

Maurício Barros

**A efetivação dos direitos sociais
por medidas fiscais e financeiras – instrumentos para a
superação do subdesenvolvimento**

Tese apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a orientação do Professor Doutor José Maria Arruda de Andrade.

Universidade de São Paulo

São Paulo, janeiro de 2013

À Helena, em sua chegada,
e à Dona Ada, em sua partida.

À memória do Dr. Celso Galvão.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José Maria Arruda de Andrade (Orientador) _____

Prof.(a) _____

Prof.(a) _____

Prof.(a) _____

Prof.(a) _____

São Paulo, ____ de _____ de 2013.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço à minha esposa Maria Soledad Cerino (Sol), pela linda história construída ao longo de todos esses anos e pela enorme paciência com as minhas constantes ausências no decorrer da elaboração deste trabalho. Que a chegada de nossa Helena traga ainda mais amor ao nosso lar.

Agradeço ainda a todos os meus familiares, em especial aos meus dedicados pais, Luiz Antônio e Marcia; meu genial irmão Guilherme; a todos os meus tios, especialmente Fernando, Tina e Lene, sempre tão gentis, presentes e hospitaleiros; e aos meus primos (sanguíneos e quase isso).

Un especial agradecimiento a la familia Cerino, que es siempre tan amable conmigo y con mi familia.

Não poderia deixar de mencionar também os meus amigos, pelos momentos de descontração no meio do curso, especialmente o meu grande amigo, notável jurista e brilhante interlocutor Marcelo de Azevedo Granato, que há tantos anos me enriquece com sua inteligência e cuja leitura deste texto foi fundamental.

No campo acadêmico, o primeiro agradecimento deve ser endereçado ao Professor José Maria, pela abertura das portas do doutorado na Universidade de São Paulo, e pelo convívio diário que me engrandece tanto profissional quanto academicamente.

Um muito obrigado também aos Professores Gilberto Bercovici e Fernando Facury Scaff, que com muita propriedade e objetividade avaliaram o esboço deste trabalho no exame de qualificação, e cujas certas observações foram muito proveitosas para o aprimoramento da tese.

Um agradecimento especial ao Professor Heleno Taveira Tôrres, estudioso incansável de nosso sistema constitucional tributário, pelo estímulo e apoio incessantes ao longo de todo o meu desenvolvimento acadêmico.

Agradecimentos relevantes devo dirigir também aos Professores José Mauricio Conti, Paulo Ayres Barreto, Paulo de Barros Carvalho, Fabiana Del Padre Tomé, Calixto Salomão Filho e Carlos Portugal Gouveia, pelas lições brindadas ao longo dos créditos do doutorado.

Agradeço ainda aos meus ilustres colegas, pelas calorosas discussões e valiosas lições: Diego Bomfim, Daniel Gelcer, Mônica Vasconcellos, Salvador Brandão Jr., Leonardo Aguirra de Andrade, Basile Christopoulos, Marcelo Vicentini, Paulo Tedesco, Vanessa Dexheimer, Andressa Torquato, Bruno Nagata, Flavio Tudisco e Eurípedes Gomes Faim Filho.

Por fim, mas não menos importante, agradeço aos meus companheiros de trabalho de Gaia, Silva, Gaede & Associados, nas figuras de Fernando Gaia, Enio Zaha, Alexandre Tróia e Sérgio Saia, pelo gentil acolhimento e pelas lições diárias de direito tributário, profissionalismo e prazer no exercício da profissão. Ao Tróia agradeço também pelo importante apoio na reta final deste trabalho, sem o qual ele não teria sido concluído.

RESUMO

A tese tem a intenção de promover um estudo sobre a efetivação do “mínimo existencial” pelas normas que regulam a atividade financeira do Estado, mediante uma articulação entre os fundamentos e objetivos fundamentais da república, os direitos fundamentais sociais e os subsistemas financeiro e tributário na Constituição Federal de 1988. A ideia principal é explorar os instrumentos fiscais e financeiros aptos a garantir a efetivação dos direitos sociais individuais (dimensão do mínimo existencial), o que é considerado vital para a superação do subdesenvolvimento brasileiro (relação entre direitos sociais e atividade financeira do Estado).

Partindo da constatação de que o Brasil apresenta índices de desenvolvimento humano baixos em comparação à sua riqueza, a tese refutará importações acríticas das concepções de Estado atualmente praticadas em países desenvolvidos, para analisar a função que os direitos sociais previstos na Constituição Federal têm na realidade brasileira atual, bem como qual é o grau de efetividade desses direitos que é exigido pela Constituição.

