bem comum pelo Estado, que pode valer-se de seu poder-dever, nos limites das balizas estabelecidas na Constituição ou na legislação específica. Desse modo, a decisão sobre o AI-AgR 360461 trouxe a lume a inteligência do art. 3º, incisos II e III, da Constituição brasileira, isto é: “garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”⁵⁶⁵. Eis, pois, que, uma vez mais, revela-se que a Constituição federal, em si, é o plano de administração estratégica do Estado brasileiro e, por isso mesmo, deve acompanhar a dinamicidade do devenir organizacional nacional e externo, para manter a competitividade nacional e a do cenário das nações (Estados). Nesse papel, o objetivo maior é a promoção do desenvolvimento, nacional ou regional, valendo-se da função extrafiscal de determinados tributos, que, por si mesma, detém essa peculiaridade. Além do mais, o Estado é a organização reitora da gestão da coisa pública e dos destinos do país como um todo.

O Supremo Tribunal Federal vem firmando jurisprudência sólida, nos últimos quarenta anos, na defesa do princípio da “proporcionalidade”; tanto é assim que, ao pesquisar-se, em 10 de set. de 2015, a palavra-chave “**princípio da proporcionalidade**”, no site: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarConsolidada.asp>>, foram listados 600 acórdãos, 4.164 decisões monocráticas; 353 decisões da presidência do STF envolvendo pendengas judiciais sobre o referido princípio, além de uma *repercussão geral*, no julgamento do RE 627432 RG / RS, realizado em 06/03/2014. Nessa lista de acórdãos, há alguns recentes, como o do HC 123190 / DF – Distrito Federal –, julgado, em 02/06/2015, pela Primeira Turma do STF, assim como o mais vetusto, RE 77978, julgado em 16/05/1974, pelo Tribunal Pleno: “Ementa: sucumbência recíproca. no regime do cod. de proc. civil de 1939, cabia aplicar-se aos honorários de advogado o princípio da proporcionalidade nele estabelecido para as custas (arts. 59 e 60). recurso conhecido e provido”.⁵⁶⁶

⁵⁶⁵ BRASIL, Constituição, 1988.

⁵⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 77978 / SP – São Paulo. Relator: Min. Oswaldo Trigueiro. Julgamento em: 16 maio 1974. Publicado em: 08 ago. 1974. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+77978%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p3kp6wz>>. Acesso em: 10 set. 2015.

Vale salientar que a relação de acórdãos prolatados pela Suprema Corte compreende pendengas jurídicas diversas, inclusive algumas sobre tributação, envolvendo o escopo do princípio da proporcionalidade.

Desse modo, não resta dúvida de que o princípio da proporcionalidade, “*en cuanto principio general del Derecho derivado de la idea de justicia material, se erige en piedra angular de todo ordenamiento jurídico, una fuente subsidiaria que lo integra y inspira*”.⁵⁶⁷ Por isso mesmo, entende-se que esse princípio visa a coibir excessos desarrazoados, por meio da aferição da compatibilidade entre os meios e os fins da atuação administrativa do Estado, para se evitem restrições desnecessárias ou abusivas. Por força desse princípio constitucional, não é lícito à administração pública valer-se de medidas restritivas ou formular exigências aos particulares além daquilo que for estritamente necessário para a realização da finalidade pública almejada pelo Estado em prol do bem comum. Busca-se, com isso, a adequação entre os meios e os fins, vedando-se a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquela estritamente necessária ao atendimento do interesse público em coerência com os mandamentos constitucionais.

O princípio da proporcionalidade veio ao mundo jurídico ligado ao direito administrativo, porém, desde algum tempo, vem se desenvolvendo no âmbito do direito constitucional, em direção a todos os demais ramos do direito. Por isso mesmo, é um princípio com *status* constitucional que busca ponderar direitos fundamentais quando, por vezes, aparentemente, conflitam. Embora se saiba que a Constituição não pode albergar normas constitucionais que se contrariem, que deve primar pela completude e jamais enveredar em contradição, sabe-se também que os direitos fundamentais não são absolutos e ilimitados, pois vão se amoldando conforme o devenir dos valores humanos. Os direitos fundamentais encontram seus limites em outros direitos fundamentais, também consagrados pela Magna Carta brasileira, em decorrência do princípio da completude conglobante, sob a égide da *teoria geral dos sistemas*, proposta, em 1937, pelo biólogo Ludwig von Bertalanffy.⁵⁶⁸ O princípio da proporcionalidade, segundo outros doutrinadores, foi trazido do direito alemão e incorporado ao direito brasileiro, mas não de forma expressa, e sim como

⁵⁶⁷ BARNES, J. Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario. *Revista de administración pública*, n. 135, p. 499, set./dez. 1994.

⁵⁶⁸ BERTALANFFY, Ludwig Von. *Teoria geral dos sistemas*: fundamentos..., op.cit.

norma esparsa dentro do texto da Constituição de 1988 e, com frequência, vem sendo utilizado pela jurisprudência e pela doutrina brasileira, como se mostrou acima, quando a jurisprudência do STF, nos últimos quarenta anos, o referenciou em 560 acórdãos.

Não menos importante foi a quantidade de decisões prolatadas pelo Superior Tribunal de Justiça. Tanto é assim que, ao se pesquisar, em 04 de janeiro de 2015, no *site* do STJ <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>>, usando-se a palavra-chave “*princípio da proporcionalidade*”, foram listadas 3.340 decisões, abrangendo o período de 04/12/2014 (AgRg no AREsp 592848 / DF – Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial) até 25/02/1992 (MS 1313 – Mandado de Segurança). Convém ressaltar que o STJ foi criado pela Constituição federal de 1988, sendo constituído como a corte responsável por uniformizar a interpretação da lei federal em todo o Brasil, seguindo os princípios constitucionais e a garantia e defesa do Estado de direito. O STJ é a última instância da Justiça brasileira para as causas infraconstitucionais, não relacionadas diretamente à Constituição. Como órgão de convergência da Justiça comum, aprecia causas oriundas de todo o território nacional, em todas as vertentes jurisdicionais não especializadas.⁵⁶⁹

Dada a importância do princípio da proporcionalidade em sua adaptação à seara constitucional, convém lembrar que ele já estava na nascente do Estado de direito e em sua construção e que veio a lume diante da inadequação do pluralismo jurídico que caracterizava o medievo, para promover os anseios de igualdade, liberdade, e segurança. As características mais notáveis do Estado ideal de direito eram: a soberania do Estado Nacional; a unidade do ordenamento jurídico; a divisão dos poderes estatais; o primado da lei sobre outras fontes de proteção jurídica; o reconhecimento da certeza do direito como valor político fundamental; a igualdade formal dos cidadãos perante a lei; o reconhecimento e a proteção de direitos individuais, civis e políticos; a garantia constitucional; a distinção entre público e privado; e a afirmação da propriedade privada e da liberdade de iniciativa econômica – sendo que o princípio da proporcionalidade permeava esse ideal.

É de bom alvitre salientar que a restrição dos direitos fundamentais deve ser proporcional, haja vista que nenhum direito é absoluto, porém o Estado

⁵⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sala de Notícias. [Brasília: STF, 2015?]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=248858>>. Acesso em: 23 maio 2015.

democrático de direito deve respeitá-los em sua plenitude. Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade se complementam entre si; por isso mesmo, nas decisões do Judiciário brasileiro, frequentemente, se apresentam na forma de consonância estrutural da decisão. Nesse diapasão, cabe trazer a lume um excerto da ementa da decisão sobre o Rcl 11243: “[...] o Poder Judiciário deve ser o último guardião dos direitos fundamentais de um indivíduo, seja ele nacional ou estrangeiro” [...].⁵⁷⁰

Em sendo assim, o direito tributário, conforme já assinalado, alberga direitos fundamentais tributários a que a Corte Suprema brasileira vem dando plena proteção. Entre esses direitos fundamentais, está o dever de contribuir para as despesas públicas segundo a capacidade econômica de cada pessoa. Na verdade, deveria ser um orgulho para a pessoa contribuir – via tributação – se os tributos fossem bem geridos pela administração pública; porém, como isso não acontece – salvo exceções –, aumenta a resistência natural da pessoa para contribuir espontaneamente, pagando-os em dia. O que ocorre, na prática, é a imposição estatal decorrente da norma constitucional, de coerção, haja vista que, ao particular, o Estado impõe o dever de adimplemento do tributo estatuído em lei segundo sua capacidade econômica e sob a égide da proporcionalidade e da razoabilidade.

Desse modo, resulta relevante o estudo do princípio da proporcionalidade neste trabalho, particularmente relacionado com a busca de soluções para aquelas situações em que o princípio da capacidade econômica entra em aparente colisão com outros princípios igualmente fundamentais. A seguir, analisar-se-á o papel da proporcionalidade em situações fáticas em que está em jogo a aplicabilidade do princípio da capacidade econômica.

4.11.1 Escopo do princípio da proporcionalidade na valoração do princípio da capacidade contributiva

Princípio tão importante como é o da proporcionalidade na seara do direito tributário – ramo do direito público que estuda as relações financeiras entre o Estado e os contribuintes – não poderia deixar de se fazer presente no trabalho do

⁵⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação 11243 / República italiana. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 08 jun. 2011. Publicado em: 05 out. 2011d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Rcl+11243+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ogokahn>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

legislador ao conceber a instituição de tributos de forma racional, isto é, de maneira que a alíquota seja proporcional à capacidade contributiva de cada contribuinte no aporte das receitas a serem arrecadadas pelo Estado.

De acordo com o princípio da proporcionalidade, a alíquota tributária tem valor fixo. A variação da base de cálculo da exação irá acarretar um tributo proporcional à situação fática, ou concreta, segundo a capacidade econômica do contribuinte. Daí que o princípio de capacidade econômica não constitui uma exceção frente aos demais direitos, isto é, não é absoluto, podendo ceder, quando está frente a certos bens, direitos, valores jurídicos que devam ser protegidos pelo ordenamento jurídico. Na verdade, no sistema jurídico do Estado democrático de direito, não há colisão entre princípios, e sim completude, o que não quer dizer que não haja hierarquia intrínseca. Veja-se este excerto da ementa do ARE654680 AgR (AG. REG) no recurso extraordinário com agravo, como o princípio da razoabilidade auxilia a aplicabilidade da proporcionalidade, no caso concreto ali decidido, *verbis*: “A multa fixada dentro dos limites legais não ofende os princípios da proporcionalidade e razoabilidade. Valor mantido por maioria.”⁵⁷¹ Na verdade esses dois princípios constitucionais se complementam de forma harmônica e sistêmica.

Moschetti, citando Schiavello, entende que

Quando el constituyente ha querido limitar un derecho (por ejemplo, el derecho de propiedad), lo ha hecho expresamente, pero en ningún lugar encontramos que el derecho a una imposición de acuerdo con la capacidad contributiva pueda ser subordinado a otros principios constitucionales. Estos deben ser observados y realizados, pero sin violar el principio de capacidad contributiva, que, hasta expresa afirmación contraria, no tiene una eficacia inferior.⁵⁷²

Sabe-se que o conceito-matriz de princípio constitucional vem da premissa de que esse tipo de princípio se constitui no vértice de um sistema jurídico; é o mandamento nuclear do que se desenvolve ao redor dele. Desse modo, os princípios tornam-se verdadeiros critérios de inspiração das leis ou normas concretas do direito positivo do Estado hodierno. Em sendo assim, não há colisão do

⁵⁷¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo 654680 AgR/DF – Distrito Federal. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 29 out. 2013. Publicado em: 18 nov. 2013t. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28A+multa+fixada+dentro+dos+limites+legais+%29&base=baseAcordados&url=http://tinyurl.com/qacnw96>>. Acesso em: 14 mar. 2014.

⁵⁷² SCHIAVELLO apud MOSCHETTI. *El principio de capacidad...*, op.cit., p. 354.

princípio da capacidade contributiva com outros princípios, nem subordinação, e sim, concatenação no alcance do objetivo da imposição tributária como fonte principal da receita do Estado.

Por outro lado, o acima exposto não impede o entendimento de que, entre alguns princípios, haja certa relativização, pois não existe o absolutismo no mundo fenomênico dos princípios nem do direito como ciência social aplicada. O princípio da falibilidade é subjacente na construção do devenir científico, portanto a ciência jurídica está sob o pálio do princípio da falibilidade.⁵⁷³ Daí que é possível imaginar a relativização do princípio da capacidade econômica, que “*tendrá que ceder en beneficio de la aplicación de otros principios más eficaces en la obtención de un reparto más justo de la renta y de un crecimiento de ésta*”.⁵⁷⁴ Em qualquer caso concreto, ao se fazer uso das restrições, se “*habrá de comprobar si la limitación del derecho a contribuir con arreglo a la capacidad económica resulta proporcionada desde la perspectiva del interés general*”.⁵⁷⁵

Daí que é pacífico entender-se que os conflitos entre o direito a contribuir segundo o princípio da capacidade econômica e outros direitos igualmente fundamentais se situam no campo da gestão tributária, pois, nesta, é frequente encontrarem-se problemas de violação ao direito à intimidade, à vida privada e à inviolabilidade do domicílio.

A gestão tributária faz parte da administração estratégica das organizações, pois a tributação permeia todas as organizações, excetuando-se as que se acolhem nas imunidades tributárias, sob o pálio da legislação constitucional vigente do Estado nacional. Para este, é fundamental a gestão estratégica na tributação e, para as organizações, também é estratégico o planejamento tributário – o *quantum* de tributos pagarem ao Fisco –, pois a percentagem das alíquotas tributárias estimula ou desestimula a economia. Então os agentes econômicos (empresas, instituições financeiras, cooperativas, associações, entre outros) se debruçam no planejamento estratégico, com vistas a aumentar a performance no manejo – de um lado, a arrecadação e, de outro, o pagamento no montante certo de tributos – segundo as circunstâncias do ambiente organizacional nacional e do cenário externo (cenário das nações).

⁵⁷³ TORRES MARTÍNEZ, R. *Los nuevos paradigmas en la actual revolución científica y tecnológica*. [S.I.]: EUNED, 2003. Primera Parte.

⁵⁷⁴ CORTÉZ DOMÍNGUEZ, M. *El principio de capacidad contributiva...*, op. cit., p. 1008.

⁵⁷⁵ MENÉNDEZ MORENO et al. *Derecho financiero y tributario...*, op. cit., p. 147.

José Afonso da Silva entende que o privilégio de natureza constitucional que representa o princípio da imunidade tributária se desenha da seguinte maneira:

As imunidades fiscais, instituídas por razões de privilégio, ou de considerações de interesse geral (neutralidade religiosa, econômicas, sociais ou políticas), excluem a atuação do poder de tributar. Nas hipóteses imunes de tributação, incorre fato gerador da obrigação tributária. Nisso diferem imunidades e isenções, pois, relativamente a estas, dá-se o fato gerador da obrigação tributária, mas o contribuinte fica apenas isento do pagamento do tributo.⁵⁷⁶

Desse modo, as imunidades tributárias limitam a competência tributária dos entes políticos – excluem a atuação do poder de tributar –, de modo a inibir a atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas e serviços. Essas espécies de imunidades caracterizam-se pelo fato de a Constituição excluir parcela da competência das pessoas políticas de instituir tributo sobre ato ou fato gerador de entidades específicas consideradas imunes à tributação. As imunidades são classificadas em subjetivas, quando se referem à pessoa ou a entidade, e objetivas, quando excluem competência impositiva de tributos sobre determinado bem.

O ideal seria que não existissem entraves entre o poder de impor (competência) as alíquotas tributárias e a capacidade contributiva dos contribuintes, tudo somado à boa gestão estratégica na aplicação dos tributos pela administração pública. No entanto, o Estado é uma organização complexa e, por isso mesmo, lida com hipóteses tributárias das mais diversas.

Na verdade, a imunidade, em si, é um obstáculo concebido e pragmatizado por norma constitucional que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato gerador de tributo, ou em detrimento de determinado contribuinte ou determinada categoria de contribuintes. Desse modo, entende-se que é uma forma qualificada de não incidência tributária por força de norma constitucional. A imunidade tributária atua na base da definição da competência tributária, está prevista na Constituição e é uma hipótese de não incidência qualificada. No que se refere à isenção tributária, é definida por lei infraconstitucional e é uma hipótese de exclusão do crédito tributário. Portanto, as duas hipóteses têm origem e escopo diferentes: uma tem berço na Constituição, e a

⁵⁷⁶ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo..., op.cit., p. 725.

segunda na lei infraconstitucional. De outro ângulo de observação, a imunidade tributária é permanente; a isenção pode ser temporária.

Já Javier Pérez Arraiz leciona que

En base al principio de igualdad, las entidades sin fines lucrativos no deberian recibir un trato privilegiado, ya que el principio constitucional de igualdad obliga a tratar de la misma forma a entidades que están en igual posición. El principio de generalidade, por su parte, lo exige la Constitución cuando impone el deber de contribuir a todos, sin ningun tipo de excepción estando este principio intimamente relacionado con el principio de igualdad y de justiça. En cuanto a la neutralidad, el problema que plantea la existencia de un régimen fiscal favorable a las entidades sin fins lucrativos es que facilita una ventaja a dichas entidades que puede distorsionar la libre concurrencia que debe ser garantizada por el Estado.⁵⁷⁷

No entanto, na esfera tributária brasileira, as entidades do denominado terceiro setor, para fins de melhor compreensão, podem ser divididas em duas espécies: as imunes e as que gozam somente de isenções. No sistema tributário brasileiro, a imunidade é assegurada pela Constituição federal a determinadas entidades, conforme está estampado no art.150; *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: [...] b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às leis decorrentes.

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.⁵⁷⁸

Pode-se observar que o § 4º do art. 150 da Constituição guarda sintonia com os postulados de Javier Pérez Arraiz, no que se refere à base principiológica: de igualdade, de generalidade, de justiça, de neutralidade bem como termos de

⁵⁷⁷ PÉREZ, ARRAIZ Javier. *El régimen fiscal de las entidades...*, op.cit., p. 17.

⁵⁷⁸ BRASIL, Constituição, 1988.

pluralismo político. O terceiro setor, por sua própria natureza de não se enquadrar nem como setor público nem como setor privado, presta contribuição ao bem comum onde o Estado e o setor privado não são tão presentes, por isso mesmo o sistema constitucional estende-lhe certas benesses tributárias sob a forma de imunidade e isenção, conforme o caso concreto. Afinal, a Constituição abrange o ambiente interno, a compreensão dos *stakeholders* e o ambiente externo propriamente dito, tudo sob a égide da estratégia competitiva do Estado no cenário das nações.

Apesar dos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e da igualdade, na prática os tribunais são provocados por pendengas judiciais resultantes de conflito entre a competência de imposição tributária e a capacidade tributária do contribuinte, que vai buscar o JUSTO no Judiciário.

A título de ilustração, mostra-se a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5095) contra medida provisória editada pelo governador do estado do Tocantins que dispõe sobre fixação, contagem, cobrança e pagamento de emolumentos no exercício das atividades notariais e registras. O impetrante questiona ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Desse modo, ele mostra que “Os mesmos serviços, em relação a títulos com garantias de mesmo valor, custam, no Tocantins, R\$1.860,00 e, no Rio Grande do Sul, R\$ 56,00, diferença que não encontra nenhuma justificativa minimamente plausível”.⁵⁷⁹

É importante que o gestor tributário entenda que a Constituição brasileira não cria tributos; ela outorga competências para que entes políticos (União, estados, Distrito Federal e municípios) possam instituí-los, conforme estipula o art. 145, *verbis*:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.⁵⁸⁰ (grifo nosso).

⁵⁷⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF: CNA questiona medida provisória que reajustou taxas cartoriais no TO. 18 mar. 2014m. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=262734>>. Acesso em: 19 mar. 2014.

⁵⁸⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

Nessa mesma direção, o art. 148 da Carta Magna brasileira estabelece que a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. A Constituição, em si, como dito, é o plano de administração estratégica do Estado, cabendo aos entes políticos por ela indicados implementar as estratégias programáticas. Por isso mesmo, eles detêm competência para instituir, majorar ou minorar tributos, em suas respectivas esferas políticas.

Destarte, ressalte-se que a competência tributária é a parcela do poder conferido pela Constituição a cada ente político de conceber e criar tributos, respeitando as respectivas balizas constitucionais.

No entanto, sendo o princípio constitucional a regra básica, implícita ou explícita, que ocupa posição de destaque no ápice do ordenamento jurídico, tem o condão de iluminar tanto o entendimento quanto a correta aplicação, trate-se de simples atos normativos ou dos próprios mandamentos constitucionais, entre eles os da esfera tributária. Portanto, os princípios indicam o norte a ser seguido pelo legislador ou intérprete da norma, mantendo a coerência sistêmica na ordem jurídica.

Essa tarefa, todavia, não é tão simples assim para determinar a hierarquia entre dois ou mais princípios abstratos, ainda que se trate de um caso concreto. A dificuldade em estabelecer a hierarquia deriva de vários motivos como o que “*La constitución no suele recogerla expresamente. Los diversos bienes no presentan siempre una relación instrumental. La jerarquía puede variar en función de las circunstancias del caso concreto*”⁵⁸¹, bem como da própria cultura constitucional da sociedade que conforma o Estado.

No entanto, ao se estabelecer, num caso concreto, o nível hierárquico entre dois princípios, é possível vislumbrar o fundamento, a função e o próprio conteúdo de cada um deles, haja vista que os princípios não se contradizem, se complementam. Nessa mesma linha de pensamento, Silva⁵⁸² entende que

[...] o exercício de qualquer direito não é absoluto, mesmo porque a liberdade consiste em fazer tudo aquilo que não prejudique a outrem; assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por

⁵⁸¹ HERRERA MOLINA, P. M.. Capacidad económica y sistema fiscal..., op. cit., p. 150.

⁵⁸² SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 1113.

limites senão os que assegurem aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos.

Por si mesmo, o princípio da proporcionalidade envolve o critério de interpretação axiológica, quando, porventura, se põem em confronto valores diversos, devendo o intérprete optar pelo valor que, no seu entender, se mostra com maior densidade normativa ou importância; portanto os princípios representam os valores maiores do ordenamento jurídico. Não resta dúvida de que os princípios tributários esculpidos na Constituição brasileira, explícita ou implicitamente, possuem alta densidade normativa e, por isso mesmo, são os guias na criação das normas que regulam o direito tributário do Estado democrático de direito.

O excerto a seguir, da ementa da decisão sobre a ADI 134 RJ, mostra que é evidente o valor axiológico dos princípios e o relevo axiológico que o Judiciário brasileiro lhe vem prestando na construção da jurisprudência; *verbis*:

[...] princípios constitucionais, além de servirem como parâmetro para solução de problemas jurídicos que exijam a sua aplicação normativa, ainda funcionam como critérios interpretativos para solução de outros casos, que não lhes solicitem, diretamente, aplicação jurídica. Esses casos podem ter em mira tanto normas constitucionais quanto infraconstitucionais.⁵⁸³

Por outro lado, no caso do princípio de capacidade contributiva, “*El fundamento de la imposición según la capacidad económica está en el principio de solidaridad*”.⁵⁸⁴ Desse modo, se houver conflito entre os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva, num caso concreto ou até hipotético, o princípio da solidariedade prevalecerá, já que esta é o fundamento do princípio da capacidade contributiva. Desse modo, a densificação jurídica do princípio da dignidade da pessoa humana como um dos cinco fundamentos da República brasileira, estampado no art. 1º, inciso III, é de que, na seara tributária, necessariamente tem-se que propiciar a adequação da carga fiscal à efetiva capacidade econômica do cidadão, senão se estaria afrontando esse princípio.

⁵⁸³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Ação direta de inconstitucionalidade ADI 134 RJ 2008.007.00134 – inteiro teor. Relatora: Des. Letícia Sardas. Rio de Janeiro. Publicado em: 12 maio 2009. Disponível em: <<http://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4213050/direta-de-inconstitucionalidade-adi-134-rj-200800700134/inteiro-teor-14922973>>. Acesso em: 21 mar. 2014.

⁵⁸⁴ HERRERA MOLINA, P. M.. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 150.

Faz-se, assim, necessário interpretar os dispositivos constitucionais para possibilitar a concretização de tal fundamento da República; por isso é, necessário examinar o princípio da capacidade contributiva confrontando-o com o da solidariedade, para não se macular a esfera da dignidade do cidadão contribuinte. Nesse quadro, poder-se-ia dar a impressão de que há hierarquia entre os princípios, como pensam alguns doutrinadores, mas entende-se que há apenas complementação sistêmica entre eles.

Desse modo, o princípio instrumental ficará subordinado àquele a que ele serve. É o caso do princípio da capacidade contributiva, que fica subordinado ao da solidariedade, e este, por sua vez, ao da dignidade humana, pois eles se complementam sistemicamente, mantendo a homeostase orgânica do Estado constitucional. Na verdade, exemplificativamente, na seara tributária, esses três princípios se complementam sistemicamente entre si. Convém enfatizar que, quando se fala de conteúdo, há que se ressaltar que

existen valores esenciales para el bien común – como la vida y la dignidad de la persona – que no pueden sacrificarse *en ningún caso* sin pervertir el núcleo mismo del interés general: así, el mínimo exento podrá variar en función de las circunstancias sociales, pero nunca situarse por debajo de lo necesario para una existencia compatible con la dignidad de la persona.⁵⁸⁵

Também há que se ter presente que as restrições a determinado direito passam por um controle severo em sua estruturação, matéria, essa, pertencente a outra seara de estudo, mais especificamente à seara constitucional.

Quanto ao controle de proporcionalidade, via de regra, é essa uma prática louvável na verificação da constitucionalidade das restrições ao princípio da capacidade. Não é por acaso que *“El fracaso de la interdicción de la arbitrariedad lleva a exigir una triple prueba a las restricciones de la capacidad económica: idoneidad para conseguir el fin perseguido, lesión mínima del derecho a la capacidad económica y ponderación de bienes jurídicos”*.⁵⁸⁶

⁵⁸⁵ HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 150.

⁵⁸⁶ HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p.76.

Na jurisprudência espanhola, destaca-se a STC 104/2000⁵⁸⁷, que, de acordo com a interpretação conglobante entende-se, mansa e pacificamente uma interpretação sistêmica dos princípios constitucionais, de modo que, em algum caso concreto, é possível admitir-se certa limitação em qualquer um deles, desde que tal restrição visa à potenciação holística dos demais princípios.

De acordo com Victor Garcia Toma, “La jurisprudencia constitucional contribuye a clarificar y delimitar los principios que configuran la unidad política. Junto con ello, forja la normativización de los valores en que se sustenta la organización política, amén de promover la fijación de límites y directrices para la acción estatal. También, coadyuva en la determinación precisa y específica de las competencias de los órganos constitucionales y del sistema de relación existente entre ellos, y contribuye a la regulación cabal de la estructura y funciones políticas del Estado”.⁵⁸⁸

No entanto, a STC 76/1990⁵⁸⁹ analisou a modificação da L.G. T. de 1963 e pretendeu fazer um controle da proporcionalidade, que, por sua vez, resultou prejudicado devido à impossibilidade de se estabelecer qualquer tipo de ponderação, haja vista que não havia um motivo razoável para que se pudesse excluir uma lesão à igualdade, não obstante a evidente ofensa a esse princípio, ao se estabelecer um juro de mora para os contribuintes 25% superior à taxa de juros legal da administração tributária. Essa situação só veio a ocorrer porque “*La jurisprudencia constitucional española no ha encontrado una fórmula para integrar la ponderación de bienes jurídicos en el principio de igualdad; simplemente ha yuxtapuesto a la interdicción de la arbitrariedad una pieza suelta, imprecisa e incompleta*”.⁵⁹⁰

Voltando ao escopo do princípio da proporcionalidade, vislumbra-se uma solução para os conflitos que envolvem o princípio da capacidade econômica e outros direitos fundamentais. No entanto, J. Barnes não concorda com a aplicação do princípio de proporcionalidade na jurisprudência espanhola devido à “*imprecisión*

⁵⁸⁷ ESPAÑA. Tribunal Constitucional. “Sentencia STC 104/2000, de 13 de abril de 2000”. *Boletín Oficial del Estado*, n. 119, 18 maio 2000b. Disponível em: <<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca-ES/Resolucion/Show/Sentencia/2000/104>>. Acesso: 24 mar. 2014.

⁵⁸⁸ GARCIA TOMA, V. *El tribunal constitucional, la interpretación constitucional y las sentencias manipulativas Interpretativas (normativas)*. Disponível em: https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2005_09.pdf. Acesso em: 10 set. 2015.

⁵⁸⁹ ESPAÑA, Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia STC 76/1990, ...op. cit.

⁵⁹⁰ HERRERA MOLINA, P. M.. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p. 91.

de sus contornos y lo incompleto de su contenido".⁵⁹¹ Além disso, o referido doutrinador salienta que "*la falta de pronunciamientos sobre el alcance y densidad de su control jurisdiccional*"⁵⁹² e acrescenta que, "*Con frecuencia, su contenido se ha visto reducido en la mejor de las hipótesis a la denominada proporcionalidad en sentido estricto, formulada en términos muy simples – relación razonable entre los medios empleados y la finalidad perseguida*".⁵⁹³ Afinal, o autor cita as SSTCs 37/1989, e 120/1989 em que encontrou maior precisão e analogia com a concepção que se espera do princípio da proporcionalidade.

Globalmente, acredita-se que é imprescindível a aplicação da proporcionalidade para salvaguardar o princípio da capacidade econômica. Apesar do tratamento dado pelo Tribunal Constitucional espanhol ao princípio da proporcionalidade, entende-se como válida sua aplicação na seara tributária como forma efetiva de evitar abusos no poder de tributar do Estado.