Com base nisso, a tese fará uma ligação entre direitos sociais e a atividade financeira do Estado, de modo a detectar pontos de intersecção entre esses subdomínios e entender de que forma as normas fiscais e financeiras podem dar efetividade ao mínimo existencial. Para tanto, no decorrer do trabalho será feita uma releitura dos diversos instrumentos tributários e financeiros aptos a dar efetividade a direitos sociais, tais como: (a) a competência tributária, (b) os princípios constitucionais tributários (capacidade contributiva, seletividade e não-confisco) e (c) os limites constitucionais orçamentários (orçamento da seguridade social, despesas mínimas com educação e saúde e fundos constitucionais), em nível constitucional, e (d) as desonerações fiscais e (e) as leis orçamentárias em nível infraconstitucional.

Por fim, será feita uma crítica se o Estado brasileiro vem ou não manejando corretamente esses instrumentos.

Palavras-chave: Mínimo Existencial – Efetividade da constituição – Direitos sociais – Direitos Fundamentais – Estado Social e Democrático de Direito – Dirigismo constitucional – Sistema Tributário Nacional – Competência Tributária – Princípios Tributários – Capacidade Contributiva – Imunidades – Isenções fiscais – Orçamento

ABSTRACT

The thesis draws upon the effectiveness of the fundamental rights related to the “social minimum” through the rules that regulate the financial activity of the Brazilian State, considering both tax and budgetary legislation. The study will be based on a joint interpretation of the foundations and fundamental objectives of the republic, the social fundamental rights and the budgetary and tax systems of the Brazilian Federal Constitution. The main idea is to exploit the tax and budgetary instruments able to ensure the fulfillment of social individual rights (social minimum dimension), which is considered vital to overcome the Brazilian underdevelopment status (relation between social rights and financial activity of the State).

Starting from the fact that Brazil has low human development indices in comparison to its wealth (Gross Domestic Product), the thesis will refuse of uncritical importation of conceptions of State currently applied in developed countries, in order to examine the role that social rights currently have before the Brazilian social reality, as well as the degree of effectiveness of such rights that is required by the Constitution.

Based on this, the thesis will establish a connection between social rights and financial activity of the State, in order to detect the intersectional points between these areas and understand how the tax and budgetary laws could bring effectiveness to the social minimum. To achieve that, this work will try to reinterpret tax and budgetary instruments that could be able to give effect to social rights, such as: (a) the power to tax, (b) tax principles (ability to pay, selectivity and non-confiscation) and (c) the constitutional budget limitations (social security budget, minimum expenditures on education and health and constitutional funds), in constitutional level, and (d) the tax exemptions and (e) the budgetary laws.

Finally, this work will launch a critic on the way that the Brazilian Government has been using such tools in order to achieve its social responsibility before the people.

Key words: Social minimum – Constitution Effectiveness – Social rights – Civil rights – Social and democratic legal state – constitutional economic intervention – Brazilian tax system – Tax power – Tax Principles – Tax Exemptions – Ability to Pay – Budget

RIASSUNTO

La tesi é mirata alla promozione di uno studio sulla effettivazione del “Minimo esistenziale” per le norme che regolano l’attività finanziaria dello Stato, mediante un’articolazione tra i fondamenti e gli obiettivi fondamentali della Repubblica, i diritti fondamentali sociali e i sottosistemi finanziari e tributari nella Costituzione Federale del 1988. L’idea principale è di sfruttare gli strumenti fiscali e finanziari atti a garantire l’effettivazione dei diritti sociali individuali (Dimensione del minimo esistenziale), il che è considerato vitale per il superamento del sottosviluppo brasiliano (Relazione tra diritti sociale ed attività finanziaria dello stato).

Partendo dalla constatazione che il Brasile presenta indici di sviluppo umano bassi in rapporto alla propria ricchezza, la tesi rifiuterà importazioni acritiche delle concezioni di Stato attualmente praticate in Paesi evoluti, per analizzare la funzione che i diritti sociali previsti dalla Costituzione Federale hanno nella realtà brasiliana attuale, tanto quanto è il grado di effettività di questi diritti che viene esatto dalla Costituzione .