O art. 150, IV, da Carta Magna brasileira alberga **cláusula aberta**, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, mas sistêmico e homeostático, sob o escopo do ordenamento jurídico brasileiro, como metassistema no qual se abriga o subsistema tributário nacional, o mesmo que não dá azo para práticas de confisco via multas fiscais, de acordo com o entendimento da Suprema Corte brasileira. Por isso mesmo os magistrados, ante a ausência de diretriz objetiva e/ou genérica, aplicável a todas as circunstâncias concretas, e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade e da capacidade contributiva, avaliam os excessos eventualmente praticados pelo Estado aplicando os princípios imanentes na estrutura sistêmica das normas jurídicas da República.

Incluem-se, nesse caso, as multas fiscais, que não constam explicitamente no art. 150, IV, mas os tribunais brasileiros, compreendendo o sistema jurídico nacional, entendem que o princípio da vedação do confisco, por extensão, se aplica a elas, já que a norma esculpida no artigo 150, inciso IV, é de natureza aberta. Portanto – como já salientado – fica-se perante um conceito aberto, a ser utilizado pelo magistrado, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o Poder Público e os contribuintes. No entanto, há quem entenda que isso caracterizaria ativismo judicial mas por outro lado, também se entende que o

⁵⁹¹ BARNES, J. *Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho...*, op.cit., p. 532.

⁵⁹² BARNES, J. *Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho...*, op.cit., p. 532.

⁵⁹³ BARNES, J. *Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho...*, op.cit., p. 534.

ativismo judicial pode legitimar-se quando o magistrado busca integrar a legislação onde não exista norma escrita, recorrendo, à analogia, aos costumes e aos princípios gerais de direito, como é o caso das normas de cláusula aberta. Mantém-se, assim, o Estado submetido às limitações tributárias esculpidas na Constituição.

4.12 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Os princípios constitucionais asseguram um limite e uma segurança para a aplicabilidade da lei no Estado. Os princípios, portanto, regem o direito tributário, possibilitando ao contribuinte meios de se defender em eventual abuso no poder de tributar do Estado.

No devenir da sociedade, o princípio da legalidade tributária – no ordenamento jurídico brasileiro está estampado no art. 150, inciso I, da Constituição federal de 1988, que veda à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça – emerge como reação natural limitativa do arbítrio do poder dos soberanos no que concerne aos tributos, que, sem dor e sem piedade, eram exigidos dos súbditos num passado não muito longe. Desse modo, o marco positivante foi a *Magna Charta Libertatum*, assinada em 1215 pelo rei da Inglaterra João I, ou João Sem-Terra, a qual se considera o marco do início da monarquia constitucional na Inglaterra. Foi um dos primeiros instrumentos institucionais que limitaram o poder estatal, limitando, assim, o exercício do poder: a vontade do rei estaria sujeita à *Magna Charta Libertatum*. João I se comprometeu a não mais lançar qualquer tipo de tributo sem o consentimento geral do reino – assim se construiu uma regra fundamental em matéria de tributos. Tal ideia ganhou corpo na construção do Estado Nacional e, desse modo, emerge o constitucionalismo, que se vem aperfeiçoando nas constituições ocidentais dos Estados ditos democráticos de direito, até o presente momento.

No ordenamento jurídico brasileiro, o princípio da legalidade é limite objetivo, que se presta, ao mesmo tempo, para oferecer segurança jurídica aos cidadãos, na certeza de que não serão compelidos a praticar ações diversas daquelas estipuladas na Constituição. Desse modo a exigibilidade de tributo no ordenamento jurídico brasileiro pressupõe lei que o estabeleça, conforme reza o artigo 150 da Constituição federal. Nesse sentido, Solon Sehn entende que

O princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no capítulo tributário, pelo art. 150, I da Constituição Federal. Graças a este dispositivo, a lei – e só ela – deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes.⁵⁹⁴

Destarte, há que se entender exaustivamente o princípio da legalidade no direito tributário brasileiro e suas exceções. O Ministro Celso de Mello, em seu voto quando do julgamento, em 18/05/2005, do RE346.084-6-Paraná, assim se pronunciou:

[...] é necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconvincente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.⁵⁹⁵

É o princípio da legalidade, que visa à preservação da ordem constitucional tributária do Estado democrático de direito. Conforme a lavra do Ministro Celso de Mello, a ilegalidade na imposição tributária pode “conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional”. É por essa ótica que a Suprema Corte brasileira vem se pautando em prol do respeito aos mandamentos principiológicos esmerilados na Constituição federal de 1988. Como o ser humano cria normas e ele mesmo tende a desrespeitá-las, emerge a necessidade de que a sociedade esteja vigilante na manutenção da ordem constitucional, no caso por intermédio do Supremo Tribunal federal. Nesse diapasão,

⁵⁹⁴ SEHN, Solon. Legislação tributária. Curitiba: IESDE Brasil, 2009. p. 21.

⁵⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 366.084-6 Paraná. Voto do Ministro Celso de Mello. [Brasília: s.n.], 18 maio 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re-346084.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

os juristas e doutrinadores têm papel preponderante na vigilância em prol da ordem constitucional tributária, como ressalta o ministro do STF Celso de Mello.

A Carta Maior de 1988 estipula, no art. 150, I, que é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Desse modo, o princípio da legalidade tributária constitui-se na garantia dos cidadãos para se defenderem dos possíveis abusos no poder de tributar do Estado.

Na ordem constitucional brasileira, o princípio da legalidade está estampado no art. 5º, II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁵⁹⁶. Ele faz parte dos princípios constitucionais gerais esmerilados na Constituição: o da isonomia (*caput* do art. 5º e I); o da autonomia estadual, distrital – DF – e municipal (art. 18); o do acesso ao Judiciário (art. 5º, XXXV: a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito); o do juiz natural (art. 5º, XXXVII e LIII); e o do devido processo legal (art. 5º, LIV).

O princípio da legalidade tributária – detalhamento do princípio geral da legalidade – se constitui na mais antiga das normas destinadas a proteger o contribuinte, por isso é uma das mais importantes limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado e é fonte de outras garantias de proteção ao contribuinte.

A Carta Política de 1988 consagra o princípio da legalidade, em sua dimensão geral, entre os direitos e garantias individuais, no art. 5º, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”⁵⁹⁷. Deu a esse princípio destaque em matéria tributária no art. 150, inciso I.

Sendo a Constituição a base conglobante do sistema jurídico brasileiro, o princípio da legalidade tributária é reforçado em normas esparsas no texto constitucional. A norma que atribui competência ao Congresso Nacional para sustar os atos normativos do Poder Executivo que extrapolem os limites do poder de regulamentar ou da delegação legislativa, conforme estabelece o art. 49, inciso V – “sustar os atos normativos do Poder Executivo que exorbitem do poder regulamentar ou dos limites de delegação legislativa”⁵⁹⁸ –, se constitui numa forma da prevalência

⁵⁹⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

⁵⁹⁷ BRASIL, Constituição, 1988

⁵⁹⁸ BRASIL, Constituição, 1988

do princípio da legalidade tributária. Desse modo, o princípio da legalidade é prestigiado ao longo do texto constitucional e, por extensão, na seara tributária.

À luz do estipulado no art. 150, I, da Constituição de 1988, pode-se afirmar categoricamente que o Estado brasileiro se desenvolve sob o império da legalidade em matéria tributária. Desse modo, o Supremo Tribunal Federal vem tendo papel preponderante na preservação dos princípios constitucionais tributários, como se mostra, exemplificativamente, neste excerto do julgamento do RE 826407 ED / RS, realizado em 21/10/2014:

2. A taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, cobrada pelos conselhos regionais de engenharia, arquitetura e agronomia (CREA), deve observar o princípio constitucional da legalidade tributária, em face da natureza jurídica de tributo, conforme reafirmação da jurisprudência desta Corte feita pelo Plenário Virtual nos autos do ARE 748.445-RG [...] ⁵⁹⁹ (grifo nosso).

Desse modo a Suprema Corte esclareceu que Anotação de Responsabilidade Técnica, conforme disposto na Lei 6.496/1977, tem natureza jurídica de taxa, sendo, portanto, necessária a observância do princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Lei Maior.

4.13 O PRINCÍPIO DA JUSTIÇA NA DESPESA PÚBLICA

A tributação e a despesa pública são instrumentos poderosos para a mudança social. Não há sequer uma esfera da vida econômica fora da ação do governo estatal. Afinal, o Estado é a organização maior e sob seu pálio legal se desenvolvem as outras espécies organizacionais. Entre os instrumentos de que o Estado (governo) se vale para influenciar a atividade econômica privada, está a tributação sobre a renda, os bens e os serviços, que, dessa forma, reduz a renda privada, acarretando recursos para os cofres do Fisco, os quais, por sua vez, servem

⁵⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Decl. no recurso extraordinário – RE 826407 ED / RS – Rio Grande do Sul. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 21 out. 2014. Publicado em: 12 nov. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28PRINC%CDPIO+DA+LEGALIDADE+TRIBUT%C1RIA%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/okkqwye>>. Acesso em: 29 out 2015.

para fazer frente à despesa pública. Isso faz parte do contrato social do indivíduo com a manutenção do Estado.

O dilema na gestão do Estado é manter o equilíbrio das despesas públicas em função das receitas correntes que entram no caixa do Fisco. Mas isso é o mais difícil, pois sempre o governo gasta mais do que arrecada, então se vê compelido a aumentar a carga tributária.

4.13.1 A despesa pública

A despesa pública, no conceito financeiro em que se enquadra, não é tida simplesmente em acepção estrita, razão pela qual se representa como a operação de caixa indispensável para regular a retirada do dinheiro do erário, a fim de efetuar o pagamento de alguma despesa.⁶⁰⁰ “Despesa pública”, em si, significa aplicação das rendas públicas, não somente no dispêndio ou custeio necessário para a manutenção dos serviços de ordem pública, senão em tudo quanto seja possível fazer para possibilitar a prosperidade, a cultura e o bem-estar da coletividade nacional.

A despesa pública (gênero), também denominada de gasto público, corresponde aos valores gastos feitos pelo Estado para custear os serviços públicos prestados à sociedade. Essas despesas apresentam-se sob a forma de despesas correntes e de capital (espécie). As despesas correntes são divididas, por sua vez, em: despesas com pessoal, com juros e encargos e outras despesas correntes (subespécies), que correspondem às despesas executadas na manutenção dos serviços públicos existentes, como: educação, saúde e segurança e, ainda, na conservação de bens móveis e imóveis.

Por outro lado, as despesas de capital, segundo o ordenamento jurídico brasileiro, são divididas em: amortização da dívida, investimentos e inversões financeiras. Os investimentos representam as despesas destinadas ao planejamento e à execução de obras públicas, à aquisição de instalações, de equipamentos e de materiais permanentes. As inversões financeiras, que, de forma geral, também podem ser consideradas investimentos, são: as despesas com aquisição de imóveis ou de bens de capital já em utilização; a aquisição de títulos representativos de capital de

⁶⁰⁰ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., pp. 454-455.

empresas ou entidades de qualquer espécie, já construídas, quando a operação não importe aumento do capital; bem como as despesas com constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visam a objetos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

O princípio de justiça, no gasto público espanhol, está plasmado no inciso 2 do art. 31 da Constituição espanhola, que estabelece que “*El gasto público realizará un asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*”⁶⁰¹.

A Constituição brasileira em vigor estabelece o orçamento anual e o denominado plano plurianual, conforme o art. 165 e seguintes: “art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: I – o plano plurianual; II – as diretrizes orçamentárias; III – os orçamentos anuais [...]”.⁶⁰²

Portanto, o gasto público é normatizado constitucionalmente nos Estados dos países ocidentais. A Constituição espanhola

ha venido a consagrar constitucionalmente la necesidad, ya señalada por la doctrina, de una consideración unitaria del fenómeno financiero como un proceso de interdependencia entre los ingresos y los gastos públicos que supere la *asimetría* en el estudio de las instituciones tributarias, centradas *exclusivamente* en los problemas de la distribución de los impuestos con total abandono de los problemas correlativos de la asignación del gasto público.⁶⁰³

Dito de outro modo, o referido preceito constitucional traz a lume a necessidade da aplicação de critérios de justiça tanto na receita como na despesa públicas, demonstrando a unidade que há na matéria financeira. É isso que designa a expressão “*asignación equitativa de los recursos públicos*”, que constitucionaliza a função distributiva da Fazenda Pública e implica uma programação do gasto público de acordo com os fins estipulados na Constituição, que deve ser executada com eficiência, eficácia, efetividade e economia.

No ordenamento jurídico brasileiro, a Constituição, no “Capítulo VII – Da administração pública – Seção I – Disposições gerais”, no *caput* do art. 37, estipula, *verbis*: “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da

⁶⁰¹ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

⁶⁰² BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁰³ RODRÍGUEZ BEREIJO, A. Jurisprudencia Constitucional y ..., op. cit., p. 153.

União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.⁶⁰⁴

Por outro lado, na “Seção IX – Da fiscalização contábil, financeira e orçamentária”, estabelece os mecanismos para a gestão das contas públicas. Assim, o art. 70 complementa sistemicamente os mandamentos do art. 37; *verbis*:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998).⁶⁰⁵ (grifo do autor).

Levando-se em consideração o momento histórico-político em que surgiu a denominada “Constituição cidadã” em 1988, esta pode ser classificada, conforme critérios, da seguinte forma: quanto ao conteúdo, é de natureza formal; quanto à forma, escrita; quanto ao modo de elaboração, dogmática; quanto à origem, democrática; quanto à estabilidade, rígida; quanto ao modelo, dirigente (constituição dirigente é aquela que define fins e objetivos para o Estado e a sociedade como programática); quanto ao tamanho, analítica (pois regulamenta todos os assuntos relevantes, como: a formação, a destinação e o funcionamento do Estado); e, por fim, quanto à dogmática, eclética.

Por se tratar de uma Carta Política analítica, seu conteúdo é explicativo, visando à acessibilidade quanto à compreensão pelo cidadão comum, como ocorre nos assuntos que tratam de arrecadação e aplicação dos tributos. Operacionalmente, na gestão pública brasileira, qualquer cidadão tem acesso *on line* a informações sobre a aplicação dos recursos orçados pelo Poder Público, bem como a verificá-la *in loco*, com base na Lei nº 12.741/ 2012, que garante o acesso a informações, previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição federal.

⁶⁰⁴ BRASIL, Constituição 1988.

⁶⁰⁵ BRASIL, Constituição 1988.

Portanto, a Constituição brasileira prestigia, na gestão das despesas públicas, os princípios da eficiência, da eficácia (art. 74, II) e da economicidade na administração pública. Os postulados constitucionais da eficiência e da economicidade estão estampados nos arts. 37, *caput*, e 70, *caput*. Vale salientar que esses princípios fazem parte dos princípios constitucionais da administração pública.

Moschetti entende que foram Keynes e, depois, Lerner os responsáveis pela mudança de perspectivas no que diz respeito aos conceitos de gastos e receitas, que “*no ya son vistos sólo como ‘instrumentos financieros necesarios para organizar los servicios públicos’ sino también como ‘instrumentos para provocar efectos económicos que alteren componentes del mercado y modifiquen la distribución de la riqueza’*”.⁶⁰⁶

A incorporação de gastos e ingressos na Constituição espanhola representa uma novidade radical não só em relação à tradição constitucional espanhola, mas também em comparação com a história constitucional dos Estados europeus continentais, semelhante a nossa tradição jurídica. Por outro lado, Albiñana García-Quintana, C. salienta que

También se ha de anotar que por vez primera en nuestra historia constitucional se conectan los ingresos y los gastos en una versión global de la Hacienda Pública. Los dos flujos – entradas y salidas – propios del Tesoro Público en su restringida acepción quedan descritos en los apartados 1 y 2 del artículo 31 [...]”⁶⁰⁷.

A inserção do referido inciso no art. 31 da Constituição espanhola foi consequência da sensibilidade daqueles que constataram que impostos e gastos públicos são dois lados da mesma moeda, e muitas vezes inseparáveis. Sua importância torna-se inquestionável, pois, como leciona Albiñana García-Quintana,

Controlar jurídicamente el *destino* del gasto público a través de la formación de unos principios constitucionales de justicia en el gasto [...] es garantizar a los ciudadanos unos determinadas preferencias o prioridades en la producción de bienes públicos por encima de los intereses particulares de clase o de grupos de presión que dominen el Gobierno o el Parlamento.⁶⁰⁸

⁶⁰⁶ MOSCHETTI. El principio de capacidad..., op.cit., p. 281.

⁶⁰⁷ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Artículo 31: el gasto público. In: ALZAGA VILLAAMIL, O., *Comentarios a las Leyes...*, op. cit., p. 411.

⁶⁰⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., Artículo 31: el gasto público. In: ALZAGA VILLAAMIL, O., *Comentarios a las Leyes...*, op. cit., p. 424.

Eis a questão emergente: como saber se a programação e a execução do gasto público são eficientes e equitativas? Ambos os critérios são

difícilmente medibles por un Tribunal, pues dan cabida a un amplio margen interpretativo. En última instancia, el volumen del gasto público y su crecimiento están en función de opciones políticas diversas, de modo que desde el prisma de alguna de ellas un determinado gasto estará perfectamente justificado conforme a los criterios que aquí se constitucionalizan, mientras que desde otra se tratará de un despilfarro⁶⁰⁹.

A equidade pode ser definida como a “Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley”⁶¹⁰, devendo estar presente no momento em que a administração faz o planejamento e aplica os recursos que foram arrecadados ao longo de determinado período temporal. Não obstante a clareza do conceito, encontram-se as mesmas dificuldades, já anteriormente citadas, para esboçar os critérios ou as situações nas quais se poderia considerar um gasto público como equânime. Portanto

los criterios de justicia que contiene el apartado 1 del artículo 31 de la Constitución pueden ser de aplicación, *mutatis mutandis* (cambiando lo que se deba cambiar), al gasto público, y siempre que no se trate de “obligaciones consolidadas” en las que no puede entrar la opción política, de momento al menos⁶¹¹.

Como já salientado, a previsão constante nos incisos 1 e 2 do art. 31 da Constituição espanhola são as relevantes inovações esmeriladas no texto, haja vista que “*así se supera el contemporáneo fraccionamiento de la Hacienda Pública en sus dos fenómenos básicos: el financiero y el tributario, que permitía pasar al ciudadano la factura del tributo sin el paralelo descargo del gasto público*”⁶¹². Porém o mandamento esmerilado no inciso 2, que, textualmente, estipula: “*El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y*

⁶⁰⁹ ALZAGA VILLAAMIL, Ó. *Comentario Sistemático a la Constitución Española de 1978*. Madrid: Ediciones Del Foro. p.281.

⁶¹⁰ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, op.cit.

⁶¹¹ ALZAGA VILLAAMIL, Ó. *Comentario Sistemático a la Constitución...*, op.cit., p. 441.

⁶¹² ALZAGA VILLAAMIL, Ó. *Comentario Sistemático a la Constitución...*, op.cit., p. 441.

*ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*⁶¹³, dá azo ao controle público das aplicações realizadas pela administração pública, autorizando a possível propositura de ações judiciais de inconstitucionalidade. Adicionalmente, as despesas públicas, que anteriormente se submetiam apenas ao crivo da legalidade, a qual era antes entendida numa acepção formal, atualmente têm que albergar, na aplicação, os critérios materiais do princípio da equidade e da justiça.

É possível concluir que,

En definitiva, la entrada del Estado en la vida económica, como principal protagonista, significa para el jurista una atención no sólo a la justicia de los tributos, sino también a la justicia del gasto. En efecto, aún realizada la justicia tributaria en el momento de la obtención de los ingresos, fácilmente el gasto puede desequilibrar la balanza tan cuidadosamente nivelada.⁶¹⁴

São precisamente o novo papel e a nova concepção da “Fazenda Pública”, no ordenamento jurídico espanhol, que indicam que não é suficiente o ato meramente mecânico de arrecadar as exações e quitar as despesas públicas; necessário se faz que se tenha, fundamentalmente, uma assinação equitativa dos recursos públicos para que se cumpra o mandamento constitucional espanhol.

Desse modo, pode-se vislumbrar que as subvenções outorgadas pelo Estado também são financiadas pelas receitas públicas – receitas originárias –, que, por sua vez, são repartidas entre todos os contribuintes detentores de capacidade contributiva. Por isso é que se entende que o Estado é como se uma cooperativa fosse, onde as despesas e os benefícios são repartidos entre todos os que residem no polígono geográfico em que ele se assenta.

Na atualidade, poder-se-ia afirmar que a capacidade econômica é também um critério orientador do gasto público. Sobre essa ordem de ideias, Ferreiro Lapatza entende que

El principio de capacidad económica que ha de aplicarse a los ingresos se conecta con la idea de justicia en todo el quehacer financiero, y propugna que *el mismo principio de capacidad económica se aplique también al gasto público* y, en definitiva, a toda la actividad estatal, que ha de favorecer siempre más a quien menos tiene y puede. Sólo así el instrumento fiscal estará al servicio de una

⁶¹³ ESPAÑA, Constitución, op.cit.

⁶¹⁴ CORTÉZ DOMÍNGUEZ, M. *El principio de capacidad contributiva...*, op. cit., p. 1008.

mayor igualdad y de una transformación progresiva de la sociedade.
615

Em coerência com o acima exposto, é possível afirmar que não há uma despesa pública justa se não se leva em consideração, no momento da concretização da despesa, a capacidade econômica de cada indivíduo, pois, de acordo com a riqueza do contribuinte é que poderá ser dimensionado o fluxo de tributos rumo ao caixa do Fisco.

4.13.2 A realização da justiça por meio da despesa pública

A receita pública pode ser conceituada sob dois enfoques: em sentido lato e em sentido estrito. Receita pública, *lato sensu*, ou em sentido amplo, são os ingressos arrecadados pelo Poder Público, principalmente por meio da tributação (receita tributária), para alocação e cobertura das despesas da administração pública. De modo genérico, entende-se como sendo os ingressos que adentram o cofre do Fisco. Assim, todo ingresso orçamentário constitui receita pública, pois tem como finalidade atender as despesas do Estado.

Já despesas públicas, em sentido restrito (*stricto sensu*), são as despesas orçamentárias de entes públicos que somente poderão ser executadas se estiverem autorizadas na lei orçamentária anual ou nas leis de créditos adicionais e que correspondem aos gastos que o governo realiza para atender as necessidades da sociedade. Desse modo, as receitas públicas *stricto sensu* são as receitas orçamentárias e só as que entram em caráter definitivo para os cofres públicos para aplicação em programas e demais ações governamentais. As despesas públicas, em sentido amplo, abrangem, além das despesas orçamentárias, as extraordinárias, que são representadas pelas devoluções de recursos de terceiros, pelas operações de crédito por antecipação de receita e pelos pagamentos de restos a pagar, serviços da dívida e consignações diversas.

De acordo com o acima exposto, fica evidente a íntima relação da justiça tributária com os princípios jurídicos tributários. Desse modo, o princípio da generalidade desempenha um importante papel nesse processo, pois todos estão obrigados a contribuir para a manutenção econômica do Estado.

⁶¹⁵ FERREIRO LAPATZA, J. J. apud HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., p.75.

Adicionalmente, a respeito dos outros princípios tributários, é importante assinalar que, para que se alcance plena igualdade, é indispensável que se faça uma valoração conjunta do sistema de despesas e receitas públicas, isto é sobre a égide da visão holística da tributação e o manejo gerencial pela administração pública.

Desse modo, conceberam-se dois postulados para a realização da justiça no gasto público, ou despesa pública: o princípio de igualdade na assinação dos recursos públicos e os critérios de eficiência, eficácia e economia na programação e execução. Isso pressupõe que o agente público zele pela correta aplicação e execução dos recursos públicos.

Acredita-se que somente é possível aferir o princípio constitucional da igualdade com a análise da igualdade na lei e perante a lei, haja vista que tais aspectos são complementares. No *caput* do art. 5º, a Constituição federal do Brasil consagra o princípio da igualdade, dispondo que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza. Esse princípio constitucional é abrangente, e dele derivam vários outros princípios albergados no diploma constitucional, como no art. 7º, inciso XXX, que veda a diferenciação salarial por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil; art. 5º, XII, que veda o racismo; e art. 150, inciso II, que prevê o princípio da isonomia tributária. Por isso mesmo a pragmaticidade do princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da Constituição) torna inválidas as distinções entre contribuintes.

Portanto, o sucesso da aplicação dos recursos públicos está atrelado à ética, à moral e à transparência na gestão da coisa pública. Só assim o Estado, como organização, tornar-se-ia competitivo, prestando serviço público que possibilite a plena concretização dos direitos sociais, como educação, saúde, moradia, segurança, entre outros. É justamente o princípio da probidade administrativa que é o mais relevante conteúdo do princípio constitucional da moralidade pública.

5. ORDEM TRIBUTÁRIA

Ao se adentrar na ordem tributária brasileira, necessário se faz salientar que ela faz parte do sistema jurídico, pois se constitui no conjunto de dispositivos constitucionais que possibilitam uma sólida engenharia tributária, conforme estipulado, principalmente, nos arts. 145 a 162 da Constituição brasileira de 1988. Em si, o conceito de “ordem” pressupõe que, para caracterizar uma benesse jurídica ou, no outro extremo, um crime contra a ordem jurídica tributária, tem-se que seguir os passos que caracterizam a tipicidade jurídica de tal ou qual conduta que, em tese, ofenda o ordenamento jurídico. Fato típico é a descrição de uma conduta humana juridicamente relevante considerada proibida, conforme lei, para a qual se estabelece uma sanção; para isso, o fato típico precisa apresentar os seguintes elementos: conduta, resultado, nexos causal e tipicidade.⁶¹⁶ Ressalta Noronha, *apud* Christiano Jorge Santos: “A tipicidade vem a ser, assim, indício ou *ratio cognoscendi* da antijuridicidade”.⁶¹⁷

O Supremo Tribunal Federal, com certa frequência, é provocado para se pronunciar sobre pendengas jurídicas envolvendo a seara tributária, como mostra este excerto da ementa da decisão do julgamento, realizado em 10/06/2014, do HC 121125:

“[...] 2. Crime contra a ordem tributária (art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/1990). Omissão de rendimentos. 3. Paciente, apesar de intimado, não comprovou a origem lícita do dinheiro creditado em sua conta-corrente. Art. 42 da Lei n. 9.430/1996 [...]”.⁶¹⁸

Na ordem jurídica brasileira, a Lei nº 8.137, de 1990, tipifica os crimes contra a ordem tributária, conforme o *caput* do art 1º: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]”.

⁶¹⁶ KREBS, Pedro. Teoria jurídica do delito. 2.ed. Barueri: Manole, 2006. p. 40.

⁶¹⁷ SANTOS, Christiano Jorge. Direito Penal: parte geral. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 49.

⁶¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 121125 / PR - Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 10 jun. 2014. Publicado em: 05 set. 2014m. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Ordem+tribut%E1ria%2A%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pvmc43p>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

Na mesma direção, a Suprema Corte decidiu ao julgar, em 15/09/2015, o HC 125003 / RJ – Rio de Janeiro: “[...] 2. Crime contra ordem tributária. 5. Ordem denegada [...]”.⁶¹⁹

Desse modo, a Suprema Corte brasileira já firmou sólida jurisprudência sobre a persecução dos crimes contra a ordem tributária, como mostra este excerto da ementa da decisão do julgamento, realizado em 10/02/2015, do HC 107362 / PR:

Nos termos da Súmula Vinculante 24, a persecução criminal nas infrações contra a ordem tributária (art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90) exige a prévia constituição do crédito tributário. Entretanto, não se podendo afastar de plano a hipótese de prática de outros delitos não dependentes de processo administrativo não há falar em nulidade da medida de busca e apreensão. É que, ainda que abstraídos os fatos objeto do administrativo fiscal, o inquérito e a medida seriam juridicamente possíveis. 3. Não carece de fundamentação idônea a decisão que, de forma sucinta, acolhe os fundamentos apresentados pelo Órgão ministerial, os quais narram de forma pormenorizada as circunstâncias concretas reveladoras da necessidade e da adequação da medida de busca e apreensão.⁶²⁰ (grifo nosso).

Desde os primórdios da emergência da sociedade humana, se tem notícias de que o cidadão, por vezes, deixa de cumprir com suas obrigações tributárias, bem como tem condutas ilícitas que lesionam o Fisco, o que, na verdade, termina lesionando a sociedade como um todo. Eis aí que emerge a coerção do direito tributário, que, diga-se de passagem, não abrange apenas o processo administrativo tributário coercitivo, mas também o direito tributário coercitivo na esfera criminal, visando punir os crimes contra a ordem tributária conforme a legislação brasileira em vigor.

No Brasil, os crimes contra a ordem tributária são regulados, além da Constituição de 1988, por legislação infraconstitucional, como é o caso da Lei nº

⁶¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 125003 / RJ – Rio de Janeiro. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 15 set. 2015. Publicado em: 28 set. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Crime+contra+a+ordem+tribut%E1ria+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p3afoem>>. Acesso em: 30 out. 2015.

⁶²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 107362 / PR - Paraná. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgamento em: 10 fev. 2015. Publicado em: 05 set. 2014m. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Crime+contra+a+ordem+tribut%E1ria+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p3afoem>>. Acesso em: 11 set. 2015.

8.137, de 1990, acima citada, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

A Lei nº 8.137/1990⁶²¹, nos arts. 1º e 2º, especifica os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

⁶²¹ BRASIL, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.

O art. 3º da lei em comento estipula que são crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária, além dos previstos no Código Penal brasileiro, no Título XI, Capítulo I⁶²², o peculato (art. 312), o emprego irregular de verbas ou rendas públicas (art. 315) e o excesso de exação (art. 316, § 1º).⁶²³ Vale ressaltar que a Suprema Corte tem firmado sólida jurisprudência sobre a exação tributária, que, por sua vez, se constitui em precedentes judiciais, como mostra este excerto da ementa da decisão do julgamento, realizado em 13/10/1999, da ADC 8 MC/ DF - Distrito Federal:

A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas.[...] Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório. [...] A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, consagrado no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público.⁶²⁴ (grifo nosso).

⁶²² BRASIL, Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, op.cit.

⁶²³ BRASIL. Decreto-lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. [Rio de Janeiro: s.n.], 1940. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 3 out. 2015.

⁶²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação declaratória de constitucionalidade ADC 8 MC / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Celso de Mello. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 13 set. 1999. Publicado em: 04 abr. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28progressividade+da+c>>.

A decisão em comento reveste-se de verdadeiro precedente judicial, que emergiu de caso concreto trazido para a Corte decidir. Embora prolatada em 13/10/1999, a justificativa que lhe deu suporte fez com que ela continue sendo o norte no julgamento de lides posteriores envolvendo matéria de exação tributária. A teoria dos precedentes judiciais, no sistema brasileiro, está ganhando força com o advento do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015).

Constitucionalmente, o ordenamento jurídico brasileiro se pauta pela legalidade. A teoria do precedente judicial existe em todos os ordenamentos jurídicos, alterando-se apenas a força que lhe é atribuída em cada um deles. Até porque, historicamente, a gênese do direito brasileiro remonta à tradição romano-germânica da *civil law*, que tem como base o direito posto e a lei escrita. Por outro lado, o sistema jurídico da *common law* é informado pela teoria do *stare decisis*, segundo a qual o precedente é dotado de eficácia vinculante.

Nesse sentido, a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal é sólida e oceânica no que se refere ao devido processo legal da apuração de condutas ilícitas contra a ordem tributária nacional, como mostra o excerto a seguir, da decisão do julgamento, em 19/08/2014, do HC 122755 / PE – Pernambuco:

1. Os crimes contra a ordem tributária previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, pressupõem a prévia constituição definitiva do crédito na via administrativa para fins de tipificação da conduta (Súmula Vinculante n. 24 desta Corte, verbis: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”).⁶²⁵ (grifo nosso).

No Brasil, a legislação que limita o crime contra a ordem tributária é robusta; no entanto o Estado precisa estar aparelhado tecnologicamente em nível do estado da arte para detectar a tecnologia utilizada no crime tributário.

arga+tribut%E1ria+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oqyekvt>. Acesso em: 11 set. 2015.

⁶²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 122755 / PE – Pernambuco. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 19 ago. 2014. Publicado em: 04 set. 2014. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25260136/habeas-corpus-hc-122755-pe-stf>>. Acesso em: 27 out. 2014.

5.1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO ESTATAL

Os imperadores romanos, entre eles Nero (Nerón), suprimiam tributos ante circunstâncias fáticas excepcionais nos povos conquistados. Nessa época, já se usava a face da extrafiscalidade dos tributos, visando estimular a economia, sobretudo em casos de catástrofes naturais.⁶²⁶ Tibério Cláudio, conforme salienta Elena C. G., “cedió inmunidad tributaria a la isla de Cos – isla griega de Kos – en razón de su carácter sagrado vinculado a Esculápio”.⁶²⁷ Já naquela época, começam a vislumbrar-se os cuidados na imposição tributária levando-se em conta a capacidade tributária do contribuinte. Elena C. G. traz a lume fato histórico em que “Los Termestinos, pueblecito de la Tarraconese cercano al Duero, asesinaron a Lúcio Pisón, pretor de la provincia, porque les exigía unos tributos superiores a sus posibilidades[...]”.⁶²⁸ Eis, pois, os primórdios históricos das imunidades e alguns princípios tributários hoje vigentes na ordem tributária brasileira, como o princípio da capacidade econômica do contribuinte.

É conveniente entender o significado de imunidade. De Plácido e Silva leciona que imunidade é “o privilégio outorgado a alguém, para que se livre ou se isente de certas imposições legais, em virtude do que não é obrigado a fazer ou a cumprir certos encargos ou certa obrigação, determinada em caráter geral”.⁶²⁹ As vedações do princípio jurídico da tributação obrigatória, no ordenamento jurídico brasileiro, são oriundas dos preceitos constitucionais, como os estampados nos artigos 150 a 152 da Constituição brasileira de 1988.

A imunidade, como instituto jurídico, tem a característica peculiar de ser vinculada ao ordenamento constitucional. Essa limitação imposta ao Estado parece descartar o próprio nascer da obrigação tributária, constituindo-se em vedação do poder de tributar, haja vista que o crédito tributário não é apenas inexigível; no caso das imunidades, ele se torna, para tais efeitos, inexistente. No entanto, entende-se que a obrigação nasce com o fato gerador da obrigação tributária, conforme tipificado na ordem jurídica; apenas fica livre de ser concretizada pelo Fisco, por isso nem entra na contabilidade da organização imune. Mas, se a legislação mudar, ela será

⁶²⁶ CONDE GUERRI, E. *La sociedad Romana en Seneca*. Murcia: Universidad de Murcia, 1979. p.195.

⁶²⁷ CONDE GUERRI, E. *La sociedad Romana en Seneca...*, op. cit., p. 196.

⁶²⁸ CONDE GUERRI, Elena. *La sociedad Romana en Seneca...*, op. cit., p. 196.

⁶²⁹ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 720.

alcançada pelo poder tributante fiscal. Lembrando que a ordem jurídica é dinâmica, sem que chegue ao extremo da insegurança jurídica no Estado democrático de direito.

As imunidades tributárias constituem-se em limitações ao poder de tributar das pessoas constitucionais. Necessário se faz compreender que imunidade tributária é a demarcação precisa de competência de tributar da pessoa política, em coerência com o direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente favorecidas pela imunidade; ou seja, é uma prerrogativa estipulada em lei. Desse modo, a imunidade tributária pode ser vista sob a ótica formal e sob a substancial, ou material.

Sob o aspecto formal, pode-se dizer que ela excepciona o princípio constitucional tributário da generalidade, pois, sob essa ótica, todos aqueles que realizam a mesma situação de fato à qual a lei atrela o dever de pagar tributo estão a ela obrigados, sem distinção. Desse modo, a imunidade tributária é a impossibilidade de tributação de pessoas, bens e situações, resultante dos mandamentos da Carta Maior, embora o fato gerador tenha se concretizado.

De outro lado, sob o aspecto material, ou substancial, a imunidade tributária consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados pela norma constitucional imunizante. Isto é, o fato gerador do tributo acontece, mas não é alcançado pela mão tributária.

A imunidade não se confunde com a isenção, que é uma exoneração tributária fixada em nível infraconstitucional. Não resta dúvida de que a imunidade, em si, se revela uma limitação ao poder de tributar imposta ao Estado por força da Constituição, como mostra o excerto do *caput* do art. 150: “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI instituir impostos sobre [...] b) templos de qualquer culto [...]”⁶³⁰.

Por isso se faz necessário compreender o escopo das considerações em torno do significado e do alcance do instituto da imunidade tributária estipulado no art. 150 do Diploma Excelso de 1988 ao se referir à limitação ao poder de tributar do Estado. Eis que o constituinte originário quis estatuir constitucionalmente os freios e contrafreios para que os agentes públicos das pessoas políticas respeitassem os princípios constitucionais tributários em prol do contribuinte e, desse modo, o estimulassem a gerar mais riqueza, o que, de per si, traria mais

⁶³⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

recursos financeiros via tributos para a manutenção do próprio Estado, haja vista que a principal fonte de recursos financeiros do Estado é a riqueza das pessoas (físicas e jurídicas).

Uma sociedade desenvolvida socioeconomicamente deverá ter também um Estado competitivo e seu eficaz propulsor. Sob essa ótica, é possível entender que a política tributária gerida estrategicamente pode ser uma mola propulsora do desenvolvimento socioeconômico de um país, sob a égide de um Estado democrático de direito, haja vista que, em última expressão, cada indivíduo detém uma parcela do poder estatal. Assim, a administração pública deve estimulá-lo a produzir riqueza em nível competitivo, trazendo, de forma sistêmica, em seu bojo desenvolvimentista, aumento na arrecadação tributária e incrementando o saldo do caixa fiscal. Desse modo, o Estado disporá de mais recursos financeiros para investir em serviços públicos.

Destarte, fica evidente que o instituto da imunidade opera negativamente frente à tributação, sendo uma forma de coagir o Estado a se omitir de cobrar o tributo, não em uma omissão opcional, mas constitucionalmente obrigatória, estrategicamente estatuída.

A limitação tributária obsta não apenas à incidência de tributo ou à constituição da obrigação tributária, mas ao próprio exercício da competência tributária, de maneira que ocorre o fato gerador do tributo mas o Estado não pode alcançá-lo para trazê-lo para os cofres públicos por força da vedação estatuída no Texto Excelso. Eis aí a pragmaticidade do instituto da imunidade tributária. Entre as normas imunizantes de espécies tributárias, abrange os impostos, as taxas e as contribuições.

No Brasil, com a primeira Constituição republicana, de 1891, passou a haver expressa previsão da imunidade recíproca entre o Governo Central e os estados. No devenir republicano, nos textos constitucionais de 1934, 1937, 1945, 1946 e 1967, o referido fenômeno de não incidência foi sendo alterado, ora abrangendo diferentes situações, ora sendo um tanto restringido. Até que, no presente momento, a Carta Maior em vigor prevê diversas imunidades, chegando ao ápice o instituto da imunidade, em comparação às Constituições pretéritas.

O instituto da imunidade tributária alberga a imunidade genérica, que envolve vários tributos, como estipulado no art. 150, inciso VI, que veda a instituição

de vários impostos, bem como a imunidade específica, que trata da imunidade de tributo específico como o que é estipulado no art. 149, § 2º, inciso I:

Art. 149 Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...] § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. [...] ⁶³¹

A título de exemplo, citam-se as imunidades específicas estipuladas nos seguintes artigos da Constituição:

Art. 195, § 7º:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. [...] ⁶³² (grifo nosso).

Art. 155, § 3º:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País. [...] ⁶³³

Art. 5º, XXXIV:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXIV – são a

⁶³¹ BRASIL, Constituição, 1988.

⁶³² BRASIL, Constituição, 1988.

⁶³³ BRASIL, Constituição, 1988.

todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal; [...] ⁶³⁴.

Desse modo, as **imunidades genéricas** são: a – imunidade recíproca; b – imunidade dos templos; c – dos partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e assistência social; d – de livro, jornal, periódico.

Há décadas o Supremo Tribunal Federal vem dando elasticidade à interpretação da norma constitucional quando trata de imunidades genéricas, como mostra o excerto da ementa da decisão do julgamento do RE 102141 / RJ – Rio de Janeiro (recurso extraordinário), realizado em 18/10/1985:

[...] Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a constituição protege. ⁶³⁵

A interpretação ampliada da norma constitucional tributária pela Suprema Corte brasileira visa a melhor proteger o contribuinte, com base nos princípios fundamentais estilizados no texto constitucional. Ressalte-se, uma vez mais, que a imunidade tributária é uma atitude estratégica do Estado para livrar da tributação fiscal certas pessoas que contribuem para o desenvolvimnto do Estado e/ou que, por tradição, não são tributadas, como é o caso da imunidade dos templos de qualquer culto. Estes são imunes quanto ao recolhimento do imposto de renda, haja vista que o Estado brasileiro, constitucionalmente, é uma república laica, que surgiu absolutamente neutro quanto às religiões e, por isso, permite-se a liberdade religiosa, liberdade de culto, desde que não se contrarie a ordem pública. A liberdade de consciência, de culto público, se consubstancializa como direito

⁶³⁴ BRASIL, Constituição, 1988.

⁶³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 102141 / RJ – Rio de Janeiro. Relator: Min. Carlos Madeira. Julgamento em: 18 out. 1985. Publicado em: 29 nov. 1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidades+tribut%E1rias+%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k5jcmue>>. Acesso em: 16 out. 2014.

fundamental da pessoa humana, e o Estado deve dar-lhe a respectiva proteção para sua plena realização, conforme a lei.

5.5.1 Classificação das imunidades tributárias

Além da classificação já referida, as normas de imunidade tributária podem ser classificadas sob várias óticas ou critérios. Por exemplo: a imunidade objetiva – limites objetivos materiais – se aplica sobre bens ou operações, conforme o art. 150, VI, d – livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; a subjetiva – aspectos formais ou subjetivos – alcança pessoas jurídicas, conforme o art. 150, VI, b e c, *verbis*: “b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei [...]”⁶³⁶.

Eis, pois, a manifestação da limitação constitucional do poder de tributar por parte das pessoas constitucionais – o Estado – como expressão concreta da sujeição aos princípios constitucionais tributários. Destarte, a imunidade tributária somente ocorre quando a Constituição, ao realizar a repartição de competência, deixa fora do campo tributário – alcance da mão tributante – certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços.

As imunidades tributárias também podem ser classificadas, quanto aos valores constitucionais protegidos, em: genéricas, específicas, tópicas e especiais. Essa classificação é útil na delimitação do alcance das normas imunizantes.

As imunidades genéricas estão contempladas no art. 150, VI; *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais

⁶³⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. [...]

§ 2º – A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes⁶³⁷.

Por outro lado, as imunidades específicas, tópicas ou especiais caracterizam-se como circunstanciais, em geral restritivas a um único tributo, trate-se de imposto, taxa ou contribuição, e se prestam a valores constitucionais mais limitados ou conveniências especiais.

A imunidade tributária específica, no ordenamento jurídico tributário brasileiro, refere-se a um único imposto, como é o caso de imunidade em relação ao IPI (art. 153, § 3º, III, da Carta Maior), ao ITR (art. 153, § 4º, II), ao ICMS (art. 155, § 2º, X, "a", "b", "c" § 3º; art. 153, § 5º), ao ITBI (art. 156, II; § 2º, I; art. 184, § 5º).

No que diz respeito à imunidade em relação às contribuições sociais, a contribuição para a seguridade social não incidirá sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência, conforme estipulado no art. 195, II, da CF.

São isentas de contribuições sociais para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (art. 195, §7º, da CF). Embora se mencione "isentas", trata-se de imunidade – imunidade em relação às taxas, como direito de petição, certidão de nascimento, certidão de óbito (art. 5º, XXXIV, "a" e "b" do Texto Excelso).

Portanto, como já salientado, as normas de imunidade tributária podem ser classificadas em normas objetivas – que alcançam apenas as operações relativas aos bens imunes – e subjetivas, ou pessoais – aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas, pois recaem sobre sujeitos, conforme estipula o art. 150, §§ 2º e 4º:

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

§ 2º – A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se

⁶³⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 4º – As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.⁶³⁸

As imunidades em comento são outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa. A imunidade subjetiva é atributo da personalidade jurídica de certos entes. A imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público é tipicamente subjetiva. Essa espécie de imunidade, esmerilada no art. 150, VI, c, da Constituição federal, estabelece regra que afirma a autonomia das pessoas políticas que formam a República Federativa do Brasil e, desse modo, tende a assegurar sua convivência pacífica no campo tributário, preservando o princípio federativo.

O princípio federativo, esmerilado na Carta Política de 1988, nos arts. 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 18 – “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição” – dá sustentação a um princípio fundamental edificante da República, elevado à condição de cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, I, da Constituição: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; [...]”. Eis, pois, o princípio federativo como elemento estruturante da República Federativa do Brasil, desde a primeira Constituição republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, até a atual.

Por outro lado, imunidades objetivas, ou reais, são aquelas concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações; recaem sobre coisas. Conforme já reverenciado no mandamento constitucional estipulado no art. 150, VI, d, fazem parte das denominadas imunidades genéricas.

É possível vislumbrar a espécie de norma imunizante mista, determinada em razão da natureza jurídica de certas pessoas e relacionada a determinados fatos sensíveis, bens ou situações. É o caso da exoneração referente ao imposto territorial

⁶³⁸ BRASIL, Constituição, 1988.

rural (ITR), conforme o art. 153, § 4º, II: “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] VI – propriedade territorial rural [...] § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: I – será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II – não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III – será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. [...] ⁶³⁹

Convém salientar que a imunidade subjetiva se apresenta mais ampla que a objetiva, pois envolve qualquer tributo que poderia ser exigido de determinado contribuinte.

As pessoas abrangidas pelo pálio do direito da imunidade tributária subjetiva não têm capacidade tributária – enquanto a Constituição assim o estipule – para figurar no polo passivo do vínculo obrigacional decorrente de aplicações fiscais abrangidas pela norma imunizante.

5.2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA ENTRE OS ENTES DA FEDERAÇÃO NO BRASIL

A ordem tributária brasileira é metódica e segue à risca os mandamentos constitucionais em vigor. Em sendo assim, os tributos são instituídos de acordo com a competência tributária esmerilada na Constituição de 1988 (arts. 150 a 152), que confere às pessoas políticas esse poder. Desse modo, o princípio da imunidade tributária recíproca, que veda às pessoas políticas a instituição de impostos sobre patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros, é, em si, a garantia da Federação – princípio federativo e republicano – lapidado no art. 60, § 4º, inciso I, e no art. 150, VI, a, da Constituição federal de 1988. E, por assim entender, o Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição federal, há firmado a jurisprudência sobre a proteção do princípio da imunidade tributária recíproca entre as pessoas políticas, inclusive dando interpretação extensiva a esse princípio, como mostra este excerto

⁶³⁹ BRASIL, Constituição, 1988.

da decisão no julgamento do ARE 861545 AgR / RJ – Rio de Janeiro –, realizado em 07/04/2015

1. O Supremo reconheceu a possibilidade de extensão da imunidade recíproca sobre a renda, os bens e o patrimônio de sociedade de economia mista que desempenha serviço de interesse público em caráter exclusivo. 2. A instância ordinária apontou preenchimento dos requisitos necessários para a incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal.⁶⁴⁰ (grifo nosso).

Ressalte-se, essa competência constitucional não é ilimitada; tem fronteiras: são demarcadas – em termos tributários – as áreas de atuação de cada ente político. A Carta Maior fixa balizas que resguardam valores constitucionais especialmente no que tange aos direitos e garantias individuais.

Octávio Campos Fischer entende que a imunidade tributária recíproca não é uma norma de proteção apenas dos entes federativos, mas, antes de tudo, do próprio cidadão.⁶⁴¹ Portanto, não se admite, constitucionalmente, a cobrança de impostos entre os entes federados visando-se à proteção do princípio republicano e, de certo modo, a minimizar os custos das atividades da administração pública. Afinal, os entes políticos fazem parte da estrutura do Estado, como organização, concebido e implementado, justamente, para proteger a sociedade. É ela que o sustenta economicamente sob a égide dos princípios democráticos e republicanos.

A imunidade tributária recíproca é uma espécie do gênero das imunidades constitucionais que se caracteriza como uma imunidade genérica, haja vista que atinge todos os tributos. É incondicionada, pois não depende de regulamentação infraconstitucional para sua implementação, e é subjetiva, pois leva em consideração o sujeito, e não o objeto da tributação. Eis, pois, as peculiaridades dessa espécie de imunidade tributária. Desse modo, todos os serviços públicos são imunes à tributação.

Portanto as balizas em prol das imunidades tributárias recíprocas se constituem em limitações concretas ao poder de tributar do Estado.

⁶⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. Imunidade recíproca. IPTU. Sociedade de economia mista. No agravo de instrumento – ARE 861545 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 07 abr. 2015. Publicado em: 24 abr. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+tribut%E1ria+reciproca%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q59umsh>>. Acesso em: 01 nov. 2015.

⁶⁴¹ FISCHER, Octávio Campos. A tributação dos serviços de registros públicos, cartórios e notariais. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). Impostos sobre serviços ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004. p.462.

O escopo da imunidade tributária recíproca se consubstancia na proteção às pessoas políticas no que se refere à incidência dos tributos umas das outras. Isto é, a União não deve cobrar tributos dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e vice-versa.

A imunidade tributária recíproca protege o patrimônio, a renda e os serviços da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sendo extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, renda ou serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, conforme estipula o art. 150, § 2º:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] § 2º – A vedação do inciso VI, "a" (VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;), é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.⁶⁴²

A jurisprudência construída pelo Supremo Tribunal Federal é sólida no que se refere à imunidade tributária recíproca das pessoas políticas e, por extensão, das empresas públicas, autarquias e sociedades de economia mista, como se observa neste excerto da ementa do julgamento do ARE 763000 AgR / ES, realizado em 19/08/2014:

[...] É firme o entendimento desta Corte no sentido de que a imunidade recíproca é aplicável às sociedades de economia mista prestadoras de serviço de distribuição de água e saneamento, tendo em vista que desempenham atividade de prestação obrigatória e exclusiva do Estado. As instâncias ordinárias assentaram que a companhia é controlada pelo Governo do Estado do Espírito Santo e que tem por finalidade essencial os serviços de abastecimento de água e esgotos sanitários, razão pela qual as taxas cobradas a título de serviço teriam por escopo cobrir os custos operacionais, sem qualquer finalidade lucrativa. [...].⁶⁴³

⁶⁴² BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo ARE 763000 AgR / ES - Espírito Santo. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 19 ago. 2014. Publicado em: 30 set. 2014o. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6826991>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

Destarte, o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que a imunidade tributária recíproca alcança a autarquia que presta serviço público remunerado por meio de tarifas. Sob o escopo do pacto federativo, a imunidade tributária recíproca deve ser preservada em plenitude. Assim, por exemplo, a empresa pública prestadora de serviço público exclusivo está albergada pela imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, a, do texto constitucional.

As empresas governamentais acolhem-se na imunidade tributária, como o STF se pronunciou no julgamento da ACO 879 / PB – Paraíba –, realizado em 26/11/2014:

1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal orienta-se no sentido de que a imunidade recíproca deve ser reconhecida em favor da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, ainda que o patrimônio, renda ou serviço desempenhado pela Entidade não esteja necessariamente relacionado ao privilégio postal. 2. Especificamente com relação ao IPVA, cumpre reafirmar o quanto assentado na ACO nº 789/PI, Redator para o acórdão o Ministro Dias Toffoli, ocasião na qual foi confirmada a outorga da imunidade recíproca para o fim de afastar a incidência sobre os veículos de propriedade da requerente. 3. Ação Cível Originária julgada procedente.⁶⁴⁴ (grifo nosso).

Desse modo, fica evidente o alto significado político-jurídico da imunidade tributária recíproca entre os entes políticos do Brasil, sob o pálio constitucional, que traduz uma das projeções concretizadoras do postulado da Federação da República. Pois a Suprema Corte Constitucional conforme a decisão acima, entendeu que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, empresa pública federal, prestadora de serviço público obrigatório e exclusivo do Estado, tem direito à imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, § 2º, da Constituição.

Regina Helena Costa⁶⁴⁵ salienta que a imunidade tributária mútua das pessoas políticas é uma decorrência da eficácia dos princípios federativos, que é cláusula pétrea (art. 60, §4º, I), e da autonomia municipal (arts. 29 e 30). Em segundo lugar, fundamenta-se a imunidade em tela na ausência de capacidade

⁶⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Civil Originária 879 / PB – Paraíba. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 26 nov. 2014. Publicação em: 10 fev. 2015d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+rec%EDpra+o+29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o3ml3hk>>. Acesso em: 6 abr. 2015.

⁶⁴⁵ COSTA, Alexandre Araújo. O princípio da proporcionalidade ..., op.cit., p. 84.

contributiva das pessoas políticas, pois seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos de que as incumbem.

Destarte, a regra de imunidade se traduz em um decote na de competência, limitando o poder impositivo do Estado. Desse modo, a regra imunizante sendo garantia que decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou das entidades que apontam a norma constitucional.

5.3 IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS – TERCEIRO SETOR

Sendo o Estado a organização mais perfeita que o homem social concebeu e implementou, visando possibilitar a sobrevivência em sociedade e envidando esforços em prol da paz duradoura e do desenvolvimento socioeconômico sustentável, sempre estará em permanente aperfeiçoamento. Entre esses avanços, está o aperfeiçoamento das relações com a sociedade civil por intermédio das organizações que conformam o denominado terceiro setor, as quais, ao enquadrarem-se nas exigências estabelecidas pela administração pública, podem vir a prestar serviços públicos que o Estado entende que realizarão com uma melhor relação custo-benefício em prol da sociedade. Dito de outro modo, as entidades do terceiro setor podem realizar atividades em caráter complementar às atividades do Estado e/o em salutar parceria com estas. Porém nem todas as organizações do terceiro setor, por sua própria natureza finalística, precisam manter parcerias com o Estado.

Na verdade, as entidades do terceiro setor movem-se em um espaço público não estatal em que ocorre a participação privada em assuntos de interesse público. É a sociedade organizando-se em busca de espaço para melhor servir, naturalmente sob a égide da lei.

Tarso Cabral Violin informa que o “termo *terceiro setor* surgiu na década de 70 do século XX nos Estados Unidos da América.”⁶⁴⁶ O referido autor ressalva que há vários questionamentos sobre a utilização dessa expressão, que, para alguns autores, é um termo impreciso. No entanto, é geralmente aceito e

⁶⁴⁶ VIOLIN, Tarso Cabral. Terceiro setor e as parcerias com a Administração Pública: uma análise crítica. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p. 128.

popularizado internacionalmente. No Brasil, tanto o Supremo Tribunal Federal como o Superior Tribunal de Justiça o usam nas decisões que envolvem organizações sem fins lucrativos atuando junto ao Estado. A Constituição brasileira de 1988 não o utiliza, mas usa vários termos para se referir às instituições que compõem esse segmento organizacional – fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação, instituições de assistência social sem fins lucrativos, entidades filantrópicas, entidades sem fins lucrativos, escolas comunitárias, como, exemplificativamente, consta no art. 213 da Constituição: “Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei [...]”.

A Constituição de México, no art. 25, usa o termo “sector social” para se referir a cooperativas, comunidades, entre outras organizações sociais.⁶⁴⁷ Já na Constituição do Peru, no art. 17, usa-se o termo “comunal y la cooperativa”⁶⁴⁸ em referência à educação oferecida por organizações sem fins lucrativos. No art. 19, a mesma Constituição estabelece:

Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural.

En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes.⁶⁴⁹

Isto é, na República Peruana, à semelhança do Brasil, há imunidade tributária para as instituições da educação superior.

A doutrina ensina que o Estado é formado pela sociedade civil e a sociedade política. A sociedade civil é conformada por um conjunto estruturado de pessoas jurídicas de direito privado que mantém relação dinâmica com a sociedade política.

Por outro lado, necessário se faz compreender que a sociedade política é o prolongamento da sociedade civil. No entanto é a sociedade política que, constitucionalmente, exerce o poder de império da lei, mantendo, pela força, a

⁶⁴⁷ MÉXICO. *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Actualización publicada en el Diario Oficial de la Federación el 05 de febrero de 1917. Disponível em: <<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/cn16.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2014.

⁶⁴⁸ PERU PERU, *Constitución*, op. cit.

⁶⁴⁹ PERU, *Constitución*, op. cit.

ordem pública, ao respeitar as balizas constitucionais sob os princípios fundamentais. Desse modo, o Estado ampliado é conformado tanto pela sociedade política como pela sociedade civil, eis que a Carta Política brasileira de 1967, no art. 1º, § 1º, estipulava: “Todo poder emana do povo e em seu nome é exercido.”⁶⁵⁰, mandamento constitucional que foi mantido na Carta Maior de 1988, no art. 1º, parágrafo único: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” Isto é, o Estado é fruto da vontade do povo – soberania popular – e a ele deve servir. Por isso, cada cidadão tem uma parcela do poder; resta saber exercê-lo conforme as balizas estabelecidas em lei.

Maria R. B. Machado leciona que pertencem ao terceiro setor “As associações, as fundações, as organizações religiosas, as organizações sindicais e os partidos políticos”.⁶⁵¹

Por outro lado, Carmen Márquez Sillero entende que,

Dentro de lo que hoy se considera como teoría clásica de la exención, la admisión de una exención subjetiva implica aceptar que se trata de un beneficio fiscal que se produce en el área de las personas o entidades obligadas al pago del tributo.

Estas exenciones no limitan sus efectos a enervar del cumplimiento de la obligación tributaria a los sujetos exentos, sino que generan en el beneficiario un derecho: el derecho de la exención.

La concepción clásica de la exención há sido precisada por diversos autores, mediante lo que hoy se conoce como moderna teoría de la exención tributária⁶⁵²

Na Espanha, a Lei 49/2002, trata de “*régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*”. Eis excerto da exposição de motivos de que trata essa lei:

La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos, ya que, como su propio título indica, esta norma viene a

⁶⁵⁰ BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. [Brasília: s.n.], 1967a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 01 dez. 2014.

⁶⁵¹ MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. Entidades beneficentes de assistência social. Curitiba: Juruá, 2007. p. 32.

⁶⁵² MÁRQUEZ, SILLERO, C. *La exención de las fundaciones en el impuesto sobre sociedades conforme a la ley 49/2002*. [S.l.]: Temas La Ley, 2007. p. 538.

establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares.

En consecuencia, esta Ley, dictada al amparo del artículo 149.1.14.^a de la Constitución y sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, tiene una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública.⁶⁵³ (grifo nosso).

Na seara tributária brasileira, dentre as entidades albergadas nessa espécie das organizações e/ou entidades do terceiro setor, umas se acolhem na imunidade tributária e outras apenas no instituto da isenção de alguns tributos.

Convém salientar que o instituto da imunidade tributária constitui-se na proibição constitucional, contra as entidades políticas que detêm a competência para de tributar determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que detêm, pelo tipo de atividade que desempenham ou, ainda, ligadas a determinados fatos, bens ou situações, embora o fato gerador do tributo tenha sido gerado. Porém a isenção, não é vedação, mais sim dispensa legal do pagamento do tributo sobre determinado fato gerador de determinado tributo. Isto é, a imunidade está estipulada na Constituição e a isenção está regulada em lei ordinária específica.

As organizações do terceiro setor, para se acolherem no instituto da imunidade tributária, precisam reunir as condições estipuladas em lei.

No Brasil, o art. 12 da Lei nº9.532, de 1997, condicionou o gozo da imunidade tributária às entidades sociais e educativas (subespécie de entidades do terceiro setor) nos termos seguintes:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

⁶⁵³ ESPANHA. Ley 49/2002, de 23 de diciembre de 2002. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *Boletín Oficial del Estado*, n. 307, pp. 45.229, 24 dez. 2002. Disponível em: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2002-25039>. Acesso em: 10 jun. 2015.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

§ 4º A exigência a que se refere a alínea “a” do § 2º não impede:

I – a remuneração aos diretores não estatutários que tenham vínculo empregatício; e

II – a remuneração aos dirigentes estatutários, desde que recebam remuneração inferior, em seu valor bruto, a 70% (setenta por cento) do limite estabelecido para a remuneração de servidores do Poder Executivo federal.

§ 5º A remuneração dos dirigentes estatutários referidos no inciso II do § 4º deverá obedecer às seguintes condições: I – nenhum dirigente remunerado poderá ser cônjuge ou parente até 3º (terceiro) grau, inclusive afim, de instituidores, sócios, diretores, conselheiros,

benefiteiros ou equivalentes da instituição de que trata o **caput** deste artigo; e II – o total pago a título de remuneração para dirigentes, pelo exercício das atribuições estatutárias, deve ser inferior a 5 (cinco) vezes o valor correspondente ao limite individual estabelecido neste parágrafo. § 6º O disposto nos §§ 4º e 5º não impede a remuneração da pessoa do dirigente estatutário ou diretor que, cumulativamente, tenha vínculo estatutário e empregatício, exceto se houver incompatibilidade de jornadas de trabalho.⁶⁵⁴

Por outro lado, o art. 34 da Lei 10.637 de 2002, estipula que não se aplica essa proibição de remunerar os dirigentes empregados às entidades qualificadas como organizações da sociedade civil de interesse público (Lei 9.790 de 1999) ou como organizações sociais (OSs), concebidas pela Lei 9.637, de 1998.

Por outro lado, as entidades do terceiro setor que não possam acolher-se na imunidade estipulada na Constituição poderão aderir às isenções, que são reguladas por lei ordinária e variam de acordo com a natureza da atividade da entidade.

Assim, no que se refere à isenção do imposto de renda, a Lei nº 9.532, de 1997, no *caput* do art. 15, estipula:

Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.⁶⁵⁵ (grifo nosso)

No caso das entidades de fins filantrópicos reconhecidas de utilidade pública, os membros de sua diretoria não percebem remuneração. As entidades filantrópicas recebem a qualificação de “utilidade pública” (art. 11 da Lei nº 9.637 de 1998) no âmbito federal, estadual, municipal e no Distrito Federal, que se constitui no reconhecimento pelos relevantes serviços prestados pelas associações e fundações constituídas no país, que servem desinteressadamente à sociedade.

Para o melhor entendimento da topografia organizacional, convém enfatizar que o gênero que alberga as organizações está conformado por três espécies: organizações públicas, organizações privadas e as do denominado terceiro setor.

⁶⁵⁴ BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1997b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 28 out. 2014.

⁶⁵⁵ BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, op.cit.

Cada espécie alberga subespécies organizacionais. Assim, é comum que a doutrina do direito administrativo se refira às organizações paraestatais do sistema “S” como organizações do terceiro setor, que, diga-se de passagem, são entidades de serviços sociais autônomos, com personalidade jurídica de direito privado, prestam assistência ou ensino a certas categorias sociais ou grupos profissionais, não têm fins lucrativos, são mantidas por dotação orçamentária ou contribuições parafiscais, são criadas por lei e não pertencem à administração pública direta ou indireta, nos termos disciplinados pelo art. 4º, incisos I e II, do Decreto-Lei 200/67⁶⁵⁶. Isto é, são entes privados que não fazem parte da administração pública – direta ou indireta –, porém exercem atividades de interesse público sem finalidade lucrativa.

Entre essas entidades, estão: o SESI (Serviço Social da Indústria), o SESC (Serviço Social do Comércio), o SENAI (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial), o SENAC (Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial), o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), o SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), o SEST (Serviço Social de Transporte), o SENAT (Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte), o SESCOOP (Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo), que compõem o sistema dos S.

Portanto, o terceiro setor é composto por instituições que, embora prestem serviços em áreas de relevante interesse público e social, são desvinculadas de qualquer organização centralizada ou descentralizada da administração pública e não objetivam a consecução do lucro. Essas entidades enquadram-se tanto na definição de “fundação” como na caracterização de “associação”, conforme estipulam os arts. 53 e 62 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

Art. 62. Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

⁶⁵⁶ BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1967b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm>. Acesso em: 31 out. 2014.

Parágrafo único. A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.⁶⁵⁷

O art. 44 da referida Lei nº 10.406, de 2002, complementa o leque das pessoas jurídicas de direito privado que conformam o terceiro setor no Brasil.

Diante do disposto no Código Civil, é possível afirmar que o terceiro setor compreende as organizações não governamentais (ONGs), entidades filantrópicas, instituições religiosas, centros sociais, cooperativas, fundações e associações de interesse social cujas atividades estatutárias são direcionadas ao bem-estar da sociedade, atuando nas áreas da saúde, educação e meio ambiente, principalmente.

No ordenamento jurídico pátrio foram estatuídas algumas denominações jurídicas para as organizações do terceiro setor, como, por exemplo: organizações sociais – OSs (Lei nº 9.637 de 1998) –; entidades de utilidade pública (Lei nº 9.637 de 1998); organizações da sociedade civil de interesse público – OSCIP (Lei nº 9.790/99), serviços sociais autônomos – como o “Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais”, criado pela Lei nº 8.246/1991. O art. 1º dessa lei estipula:

É o Poder Executivo autorizado a instituir o Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais, pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, de interesse coletivo e de utilidade pública, com o objetivo de prestar assistência médica qualificada e gratuita a todos os níveis da população e de desenvolver atividades educacionais e de pesquisa no campo da saúde, em cooperação com o Poder Público.⁶⁵⁸

Saliente-se que o terceiro setor foi consequência da emergência de problemas sociais no mundo todo, devido ao abismo organizacional gerado entre a organização do Estado e a organização produtiva (empresas comerciais e de serviços, entidades agrícolas e industriais). Com o passar dos anos, as organizações do terceiro setor têm se mostrado relevantes na concretização de determinadas ações do Poder Público.

O Estado, como organização, vale-se também da engenharia competitiva estratégica para melhor combinar os fatores de produção, à semelhança do setor

⁶⁵⁷ BRASIL, Lei nº 10.406, de 2002, Código Civil.

⁶⁵⁸ BRASIL. Lei nº 8.246, de 22 de outubro de 1991. Autoriza o Poder Executivo a instituir o Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1991b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L8246.htm>. Acesso em: 08 jan. 2015.

privado, para atingir seus objetivos a curto, médio e longo prazo, visando satisfazer da melhor maneira seu público-alvo, os diferentes segmentos da sociedade nacional. No caso brasileiro, durante a década de 1990, o Poder Público se defrontou com uma séria crise econômica e desenvolveu estratégias e táticas para sair dela, uma das quais foi reduzir as despesas públicas, sem descuidar da manutenção satisfatória dos serviços essenciais constitucionalmente assegurados, como educação, saúde e assistência social. Ante tal situação, o Estado implementou meios, pela via legal ordinária, para transferir sua incumbência às entidades privadas sem fins lucrativos, as denominadas genericamente entidades do terceiro setor. Desse modo, gerou-se e implementou-se legalmente a delegação para essas entidades da obrigação estatal da prestação de serviços sociais, por meio do instrumento instituído pela Lei nº 9.637, de 1998, denominado de contrato de gestão, celebrado entre o Poder Público e a respectiva organização social, bem como do recebimento de benefícios e incentivos governamentais em favor dessa espécie de entidade sem fins lucrativos.

Desse modo, quando o Estado celebra um contrato de gestão, a organização social assume a incumbência de prestar serviços de interesse social nas áreas de ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e conservação do meio ambiente, cultura, saúde, entre outras, em substituição à atuação dele, dentro dos limites da lei.

O contrato de gestão deve ser celebrado de acordo com o estipulado na Lei 9.637, de 1998. Essa lei assim define o contrato de gestão:

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas às áreas relacionadas no art. 1º.⁶⁵⁹

Não resta dúvida de que a ciência e tecnologia (C & T), a globalização multidimensional, entre outros adventos dos tempos modernos, trouxeram benefícios exponenciais à humanidade. No entanto, essas benesses não abrangeram todos os segmentos sociais da humanidade, aumentando as diferenças sociais e baixando o

⁶⁵⁹ BRASIL. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais... [Brasília: s.n.], 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/l9637.htm>>. Acesso em: 08 jan. 2015.

poder aquisitivo de um segmento significativo da população mundial – na ordem de um bilhão de pessoas – bem como promovendo acentuada ofensa aos direitos difusos, como a degradação ambiental. O Estado, por si só, não consegue prestar os serviços sociais de que a população precisa; por outro lado, a iniciativa privada nem sempre leva em conta a exploração sustentável da natureza, causando danos de difícil recuperação. Essas mazelas estimularam a emergência das organizações do denominado terceiro setor, que, aliadas ao governo, tentam minimizar o sofrimento das classes menos favorecidas. Essa espécie de organização contribui para com o Estado no desenvolvimento de alguns setores sensíveis e estratégicos, como educação, moradia e saúde.

Necessário se faz salientar que a desigualdade social fez emergir um denominado quarto setor, conformado pela economia informal, que não contribui para o Fisco em termos de tributos diretos, mas escapou da esfera da pobreza e do desemprego. Ao contrário do terceiro setor, ele tem fins lucrativos, é uma atividade empresarial, ainda que no âmbito da informalidade. A diferença em relação ao terceiro setor é, justamente, que por se tratar de, empresas informais, podem migrar para a esfera formal, crescer e atrair investimentos. O governo brasileiro vem gerando estímulos sociais para atrair para a formalidade parte desse expressivo setor socioeconômico e, dessa forma, aumentar a arrecadação tributária e contribuir para a assistência social a esse contingente social.

Voltando-se a tratar do terceiro setor, este constitui-se numa relevante alternativa cívica para ajudar o Estado na prestação de serviços sociais e assistenciais à população e propiciar o desenvolvimento humano e da própria economia nacional. Em *stricto sensu*, poderia dizer-se que é um altruísmo cívico de bem servir à humanidade.

O Estado brasileiro, sob o escopo da Carta Política de 1988, dá suporte à promoção e ao desenvolvimento dessa espécie do gênero das organizações, o denominado terceiro setor, oferecendo incentivos fiscais na forma de benefícios, que, no caso, são a imunidade tributária, conferida às entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos e que venham a atender aos requisitos esmerilados nos arts. 14 e 9º do Código Tributário Nacional no que se refere a limitações da competência tributária do Estado.

O terceiro setor vem ganhando reconhecimento pelas soluções positivas que vem implementando em prol da sociedade brasileira. Por suas peculiaridades

legais, constitui um novo ramo do direito, que pode vir a ampliar o mercado de trabalho para a sociedade em geral.

Vale destacar a diferença entre as organizações sociais (OSs) e as organizações da sociedade civil de interesse público (OSCIPs): as primeiras, por meio da celebração de contratos de gestão com o Poder Público, desempenharão atividades antes exercidas por aquele, preenchendo o espaço deixado pela extinção de entidade administrativa e exercendo, pois, serviço público; já as OSCIPs, por força legal, têm escopo mais amplo e exercem atividades por meio de parceria. Atuam cooperando com o Estado nas atividades voltadas ao atendimento às necessidades coletivas da população, como: assistência social, cultura, patrimônio histórico, educação, saúde, segurança alimentar, meio ambiente, entre outras.

No ordenamento jurídico tributário brasileiro, as entidades enquadradas no denominado terceiro setor, ou organizações não governamentais (gênero), podem ser divididas em duas espécies: as imunes e as que somente podem gozar de isenção tributária.

A imunidade tributária estatuída constitucionalmente favorece as entidades do terceiro setor que se dedicam a atividades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos, ajudando a diminuir as desigualdades na pirâmide social brasileira. Naturalmente, tal benefício fiscal não é absoluto, pois o sistema jurídico tributário estabelece balizas restritivas bem como requisitos que devem ser observados e atendidos para a obtenção da imunidade tributária, prevista na Constituição e disciplinada pela legislação infraconstitucional, como a Lei nº 5.172, de 1966, o denominado Código Tributário Nacional.

Ressalva-se que, atualmente, a imunidade tributária é garantida pela Constituição brasileira de 1988 a determinadas entidades, conforme reza o art. 150:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI – instituir impostos sobre: [...] b – templos de qualquer culto; c – patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...] § 2º. A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às leis decorrentes. [...] § 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b

e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.⁶⁶⁰

Cabe ressaltar também que o direito é dinâmico e, no decorrer do tempo, pode acontecer que sejam ampliadas e/ou mitigadas as benesses da imunidade tributária do terceiro setor, pois há quem entenda que, se todos são iguais perante a lei, esse setor também deveria ser tratado igualmente em termos tributários. Neste trabalho, entende-se que deva prevalecer a atual imunidade, conforme a Constituição em vigor, sem prejuízo de ser revista pelo Poder Constituinte Derivado, que têm por incumbência atualizar ou inovar a ordem jurídica constitucional.

5.3.1 Condicionantes para acolher-se na imunidade tributária

O art. 12 da Lei nº 9.532, de 1997 – “Altera a legislação tributária federal e dá outras providências” – condicionou o gozo de imunidade fiscal às entidades sociais e educativas. Portanto, estas devem cumprir os requisitos aí estabelecidos.

O referido diploma legal estabelece: “considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.”⁶⁶¹

A referida Lei também estabelece no art. 15:

Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

⁶⁶⁰ BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁶¹ BRASIL, Lei nº 9.532, de 1997.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.⁶⁶²

No que se refere a isenção do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro, as organizações do terceiro setor que não se enquadrem na imunidade constitucional podem recorrer às isenções, reguladas por lei ordinária e que variam de acordo com a natureza da atividade e do local onde a entidade está sediada, isto é, fazendo uso do seu direito subjetivo conforme estabelece o art. 15, já comentado.

5.4 ORGANIZAÇÕES SOCIAIS

As organizações sociais (OS) são uma subespécie da espécie de organizações pertencentes ao terceiro setor que faz parte do gênero das organizações. Essa subespécie organizacional, no Brasil, foi instituída pela Lei nº 9.637/1998, *verbis*:

Art. 1º O Poder Executivo poderá qualificar como organizações sociais pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e à saúde, atendidos os requisitos previstos nesta Lei.

Art. 2º São requisitos específicos para que as entidades privadas referidas no artigo anterior habilitem-se à qualificação como organização social: I – comprovar o registro de seu ato constitutivo, dispondo sobre: a) natureza social de seus objetivos relativos à respectiva área de atuação; b) finalidade não-lucrativa, com a obrigatoriedade de investimento de seus excedentes financeiros no desenvolvimento das próprias atividades; c) previsão expressa de a entidade ter, como órgãos de deliberação superior e de direção, um conselho de administração e uma diretoria definidos nos termos do estatuto, asseguradas àquele composição e atribuições normativas e de controle básicas previstas nesta Lei; d) previsão de participação, no órgão colegiado de deliberação superior, de representantes do Poder Público e de membros da comunidade, de notória capacidade profissional e idoneidade moral; e) composição e atribuições da diretoria; f) obrigatoriedade de publicação anual, no Diário Oficial da União, dos relatórios financeiros e do relatório de execução do contrato de gestão; g) no caso de associação civil, a aceitação de novos associados, na forma do estatuto; h) proibição de distribuição

⁶⁶² BRASIL, Lei nº 9.532, de 1997.

de bens ou de parcela do patrimônio líquido em qualquer hipótese, inclusive em razão de desligamento, retirada ou falecimento de associado ou membro da entidade; i) previsão de incorporação integral do patrimônio, dos legados ou das doações que lhe foram destinados, bem como dos excedentes financeiros decorrentes de suas atividades, em caso de extinção ou desqualificação, ao patrimônio de outra organização social qualificada no âmbito da União, da mesma área de atuação, ou ao patrimônio da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, na proporção dos recursos e bens por estes alocados; II – haver aprovação, quanto à conveniência e oportunidade de sua qualificação como organização social, do Ministro ou titular de órgão supervisor ou regulador da área de atividade correspondente ao seu objeto social e do Ministro de Estado da Administração Federal e Reforma do Estado.⁶⁶³

Embora as organizações sociais tenham vindo a lume por meio da Lei nº 9.637/1998, Augustinho Vicente Paludo salienta que o primeiro contrato de gestão foi assinado pelo governo do Presidente Fernando Collor, em 1991, com o Hospital Sarah Kubistcheck, em Brasília.⁶⁶⁴

Desde início da década de 1990, o governo brasileiro abraçou a ideia de modernizar e publicizar a gestão de certas atividades da administração pública para enfrentar a crise econômica imperante na época. Entre as ideias concebidas que mais tarde se concretizaram, com o advento da Lei nº 9.637/1998, está a normatização das atividades das organizações sociais, que, em documentos publicados pelo Estado, já definiam seus objetivos organizacionais, como se mostra a seguir:

Projeto Organizações Sociais, no âmbito do Programa Nacional de Publicização (PNP), tem como objetivo permitir a publicização de atividades no setor de prestação de serviços não-exclusivos, baseado no pressuposto de que esses serviços ganharão em qualidade: serão otimizados mediante menor utilização de recursos, com ênfase nos resultados, de forma mais flexível, e orientados para o cliente-cidadão mediante controle social.

As atividades estatais publicizáveis, aquelas não-exclusivas de Estado, correspondem aos setores onde o Estado atua simultaneamente com outras organizações privadas, tais como educação, saúde, cultura e proteção ambiental.

Organizações Sociais (OS) são um modelo de organização pública não-estatal destinado a absorver atividades publicizáveis mediante qualificação específica. Trata-se de uma forma de propriedade

⁶⁶³ BRASIL, Constituição, 1998.

⁶⁶⁴ PALUDO, Augustinho Vicente. Administração pública. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 39.

pública não-estatal, constituída pelas associações civis sem fins lucrativos, que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público.⁶⁶⁵

A Lei nº 9.637, de 1998, instituiu o “contrato de gestão” para transferir a execução de serviços públicos a entidades privadas, na forma de parceria entre o Estado e uma organização não-governamental devidamente qualificada pelo Poder Público, conforme Lei nº 9.637/1998.

Por outro lado, a Lei n. 8.666/1993, em seu art. 24, inciso XXIV, dispensa licitação “para a celebração de contratos de prestação de serviços com as organizações sociais, qualificadas no âmbito das respectivas esferas de governo, para atividades contempladas no contrato de gestão.”⁶⁶⁶

Maria Sylvia Zanella Di Pietro leciona que

O contrato de gestão foi idealizado no direito francês como meio de controle administrativo ou tutela sobre as suas empresas estatais. Mas, antes disso, o contrato de gestão já era utilizado como meio de vincular a programas governamentais determinadas empresas privadas que recebiam algum tipo de auxílio por parte do Estado. Mais recentemente, os contratos de gestão passaram a ser celebrados com os próprios da Administração Direta, portanto, com entes sem personalidade jurídica própria; são os chamados **centros de responsabilidade** que se comprometem, por meio do contrato de gestão, a atingir determinados objetivos institucionais, fixados em consonância com **programa de qualidade** proposto pelo órgão interessado e aprovado pela autoridade competente, em troca, também, de maior autonomia de gestão.⁶⁶⁷

Desse modo, salienta Di Pietro, no sistema jurídico brasileiro o contrato de gestão vem sendo celebrado com entes estatais, com o mesmo objetivo a que visava o direito francês; mas também com outro tipo de entidade, que poderia incluir-

⁶⁶⁵ BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Organizações Sociais. Brasília: MARE, 1998, p. 13. (Cadernos, 2). Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno02.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

⁶⁶⁶ BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1993b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm>. Acesso em: 26 nov. 2014.

⁶⁶⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Contratos de gestão: contratualização do controle administrativo sobre a administração indireta e sobre as organizações sociais. [São Paulo: Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2015?]. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista2/artigo9.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

se na categoria de entidade paraestatal, do tipo dos serviços sociais autônomos e das chamadas organizações sociais.

A seguir, mostram-se dois exemplos de organização social:

1. **Amigos do Guri** – organização social de cultura que, desde 1995, administra o Projeto Guri, programa de educação musical que oferece, nos períodos de contraturno escolar, cursos de canto coral, de instrumentos de cordas dedilhadas, cordas friccionadas, sopro, teclado, percussão e iniciação musical a crianças e adolescentes de 6 a 18 anos. Segundo o estatuto social da “Associação Amigos do Projeto Guri”, esta é pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, de caráter educacional, cultural, assistencial e filantrópico. Essa associação tem sede e foro na capital do estado de São Paulo, na Avenida Francisco Mararazzo, 682 – Água Branca.⁶⁶⁸

2. **Liga das Senhoras Católicas de São Paulo** (Liga Solidária) – instituição fundada em 1922. Estatutariamente, é uma associação sem fins lucrativos ou econômicos. Tem sede e foro na cidade de São Paulo, na rua Capote Valente, 1332. Tem por objetivo social a criação e o desenvolvimento de qualquer obra ou atividade de caráter beneficente, educativo, cultural, de assistência social e esportiva, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade, religião e quaisquer outras formas de discriminação, e visa à aproximação humana e cristã, em todas as suas atividades e realizações.⁶⁶⁹

Portanto, organizações sociais são pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, direcionadas ao exercício de atividades referentes a ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde, que, com a celebração de contrato de gestão, realizam atividades próprias do Estado.

⁶⁶⁸ SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Cultura. Organização Social Amigos do Guri. [São Paulo: s.n.], 2014. Disponível em: <<http://www.projetoguri.org.br/quem-somos/>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

⁶⁶⁹ LIGA SOLIDÁRIA. Estatuto: Liga das Senhoras Católicas de São Paulo. [São Paulo: s.n.], 2010. Disponível em: <<http://www.ligasolidaria.org.br/wp-content/uploads/2014/03/EstatutoDigitalizado2011.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

5.5 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

O parágrafo 7º do art. 195 da Constituição de 1988, ao declarar isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, instituiu verdadeira imunidade, não mera isenção. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário 636941 / RS – Rio Grande do Sul –, assim se pronunciou:

[...] 20. A Suprema Corte já decidiu que o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação às exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista, determina apenas a existência de lei que as regule; o que implica dizer que a Carta Magna alude genericamente à “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, expressão que compreende tanto a legislação ordinária, quanto a legislação complementar (ADI 2.028 MC/DF, Rel. Moreira Alves, Pleno, DJ 16-06-2000).[...] ⁶⁷⁰ (grifo nosso).

Portanto, saliente-se que as entidades beneficentes de assistência social se enquadram no denominado terceiro setor, uma espécie do gênero organização que abrange três espécies, quais sejam: organizações pertencentes ao setor público, as pertencentes ao setor privado e as pertencentes ao terceiro setor. A essas três espécies acrescenta-se o quarto setor, da economia informal. Segundo a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico, “A economia informal na América Latina é enorme e sua existência está intimamente relacionada ao sistema fiscal. Quase que por definição, empregadores e trabalhadores na economia informal não pagam impostos de renda.”⁶⁷¹

Carmine Tabarro entende que

a economia informal é um dos três membros da chamada economia ‘não observada’, ou seja, aquele conjunto de atividades econômicas caracterizados por relações de trabalho pouco definidas ou não formalizadas, frequentemente estabelecidas por parentesco ou

⁶⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 636941 / RS..., op.cit.

⁶⁷¹ ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Perpectivas Econômicas da América Latina 2009. [S.l.]: Centro de Desenvolvimento da Organização, 2009. p.21.

relações pessoais, que por diversas razões, não estão submetidas a sondagem estatística.⁶⁷²

A “economia observada” resulta da integração de informação explícita e formalmente reportada ao sistema estatístico ou obtida a partir de fontes administrativas: já a economia “não observada” resulta de informação estimada no âmbito do processo de compilação das contas nacionais. A economia “não observada” alberga três espécies: economia ilegal, economia informal, e economia submersa. As três, por sua própria natureza, não contribuem para o Fisco.

Retomando o tema, as entidades beneficentes de assistência social à saúde, embora pertencentes ao terceiro setor, fazem parte do Sistema Único de Assistência Social brasileiro como prestadoras complementares de serviços socioassistenciais.

O princípio constitucional da solidariedade faz com que a referibilidade das contribuições sociais alcance a maior amplitude possível, de modo que não há uma correlação indispensável entre o dever de contribuir e a possibilidade de auferir proveito das contribuições vertidas em favor da seguridade social, pois é uma das características de certos tributos. Eis o papel relevante que desempenham as entidades beneficentes de assistência social junto à administração pública na prestação de serviços sociais onde o Estado não está chegando com eficiência, eficácia e efetividade sustentável. Desse modo, salvagam-se os princípios fundamentais da saúde e da educação, entre outros.

Destarte, fica evidente a relevância da imunidade tributária das entidades de assistência social, haja vista que os serviços que desenvolvem suplementam ou complementam atividades essenciais do Estado.

A categorização das organizações em privadas e públicas é um tanto forçada. Entre esses dois segmentos organizacionais (espécies do gênero organização), há inúmeras subespécies de organizações, que também, por conveniência pedagógica, são consideradas na espécie do terceiro setor.

O Estado não pode abranger todos os segmentos da sociedade apenas com subespécies de organizações do setor público. Necessariamente, precisa chamar a sociedade para ajudar a gerir a coisa pública e a respectiva prestação de serviços em prol do bem comum; afinal, a administração pública precisa da

⁶⁷² TABARRO, Carmine. Da Sociedade de risco à economia civil. Roma: Gregorian & Biblical Press – GBP, 2011, p.119.

contribuição de todos, seja na seara das finanças seja na própria gestão, por isso os gestores públicos são eleitos pelo povo, o que, no Brasil, se faz pela via da democracia representativa.

Percebe-se que, dentre as organizações do terceiro setor, há organizações híbridas que se aproximam da espécie das públicas e também as que se aproximam do setor das privadas; no centro, estariam as organizações genuinamente da espécie do terceiro setor.

Embora toda organização tenha uma finalidade ou razão de existir, o lucro expresso em dinheiro não seria sua forma de caracterizá-la como lucrativa ou não lucrativa, no entanto todas as organizações precisam dos meios monetários para a sobrevivência. Eis aí o dilema: desde a origem das organizações, fala-se que o Estado – como já salientado, o vocábulo Estado foi usado por primeira vez por Nicolau Maquiavel em 1513, em o *Príncipe* – deve ser sustentado pelo povo. Por isso mesmo, na antiguidade, apareceram as formas primitivas dos tributos, como o dízimo do povo hebreu e outras formas de contribuição de outros povos, para a manutenção e a prestação de serviços à comunidade, até chegar-se à diferenciação dos três macrossetores organizacionais da atualidade, entre os quais – na ordem jurídica brasileira – se enquadram as entidades beneficentes de assistência social.

A Constituição brasileira de 1988, no *caput* do art. 195, estabelece que

A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...] § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.⁶⁷³ (grifo nosso).

Ressalve-se que, embora o art. 195, § 7º, da Constituição, não esteja inserido no capítulo do sistema tributário nacional, mas incluído topograficamente na temática da seguridade social, ele trata, inequivocamente, de matéria tributária.

O Supremo Tribunal Federal já pacificou, em sólida jurisprudência firmada, que o mandamento insculpido no § 7º do art. 195 da Constituição refere-se a imunidade tributária em favor das entidades beneficentes de assistência social,

⁶⁷³ BRASIL, Constituição, 1988.

conforme mostra excerto da ementa da decisão paradigma do julgamento, em 13/02/2014, do RE 636941 / RS – Rio Grande do Sul –, pelo Tribunal Pleno:

[...] A CONCEITUAÇÃO E O REGIME JURÍDICO DA EXPRESSÃO “INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO” (ART. 150, VI, C, CF/88) APLICA-SE POR ANALOGIA À EXPRESSÃO “ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL” (ART. 195, § 7º, CF/88). AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR SÃO O CONJUNTO DE PRINCÍPIOS E IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS (ART. 146, II, CF/88). A EXPRESSÃO “ISENÇÃO” UTILIZADA NO ART. 195, § 7º, CF/88, TEM O CONTEÚDO DE VERDADEIRA IMUNIDADE. [...] A SUPREMA CORTE INDICIA QUE SOMENTE SE EXIGE LEI COMPLEMENTAR PARA A DEFINIÇÃO DOS SEUS LIMITES OBJETIVOS (MATERIAIS), E NÃO PARA A FIXAÇÃO DAS NORMAS DE CONSTITUIÇÃO E DE FUNCIONAMENTO DAS ENTIDADES IMUNES (ASPECTOS FORMAIS OU SUBJETIVOS), OS QUAIS PODEM SER VEICULADOS POR LEI ORDINÁRIA (ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91). AS ENTIDADES QUE PROMOVEM A ASSISTÊNCIA SOCIAL BENEFICENTE (ART. 195, § 7º, CF/88) SOMENTE FAZEM JUS À IMUNIDADE SE PREENCHEREM CUMULATIVAMENTE OS REQUISITOS DE QUE TRATA O ART. 55, DA LEI Nº 8.212/91, NA SUA REDAÇÃO ORIGINAL, E AQUELES PREVISTOS NOS ARTIGOS 9º E 14, DO CTN. [...] A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (...) § 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. 4. O art. 195, § 7º, CF/88, ainda que não inserido no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas explicitamente incluído topograficamente na temática da seguridade social, trata, inequivocamente, de matéria tributária. [...] O Sistema Tributário Nacional, encartado em capítulo próprio da Carta Federal, encampa a expressão “instituições de assistência social e educação” prescrita no art. 150, VI, “c”, cuja conceituação e regime jurídico aplica-se, por analogia, à expressão “entidades beneficentes de assistência social” contida no art. 195, § 7º, à luz da interpretação histórica dos textos das CF/46, CF/67 e CF/69, e das premissas fixadas no verbete da Súmula nº 730. É que até o advento da CF/88 ainda não havia sido cunhado o conceito de “seguridade social”, nos termos em que definidos pelo art. 203, inexistindo distinção clara entre previdência, assistência social e saúde, a partir dos critérios de generalidade e gratuidade. [...] 8. As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/88, regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. 9. A isenção prevista na Constituição Federal (art. 195, § 7º) tem o conteúdo de regra de supressão de competência tributária, encerrando verdadeira imunidade. As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do

art. 60, § 4º, da CF/88, tornando controversa a possibilidade de sua regulamentação através do poder constituinte derivado e/ou ainda mais, pelo legislador ordinário.⁶⁷⁴ (grifo nosso).

Conforme disposição constitucional, entende-se que o mandamento do art. 150, VI, c, é exclusiva para impostos, uma espécie de tributo estipulada na ordem jurídica tributária brasileira.

A imunidade prevista no art. 195, § 7º, refere-se exclusivamente às contribuições sociais, embora o *caput* do art. 149 da própria Constituição divida as contribuições em três espécies: contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

As entidades beneficentes de assistência social são entidades organizacionais sem fins lucrativos que prestam serviços gratuitos de assistência social, saúde ou educação a pessoas carentes (embora o vocábulo “serviços gratuitos” seja uma expressão fundamentada no princípio da escassez consubstanciada na frase “não existe almoço grátis”⁶⁷⁵, já que, na verdade, alguém está pagando por aqueles serviços) no caso à sociedade toda, via imposição constitucional e tributária. Pois é, há sempre um custo para alguém ou para toda a sociedade. Essa é uma realidade iniludível no mundo sensível da economia, haja vista que os recursos disponíveis são escassos, perante a gama de necessidades da sociedade.

A entidade beneficiária de assistência social deve assistir “gratuitamente” pessoas carentes de recursos econômicos, atendendo a suas necessidades, conforme estabelece o art. 203 da Seção IV – Da Assistência Social –, da Constituição brasileira de 1988:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II – o amparo às crianças e adolescentes carentes; III – a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V – a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à

⁶⁷⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 636941 / RS..., op.cit.

⁶⁷⁵ FRANK, Robert H.; BERNANKE, Ben S. Princípios de economia. Porto Alegre: AMGH, 2009. p. 4.

própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.⁶⁷⁶ (grifo nosso).

Por outro lado, o art. 204 da Constituição complementa e esclarece o escopo do art. 203, embora se refira à assistência social prestada pelas pessoas políticas:

Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I – descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social; II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis. Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: I – despesas com pessoal e encargos sociais; II – serviço da dívida; III – qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados.⁶⁷⁷ (grifo nosso).

A qualidade de beneficente da assistência social da entidade é certificada pelo Ministério da Assistência Social e Combate à Fome (MDS), Ministério da Saúde (MS) e Ministério da Educação (MEC), conforme a área de atuação. Para obter a certificação, a entidade deve cumprir os requisitos estabelecidos pelos arts. 1º, 3º e 20 da Lei nº 12.101/2009:

Art. 1º A certificação das entidades beneficentes de assistência social e a isenção de contribuições para a seguridade social serão concedidas às pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, e que atendam ao disposto nesta Lei.

Art. 3º A certificação ou sua renovação será concedida à entidade beneficente que demonstre, no exercício fiscal anterior ao do requerimento, observado o período mínimo de 12 (doze) meses de constituição da entidade, o cumprimento do disposto nas Seções I, II, III e IV deste Capítulo, de acordo com as respectivas áreas de atuação, e cumpra, cumulativamente, os seguintes requisitos: I – seja constituída como pessoa jurídica nos termos do caput do art. 1º; e II -

⁶⁷⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁷⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

preveja, em seus atos constitutivos, em caso de dissolução ou extinção, a destinação do eventual patrimônio remanescente a entidade sem fins lucrativos congêneres ou a entidades públicas.

Parágrafo único. O período mínimo de cumprimento dos requisitos de que trata este artigo poderá ser reduzido se a entidade for prestadora de serviços por meio de contrato, convênio ou instrumento congêneres com o Sistema Único de Saúde (SUS) ou com o Sistema Único de Assistência Social (SUAS), em caso de necessidade local atestada pelo gestor do respectivo sistema. (Redação dada pela Lei nº 12.868, de 2013).

Art. 20. A comprovação do vínculo da entidade de assistência social à rede socioassistencial privada no âmbito do Sistema Único de Assistência Social (SUAS) é condição suficiente para a concessão da certificação, no prazo e na forma a serem definidos em regulamento.⁶⁷⁸ (grifo nosso).

No Brasil, até o momento em que esta tese está sendo escrita – (03-11-2015) –, a política governamental de prestação de assistência social é realizada por meio de um conjunto de ações e de iniciativas públicas e da sociedade lastreadas no ordenamento jurídico antes apresentado. A Constituição federal estabelece, no art. 194, “*A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.*”

A atuação da sociedade ocorre por intermédio das organizações e entidades de assistência social, que desenvolvem, de forma permanente, continuada e planejada, atividades de atendimento e assessoramento e que atuam na defesa e garantia dos direitos fundamentais da pessoa humana. Convém salientar que, devido à dinamicidade da geração de normas no sistema jurídico brasileiro, necessário se faz acompanhar as mutações na estrutura e na forma operacional de atuação das entidades de assistência social.

Destaque-se que, dentre as prestações de assistência social, a educação ocupa papel relevante, conforme inteligência constitucional do art. 205; “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”⁶⁷⁹.

⁶⁷⁸ BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social... [Brasília: s.n.], 2009b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/12101.htm>. Acesso em: 16 nov. 2014.

⁶⁷⁹ BRASIL, Constituição, 1988.

No que tange à educação, a Lei nº11.096, de 2005, que institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, para alcançar os objetivos educacionais almeçados pelo Estado e a sociedade institui a colaboração das entidades beneficentes de assistência social, conforme se mostra a seguir:

Art. 11. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão no Ministério da Educação, adotar as regras do Prouni, contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo-se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto no art. 10 desta Lei, ao atendimento das seguintes condições: [...] ⁶⁸⁰ (grifo nosso).

Eis o papel das entidades beneficentes de assistência social na implementação, junto à administração pública, de um setor estratégico como o da educação.

Destarte, obtida a certificação como beneficente da assistência social, a entidade faz jus à isenção prevista no art. 195, § 7º, da Carta Política brasileira de 1988, desde que atenda aos requisitos previstos no art. 29 da Lei nº12.101/2009. A Receita Federal brasileira fiscalizará o cumprimento desses requisitos como condição para o exercício do direito à isenção.

As contribuições abrangidas pela isenção tributária em favor das entidades beneficentes de assistência social será conforme os arts. 22 e 23 da Lei nº8.212/1991, que trata especificamente sobre a “organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências”.

Para que se possa gozar da imunidade prevista, tem-se como imperativo que a “entidade de assistência social” desenvolva atividade voltada aos hipossuficientes, permitindo-se, entretanto, que cobre daqueles que mais condições dispõem, sem que isso implique dizer que estaria afastado o caráter exigido pela Constituição para o alcance do benefício ofertado.

⁶⁸⁰ BRASIL. Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior... [Brasília: s.n.], 2005a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11096.htm>. Acesso em: 08 jan. 2015.

Eis o papel estratégico na gestão do Estado ao propiciar a participação das entidades beneficentes de assistência social na persecução da concretude do bem comum; haja vista que a educação é uma das colunas que edificam o Estado, por isso, se diz que a maior riqueza do Estado é seu povo com educação em nível do estado da arte.

5.6 IMUNIDADES DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

Conforme Leandro Marins de Souza, a organização da sociedade civil de interesse público (OSCIP), para fins de tributação, pode ser considerada como parte das organizações que conformam o terceiro setor, ou seja, aquele que é composto por entidades da sociedade civil de fins públicos e não lucrativos.⁶⁸¹

É pacífica a jurisprudência de que o parágrafo 7º do art. 195 da Constituição brasileira de 1988, ao tratar do instituto da imunidade tributária, abrange determinadas entidades organizacionais que fomentam atividades de interesse público sem fins lucrativos, entre elas as denominadas OCIPs.

A Lei nº 9.790 /1999, no art. 1º estipula que

Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos que tenham sido constituídas e se encontrem em funcionamento regular há, no mínimo, 3 (três) anos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº 13.019, de 2014)⁶⁸² (grifo nosso).

A Lei nº 9.790/1999 representou o primeiro passo do marco legal brasileiro na regulação das relações entre o Estado e sociedade civil ao estimular o fortalecimento das organizações do terceiro setor na contribuição para o desenvolvimento nacional. Por meio dessa lei, concretizou-se o reconhecimento legal e a regulamentação das organizações não governamentais (ONGs) no Brasil.

⁶⁸¹ SOUZA, Leandro Marins de. Tributação do Terceiro Setor no Brasil. São Paulo: Dialética. 2004.

⁶⁸² BRASIL. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria... [Brasília: s.n.], 1999a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm>. Acesso em: 09 jan. 2015.

Desse modo, no ordenamento jurídico brasileiro, é aceitável a celebração de termo de parceria entre o Poder Público e organização da sociedade civil de interesse público.

A OSCIP é pessoa jurídica de direito privado. Organização da sociedade civil de interesse público é uma qualificação concedida pelo Ministério da Justiça para as organizações classificadas como pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, instituídas por iniciativa de particulares, cujos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos da Lei 9.790/1999, que foi regulamentada pelo Decreto 3.100, de 30 de junho de 1999.

A diferença entre organização social e OSCIP é que a OS recebe delegação para prestar serviços públicos, como ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde, enquanto a OSCIP exerce atividade privada com ajuda do Estado, por intermédio do termo de parceria conceituado pelo art. 9º da Lei nº 9.790, de 1999.

A Justiça brasileira firmou jurisprudência no sentido de que as OSCIPs são consideradas entidades paraestatais pertencentes ao terceiro setor, não sujeitas ao regime jurídico imposto à administração pública, como mostra o excerto da ementa do julgamento do processo nº 1864200993900 PR, realizado, em 01/07/2011, pelo Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região:

A lei 9790/99 possibilita que pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos sejam qualificadas, pelo Poder Público, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIPs) e, deste modo, relacionem-se com ele por meio de convênio, desde que seus objetivos sociais e normas estatutárias atendam os requisitos da lei. As OSCIPs são consideradas entidades paraestatais pertencentes ao denominado terceiro setor, não sujeitas ao regime jurídico imposto à Administração Pública. Assim, a realização de convênio entre a entidade e o ente público para realização de atividades de cunho social e assistencial não transmuda a natureza jurídica da primeira e também não sujeita seus empregados à contratação pela via do concurso público.[...] ⁶⁸³ (grifo nosso).

Juridicamente, é aceitável a celebração de termo de parceria entre o Poder Público e organização da sociedade civil de interesse público, visando à

⁶⁸³ BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região. Processo nº 1864200993900 PR 1864-2009-93-9-0-0 realizado. Relator: Ubirajara Carlos Mendes. Publicado em: 01 jul. 2011a. Disponível em: <<http://trt-9.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19947895/1864200993900-pr-1864-2009-93-9-0-0-trt-9>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

completude das atividades do Estado, na promoção de ações em determinada área e de forma não lucrativa.

Cite-se, como exemplo de OSCIP brasileira, a “Associação Caatinga”. É uma organização não-governamental cearense sem fins lucrativos, desde 2004 qualificada pelo Ministério da Justiça como organização da sociedade civil de interesse público, a qual tem por missão conservar a biodiversidade da caatinga, uma formação vegetal encontrada na região do semiárido do Nordeste brasileiro.

5.7 IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS

No ordenamento jurídico brasileiro, os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito público interno, conforme estipula o art. 132 da Lei nº 1.164, de 1950. O parágrafo 2º do referido artigo estipula que os partidos políticos adquirem a personalidade jurídica com seu registro pelo Tribunal Superior.⁶⁸⁴ Conforme salienta Joaquim Falcão *et al*, “Um partido político está regularmente constituído quando seus estatutos têm registro, ainda que provisório no Tribunal Superior Eleitoral, TSE.”⁶⁸⁵

De Plácido e Silva leciona que “Partido é o vocábulo indicado para designar a *organização* que tem por finalidade agregar ou arregimentar elementos para defesa de programas e princípios políticos, notadamente para *sufragar* os nomes de seus membros aos cargos eletivos”.⁶⁸⁶ Nessa linha de pensamento, Rodrigo Patto Sá Motta entende que “os partidos políticos são agrupamentos de pessoas que almejam o poder. Elas se organizam em um partido com o fim de conquistar e conservar o poder, ou seja, o governo de um determinado Estado ou nação”.⁶⁸⁷ No sistema jurídico brasileiro, os partidos políticos devem ser registrados no Tribunal Superior Eleitoral. Eles têm direito a recursos financeiros do fundo partidário e acesso gratuito ao rádio e à televisão, de acordo com legislação específica.

Por outro lado, o art. 1º da Lei nº 9.096, de 1995, estipula:

⁶⁸⁴ BRASIL. Lei nº 1.164, de 24 de julho de 1950. Institui o Código Eleitoral. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1164.htm>. Acesso em: 14 set. 2015.

⁶⁸⁵ FALCÃO, Joaquim, et al. Direito constitucional tributário. Vol. 2. Rio de Janeiro: Editora da FGV, 2015, p. 200.

⁶⁸⁶ SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico, op. cit., p. 1008.

⁶⁸⁷ MOTTA, Rodrigo Patto Sá. Introdução à história dos partidos políticos brasileiros. 2. ed. rev. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008. p. 10.

“art. 1º: O partido político, pessoa jurídica de direito privado, destina-se a assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo e a defender os direitos fundamentais definidos na Constituição Federal.”⁶⁸⁸

A disposição estabelecida na lei em comento pragmatiza um dos fundamentos da República Federativa do Brasil estipulados no art 1º da Constituição federal de 1988. Nessa linha de raciocínio, Regina Helena Costa salienta que

São os partidos políticos instrumentos de governo, entidades fundadas e mantidas exclusivamente para fins públicos, como órgãos imediatos e complementares da organização estatal, desempenhando, desse modo, o importante papel de veículo entre o cidadão e o exercício do poder político.⁶⁸⁹

No Estado democrático de direito, os partidos políticos são indispensáveis como organizações aglutinadoras de ideias e arregimentadoras de lideranças capazes de difundir os princípios e ideologias em busca de chegar ao poder e gerir a *res publica* visando ao bem comum.⁶⁹⁰

A Constituição de 1988 estabelece, no art. 1º, inciso V, que um dos cinco fundamentos da República é “o pluralismo político”. Esse pluralismo fica evidenciado pragmaticamente quando se verifica que, nas eleições de 2014, o Congresso Nacional passou a contar com parlamentares correspondentes a filiações em 28 partidos políticos, totalizando 513 deputados e 81 senadores. Atualmente (em 03/11/2015), há registrados no Tribunal Superior Eleitoral – TSE, 35 partidos políticos.

Em termos de imunidades tributárias, o texto constitucional estabelece, no art. 150:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] VI – instituir impostos sobre [...] c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei [...].⁶⁹¹ (grifo nosso).

⁶⁸⁸ BRASIL. Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1950. Dispõe sobre partidos. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9096compilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2015.

⁶⁸⁹ COSTA, Alexandre Araújo. O princípio da proporcionalidade ..., op.cit., p. 90).

⁶⁹⁰ MOTTA, R. Patto Sá. Introdução à história dos partidos políticos brasileiros. op. cit., p. 10-11.

⁶⁹¹ BRASIL, Constituição, 1988.

A imunidade tributária em favor dos partidos políticos tem como fundamento não obstar este fundamento da República – o pluralismo político –, sobretudo levando em conta alguns partidos de menor expressão, que, sem a imunidade tributária, se veriam prejudicados. A imunidade abrange também as fundações criadas e mantidas pelos partidos políticos, haja vista que essas organizações fazem parte da própria fonte de disseminação das ideologias partidárias. No entanto a imunidade tributária dos partidos políticos se complementa com as subvenções do fundo partidário e lhes é vedado receber recursos financeiros de entidades ou governos estrangeiros.

O *caput* do art.17 da Constituição estabelece que

É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana [...]", em harmonia com o fundamento da república estabelecido no art. 1º, V.⁶⁹²

A Lei nº 9.096, de 1995, define, no art. 1º: "O partido político, pessoa jurídica de direito privado, destina-se a assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo e a defender os direitos fundamentais definidos na Constituição federal."⁶⁹³ Desse modo, os partidos políticos são essenciais no Estado democrático de direito: são o canal pelo qual a população se expressa sobre seus anseios na gestão da coisa pública, máxime em se tratando da forma de democracia representativa.

5.8 IMUNIDADES DAS ENTIDADES SINDICAIS DE TRABALHADORES

Essa espécie de imunidade prestigia a liberdade de associação sindical e reflete a relevância das entidades sindicais diante da ordem jurídica brasileira.

No texto constitucional, no art. 8º, III, estão estampadas as normas fundamentais pertinentes aos sindicatos: "Art. 8º É livre a associação profissional ou sindical, observado o seguinte: [...] III – ao sindicato cabe a defesa dos direitos e

⁶⁹² BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁹³ BRASIL. Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995. Dispõe sobre partidos políticos, regulamenta os arts. 17 e 14, § 3º, inciso V, da Constituição Federal. [Brasília: s.n.], 1995a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9096compilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2015.

interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas⁶⁹⁴ [...]”.

Por outro lado, o texto magno, no art. 74, § 2º, confere ao sindicato legitimidade para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União:

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno [...] § 2º - Qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União.⁶⁹⁵ (grifo nosso).

A confederação sindical ou a entidade de classe de âmbito nacional são partes legítimas para propor ação direta de inconstitucionalidade, conforme reza o art. 103, IX, da Constituição: “Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: [...] IX – confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional”.⁶⁹⁶ O inciso LXX, a, do artigo 5º da Constituição legitima a organização sindical para impetrar o mandado de segurança coletivo para proteger direito líquido e certo da classe que representa.

O Supremo Tribunal Federal já estabeleceu jurisprudencialmente que as entidades sindicais de trabalhadores se acolhem nas imunidades estabelecidas no art. 150, VI, c, da Constituição federal, até porque se trata de norma autoaplicável, embora de eficácia contida. Ao se referir a norma de eficácia contida, trata daquelas normas em que o constituinte regulou os interesses relativos a determinado assunto, mas possibilitou que a competência discricionária do Poder Público regulasse por lei infraconstitucional. O exemplo paradigma é o do art. 5º, XIII, da Constituição de 1988, que estabelece a liberdade de qualquer trabalho, ofício ou profissão, desde que sejam respeitadas as qualificações profissionais que a lei estabelecer: “art. 5º, XIII – é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”⁶⁹⁷.

Convém salientar que a imunidade tributária a que se refere o art. 150, VI, c, alcança tão somente as entidades sindicais de trabalhadores, não abrangendo os sindicatos patronais, que, via de regra, dispõem de mais recursos econômicos.

⁶⁹⁴ BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁹⁵ BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁹⁶ BRASIL, Constituição, 1988.

⁶⁹⁷ BRASIL, Constituição, 1988.

É possível compreender que essa imunidade está ligada umbilicalmente ao art. 1º, IV – “os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”, que, de per si, refere-se a um dos cinco fundamentos da República brasileira.

No entender de Regina Helena Costa, essa espécie de imunidade tributária é condicionável, pois sua fruição pode vir a ser condicionada à observância de preceitos infraconstitucionais, conforme o art. 14 da Lei nº 5.172/1966 (CTN), isso porque a norma constitucional instuidora é de eficácia contida. Portanto convém enfatizar que as imunidades tributárias são limitações constitucionais ao poder de tributar, impedindo que os entes políticos, titulares da competência tributária, exerçam tal poder nas situações vedadas pela Constituição.

O Estado prestigia, incentiva e auxilia os sindicatos, conforme estabelece o texto magno. As entidades sindicais são responsáveis pela congregação e defesa de determinada coletividade de trabalhadores e, ainda que indiretamente, contribuem para a expansão das mais diversificadas áreas de atuação na economia, favorecendo a organização político-social de trabalhadores e de serviços, desse modo contribuindo para o desenvolvimento da própria categoria e da economia em si.

5.9 IMUNIDADES DE TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

Por força da Constituição brasileira de 1988 – art. 150, VI, b, “templos de qualquer culto” são imunes quanto ao recolhimento do imposto de renda, bem como ao pagamento de tributos de atividades que tenham relação com a prestação da finalidade-fim para a qual foram criados.

É pertinente indagar: qual teria sido a justificativa que levou o constituinte originário a instituir a imunidade tributária em favor dos templos de qualquer culto religioso? Antes de mais nada, haveria por bem definir-se o conceito de religião. Nesse direcionamento, Lélío Maximino Lellis leciona que religião é “a forma do ser humano se religar à divindade”.⁶⁹⁸ Já no dicionário da Real Academia da Língua Espanhola consta que religião é:

⁶⁹⁸ LELLIS, Lélío Maximino; HEES, Carlos Alexandre (Orgs.). Manual de liberdade religiosa. São Paulo: Imprensa Universitária Adventista, 2013. p. 217.

1. f. Conjunto de creencias o dogmas acerca de la divinidad, de sentimientos de veneración y temor hacia ella, de normas morales para la conducta individual y social y de prácticas rituales, principalmente la oración y el sacrificio para darle culto.
2. f. Virtud que mueve a dar a Dios el culto debido.
3. f. Profesión y observancia de la doctrina religiosa.
4. f. Obligación de conciencia, cumplimiento de un deber. *La religión del juramento*⁶⁹⁹

Por outro lado, necessário se faz compreender que Estado laico significa país ou nação com uma posição neutra no campo religioso. O Estado laico tem como princípio a imparcialidade em assuntos religiosos, não apoiando ou discriminando nenhuma religião, como assinala Roberto J. Blancarte, ao definir laicidade como “*um régimen social de convivencia, cuyas instituciones políticas están legitimadas principalmente por la soberanía popular y (ya) no por elementos religiosos*”⁷⁰⁰. Ainda, o referido doutrinador salienta que:

La anterior definición de laicidad centrada en la idea de la transición entre una legitimidad otorgada por lo sagrado a una forma de autoridad proveniente del pueblo nos permite entender que la laicidad como la democracia, es un proceso más que una forma fija o acabada em forma definitiva. De la misma manera que no se puede afirmar la existência de una sociedad absolutamente democrática, tampoco existe en la realidad un sistema político que sea total e definitivamente laico.⁷⁰¹

Seguindo essa linha de entendimento da laicidade, o Brasil, desde a primeira Constituição republicana, de 1891, optou por separar o Estado da religião, o que está estabelecido no texto constitucional.

A crença religiosa, constitucionalmente, foi alçada ao patamar de princípio constitucional, por isso a Carta Política de 1988 estabeleceu imunidade em favor das igrejas de qualquer credo. Desse modo, o Estado brasileiro, em sua condição de laico, protege a liberdade religiosa de todos os seus cidadãos e não permite a interferência de correntes religiosas em matérias sociopolíticas e culturais, pois o Estado visa garantir a liberdade religiosa, reconhecida como direito fundamental nos termos do

⁶⁹⁹ Real Academia Española, op.cit.

⁷⁰⁰ BLANCARTE, Roberto J. (Coordinador.). *Los retos de la laicidad y la secularización en el mundo contemporáneo*. México: El Colegio de México; Centro de estudios sociológicos, 2008. p. 29.

⁷⁰¹ BLANCARTE, Roberto J. (Coordinador.). *Los retos de la laicidad y...*, op. cit., p. 30.

art. 5º, VI, da Carta Política: "*é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias*".

A Constituição brasileira de 1988, seguindo a tradição laica do Estado estabelecida desde a primeira Constituição republicana, de 1891, estabelece a separação entre Estado e igreja e adota por princípio fundamental a neutralidade do Estado nas questões religiosas, conforme o art. 19, inciso I, da Constituição de 1988:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público; [...]⁷⁰²

Desse modo, por força constitucional, o Brasil é uma república laica, surgindo absolutamente neutro quanto às religiões. O laicismo é uma doutrina que postula que a religião não deve ter influência nos assuntos do Estado. Sob a égide dos postulados do laicismo como doutrina, foi possível a separação entre a Igreja e o Estado, a qual ganhou força com a Revolução Francesa.

A Constituição brasileira de 1988 estabelece:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:[...] VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;⁷⁰³ [...] (grifo nosso).

No entanto, apesar da imunidade tributária conferida pela Constituição, as igrejas de qualquer credo devem apresentar, anualmente, a declaração de informações econômicas fiscais da pessoa jurídica para a Receita Federal. Isto é, a igreja, como pessoa jurídica, deve ter contabilidade em dia, embora seja imune ao pagamento de tributos ao Fisco. Afinal, todas as pessoas naturais e jurídicas devem prestar contas anualmente ao Fisco.

O Supremo Tribunal Federal já firmou sólida jurisprudência no que se refere ao instituto da imunidade tributária tanto para igreja de qualquer credo como

⁷⁰² BRASIL, Constituição, 1988.

⁷⁰³ BRASIL, Constituição, 1988.

para outras instituições alcançadas pela imunidade tributária. Assim, no julgamento do ARE 694453 AgR / DF – Distrito Federal (AG.REG. no Recurso Extraordinário com agravo), julgado em 25/06/2013. Veja-se, a seguir, excerto da ementa da decisão:

[...] I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II – Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos. [...] ⁷⁰⁴

Por outro lado, observa-se que o Suprema Corte maneja com zelo o mandamento constitucional estatuído no art. 150, VI, b, não permitindo distorção em sua aplicação, como ficou demonstrado na ementa sobre a decisão do julgamento do RE 562351 / RS – Rio Grande do Sul –, realizado em 04/09/2012:

Constitucional. Imunidade Tributária. Art. 150, VI, c, da Carta Federal. Necessidade de reexame do conjunto fático-probatório. Súmula 279 do STF. Art. 150, VI, b, da Constituição da República. Abrangência do termo “templos de qualquer culto”. Maçonaria. Não configuração. Recurso Extraordinário conhecido em parte e, no que conhecido, desprovido. I – O reconhecimento da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal exige o cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. II – Assim, para chegar-se à conclusão se o recorrente atende aos requisitos da lei para fazer jus à imunidade prevista neste dispositivo, necessário seria o reexame do conjunto fático-probatório constante dos autos. Incide, na espécie, o teor da Súmula 279 do STF. Precedentes. III – A imunidade tributária conferida pelo art. 150, VI, b, é restrita aos templos de qualquer culto religioso, não se aplicando à maçonaria, em cujas lojas não se professa qualquer religião. IV – Recurso extraordinário parcialmente conhecido, e desprovido na parte conhecida. ⁷⁰⁵ (grifo nosso)

⁷⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 694453 AgR / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 25 jun. 2013. Publicado em: 12 ago. 2013u. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Imunidade+tribut%E1ria+da+igreja%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pljdsd3>>. Acesso em: 9 out. 2014.

⁷⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 562351/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 04 set. 2012. Publicado em: 14 dez. 2012g. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imuni>>.

Desse modo, a Corte Constitucional brasileira mantém o zelo na aplicabilidade dos mandamentos constitucionais, como é o caso do instituto da imunidade tributária concedida a determinadas pessoas. Estas devem cumprir os requisitos estabelecidos em lei, como se pode ver neste excerto da ementa da decisão do julgamento do RE 636941 / RS – Rio Grande do Sul –, realizado em 13/02/2014:

A imunidade aos impostos concedida às instituições de educação e de assistência social, em dispositivo comum, exsurgiu na CF/46, verbis: Art. 31, V, "b": À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado [...] lançar imposto sobre [...] templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins.⁷⁰⁶ (grifo nosso).

A Suprema Corte brasileira também já firmou jurisprudência sobre os cemitérios mantidos por entidades religiosas, que também se acolhem nas imunidades estatuídas em favor dos templos de qualquer culto religioso, como mostra a ementa da decisão do julgamento, em 21/05/2008, do RE 578562/BA – Bahia:

Ementa: Recurso Extraordinário. Constitucional. Imunidade tributária. IPTU. Artigo 150, VI, "b", CB/88. Cemitério. Extensão de entidade de cunho religioso. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.⁷⁰⁷ (grifo nosso).

dade+tribut%E1ria+aos+templos+de+qualquer+culto+religioso+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/logaamj>. Acesso em: 22 out. 2014.

⁷⁰⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 636941 / RS..., op.cit.

⁷⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 578562 / BA – Bahia. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 21 maio 2008. Publicado em: 12 set. 2008h. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+tribut%E1ria+aos+templos+de+qualquer+culto+religioso+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/logaamj>>. Acesso em: 22 out. 2014.

Por tudo o acima exposto, ressalte-se que o Brasil é uma república laica, que surgiu absolutamente neutra quanto às religiões, por isso tem como princípio a imparcialidade em assuntos religiosos, conforme estipula a Constituição.

5.10 IMUNIDADE DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO

O instituto da imunidade tributária estampado no art. 150, VI, d – *livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão* – da Constituição de 1988, prestigia diversos valores, como a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, possibilitando o acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, assim como o direito dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, conforme estipulado na Constituição, no art. 5º, inciso IV (“é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato”), inciso IX (“é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença”), inciso XIV (“é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional”) e inciso XXVII (“aos autores pertence o direito exclusivo de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar”); art. 205 (“A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho [...]”); no *caput* do art. 215 (“O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais [...]”) e no *caput* do art. 220 (“A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição”).

A imunidade tributária descrita no art. 150, VI, d, é de natureza objetiva, bem como de caráter político e incondicionada.

Necessário se faz ressaltar que, ao interpretar a norma imunizante, deve-se buscar a razão pública, para que se possa estabelecer o sentido que melhor se coadune finalisticamente. Por exemplo, quanto à imunidade de livros, jornais e

periódicos, a Carta Política de 1988 consagrou a liberdade de imprensa, portanto um valor constitucional a ser considerado pelo intérprete do art. 150, VI, alínea d. Eis que a imunidade é genérica e dirige-se a tudo quanto seja necessário à produção do livro, do jornal ou do periódico.⁷⁰⁸

O Supremo Tribunal Federal firmou sólida jurisprudência sobre a objetividade da imunidade ora analisada, como mostra este excerto da ementa do julgamento do ARE 698377 AgR-segundo / SP – São Paulo –, realizado em 12/08/2014:

[...] II – A imunidade descrita no art. 150, VI, d, da CF não alcança as atividades relacionadas à elaboração e distribuição dos livros, jornais e periódicos, tais como a edição, a impressão, a composição gráfica, a divulgação, a distribuição e o transporte. III – Os veículos de comunicação de natureza propagandística de índole eminentemente comercial e o papel utilizado na confecção da propaganda não estão abrangidos pela imunidade definida no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, uma vez que não atendem aos conceitos constitucionais de livro, jornal ou periódico contidos nessa norma.⁷⁰⁹ [...] (grifo nosso).

Convém salientar, que na jurisprudência firmada no âmbito do Supremo Tribunal Federal, a imunidade tributária prevista em prol de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão alcança as listas telefônicas. Trata-se, pois, de imunidade objetiva, a que se refere o art. 150, VI, d. No entanto, a imunidade tributária, segundo o STF, alcança também o maquinário e insumos que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos, mas não os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade deve ser interpretada restritivamente.

Por outro lado, o STF também firmou jurisprudência no sentido de que a imunidade tributária prevista na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição não alcança as contribuições para a seguridade social, não obstante sua natureza

⁷⁰⁸ BARROS, José Fernando Cedeño de. Aplicações dos princípios constitucionais..., op.cit., p. 45.

⁷⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo ARE 698377 AgR-segundo / SP – São Paulo. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 12 ago. 2014. Publicado em: 22 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Imunidade+de+livros%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ptfka9e>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

tributária, vez que imunidade diz respeito apenas a impostos, que é uma espécie do gênero tributo.

Portanto, percebe-se que a Carta Magna brasileira de 1988 quis garantir a liberdade de comunicação e de pensamento bem como facilitar a difusão da cultura e da educação como coluna maior no desenvolvimento da nação. O livro é um veículo de transmissão de pensamento multidimensional, seja no campo científico, no artístico, no tecnológico, no jurídico, entre outros.

6 CONCLUSÕES

Ao se chegar ao final deste trabalho de tese doutoral em direito, vislumbra-se que o Poder Público brasileiro, no que se refere a tributação, não deve nem pode agir imoderadamente, haja vista que as atividades do Estado devem enquadrar-se de forma natural nas balizas estabelecidas pela Constituição federal de 1988. O Estado não deve legislar além do permissível constitucionalmente, o que se tornaria abuso de poder em desfavor do contribuinte, pois necessário se faz enfatizar que os princípios constitucionais tributários se consubstanciam na expressão pragmática dos direitos individuais dos contribuintes em face do poder estatal, ao limitar sua competência tributária.

A arrecadação estatal jamais poderá representar ameaça aos direitos fundamentais do cidadão. Desse modo, não deve haver antagonismo entre o poder de imposição e de arrecadação de tributos pelo Estado e a integridade dos direitos fundamentais constitucionais da seara tributária.

O trabalho da tese concentrou seu esforço na compreensão dos **Limites ao poder de tributar no marco da Constituição brasileira de 1988**. A jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal se constituiu em fonte de pragmaticidade jurídica relevante de começo a fim da investigação para a elucidação das questões que deram origem à formulação da ideia que ensejou a pesquisa que culminou com a feitura da tese.

A seguir, apresentam-se as principais conclusões expressas na pesquisa.

[1.] No ordenamento jurídico brasileiro, as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado constituem-se num conjunto harmônico de princípios e regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, esparsas no texto magno de 1988, em vigor. Desse modo, o poder de tributar é uma decorrência da garantia dos direitos fundamentais que orbitam em torno da dignidade da pessoa humana, por isso seu exercício é limitado constitucionalmente na dimensão formal e na materialidade do texto constitucional de 1988. Eis que se vislumbra a concretude do esforço do Supremo Tribunal Federal na manutenção da incolumidade constitucional dos princípios tributários. Em sendo assim, reafirma-se o postulado constitucional de que, no Estado democrático de direito, o poder de tributar é irrenunciável e indelegável, porém não é absoluto: a Constituição federal

de 1988 impõe balizas sólidas, por meio dos princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias, que devem ser plenamente respeitadas.

[2.] A prerrogativa constitucional de tributar que a Constituição reconhece no Estado não outorga a este o poder de ofender direitos fundamentais constitucionalmente assegurados ao contribuinte, como é o caso da vedação de utilizar tributo com efeito de confisco, estampada no art. 150, inciso IV, da Constituição de 1988, bem como dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, que limitam a imposição de tributos que, de tão gravosos, possam vir a desestimular, prejudicar e/ou impedir o exercício dos direitos fundamentais do cidadão contribuinte. Desse modo, ficou evidenciado que a norma constitucional que limita a utilização de tributos com efeitos de confisco, em si, é verdadeiro princípio fundamental, que possui elevada carga axiológica e generalidade, cujo escopo é proteger os direitos de propriedade e liberdade.

[3.] O poder de tributar compete aos entes políticos, conforme estampado no art. 145 da Constituição de 1988, em que se garante à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios o poder de instituir tributos, em harmonia com o disposto no art. 150, que delimita esse poder de imposição tributária, o qual, por si mesmo, se constitui numa das colunas do pacto republicano brasileiro, concebido pelos Pais da Pátria na feitura da primeira Constituição Republicana, promulgada em 24 de fevereiro de 1891, ampliado e aperfeiçoado no percurso constitucional, atingindo o cume na Constituição de 1988. Nela, foi estabelecido que o responsável pela guarda e proteção da Constituição seria o Supremo Tribunal Federal, no sentido de manter-se vigilante na incolumidade constitucional.

[4.] A prerrogativa constitucional de competência para tributar e capacidade tributária ativa – aptidão para figurar no polo ativo – que a Carta Política de 1988 concedeu ao Estado não lhe outorga o poder de avançar sobre os direitos fundamentais assegurados ao contribuinte, como a vedação de utilizar tributo com efeito de confisco, estampada no art. 150, inciso IV, da Carta Maior. No entanto, apesar das balizas constitucionais, constatou-se que as demandas judiciais impetradas no Supremo Tribunal Federal em busca da prestação da atividade jurisdicional pelo Estado têm como origem o desrespeito na imposição tributária pelos entes políticos, que são os que detêm, no Estado brasileiro, a competência para a imposição de tributos. Portanto, a H2 – **O poder de instituir e o de arrecadar os tributos está em conformidade com o estipulado na Constituição**

brasileira de 1988, não existindo abuso no poder de tributar por parte do Estado – não se confirma, uma vez que se vislumbra abuso no poder de tributar. Para comprovar-se tal assertiva, basta adentrar-se na sólida jurisprudência sobre decisões de julgamento colegiado a respeito de demandas tributárias prolatadas pela Suprema Corte, que evidencia o esforço desta, na condição de órgão judicante máximo, para frear essas tentativas de abuso do poder de tributar dos entes políticos.

[5.] No decorrer da investigação científica, adentrou-se na compreensão doutrinária de cada princípio tributário bem como na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Evidenciou-se que a Suprema Corte zela pelo integral respeito aos princípios constitucionais tributários, apesar da limitação estabelecida pela Súmula nº 279 – “para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário” –, prolatada pela própria Corte, em 13/12/1963, o que não deixa de ser uma das contradições no mundo sensível da prestação jurisdicional em apelo extraordinário, pois inúmeros recursos extraordinários deixam de ser julgados por fidelidade às balizas que essa vetusta Súmula estabelece. Entende-se que, no Estado democrático de direito, deveria dar-se o respectivo acolhimento das pretensões em sede de recurso extraordinário, ainda que seja necessário o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, modulando o alcance do escopo da Súmula 279.

[6.] No contexto do direito comparado, ao se estudar a Constituição espanhola, verifica-se o zelo pela integridade no respeito estatal aos princípios constitucionais tributários estampados no art. 31 da Constituição: “1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatório. [...]”. Tais princípios têm sido observados pela Suprema Corte espanhola, em seu dever de se manter alerta para coibir abusos do poder de tributar do Estado, não obstante as contradições que, vez por outra, se apresentam em casos concretos.

Percebe-se a característica objetiva do comportamento humano, imanente, que tenta desrespeitar a legislação elaborada pela via constitucional, a qual visa propiciar a convivência harmoniosa em sociedade, sob o manto do Estado democrático de direito. Nessa ótica, destaque-se o esforço da Corte Suprema de cada Estado democrático para coibir o abuso do poder de tributar sobre o contribuinte.

[7.] Os princípios constitucionais da igualdade, da progressividade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, da generalidade, da solidariedade e da capacidade econômica são fundamentos jus-sensíveis para a existência do sistema fiscal no Estado democrático de direito e, desse modo, para propiciar a racionalidade da imposição tributária sob o escopo legal. Nesses princípios, o Supremo Tribunal Federal embasa a sólida jurisprudência firmada em prol da proteção dos direitos individuais do contribuinte e da dignidade da pessoa humana.

Desse modo, vislumbra-se que o princípio do “não-confisco” apresenta íntima relação sistêmica com outros princípios constitucionais tributários, haja vista que a norma que proíbe o efeito de confisco visa resguardar o direito de propriedade e de livre iniciativa, de maneira que a tributação jamais atinja patamar capaz de suprimir e/ou prejudicar o exercício pleno desses direitos fundamentais estabelecidos no art. 1º, IV, da Carta Política brasileira de 1988.

[8.] A Constituição federal de 1988 é exuberante tanto no que se refere à instituição do poder de tributar como nos freios e contrafreios nas limitações do poder de instituir tributos dos entes políticos. Apesar disso, a **H1 – As limitações ao poder de tributar estão sendo respeitadas pelas pessoas políticas conforme determina a Constituição brasileira de 1988** – não foi confirmada, pois, ao se analisar a jurisprudência construída pelo Supremo Tribunal Federal, percebeu-se que esse órgão da cúpula do Poder Judiciário e guardião da Constituição de 1988 vem mantendo uma atuação ativa para frear as tentativas da ultrapassagem das balizas constitucionais, seja no abuso do poder de tributar, seja na tentativa de confisco via multas por inadimplência tributária.

Não são poucas as tentativas de se ampliar e de se extrapolar o poder de tributar, apesar das balizas constitucionais que vedam práticas como o confisco (art. 150, inciso IV, da Constituição) via imposição tributária. Mas o STF cuida zelosamente da proteção dos mandamentos constitucionais tributários. Porém o julgamento de elevado número de processos envolvendo causas tributárias nas diversas instâncias judiciais demanda custos ao Fisco, haja vista que a estrutura judiciária é dispendiosa. Bem que se poderiam evitar essas despesas se as pessoas políticas que detêm o poder de instituir e arrecadar tributos respektassem as balizas em prol da incolumidade dos princípios constitucionais tributários.

[9.] O principal entrave que limita a proteção plena dos princípios constitucionais tributários pela Suprema Corte é a Súmula nº 279 do próprio órgão.

Embora vetusta, ela se constitui em baliza intransponível, para a análise dos fatos e do material probatório constantes dos autos de decisão da qual se recorreu. No entanto, seria possível minimizar o óbice da referida Súmula se, na sentença ou no acórdão que se busca modificar no tribunal *ad quem* (STF), ao se vislumbrar ofensa constitucional e necessidade de se formular o pedido extremo, para que este aumentasse as chances de ser conhecido e provido, fosse provocado o instituto do prequestionamento explícito no tribunal *a quo* dos respectivos dispositivos constitucionais a serem invocados pela parte recorrente, conforme a teoria dos precedentes judiciais que está sendo adotada pela legislação processual civil, com a finalidade de imprimir maior segurança jurídica aos jurisdicionados e maior celeridade ao trâmite processual. Isto é, faz-se necessário que a sentença ou acórdão recorrido tenha versado inequivocamente sobre a matéria abordada no apelo extremo.

No entanto, a Corte Suprema brasileira não admite a tese do chamado prequestionamento implícito, sendo certo que, caso a questão constitucional não tenha sido apreciada pelo Tribunal *a quo*, é necessária e indispensável a oposição de embargos de declaração, os quais devem trazer a lume a discussão da matéria a ser prequestionada, a fim de possibilitar ao tribunal de origem a apreciação do ponto sob o ângulo constitucional. Eis a relevância da teoria dos precedentes judiciais. Tudo isso em harmonia com a incidência da Súmula 282 do STF, de 13/12/1963, que estipula: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada”, bem como da incidência da Súmula 356, de 13/12/1963, cujo enunciado é “O ponto omissis da decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento”.

[10.] Não é dado aos entes políticos valerem-se de sanções políticas contra os contribuintes inadimplentes. Percebe-se que há alargamento do escopo do princípio do não confisco estipulado na Constituição em combinação com o fundamento da República estampado no art. 1º, III, que trata da dignidade da pessoa humana. Essa é a dinâmica da hermenêutica jurídica em prol da proteção dos princípios tributários, como é o caso da tentativa de confisco via exação de multa por inadimplência tributária. Desse modo, vislumbra-se que o princípio da capacidade contributiva está relacionado com a norma que proíbe os efeitos de confisco e funciona como verdadeiro parâmetro para limitar a exação tributária.

[11.] A carga tributária brasileira é considerada elevada, onerando significativamente a fabricação de produtos, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, desse modo constituindo-se na principal causa que desestimula o contribuinte brasileiro a aumentar sua competitividade na atividade econômica. São mais de 90 espécies de tributos. Além disso, de acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, entre os trinta países com cargas tributárias mais altas, o Brasil é o que menos reverte a arrecadação tributária à sociedade na forma de serviços e investimentos. Desse modo, a H3 – **A carga tributária é a principal causa que desestimula o contribuinte brasileiro a aumentar sua competitividade econômica** – é confirmada à luz dos dados da pesquisa.

[12.] As imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da Constituição brasileira de 1988, que torna controversa a possibilidade de sua regulamentação por meio do Poder Constituinte derivado e/ou, ainda mais, pelo legislador ordinário, garantindo a imunidade tributária às instituições que nelas se acolhem conforme lei. Ressalte-se que as balizas em prol das imunidades tributárias se constituem em limitações concretas ao poder de tributar do Estado, conforme esmerilado na Constituição de 1988.

[13.] As entidades que não conseguirem acolher-se conforme a lei nos benefícios da imunidade tributária, poderão acolher-se de acordo com o ordenamento jurídico do instituto da isenção tributária. Exemplificativamente, as organizações do terceiro setor que não se enquadrem na imunidade constitucional tributária podem recorrer às isenções, reguladas por lei ordinária.

[14.] O crime contra a ordem fiscal brasileira é latente. O Supremo Tribunal Federal, frequentemente, prolata decisões sobre crimes tributários de diversas espécies, como sonegação fiscal, fraude fiscal, entre outras condutas ilícitas; por isso mesmo firmou sólida jurisprudência penalizando essa espécie de conduta antijurídica. Eis que a H4 – **As limitações tributárias constantes na Constituição brasileira de 1988 desestimulam a fraude fiscal** – não é confirmada. Embora o Estado possua um sólido sistema jurídico tributário e penal, e envide esforços na fiscalização visando desestimular o crime fiscal, esse tipo de conduta antijurídica é latente. Talvez nunca se saiba ao certo o volume de recursos que o Estado brasileiro deixa de arrecadar em consequência dessa conduta, mermando a

receita disponível para investir no bem comum, portanto prejudicando a pragmaticidade de princípios sociais relevantes, como o direito à saúde, à educação, à moradia, à segurança, entre outros.

[15.] É possível reduzir o crime fiscal, utilizando-se tecnologia de ponta e, paralelamente, incentivando-se, nos agentes encarregados da fiscalização, a prática da plenitude da ética pública, o que diminuiria a corrupção ativa e passiva no crime fiscal, e, não menos importante, levaria cada pessoa a ter vontade cívica de propiciar a redução da intensidade do crime fiscal. A educação, desde a base da pirâmide social, poderá contribuir para a construção de uma cultura em prol do respeito da *res publica*. Desse modo, é de se esperar a mitigação do crime fiscal.

[16.] A busca pela justiça fiscal pressupõe a observância da capacidade contributiva do cidadão, mas também o efetivo combate à fraude fiscal, à sonegação e à corrupção, que, de per si, reduzem a receita do Fisco, além de provocarem o desestímulo do empresário na expansão de seus negócios, ou até o levarem a migrar para outras latitudes, onde a carga tributária e a fraude fiscal sejam suportáveis.

[17.] Considera-se relevante trazer para a legalidade fiscal o denominado quarto setor organizacional, que abrange a economia informal – chamada também de economia não observada ou economia subterrânea –, a qual não contribui para o Fisco em termos de tributos, mas se sabe que gera emprego e renda, que não entra na contabilidade do Estado. Tal fato, de certo modo, afronta o desempenho competitivo das empresas legalmente constituídas na disputa pelo mercado, pois corresponde a bilhões de reais que deixam de entrar anualmente no caixa do Fisco brasileiro.

[18.] A jurisprudência assentada pelo Supremo Tribunal Federal evidencia que, apesar de constarem no texto magno de 1988 os limites ao poder de tributar do Estado, respeitando o escopo dos princípios fundamentais, não são poucos os recursos impetrados ante o STF em busca do JUSTO por causa da exação tributária, seja na imposição e arrecadação dos tributos, seja na exação das multas por inadimplência tributária. Embora a infringência dos mandamentos constitucionais não seja um fenômeno *sui generis* no Estado democrático de direito, faz parte da natureza humana pugnar pelo avanço sobre a norma jurídica; porém aí entra o Poder Judiciário, para dirimir as demandas jurídicas, dando o JUSTO a quem de direito couber. Sob esse aspecto gnóseo-jurídico-comportamental, é que a **H5 – A**

jurisprudência construída pelo STF mostra que, no Brasil, o Estado respeita os princípios constitucionais tributários – é confirmada. Pois o Supremo Tribunal Federal, como guardião da Carta Política de 1988, desdobra esforços, conforme consta na jurisprudência assentada, para cumprir sua missão.

[19.] Finalmente, ao concluir a tese, entende-se que permeia, no Supremo Tribunal Federal, o entendimento conglobante, sistêmico e a visão estratégica de que somente a ordem jurídica é capaz de construir e fortalecer as instituições políticas, sem o que a vida e os direitos da pessoa ficam à mercê da vontade ou do arbítrio de quem detém o poder político. Isso porque as organizações são pessoas fictícias, comandadas por seres humanos, que detêm poder, valores, crenças e ambições, por vezes individuais, os quais podem vir a atropelar a arquitetura dos direitos fundamentais, atingindo a dignidade da pessoa humana, razão da existência do Estado democrático de direito.

[Reflexão final] Após a feitura da pesquisa e da tese, é possível entender-se quão complexo é o comportamento do homem em sociedade, seja do lado do contribuinte, seja do lado do Estado. O Estado exige do contribuinte tributo para custear as despesas públicas realizadas em prol do bem comum; mas as pessoas responsáveis pela gestão, por vezes, o fazem sem a devida competitividade e/ou zelo em termos de qualidade e economicidade, como fariam se fosse na esfera da propriedade deles. Por outro lado, o contribuinte faz todo o possível para pagar o menor tributo para o Fisco; porém não fiscaliza o Estado para a devida gestão da *res publica*. Isso somado ao que parece ser conduta subjacente: a imoralidade ou improbidade administrativa que se consubstancializa no desvio dos recursos públicos, por parte de alguns agentes, para proveito próprio. Isso é um mal que assola o Estado moderno, embora no Brasil exista legislação que penaliza esse tipo de conduta, como a Lei Nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Que fazer ante a fraude, a sonegação e demais crimes fiscais? – eis o desafio a ser enfrentado pela sociedade para controlar esse fenômeno, sob o comando do Estado democrático de direito.

REFERÊNCIAS

OBRAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFTALIÓN, Enrique R.; VILANOVA, José; RAFFO, Julio. *Introducción al derecho: conocimiento y conocimiento científico, historia de las ideas jurídicas, teoría general del derecho, teoría general aplicada*. 5.ed. Buenos Aires: Abelardo-Perrot, 2009.
- AGUALLO AVILÉZ, Á.; BUENO GALLARDO, E. *Observaciones sobre el alcance de los principios constitucionales del art. 31. CE*. In: *ESTUDIOS en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Editorial DYKYNSON, 2007.
- ALBI IBAÑEZ, E. *Sistema fiscal español I: imposición directa, doble imposición internacional, hacienda local*. 24.ed. Barcelona: Book Print Digital, 2009.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *Artículo 31: el gasto público*. In: ALZAGA VILLAAMIL, O. *Comentarios a las Leyes Políticas*. Madrid: Edersa, 1996. p. 437.
- ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ALZAGA VILLAAMIL, O. *Comentarios a las Leyes Políticas*. Madrid: Edersa, 1996.
- ALZAGA VILLAAMIL, Ó. *Comentario Sistemático a la Constitución Española de 1978*. Madrid: Ediciones Del Foro.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- AMED, Fernando José, NEGREIROS, P. J. L. de C. História dos tributos no Brasil. São Paulo: SINAESP, 2000.
- ANDRADE, Manuel da Costa (Coord.). Direitos de personalidade e sua tutela. São Paulo: Letras e Conceitos, 2013. p. 35.
- ARENDR, Hannanh. Diálogos, reflexões, memórias. Belo Horizonte: UFMG, 2001.
- ARENDR, Hannah. Entre o passado e o futuro. 6.ed. São Paulo: Perspectiva, 2009.
- ARISTÓTELES. A política. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- ATALIBA, GERALDO. Hipótese de incidência tributária. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- AZAMBUJA, Darcy. Teoria geral do Estado. 38.ed. São Paulo: Globo, 1998.
- AZUELA GUITRÓN, M. *Derecho, sociedad e Estado*. México: UIA - Universidad Iberoamericana, 1995.
- BALEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BALTHAZAR, Ubaldo César; ALVES, André Zampieri. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos; RI JÚNIOR, Amo Dal; PAVIANI, Jaime (Orgs.). As interfaces do humanismo latino. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004. p.176-177.

BARBOSA, Rui. Escola Militar. Rio de Janeiro: [s.n.], 1889. (Obras Completas de Rui Barbosa, v. 16, t. 1). p. 191. Disponível em: <<http://www.casaruibarbosa.gov.br/scripts/scripts/rui/mostrafrasesrui.idc?CodFrase=1913>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

BARBOSA, Rui. Oração aos moços. 5.ed. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999.

BARROS, José Fernando Cedeño de. Aplicações dos princípios constitucionais do processo no direito tributário. 2.ed. Barueri: Manole, 2004.

BEDNARSKI, José Luiz; AZEVEDO, Tatiane S. de. O sistema econômico na Constituição de 1988. In: LEMBO, Cláudio; CAGGIANO, Mônica H. S. (Coord.). Direito constitucional econômico. Barueri: Minha Editora, 2007. p. 30-50.

BERMUDO ÁVILA, J. M. *Maquiavelo, consejero de príncipes*. Barcelona: Editora Universitat de Barcelona, 1994.

BERNAD, Mainar Rafael. Curso de derecho privado romano. Caracas: Universidad Andrés Bello, 2001.

BERTALANFFY, Ludwig Von. Teoria geral dos sistemas: fundamentos, desenvolvimento e aplicações. 4.ed. Petrópolis: Vozes, 2009.

BLANCARTE, Roberto J. (Org.). *Los retos de la laicidad y la secularización en el mundo contemporáneo*. México: El Colegio de México; Centro de estudios sociológicos, 2008.

BLASS DE SOTO, Maria Luisa Fernández. El principio de Proporcionalidad en la Administración Pública y sus aplicaciones tributárias. In: YÁBAR, Sterling Ana. (Org.). *Estudios em Homenaje al profesor Pérez de Ayala, J. L.* Madrid: DYNKISON S.L., 2007.

BRANDÃO, Cláudio; HOMEM, A. Pedro Barbas. A conexão entre o direito natural e os direitos humanos. In: HOMEM, A. Pedro Barbas; BRANDÃO, Cláudio (organizadores). *Do direito natural aos direitos humanos*. Coimbra: ALMEDINA, 2015.

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. São Paulo: EDIPRO, 2011.

BONAVIDES, Paulo. Teoria geral do Estado. 8.ed. São Paulo:Malheiros, 2008.

BORNHEIM, Gerd A. (Org.). Os filósofos pré-socráticos. São Paulo: Cultrix, 2008.

BOTELHO, Paula de Abreu Machado Derzi. Sonegação fiscal e identidade constitucional. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

CALIENDO, Paulo. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Campus, 2009.

CAPPELLETTI, Mauro. Acesso à justiça. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARBALHO, Kildare Gonçalves. Direito Constitucional. 14.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

CASTILLO FREYRE, Mario; VÁSQUEZ KUNZE, Ricardo. *Analizando el análisis: autopsia del análisis económica del derecho por el derecho civil*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003.

CONDE GUERRI, E. *La sociedad Romana en Seneca*._Murcia: Universidad de Murcia, 1979.

CORSI, Giancarlo. GLU: Glosário sobre la teoría social de Niklas Luhmann. México: Universidad Iberoamericana, 1996.

COSTA, Alexandre Araújo. O controle de razoabilidade no direito comparado. Brasília: Thesaurus, 2008a.

COSTA, Alexandre Araújo. O princípio da proporcionalidade na jurisprudência do STF. Brasília: Thesaurus, 2008b.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

DEL MASSO, Fabiano. Direito econômico. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

DELGADO DE CANTÚ , G. M. *México: estructuras política, económica y social*. 2.ed. Ciudad de México: Pearson Prentice Hall, 2003.

DESCARTES, René. Discurso sobre o método. 9.ed. Curitiba: Hemus, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito Administrativo. 17.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

DRIVER, Stephanie Schwartz. A declaração da independência dos Estados Unidos. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006.

ETZIONI, Amitai. Organizações modernas. 5.ed. São Paulo: Pioneira, 1976.

ENGELMANN, Wilson. O princípio da igualdade. São Leopoldo: Sinodal, 2008.

EVANS DE LA CUADRA, E., EVANS ESPÍÑEIRA, E. *Los tributos ante la Constitución*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997.

FARHAT, Said. Dicionário Parlamentar e Jurídico: o processo político e legislativo no Brasil. São Paulo: Fundação Petrópolis, 1996.

FERREIRA, Benedito. Legislação tributária: A história da tributação no Brasil. Brasília: Ed. do Senado, 1986.

FISCHER, Octávio Campos. A tributação dos serviços de registros públicos, cartórios e notariais. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). Impostos sobre serviços: ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. Barueri: Manole, 2004. p.462.

FLORES BARRERA, Cláudio. *La economía: virtudes*. Santiago: Ril Editores, 2006.

FRANK, Robert H.; BERNANKE, Ben S. Princípios de economia. Porto Alegre: AMGH, 2009.

GARCÍA FRÍAS, M. A. *La financiación territorial mediante recargos: un análisis jurídico*. 1ª ed. Salamanca (España): Ediciones Universidad de Salamanca, 1994.

FALCÃO, Joaquim, et al. Direito constitucional tributário. Vol. 2. Rio de Janeiro: Editorada FGV, 2015 , p. 200.

FULGÊNCIO, Paulo César. Glossário Vade Mecum: administração pública, ciências contábeis, direito, economia, meio ambiente. Rio de Janeiro: Mauad X, 2007.

GONZÁLEZ GARCIA, E.; LEJEUNE VALCARCEL, E. *Derecho Tributario I*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRAU EROS, R. *Interpretación y aplicación del derecho*. Madrid: Editorial DYHINSON, 2007.

HACK, Erico. Direito tributário. Curitiba: IESDE do Brasil S.A., 2008.

HALL, Robert E.; TAYLOR, John B. Macroeconomia. 3.ed. Barcelona: Antoni Bosch, 1992.

HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 22.ed. São Paula: Atlas, 2013.

HERNÁNDEZ ZAMPIERI, R. et al. *Metodología de la investigación*. México: McGraw Hill, 1997.

HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Porto Alegre: Fabris, 1991.

HESSE, Konrad. Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. Porto Alegre: Fabris, 1998.

HESSEN, Johannes. Teoria do conhecimento. São Paulo: Martin Fontes, 1999.

HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

HORVATH, Estêvão. O princípio do não-confisco no direito tributário. São Paulo: Dialética, 2002.

HUGON, Paul. O imposto: teoria moderna e principais sistemas: o sistema tributário brasileiro. 2.ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1951.

IGLESIAS BÁREZ, M. *Estructura orgánica y derechos fundamentales en la Constitución española de 1978*. 2ª. Edición. Salamanca (España): Ediciones Universidad de Salamanca, 2011.

IHERING, Rudolf von. A luta pelo direito. São Paulo: Martin Claret, 2002. (A obra prima de cada autor, p. 27).

ISRAEL, Jean-Jacques. Direito das liberdades fundamentais. Barueri: Manole, 2005.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 8.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

KREBS, Pedro. Teoria jurídica do delito. 2.ed. Barueri: Manole, 2006.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios constitucionais tributários. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LARRAÍN B. Felipe; SACHS, Jeffrey D. *Macroeconomía en la economía global*. 2.ed. Buenos Aires: Pearson Education, 2006.

LASSALLE, Ferdinand. O que é uma Constituição. Campinas: Minelli, 2005.

LELLIS, Lélío Maximino; HEES, Carlos Alexandre (Orgs.). *Manual de liberdade religiosa*. São Paulo: Imprensa Universitária Adventista, 2013.

LEÓN HURTADO, Avelino. *La voluntad y la capacidad en los actos jurídicos*. 4.ed. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1991.

LUHMANN, Niklas. *Poder*. Barcelona: Anthropos, 2005.

MACIEL, Adhemar Ferreira. Dimensão do direito público. Belo Horizonte: Livraria Del Rey Editora, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5.ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO, Maria Rejane Bitencourt. Entidades beneficentes de assistência social. Curitiba: Juruá, 2007.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Por que dogmática jurídica?. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MADEIRA, José Maria Pinheiro et al. Casos concretos de direito administrativo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

MANJINSKI, Everson; MANJINSKI JUNIOR, Manjinski. Direito civil: parte geral. 4. ed. Ponta Grossa: versão eletrônica. ISBN: 978-85-9085087-8. 2012.

MAQUIAVEL. O príncipe. São Paulo: Martin Claret, 2002. (A obra-prima de cada autor, p. 29).

MARINONI, Luiz Guilherme. O julgamento nas cortes supremas: precedentes e decisão do recurso diante do novo CPC. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MÁRQUEZ, SILLERO, C. *La exención de las fundaciones en el impuesto sobre sociedades conforme a la ley 49/2002*. [S.l.]: Temas La Ley, 2007.

MIRANDA, Jorge. Teoria do estado e da constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MELLO, Maria Chaves de. Dicionário jurídico português-inglês – inglês-português. 8.ed. São Paulo: Método, 2006.

MENÉNDEZ MORENO, A. *Derecho financiero y tributario*. 9. ed. Valladolid: Lex Nova, 2008.

MEYER-PFLUG, Samantha Riveiro, NEVES, Mariana Barboza Baeta. A proteção dos direitos fundamentais em fase dos principais tributos. In: MARTINS FILHO, Ives Gandra *et al.* (organizadores). Direito tributário e direitos fundamentais [recurso eletrônico]: limitações ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Eusevier, 2012. p. 55.

HERRERA MOLINA, P. M. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

MONTESQUIEU. Do espírito das leis. São Paulo: Martin Claret, 2002.

MORAES, Reginaldo C. Correa de. Estado, desenvolvimento e globalização. São Paulo: Ed. UNESP, 2006.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Comentários ao Código de Processo Civil. 17.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. (v.5)

MORIN, Edgar. Introdução ao pensamento complexo. 2.ed. Porto Alegre: Sulina, 2011.

MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de estudios fiscales, 1980.

MOTTA, Rodrigo Patto Sá. Introdução à história dos partidos políticos brasileiros. 2. ed. rev. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2008.

MUNIQUE, Von Lothar Philipps. Teoria das normas. In: KAUFMANN, A.; HASSEMER, W. (Orgs.). Introdução à filosofia do Direito e à teoria do direito contemporâneas. 2.ed. Lisboa: Fundação Colouste Gulbenkian, 2009. Cap. 1-5;9.

NOGUEIRA, Luiz Fernando Valladão. Recurso especial. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

NUNES, Paulo Henrique Faria. O pensamento político de Thomas Hobbes. São Paulo: SIMPLÍSSIMO, 2011.

OCHOA, G. Oscar E. *Derecho civil I: personas*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2006.

OLSSON, Gustavo André; TIMM, Luciano Benetti. Análise econômica do crime no Brasil. In: Thiago Bottino (Coord). Direito penal e econômico. Rio de Janeiro: Elsevier; FGV, 2012.

ORGANIZAÇÃO DE COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Perpespectivas Econômicas da América Latina 2009. [S.l.]: Centro de Desenvolvimento da Organização, 2009.

PALUDO, Augustinho Vicente. Administração pública. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

PÉREZ, ARRAIZ Javier. *El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el ámbito estatal*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Dimensiones de la igualdad*. 2.ed. Madrid: DYKINSON, S.L., 2007.

POPPER, Karl R. A lógica da pesquisa científica. São Paulo: Cultrix, 2012.

POZZOLI, Lafayette. Maritain e o direito. São Paulo: Loyola, 2001. (Coleção Instituto Jacques Maritain do Brasil).

PRAHALAD, C.K. A riqueza na base da pirâmide: erradicando a pobreza com o lucro. Porto Alegre: Bookman, 2010.

REALE, Miguel. História do novo Código Civil. [São Paulo]: Revista dos Tribunais, 2005.

RODRÍGUEZ BEREIJO, A. *Jurisprudencia Constitucional y Principios de la Imposición: Garantías constitucionales del contribuyente*. Valencia: Tirant lo blanch, 1998.

RODRÍGUEZ BOENTE,S. E. *Los principios generales del derecho*. Santiago de Compostela: Universidad de Santiago de Compostela, 2008.

ROMERO GARCIA, F. *El valor sistema tributario: acerca de su integración entre los principios de la imposición*. Cádiz: Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005.

ROSSETTI, José Paschoal. Introdução à economia. 20.ed. São Paulo: Atlas, 2013. p.395-396.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. Do contrato social. São Paulo: Martin Claret, 2002. (A obra prima de cada autor).

SANTOS, Christiano Jorge. Direito Penal: parte geral. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

SANTOS, António Carlos dos; MOTA, Cidália Maria Lopes da (Coords.). Fiscalidade: outros olhares. Porto: Editoria S.A., 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009a.

SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). Dimensões da dignidade: Ensaio de filosofia do direito e direito constitucional. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009b.

SEHN, Solon. Legislação tributária. Curitiba: IESDE Brasil, 2009.

SERRA, Joaquim Mateus Paulo. Filosofia e Ciência. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2008. (Coleção: Artigos LUSOSOFIA.). p.4. Disponível em: http://www.lusosofia.net/textos/serra_paulo_filosofia_e_ciencia.pdf. Acesso em: 26 nov. 2013.

SEVLA, Saile. A contribuição de iluminação pública nos condomínios edilícios. Porto Alegre: Clube dos Autores, 2011.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 29.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 36.ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

SILVA JÚNIOR, Walter Nunes da. Curso de Direito processual penal: teoria (constitucional) do processo penal. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

SILVA, Luzia Gomes da, CASTRO, Júlio Cezar da Silva. Dos direitos humanos aos direitos fundamentais no Brasil: passeio histórico-político. São Paulo: Baraúna, 2011.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SMITH, Adam. Riqueza das nações. 6.ed. Lisboa: Fundação Colouste Gulbenkian, 2010.

MONGAY SOLER, Montserrat. Aplicabilidad del principio de capacidad económica como fuente material del Derecho en la jurisprudência. *Civitas: Revista española de Derecho financiero*, n.87, jul./set. 1995.

SOUZA, Leandro Marins de. Tributação do Terceiro Setor no Brasil. São Paulo: Dialética, 2004.

TABARRO, Carmine. Da Sociedade de risco à economia civil. Roma: Gregorian & Biblical Press – GBP, 2011.

TORRES, Silvia Faber. O princípio da solidariedade no Direito Público Contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES MARTÍNEZ, R. *Los nuevos paradigmas en la actual revolución científica y tecnológica*. [S.l.]: EUNED, 2003. Primera Parte

VASCONCELLOS, Marco Antônio Sandoval de; GARCIA, Manuel Enriquez. Fundamentos de economia. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. Constituição tributária interpretada. 2.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

VILLAAMIL, O. Alzaga. Comentarios a las Leyes Políticas. Madrid: Edersa, 1996.

VILLACORTA M, L.. Principio de igualdad y Estado social: apuntes para una relación sistemática. Santander: Servicio de publicación de la Universidad de Cantabria, 2006.

VIOLIN, Tarso Cabral. Terceiro setor e as parcerias com a Administração Pública: uma análise crítica. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

PERIÓDICOS e ARTIGOS

BARNES, J. Introducción al principio de proporcionalidad en el derecho comparado y comunitario. Revista de administración pública, n. 135, p. 499, set./dez. 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo STF, n. 433, 26-30 jun. 2006a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo433.htm#IPTU:ProgressividadeeEC29/2000>>. Acesso em: 5 dez. 2013.

CURRÁS, Emilia. Integración vertical de las ciencias: una aproximación científica desde una visión sistémica. Informação & Sociedade: Estudos, João Pessoa, v.16, n.1, p. 103-110, jan./jun. 2006. Disponível em: <<http://www.ies.ufpb.br/ojs/index.php/ies/article/view/445/1497>>. Acesso em: 2 nov. 2013.

CORTÉZ DOMÍNGUEZ, M. Cortés. El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica. Revista de Derecho financiero y de Hacienda Pública, Madrid, n.60, 1965.

DANA, Samy Depois de cinco meses trabalhando para pagar impostos, brasileiro começa a trabalhar para si. Folha de São Paulo. São Paulo, 17 jun. 2013. Caro Dinheiro. Disponível em: <<http://carodinheiro.blogfolha.uol.com.br/2013/06/17/depois-de-5-meses-trabalhando-para-pagar-impostos-brasileiro-comeca-a-trabalhar-para-si/>>. Acesso em: 09 dez. 2013.

LEMGRUBER VIOL, Andréa. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade. [s.l.: s.n., 2013?]. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/Eventos/SeminarioII/Texto02AFinalidadedaTributacao.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2015.

GOMES, Luiz Flávio. Fábrica de leis a todo vapor. Jornal Jurid. 21 nov. 2013. Doutrina: Geral. Disponível em: http://jornal.jurid.com.br/materias/doutrina-geral/fabrica-leis-todo-vapor?utm_source=Newsletter+Jornal+Jurid&utm_campaign=7dbc22b3f6-newsletter_quinta&utm_medium=email&utm_term=0_f259c0ad9b-7dbc22b3f6-77573865. Acesso em: 21 nov. 2013.

HENRIQUES, Tharuelssy Resende. Aspectos constitucionais gerais da súmula vinculante no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Âmbito Jurídico. Constitucional. Rio Grande do Sul, v. 15, n. 97, fev. 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11097&revista_caderno=9>. Acesso em: 19 nov. 2013.

SUNCIÓN INFANTE, V. Enriquecimento sem causa: uma visão holística. Revista Espaço Acadêmico, v.4, n. 45, fev. 2005. Disponível em: <<http://www.espacoacademico.com.br/045/45cinfante.htm>>. Acesso em: 3 mar. 2014.

SUNCIÓN INFANTE, V. A Constituição do Brasil vista como Plano de Administração Estratégica do Estado. Revista dos Tribunais, São Paulo: RT, v. 99, n.899, set. 2010.

FERREIRO LAPATZA, J. J. “Sujetos pasivos y capacidad económica”. Civitas: Revista española de Derecho financiero. n. 71, 1991.

MANJINSKI, Everson; MANJINSKI JUNIOR, Geraldo. Direito civil. 4.ed. Ponta Grossa: Versão eletrônica, 2012. p. 164. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?id=nqyRKT5lwRAC&pg=PA2&dq=MANJINSKI,+Everson&hl=pt-BR&sa=X&ei=8DqUVfCCHMjksAWWopS4CQ&ved=0CB0Q6AEwAA#v=onepage&q=MANJINSKI%2C%20Everson&f=false>. Acesso em: 01 jul. 2015.

MARCONATTO, Arildo Luiz. David Hume (1711-1776). Só Filosofia. [s.l: s.n.], c2014. Disponível em: <http://www.filosofia.com.br/historia_show.php?id=81>. Acesso em: 09 jan. 2014.

MARQUEZI, Dagomir. Edward Norton Lorenz, o criador da teoria do caos: *23 maio 1917 + 16 abril 2008. Revista Época [Globo.com]. 05 maio 2008. Sociedade. Disponível em: <<http://revistaepoca.globo.com/Revista/Epoca/0,,EMI3471-15228,00-EDWARD+NORTON+LORENZ+O+CRIADOR+DA+TEORIA+DO+CAOS+MAIO+ABRIL.html>>. Acesso em: 16 nov. 2013.

MORO, C. J. Borrero. “La proyección del principio de capacidad económica en el marco de los tributos ambientales”. Revista española de Derecho financiero, n. 102, p. 229, abr./jun. 1999.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. Sanção tributária: limites quantitativos e qualitativos. Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, p. 378, 2006.

PALAO TABOADA, C. Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. Civitas: Revista Española de Derecho Financiero. n. 88, oct./dic. 1995. p. 629-642.

PALAO TABOADA, C. Nueva visita al principio de capacidad contributiva. Revista española de Derecho financiero, n. 124, oct. 2005, p. 771.

ROMERO GARCÍA, Felipe. El valor sistema tributário: acerca de su integración entre los principios de la imposición. Cádiz: Servicio de publicaciones de la Universidad de Cádiz, 2005, p. 186.

TORRES, Lobo Ricardo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. Revista de Direito Processual Geral. Rio de Janeiro, n.42, 1990, p.69-78.

WOLTERS, Kluwer España S.A (Editor). Código tributário: Ley general tributária y procedimientos. Valencia (España): Grefol, S.L., 2008.

REFERÊNCIAS ELETRÔNICAS

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Regimento Interno. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno>. Acesso em: 8 set. 2015.

BRASIL. Portal Brasil. Brasil é destaque internacional no combate à fome. [2013?]. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/cidadania-e-justica/2013/10/brasil-e-destaque-internacional-no-combate-a-fome>. Acesso em: 01 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmulas Vinculantes. Brasília: Secretaria de Documentação, [s.d.]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>. Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Glossário Jurídico. [Brasília: STF, 2015]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/glossario>. Acesso em: 09 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF: Imunidade de exportação realizada com empresa intermediária será analisada pelo STF. 20 set. 2013g. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=248858>. Acesso em: 23 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Notícias STF: CNA questiona medida provisória que reajustou taxas cartoriais no TO. 18 mar. 2014m. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=262734>. Acesso em: 19 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Sala de Notícias. [Brasília: STF, 2015?]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=248858>. Acesso em: 23 maio 2015.

BRASIL. Receita Federal. [Brasília: s.n., 2014a]. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoafisica/irpf/2013/declaracao/download-programas.htm>. Acesso em: 31 de dezembro de 2013.

CARTA de las Naciones Unidas. [Genebra: ONU, 1945]. Disponível em: <http://www.un.org/es/documents/charter/preamble.shtml>. Acesso em: 02 abr. 2014.

CONCEPTO de herencia yacente. AFIGE: Barcelona, [201-?. Campus Virtual de AFIGE: Visor de Documentos. Consulta Ref. 80699]. Disponível em: <http://aulavirtual.afige.es/webafige/informacion-sobre-herencia-yacente>. Acesso em: 01 set. 2015.

CRISTIANISMO ABERTO [blog]. A verdade sobre o dízimo que poucos conhecem. [16 maio 2012]. Disponível em: <<http://verdadeoculta.blogspot.com.br/2012/05/verdade-sobre-o-dizimo-que-poucos.html>>. Acesso em: 18 maio 2015.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE). Organizações sociais. Brasília: MARE, 1998. (Cadernos, 2). Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/documents/mare/cadernosmare/caderno02.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Contratos de gestão: contratualização do controle administrativo sobre a administração indireta e sobre as organizações sociais. [São Paulo: Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2014]. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista2/artigo9.htm>>. Acesso em: 26 nov. 2014.

ECONOMIA NET. Dicionário de economia. Disponível em: <http://economiabr.net/dicionario/economies_s.html>. Acesso em: 02 fev. 2014.

GARCIA TOMA. V. El tribunal constitucional, la interpretación constitucional y las sentencias manipulativas Interpretativas (normativas). Disponível em: https://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/anuario/an_2005_09.pdf . Acesso em: 10 set. 2015

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). Brasileiro trabalha cinco meses por ano para pagar impostos. [São Paulo: s.n., c2012]. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/103/Brasileiro-trabalha-cinco-meses-por-ano-para-pagar-impostos>>. Acesso em: 01 fev. 2014.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS. [São Paulo: s.n.], 18 dez. 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICS>>. Acesso em: 05 fev. 2015.

LIGA SOLIDÁRIA. Estatuto: Liga das Senhoras Católicas de São Paulo. [São Paulo: s.n.], 2010. Disponível em: <<http://www.ligasolidaria.org.br/wp-content/uploads/2014/03/EstatutoDigitalizado2011.pdf>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

LOPES, Jefferson. Desenvolvimento Sustentável. Ebah [Rede Social Acadêmica]. [s.l.: s.n., 2012]. Disponível em: <<http://www.ebah.com.br/content/ABAAAA0r0AH/desenvolvimento-sustentavel#>>. Acesso em: 10 set. 2014.

MICHAELIS Moderno Dicionário da Língua Portuguesa. [São Paulo: Melhoramentos, c2012]. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=capacidade>>. Acesso em: 14 ago. 2013.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Os tributos no Brasil: Relação Atualizada e Revisada em 16/09/2014. [Curitiba, s.n., s.d.]. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 01 out. 2014.

QUE DIA É HOJE. Proclamação da República. [s.l.: s.n., 201-?]. Disponível em: <<http://www.quediahoje.net/destaque-novembro.asp>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la lengua española. Disponível em: <<http://lema.rae.es/drae/?val=capacidade>>. Acesso em: 03 set. 2015.

RICHE, Flávio Elias. Friedrich Karl von Savigny e a Escola Histórica do Direito. [s.l.: s.n., 2009?]. Disponível em: <<http://www.oocities.org/flavioriche/Savigny.htm>>. Acesso em: 16 ago. 2013.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Cultura. Organização Social Amigos do Guri. [São Paulo: s.n.], 2014. Disponível em: <<http://www.projetoguri.org.br/quem-somos/>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

SERENDIPITIA. Disponível em: <<http://serendipitia.wordpress.com/2006/09/02/serendipitia>>. Acesso em: 30 abr. 2014.

EVENTOS / ANAIS

CONVENÇÃO AMERICANA DE DIREITOS HUMANOS (Pacto de São José da Costa Rica). In: CONFERÊNCIA ESPECIALIZADA INTERAMERICANA SOBRE DIREITOS HUMANOS, 22 nov. 1969. [Ratificada pelo Brasil em 25 set. 1992]. Disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/bibliotecavirtual/instrumentos/sanjose.htm>>. Acesso em: 13 março 2015.

FERREIRA Da CUNHA, Ary; QUINTAS SEARA, Alberto (Coord.). Tendencias generales y líneas de reforma del impuesto sobre sociedades en el marco de la Unión Europea y la OCDE: Especial referencia al caso español. In: CONGRESSO DE DIREITO FISCAL, 4., 2014. [Coruña]. Anais... [Coruña]: Universidade da Coruña; Vida económica, 2014.

LEGISLAÇÃO PERUANA

PERU. Constitución (1993). [Lima: s.n], 1993. Disponível em: <<http://www4.congreso.gob.pe/ntley/Imagenes/Constitu/Cons1993.pdf>>. Acesso em: 04 abr. 2014.

PERU. Sentencia del Tribunal Constitucional - EXP. NY 03700-2013-PA/TC. Lima, a los 28 días del mes de abril de 2014. Disponível em: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/03700-2013-AA.pdf>. Acesso em: 15 set. 2015.

LEGISLAÇÃO ITALIANA

ITALIA. Costituzione. [Roma: s.n.], 1947. Disponível em: <<http://wwwext.comune.fi.it/costituzione/spagnolo.pdf>>. Acesso em: 31 ago. 2015.

LEGISLAÇÃO MEXICANA

MÉXICO. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Actualización publicada en el Diálogo Oficial de la Federación el 05 de febrero de 1917. Disponível em: <<http://www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/consthist/pdf/1917.pdf>>. Acesso em: 30 junh. 2015.

LEGISLAÇÃO ESPANHOLA

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia T.C. 27/1981, de 20 de julio de 1981. [Madrid: s.n., 1981]. Disponível em: <<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/33711/sentencia-tc-27-1981-de-20-de-julio-ce-principios-constitucionales-capacidad-economica-igualda>>. Acesso em: 01 jul. 2015.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional de España. Sentencia STC 150/1990. Disponível em: <http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/es-ES/Resolucion/Show/SENTENCIA/1990/150>. Acesso em: 8 set. 2015.

ESPAÑA. Real Decreto de 24 de julio de 1889. Publica el Código Civil. [Madrid: s.n.], 1889. Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2015.

ESPAÑA. Constitucion. Constitución Española. Madrid: [s.n.], 1978. Disponível em: <http://www.lamoncloa.gob.es/documents/constitucion_es1.pdf>. Acesso em: 01 ago. 2014.

ESPAÑA. Ley 49/2002, de 23 de diciembre de 2002. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Boletín Oficial del Estado, n. 307, p. 45.229, 24 dic. 2002. Disponível em: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2002-25039>. Acesso em: 10 jun. 2015.

ESPAÑA. Ley 58, de 17 de diciembre de 2003. General Tributaria Española. Boletín Oficial del Estado, n. 302, 18 dic. 2003. Disponível em: <<http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>. Acesso em: 01 set. 2015.

LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

BRASIL. Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil: promulgada em 25 de março de 1824. Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I. [Rio de Janeiro: s.n.], 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 25 ago. 2013.

BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 16 de julho de 1934. [Rio de Janeiro, s.n.], 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 2 mar. 2014.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. [Rio de Janeiro: s.n.], 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em: 03 out. 2015.

BRASIL. Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. [Rio de Janeiro: s.n.], 1942. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm>. Acesso em: 28 ago. 2015.

BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil: promulgada em 18 de setembro de 1946. [Rio de Janeiro, s.n.], 1946a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 22 nov. 2013.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.179, de 15 de abril de 1946. Altera o Decreto-lei nº 300, de 24 de fevereiro de 1938, e dá outras providências. [Rio de Janeiro: s.n.], 1946b. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=9179&tipo_norma=DEL&data=19460415&link=s>. Acesso em: 22 nov. 2013.

BRASIL. Lei nº 1.164, de 24 de julho de 1950. Institui o Código Eleitoral. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1164.htm>. Acesso em: 14 set. 2015.

BRASIL. Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964. Dispõe sobre o condomínio em edificações e as incorporações imobiliárias. [Brasília, s.n.], 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4591.htm>. Acesso em: 10 fev. 2014.

BRASIL. Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965. Regula a ação popular. [Brasília, s.n.], 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4717.htm>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [Brasília, s.n.], 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 01 fev. 2014.

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. [Brasília: s.n.], 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 01 dez. 2014.

BRASIL. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1967b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200compilado.htm>. Acesso em: 31 out. 2014.

BRASIL. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Institui o Código de Processo Civil. [Brasília, s.n.], 1973. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5869.htm>. Acesso em: 6 nov. 2014.

BRASIL. Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985. Disciplina a ação civil pública de responsabilidade por danos causados ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico (VETADO) e dá

outras providências. [Brasília, s.n.], 1985. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7347orig.htm>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional e dá outras providências. [Brasília, s.n.], 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7492.htm>. Acesso em: 01 fev. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: promulgada em 5 de outubro de 1988. [Brasília, s.n.], 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01 fev. 2014.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 10 nov. 2013.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. [Brasília, s.n.], 1990a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1991a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso: 10 nov. 2013.

BRASIL. Lei nº 8.246, de 22 de outubro de 1991. Autoriza o Poder Executivo a instituir o Serviço Social Autônomo Associação das Pioneiras Sociais e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1991b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8246.htm>. Acesso em: 08 jan. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional e dá outras providências. [Brasília, s.n.], 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm>. Acesso em: 22 ago. 2015.

BRASIL. Lei nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993. Institui a Lei Orgânica Nacional do Ministério Público, dispõe sobre normas gerais para a organização do Ministério Público dos Estados e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1993a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8625.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1993b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8666compilado.htm>. Acesso em: 26 nov. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995. Dispõe sobre partidos políticos, regulamenta os arts. 17 e 14, § 3º, inciso V, da Constituição Federal. [Brasília: s.n.],

1995a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9096compilado.htm>. Acesso em: 14 set. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. [Brasília/DF, s.n.], 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9317.htm>. Acesso em: 8 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.507, de 12 de novembro de 1997. Regula o direito de acesso a informações e disciplina o rito processual do habeas data. [Brasília/DF, s.n.], 1997a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9507.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 1997b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L9532.htm>. Acesso em: 28 out. 2014.

BRASIL. Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais.... [Brasília: s.n.], 1998. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/leis/l9637.htm>>. Acesso em: 08 jan. 2015.

BRASIL. Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria.... [Brasília: s.n.], 1999a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm>. Acesso em: 09 jan. 2015.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. [Brasília/DF, s.n.], 2002a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 16 ago. 2013.

BRASIL. Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. Institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior... [Brasília: s.n.], 2005a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/L11096.htm>. Acesso em: 08 jan. 2015.

BRASIL. Lei nº 11.418, de 19 de dezembro de 2006. Acrescenta à Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil, dispositivos que regulamentam o § 3º do art. 102 da Constituição Federal. [Brasília: s.n.], 2006a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11418.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte... [Brasília: s.n.], 2006b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 02 jan. 2014.

BRASIL. Lei nº 11.804, de 05 de novembro de 2008. Disciplina o direito a alimentos gravídicos e a forma como ele será exercido e dá outras providências. [Brasília: s.n.],

2008a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11804.htm>. Acesso: 12 fev. 2014.

BRASIL. Lei nº 12.016, de 07 de agosto de 2009. Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. [Brasília: s.n.], 2009a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acesso em: 12 fev. 2014.

BRASIL. Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009. Dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social... [Brasília: s.n.], 2009b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12101.htm>. Acesso em: 16 nov. 2014.

BRASIL. Lei nº 12.376, de 30 de dezembro de 2010. Altera a ementa do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. [Brasília: s.n.], 2010a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12376.htm>. Acesso em: : 28 ago. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. [Brasília, s.n.], 2011a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>. Acesso em: 05 fev. 2015.

BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica... [Brasília, s.n.], 2011a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm#art127. Acesso em: 6 nov. 2014.

BRASIL. Decreto nº 7.725, de 21 de maio de 2012. Altera as Notas Complementares NC (87-2), NC (87-4), NC (87-5) e NC (87-7) da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, e dispõe sobre a devolução ficta dos produtos nelas referidos. [Brasília: s.n.], 2012a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Decreto/D7725.htm>. Acesso: 23 dez. 2013.

BRASIL. Lei nº 12.873, de 24 de outubro de 2013. Autoriza a Companhia Nacional de Abastecimento a utilizar o Regime Diferenciado de Contratações Públicas – RDC... [Brasília: s.n.], 2013a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12873.htm>. Acesso: 10 nov. 2013.

BRASIL. Decreto nº 8.116, de 30 de setembro de 2013. Altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. [Brasília: s.n.], 2013b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Decreto/D8116.htm>. Acesso em: 23 dez. 2013.

BRASIL. Decreto nº 7.921, de 15 de fevereiro de 2013. Regulamenta a aplicação do Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações. [Brasília: s.n.], 2013c. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br /CCIVIL_03/_Ato2011-2014/2013/Decreto/D7921.htm>. Acesso em: 15 abr. 2014.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. [Brasília, s.n.], 2015a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 17 mar. 2015.

JURISPRIDÊNCIA ESPANHOLA – TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia T.C. 27/1981, de 20 de julio de 1981. [Madrid: s.n., 1981]. Disponível em: <<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/33711/sentencia-tc-27-1981-de-20-de-julio-ce-principios-constitucionales-capacidad-economica-igualda>>. Acesso em: 02 jul. 2015.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 3/1983, de 25 de enero de 1983. Boletín Oficial del Estado, n. 41, 17 feb.1983. Suplemento del Tribunal Constitucional. Disponível em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1996-18656>. Acesso em: 18 fev. 2014.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia STC 98/1985, de 29 de julio de 1985. [Madrid: s.n.] 14 ago. 1985. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17104>>. Acesso em: 02 set. 2015.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 19/1987, de 17 de febrero de 1987a. Disponível em: <<http://online.lexnova.es/servicesLXOL/visordoc?signatura=5B0224548DC1F81CC5CA41974EED3B5D>>. Acesso em: 21 nov. 2013.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 37/1987, de 26 de marzo de 1987. Boletín Oficial del Estado, n. 89, p. 6-22, 14 abr. 1987b. Disponível em: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1987-9279>. Acesso em: 8 jan. 2014.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia STC 209/1988, de 10 de noviembre de 1988. [Madrid: s.n.], 12 dez. 1988. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=17776>>. Acesso em: 14 out. 2013.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 45/1989, de 20 de febrero de 1989. Boletín Oficial del Estado, n. 52, p. 44-56, 2 mar. 1989. Disponível em: <<https://www.boe.es/boe/dias/1989/03/02/pdfs/T00044-00056.pdf>>. Acesso em: 04 set. 2015.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia STC 76/1990, de 26 de abril de 1990. [Madrid: s.n.], 30 maio 1990a. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucion>>

al.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=18127>. Acesso em: 02 set. 2015.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 150/1990, de 4 de octubre de 1990. Boletín Oficial del Estado, n. 266, 6 nov. 1990b. Disponível em: <<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca-ES/Resolucion/List>>. Acesso em: 11 nov. 2013.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 54/1993, de 15 de febrero de 1993. Boletín Oficial del Estado, n. 69, p. 6, 2 mar. 1993a. Suplemento del Tribunal Constitucional. Disponível em: <http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1993-7641>. Acesso em: 11 nov. 2013.

ESPAÑA. Sentencia TC 186/1993, de 7 de junio. [Madrid: s.n.], 1993b. Disponível em: <<http://portaljuridico.lexnova.es/jurisprudencia/JURIDICO/34059/sentencia-tc-186-1993-de-7-de-junio-lgt-impuesto-de-dehesas-impuesto-sobre-el-patrimonio-no-du>>. Acesso em: 8 jan. 2014.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sala Primera. Sentencia STC 117/1998, de 2 de junio de 1998. [Madrid: s.n.], 03 jul. 1998a. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=20245>>. Acesso em: 02 set. 2015.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 55/1998, de 16 de marzo de 1998. Boletín Oficial del Estado, n. 96, p. 10, 22 abr. 1998b. Suplemento del Tribunal Constitucional. Disponível em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1998-9464>. Acesso em: 14 out. 2013.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 14/1998, de 22 de enero de 1998. Boletín Oficial del Estado, n. 47, p. 21-40, 24 feb. 1998c. Disponível em: <https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-T-1998-4185>. Acesso em: 9 jan. 2014.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 46/2000, de 17 de febrero de 2000. Boletín Oficial del Estado, n. 66, p. 60-65, 17 mar. 2000a. Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-2000-5101>>. Acesso em: 15 dez. 2013.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia STC 104/2000, de 13 de abril de 2000. Boletín Oficial del Estado, n. 119, 18 maio 2000b. Disponível em: <<http://hj.tribunalconstitucional.es/HJ/ca-ES/Resolucion/Show/Sentencia/2000/104>>. Acesso: 24 mar. 2014.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentencia T.C. 007/2010, de 27 de abril de 2010. [Madrid: s.n., 2010]. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=16095>>. Acesso em: 31 ago. 2015.

JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. Imunidade recíproca. IPTU. Sociedade de economia mista. No agravo de instrumento – ARE 861545 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 07 abr. 2015. Publicado em: 24 abr. 2015. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+tribut%E1ria+reciproca%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q59umsh>. Acesso em: 01 nov. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 125003 / RJ – Rio de Janeiro. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 15 set. 2015. Publicado em: 28 set. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Crime+contra+a+ordem+tribut%E1ria+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p3afoem>>. Acesso em: 30 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Decl. no recurso extraordinário - RE 826407 ED / RS - Rio Grande do Sul. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 21 out. 2014. Publicado em: 12 nov. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28PRINC%CDPIO+DA+LEGALIDADE+TRIBUT%C1RIA%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/okkqwe>>. Acesso em: 29 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No recurso extraordinário RE 733656 AgR / PR - Paraná . Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 24 jun. 2014. PUBLIC. 15 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28proibi%E7%E3o+constitucional+do+confisco+em+mat%E9ria+tribut%E1ria%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oorlu83>>. Acesso em: 27 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No agravo de instrumento. Órgão Julgador: Primeira Turma. Débito tributário. Possibilidade. Multa moratória. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 04 ago. 2015. Publicado em: 26 ago. 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28+%28RCL%29+8459+%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/kc7gkjs>. Acesso em: 17 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Órgão Julgador: Primeira Turma. AG.REG. No recurso extraordinário com agravo – ARE 776273 AgR / DF – Distrito Federal. Direito tributário. Multa confiscatória. Relator: Min. Edson Fachin. Julgamento: 15/09/2015. PUBLIC. 30-09-2015 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28confisco%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lw7uvls>>. Acesso em: 17 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão. Recurso extraordinário com agravo ARE 664335 / SC – Santa Catarina. Direito constitucional previdenciário. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. LUIZ FUX. Julgamento em: 04 dez. 2014. Publicado em: 12 fev. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+105437+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l7z734x>>. Acesso em: 08 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 648622 AgR / DF – Distrito Federal. Intervenção do estado no domínio econômico. Órgão Julgador: primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 20 nov. 2012. Publicado em:

22 fev. 2013. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%E Dpios+s%E3o+pilares+do+estado%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pv2vrto>>. Acesso em: 07 out. 2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 597165 AgR / DF – Distrito Federal. Tributário. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 17 out. 2014. Publicado em: 19 fev. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ordem+e con%F4mica+brasileira%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/os2vdng>>. Acesso em: 07 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo - ARE 787564 AgR / SC - Santa Catarina. Relator: Min. Roberto Barroso. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento em: 09 dez.. 2014. Publicado em: 05 fev. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%E Dpios+constitucionais+tribut%E1rios+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q6u2jou>>. Acesso em: 03 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 33340 / DF – Distrito Federal. Direito Administrativo. Controle legislativo financeiro. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento: 26/05/2015. PUBLIC. 03 ago.de 2015. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28o+tributo+%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ncexwj5>. Acesso em: 25 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AG.REG. No Recurso extraordinário com agravo - ARE 861545 AgR / RJ - Rio de Janeiro. Imunidade recíproca. IPTU. Agravante: Município de Angra dos Reis. Agravado: Companhia Docas do Rio de Janeiro. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 07 abril de 2015. PUBLIC 24 abril 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+rec%EDproca+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o3ml3hk>>. Acesso em: 25 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. No recurso extraordinário com agravo ARE 848401 AgR / GO – Goiás. Relator: Min. Dias Toffoli. Órgão Julgador: Segunda Turma. Julgamento em: 14 abril. 2015. Publicado em: 25 maio. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=192&dataPublicacaoDj=02/10/2014&incidente=4301106&codCapitulo=5&numMateria=141&codMateria=2>>. Acesso em: 23 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 107362 / PR – Paraná. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgamento em: 10 fev. 2015. Publicado em: 05 set. 2014m. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Crime+contra+a+ordem+tribut%E1ria+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p3afoem>>. Acesso em: 11 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag.Reg. no Agravo de Instrumento AI 360461 AGR / MG – Minas Gerais. Relator: Min. Celso de Mello. Órgão julgador: Segunda Turma. Julgamento: 06/12/2005. PUBLIC 28mar. 2008. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%2DAgR+360461+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o5cgxg8>. Acesso em: 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão geral no recurso extraordinário re 789218 RG / MG - Minas Gerais. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 17 abr. 2014. PUBLIC. 01-08-2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Recurso+Extraordin%28rio+%28RE%29+789218%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/pkm9y9r>>. Acesso em: 10 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 460158 AgR / SC – Santa Catarina. Imunidade das Receitas. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 06/03/2012 Publicado em: 28 mar. 2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Contribui%28E7%28o+Provis%28F3ria+sobre+Movimenta%28E7%28o+Financeira%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p7acd4a>>. Acesso em: 02 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 4033 / DF – Distrito Federal. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento: 15 set. 2010. Publicado em: 07 fev. 2011b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+4033+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ph8zwy>>. Acesso em: 02 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário RE 591033 / SP – São Paulo. Tributário. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Ellen Gracie. Julgamento: 17/11/2010. Publicado: 25-02-2011 Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+591033+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pnls574>>. Acesso em: : 01 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Rcl 5639 / MT – Mato Grosso. Órgão julgador: Primeira Turma. Reclamante: Estado de Mato Grosso. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 30 set. 2014. Publicado em: 14 nov. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28exa%28E7%28o+tribut%28E1ria+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o8b6pjk>>. Acesso em: 26 set. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento AI 727872 AgR / RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 28 abr. 2015. Publicado em: 18 jun. 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%28E>

Dpio+do+n%E3o%2Dconfisco%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/powxl38>. Acesso em: 26 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso extraordinário RE 591033 / SP – São Paulo. Recorrente: Município de Votorantim. Relator: Min. Ellen Gracie. Julgamento em: 17 nov. 2010. Publicado em: 25 fev. 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28princ%E Dpios+constitucionais+tribut%E1rios%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com /pjcvs06>>. Acesso em: 23 ago. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no recurso extraordinário com agravo – ARE 814674 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento em: 05 ago. 2014. Publicado em: 20 ago. 2014a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+81 4674+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/njyrt4n>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus – HC 122755 / PE – Pernambuco. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento em: 19 ago. 2014. Publicado em: 04 set. 2014a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+122 755+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pqumlv3>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 4276 / MT – Mato Grosso. Requerente: Governador do estado de Mato Grosso. Relator: Min. Luiz Fux. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 20 ago. 2014. Publicado em: 18 set. 2014a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+427 6%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/psbrmgt>>. Acesso em: 30 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 279 [13 dez. 1963]. Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário. [Brasília: s.n., 1963]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=279. Nume.NãoS.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 102141 / RJ – Rio de Janeiro. Relator: Min. Carlos Madeira. Julgamento em: 18 out. 1985. Publicado em: 29 nov. 1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidades+tribut%E1rias+%29&pagina=2&base=base Acordaos&url=http://tinyurl.com/k5jcmue>>. Acesso em: 16 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 712 MC / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 07 out. 1992. Publicado em: 19 fev. 1993. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%2D MC+712%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kkdeypt>>. Acesso em: 20 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 182314 / SP – São Paulo. Recorrente: União Federal. Recorrida: Moto Honda da Amazônia Ltda. Relator: Min. Francisco Rezek. Julgamento: 21 fev. 1995. Publicado em: 18 ago. 1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+182314+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qfroc7>>. Acesso em: 05 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 154027 / SP – São Paulo. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento em: 25 nov. 1997. [Publicado em: 1997]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+154027+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kl85ucs>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 236881 / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: Ottmar Lenz e outros. Recorrido: União Federal. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgamento em: 05 fev. 2002. Publicado em: 26 abr. 2002a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1643+%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o9t4x4m>>. Acesso em: 06 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2010 MC / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Celso de Mello. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Julgamento em: 30 set. 1999. Publicado em: 12 abr. 2002b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28veda%E7%E3o+da+utiliza%E7%E3o+do+tributo+%E0+exa%E7%E3o+confiscat%F3ria%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/obm58b5>>. Acesso em: 27 março. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1643 / UF – União Federal. Requerente: Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL. Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Min. Maurício Corrêa. Julgamento em: 05 dez. 2002. Publicado em: 14 mar. 2003a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1643%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mkm5qdg>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 656 [29 set. 2003]. [Brasília: s.n., 2003b]. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0656.htm>. Acesso em: 5 de dez. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 668 [24 set. 2003]. [Brasília: s.n., 2003c]. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0668.htm>. Acesso em: 5 de dez. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 369252 AgR / PR – Paraná. Agravante: Banestado S.A. Reflorestadora. Agravado: Anete Mair Medeiros de Pontes Vieira. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgamento em: 17 maio 2005. Publicado em: 17 jun. 2005a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAgR+369252%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lncspnm>>. Acesso em: 30 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 346084 / PR – Paraná. Voto do Ministro Celso de Mello. 18 maio 2005b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re-346084.pdf>>. Acesso em: 05 dez. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3105 / DF – Distrito Federal. Requerente: Associação Nacional dos Membros do Ministério Público – CONAMP. Requerido: Congresso Nacional. Relator: Min. Ellen Gracie. Relator para Acórdão: Min. César Peluso. Julgamento em: 18 ago. 2004. Publicado em: 18 fev. 2005c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22ADI+3105%22%2C+%29&pagina=7&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o6yxfc2>>. Acesso em: 05 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 366.084-6 Paraná. Voto do Ministro Celso de Mello. [Brasília: s.n.], 18 maio 2005d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/imprensa/pdf/re-346084.pdf>>. Acesso em: 05 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 3305 / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 13 set. 2006. Publicado em: 24 nov. 2006a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+3305+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mbukh7h>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança MS 26129 / DF – Distrito Federal. Impetrante: José Veras de Siqueira e Outros (A/S). Impetrado: Presidente da República. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em : 14 jul. 2007. Publicado em: 24 ago. 2007a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28saisine%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pnjggdm>>. Acesso em: 19 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3260 / RN – Rio Grande do Norte. Requerente: Procurador Peral da República. Requerido: Governador do Estado do Rio Grande do Norte; Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Norte. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento: 29 mar. 2007. Publicado em: 29 jun. 2007b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+%2D+3260%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nbabzjx>>. Acesso em: 05 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 486301 AgR / MG – Minas Gerais. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento em: 13 dez. 2006. Publicado em: 16 fev. 2007c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22progressividade+da+al%EDquot+a+do+IPTU%22%29&pagina=1&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/m7dm2s4>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 229096 / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: Centrel Riograndense de Agroinsumos LTDA. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ilmar Galvão. Julgamento em: 16 ago. 2007. Publicado em: 11 abr. 2008a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+229096+direito+internacional+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pqy8ueu>>. Acesso em: 09 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 360461 AgR/ MG – Minas Gerais. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 06 dez. 2005. Publicado em: 28 mar. 2008b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%2DAgR+360461%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/avkao8k>>. Acesso em: 10 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Arquição de Descumprimento de Preceito Fundamental ADPF 130 MC / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Carlos Britto. Julgamento em: 27 fev. 2008. Publicado em: 07 nov. 2008c. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADPF+130+MC+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pm2g3l3>. Acesso em: 29 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 2649 / DF – Distrito Federal. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgamento em: 08 maio 2008. Publicado em: 17 out. 2008d. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+2649%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bo4wgxm>. Acesso em: 29 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 8. São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário. [Brasília: Diário Oficial da União, 2008e]. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=8.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 18 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 93050 / RJ – Rio de Janeiro. Relator: Min. Celso de Mello. Fiscalização Tributária. Julgamento em: 10 jun. 2008. Publicado em: 01 ago. 2008f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Minist%E9rio+P%FABlico+quer+tributa%E7%E3o+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ns6uqto>>. Acesso em: 25 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança 26690 / DF – Distrito Federal: Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 03 set. 2008. Publicado em: 19 dez. 2008g. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22justi%E7a+social%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kukwq5n>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 578562 / BA – Bahia. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 21 maio 2008. Publicado em: 12 set. 2008h. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+tribut%E1ria+aos+templos+de+qualquer+culto+religioso+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/logaamj>>. Acesso em: 22 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 505908 AgR/MG – Minas Gerais. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em: 30 jun. 2009. Publicado em: 14 ago. 2009a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%2DAgR+505908+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p34nh2z>>. Acesso em: 01 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 389849 AgR / SC. – Santa Catarina. AG.REG. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 19 maio 2009. Publicado em: 12 jul. 2009b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+389849+AgR+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/oku5t7f>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3510 / DF – Distrito Federal. Requerente: Procurador Geral da República. Requerido: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 06 dez. 2005. Publicado em: 28 maio 2010a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Direito+%E0+vida+do+nascituro%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mvekkhu>>. Acesso em: 15 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 448432 AgR / CE – Ceará. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Julgamento em: 20 abr. 2010. Publicado em: 28 maio 2010b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAgR+448432%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kzbjkzx>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 591033 / SP – São Paulo. Tributário. Processo Civil. Recorrente: Município de Votorantim. Requerido: Edson Douglas Barbosa. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgamento em: 17 nov. 2010. Publicado em: 25 fev. 2011a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+591033+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mecv8x5>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 388312 MG – Minas Gerais. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 01 ago. 2011. Publicado em: 11 out. 2011c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+388312+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k5fmmmx>>. Acesso em: 26 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação 11243 / República Italiana. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 08 jun. 2011. Publicado em: 05 out. 2011d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Rcl+11243+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ogokahn>>. Acesso em: 04 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário RE 632315 AgR / PE – Pernambuco. Agravante: Município de Recife. Agravado: Colégio Santa Maria. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 14 ago. 2012. Publicado em: 14 set. 2012a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+632315+PE%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/otrcxvv>>. Acesso em: 24 set. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário RE 627280 RG / RJ – Rio de Janeiro. Recorrente: Carreteiro Alimentos LTDA. Recorrido: União. Relator: Joaquim Barbosa. Julgamento em: 17 nov. 2011. Publicado em: 23 fev. 2012b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/>>

jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+1643+%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o9t4x4m>. Acesso em: 01 jun. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 478668 AgR / RS – Rio Grande do Sul. Agravante: CEDEMAX Comércio e Representação LTDA. (atual denominação de Casa do Desenho Representação e Comércio LTDA.). Agravado: União. Relator: Marco Aurélio. Julgamento em: 11 set 2012. Publicado em: 25 set. 2012c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28COFINS+e+CS+LL%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/no8prd4>>. Acesso em: 07 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento AI 764794 AgR / SP – São Paulo. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 20 nov. 2012. Publicado em: 19 dez. 2012d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI+764794+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nkjm72v>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 500121 AgR / MG – Minas Gerais. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 20 mar. 2012. Publicado em: 02 abr. 2012e. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22Princípio+da+solidariedade%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pgaqbqa>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 632315 AgR/PE – ernambuco. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 14 ago. 2012. Publicado em: 14 set. 2012f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarjurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAgR+632315+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mzkzq5f>>. Acesso em: 02 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 562351/RS – Rio Grande do Sul. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 04 set. 2012. Publicado em: 14 dez. 2012g. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+tribut%28ria+aos+templos+de+qualquer+culto+religioso+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/logaamj>>. Acesso em: 22 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 696263 AgR / MG – Minas Gerais. Cômputo de serviço regido sob a CLT com o de serviço público. férias-prêmio. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 18 dez. 2012. Publicado em: 19 fev. 2013a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+696263+AgR+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/k6gzhon>. Acesso em: 28 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento AI 847845 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Ação civil pública. Gratuidade de transporte para pessoas com deficiência mental. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 11 dez. 2012. Publicado em: 08 fev. 2013b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/>

jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Al+847845+AgR++%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/jw7sh2j. Acesso em: 28 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus HC 113007 / ES – Espírito Santo. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Relator para Acórdão: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 04 dez. 2012. Publicado em: 21 mar 2013c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+113007%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lzzsp5y>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão. Habeas Corpus HC 105437 / SP – São Paulo. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 30 out. 2012. Publicado em: 21 mar. 2013d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+105437+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l7z734x>>. Acesso em: 28 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 723651 RG / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: Luiz Geraldo Bertolini Filho. Recorrido: União. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 11 abr. 2013. Publicado em: 29 maio 2013e. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Recurso+Extraordin%2E1rio+723651%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/oo9d6jt>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Ação Penal 470 Minas Gerais. 18 set. 2013f. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/AP_470__EMBARGOS_INFRINGENTES.pdf>. Acesso em 19 set. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 4430 / DF – Distrito Federal. Requerente: Partido Humanista da Solidariedade – PHS. Intimado: Presidente da República; Congresso Nacional. Relator: Dias Toffoli. Julgamento em: 29 jun. 2012. Publicado em: 19 set. 2013h. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI+4430%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/azesjnt>>. Acesso em: 23 nov. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 398023 AgR / RJ – Rio de Janeiro. Agravante: Centro de Atividades Educacionais Bia Rizzo LTDA. Agravado: União. Relator: Min. Teori Zavascki. Julgamento em: 18 jun. 2013. Publicado em: 01 ago. 2013i. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%2DAGR+398023%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kft2avh>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 562045 / RS – Rio Grande do Sul. Voto-vista do Ministro Marco Aurélio. Julgamento em: 06 fev. 2013. Publicado em: 27 nov. 2013j. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE562045MeritoVotoVista.pdf>>. Acesso em 05 dez. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 767332 RG/MG – Minas Gerais. Requerente: Município de Belo Horizonte. Requerido: União Brasileira de

Educação e Ensino – UBEE. Relator: Min. Gilmar Mendes. Imunidade tributária. Julgamento em: 31 out. 2013. Publicado em: 31 nov. 2013k. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+767332+%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/oko93jp>>. Acesso em: 25 fev. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 691852 AgR / RS – Rio Grande do Sul. Agravante: Mariza Chagas. Agravado: União. Relatora: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 05 nov. 2013. Publicado em: 21 nov. 2013l. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22princ%EDpio+da+igualdade%22%2C+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nly99y8>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 648622 AgR / DF – Distrito Federal. Agravante: União. Agravado: Companhia Açucareira Paraíso. Relator: Min. Luiz Fux. Intervenção do estado no domínio econômico. Julgamento em: 20 nov. 2012. Publicado em: 22 fev. 2013m. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22justi%E7a+social%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kukwq5n>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3330 / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 10 jun. 2008. Publicado em: 22 mar. 2013n. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22justi%E7a+social%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kukwq5n>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Recurso Extraordinário 643686 RG / BA – Bahia. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 16 set. 2013. Publicado em: 06 maio 2013o. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28capacidade+contributva+tribut%E1ria%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/k84txzd>>. Acesso em: 11 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo 639632 AgR / MS. – Mato Grosso do Sul. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 22 out. 2013. Publicado em: 25 nov. 2013p. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28A+progressividade+do+IPTU%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o2c8tyg>>. Acesso em: 16 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo 763527 AgR / SC – Santa Catarina. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 27 ago. 2013. Publicado em: 03 out. 2013q. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE+763527+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nbnzf7j>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Emb. Div. no segundo Ag. Reg. no Agravo de Instrumento 830.300 AgR-segundo / SC – Santa Catarina. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF, 2013r. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28830300%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o23wmdq>>. Acesso em: 31 mar. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 754554 AgR / GO – Goiás. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em: 22 out. 2013. Publicado em: 28 nov. 2013s. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+754554+GO+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pperyvy>>. Acesso em: 2 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo 654680 AgR/DF – Distrito Federal. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 29 out. 2013. Publicado em: 18 nov. 2013t. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28A+multa+fixada+dentro+dos+limites+legais+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qacnw96>>. Acesso em: 14 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo ARE 694453 AgR / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 25 jun. 2013. Publicado em: 12 ago. 2013u. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Imunidade+tributaria+da+igreja+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pljdsd3>>. Acesso em: 9 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 636941 / RS – Rio Grande do Sul. Recorrente: União. Recorrido: Associação Pró-Ensino em Santa Cruz do Sul (APESC). Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 13 fev. 2014. Publicado em: 04 abr. 2014a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28limites+ao+poder+de+tributar+do+Estado+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/opjbct2>>. Acesso em: 03 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário de Instrumento RE 580642 AgR / PR – Paraná. Agravante: Brasil Telecom S/A. Agravado: Município de Paçandu. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 09 set. 2014. Publicado em: 02 out. 2014b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=192&dataPublicacaoDj=02/10/2014&incidente=4301106&codCapitulo=5&numMateria=141&codMateria=2>>. Acesso em: 05 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo ARE 844249 / MG – Minas Gerais. Recorrente: Celso Penna Fernández Junior. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relatora: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 20 out. 2014. Publicado em: 28 out. 2014c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28844249%2E%2E+OU+844249%2EDMS%2E%29%28%28ROSA+WEBER%29%2ENORL%2E+OU+%28ROSA+WEBER%29%2ENPRO%2E+OU+%28ROSA+WEBER%29%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/q4vwuv4>>. Acesso em: 18 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário RE 818572 AgR / CE – Ceará. Agravante: Estado do Ceará. Agravado: Luzanira da Silva Lopes. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 02 set. 2014. Publicado em: 05 nov. 2014d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listar>>

Jurisprudencia.asp?s1=%28entes+da+federa%E7%E3o%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lpts2a>. Acesso em: 18 dez. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 122310 / PR – Paraná. Crime contra a ordem tributária. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 10 jun. 2014. Publicado em: 01 jul. 2014e. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28fraude+fiscal%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lepgj9u>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Extradição 1195 / República da Finlândia. Relator: Min. Ayres Britto. Julgamento em: 12 maio 2011. Publicado em: 01 jul. 2014f. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28fraude+fiscal%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lepgj9u>>. Acesso em: 15 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 760783 AgR / SP – São Paulo. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 25 fev. 2014. Publicado em: 19 mar. 2014g. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%22PRINC%CDPIO+DO+N%C3O+CONFISCO%22%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mzslqql>>. Acesso em: 17 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reclamação Rcl 18459 / MS – Mato Grosso do Sul. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 08 out. 2014. Publicado em: 13 out. 2014h. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%28+%28RCL%29+18459+%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/kc7gkjs>>. Acesso em: 19 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 789218. Relator: Min. Dias Toffoli. Brasília/DF: [s.n], 2014i. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=789218&classe=RE&origem=AP&recorso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 29 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento 838302 AgR / MG – Minas Gerais. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 25 fev. 2014. Publicado em: 31 mar. 2014j. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Multas+fiscal%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/nmxjndo>>. Acesso em: 14 abr. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento AI 768891 AgR / DF – Distrito Federal. Relator: Min. Rosa Weber. Julgamento em: 03 jun. 2014. Publicado em: 23 jun. 2014k. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28768891%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/q36hmb9>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ord. em Mandado de Segurança 28208 / DF. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 25 fev. 2014. Publicado em: 20 mar. 2014l. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2828208%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mby46ge>>. Acesso em: 03 jan. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 121125 / PR – Paraná. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: 10 jun. 2014. Publicado em: 05 set. 2014m. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Ordem+tribut%E1ria%2A%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pv mc43p>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 122755 / PE – Pernambuco. Relator: Min. Luiz Fux. Julgamento em: 19 ago. 2014. Publicado em: 04 set. 2014n. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25260136/habeas-corpus-hc-122755-pe-stf>>. Acesso em: 27 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo ARE 763000 AgR / ES – Espírito Santo. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 19 ago.2014. Publicado em: 30 set. 2014o. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP& docID=6826991>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo ARE 698377 AgR-segundo / SP – São Paulo. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em: 12 ago. 2014. Publicado em: 22 ago. 2014p. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28Imunidade+de+livros%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ptfka9e>>. Acesso em: 20 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 627051 / PE – Pernambuco. Recorrente: Empresa de Correios e Telégrafos (ECT). Recorrido: Estado de Pernambuco. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 12 nov. 2014. Publicado em: 11 fev. 2015a. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=279645>>. Acesso em: 13 nov. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 635688 / RS – Rio Grande do Sul. Tributário. Recorrente: Santa Lúcia S./A. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgamento em: [s.d.]. Publicado [Despacho] em: 10 mar. 2015b. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=277675>>. Acesso em: 20 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário RE 595838 / SP – São Paulo. Recorrente: ETEL Estudos Técnicos LTDA. Recorrido: União. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento: 23 abr. 2014. Publicado em: 25 fev. 2015c. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=265318>>. Acesso em: 02 maio 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Civil Originária 879 / PB – Paraíba. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgamento em: 26 nov. 2014. Publicado em: 10 fev. 2015d. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28imunidade+rec%EDproca+%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/o3ml3hk>>. Acesso em: 6 abr. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 77978 / SP – São Paulo. Relator: Min. Oswaldo Trigueiro. Julgamento em: 16 maio 1974. Publicado em: 08 ago. 1974. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+77978%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p3kp6wz>>. Acesso em: 10 set. 2015.

JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1177372 – RJ (2010/0016191-3). Recurso Especial. Ação de Idenização por Danos Morais. Reconhecimento de Firma mediante assinatura falsificada. Recorrente: décimo-quarto ofício de notas. Recorrido: Maria Alcina de Jesus Trindade Coelho. Relator: Min. Sidnei Beneti. Relator para Acórdão: Min. Paulo de Tarso Sanseverino. Brasília: STJ, 28 jun. 2011a. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=16324962&sReg=201000161913&sData=20120201&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 26 set. 2013.

JURISPRUDÊNCIA BRASILEIRA – OUTROS TRIBUNAIS

Tribunal Superior Eleitoral. Evolução do eleitorado. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/eleitor/estatisticas-de-eleitorado/evolucao-do-eleitorado>. Acesso em: 15 dez. 2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Ação direta de inconstitucionalidade ADI 134 RJ 2008.007.00134 – inteiro teor. Relatora: Des. Leticia Sardas. Rio de Janeiro. Publicado em: 12 maio 2009. Disponível em: <<http://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/4213050/direta-de-inconstitucionalidade-adi-134-rj-200800700134/inteiro-teor-14922973>>. Acesso em: 21 mar. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação em Mandado de Segurança 31529 SP 1999.61.00.031529-9. Relator: Juiz convocado Silva Neto. Julgado em: 31 ago. 2010a. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15986115/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-31529-sp-19996100031529-9>>. Acesso em: 30 dez. 2013.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 9ª Região. Processo nº 1864200993900 PR 1864-2009-93-9-0-0 realizado. Relator: Ubirajara Carlos Mendes. Publicado em: 01 jul. 2011a. Disponível em: <<http://trt-9.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19947895/1864200993900-pr-1864-2009-93-9-0-0-trt-9>>. Acesso em: 23 nov. 2014.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Criminal ACR 10099. Processo: ACR 201150010041065. Relator: Desembargador Federal Messod Azulay Neto. Publicado em: 06 jun. 2013a. Disponível em: <<http://www.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em: 23 nov. 2013.