Su questa base, la tesi farà una connessione tra diritti sociali ed attività finanziaria dello Stato in modo di rilevare i punti d’interazione tra questi sub-domini e intendere in qual forma le norme fiscali e finanziarie possono dare effettività al minimo esistenziale. Pertanto nel decorrere del lavoro sarà fatta una rilettura dei diversi strumenti tributari e finanziari atti a dare effettività ai diritti sociali, tali quali (a) la competenza tributaria , (b) i principi costituzionali tributari (Capacità contributiva, selettività e non confisco) (c) i limiti costituzionali preventivi (Bilancio/Preventivo di sicurezza sociale, spese minime di educazione e salute e fondi costituzionali) a livello costituzionale, e (d) gli esoneri fiscali e (e) le leggi preventive a livello infracostituzionale.

In fine, sarà fatta una critica se lo Stato brasiliano sta maneggiando correttamente questi strumenti.

Parole chiave: Minimo esistenziale – Effettività della Costituzione – Diritti sociali – Diritti Fondamentali – Stato Sociale e Democratico di Diritto – Dirigismo Costituzionale – Sistema Tributario Nazionale – Competenza Tributaria – Principi Costituzionali tributari – Capacità Contributiva – Esenzioni fiscali – Preventivo/Bilancio

SUMÁRIO

1. Introdução.....	13
1.1. Justificativa.....	13
1.2. Objetivo.....	16
1.3. Pressupostos metodológicos.....	20
2. O (sub)desenvolvimento e os direitos sociais.....	40
2.1. Razões históricas do subdesenvolvimento e o atual estágio do desenvolvimento brasileiro.....	40
2.2. As estruturas econômicas e o (sub)desenvolvimento: ambiente para o surgimento e a efetivação do Estado Social e Democrático de Direito.....	44
2.3. Os fundamentos e objetivos fundamentais da república na CF/88: as cláusulas da dignidade da pessoa humana, da cidadania, da garantia de sociedade livre, justa e solidária, e da erradicação da pobreza.....	49
2.3.1. Dignidade da pessoa humana.....	50
2.3.2. Cidadania.....	54
2.3.3. Objetivos fundamentais.....	55
2.3.3.1 Construção de uma sociedade livre, justa e solidária.....	56
2.3.3.2. Erradicação da pobreza.....	58
2.4. Os direitos sociais na CF/88 e sua articulação com fundamentos e objetivos fundamentais da república, com os direitos individuais e com o mínimo existencial.....	61
2.5. Conteúdo jurídico do mínimo existencial e os “direitos sociais individuais”	70
3. Estado, Constituição e a efetivação dos direitos sociais individuais.....	81
3.1. Expectativa social e o dirigismo constitucional na realidade brasileira: o papel do Estado na efetivação dos direitos sociais.....	81
3.2. Críticas à “pós-modernidade” como entrave à concretização de direitos sociais.....	89
3.3. A Sociedade de Risco como “contraponto” ao dirigismo constitucional e à cláusula do Estado Social.....	94
3.4. Vinculação dos Poderes Executivo e Legislativo na efetivação dos direitos sociais individuais.....	97

4. O papel das normas tributárias e financeiras no processo de efetivação dos direitos sociais individuais – Plano constitucional.....	104
4.1. Direito Tributário e Direito Financeiro como subsistemas constitucionais harmônicos na superação do subdesenvolvimento.....	104
4.2. Competência tributária e mínimo existencial.....	108
4.2.1. Conceito de competência tributária e o “motivo constitucional”.....	108
4.2.2. Competência tributária impositiva vinculante.....	117
4.2.3. Imunidades	124
4.2.3.1. Conceito de imunidade tributária.....	124
4.2.3.2. As imunidades e o mínimo existencial.....	131
4.2.3.2.1. Imunidades explícitas de taxas.....	140
4.2.3.2.2. Imunidade de ITR sobre glebas rurais.....	141
4.2.3.2.3. Imunidade implícita do IRPF sobre o salário mínimo.....	142
4.2.3.2.4. Imunidade dos livros e periódicos e do papel para a sua impressão.....	146
4.2.3.2.5. Imunidade das instituições de educação e assistência social...	152
4.2.3.3. Mínimo existencial e os serviços públicos essenciais: luz, gás, água, esgoto, comunicação (inclusive acesso à internet).....	154
4.3. Princípios constitucionais tributários otimizadores da tributação justa e sua relação com o mínimo existencial.....	163
4.3.1. Capacidade contributiva - Brevíssimo esboço histórico.....	164
4.3.1.1. Capacidade econômica e capacidade contributiva.....	167
4.3.1.2. O art. 145, § 1º da CF/88: exigência de pessoalidade e graduação...	170
4.3.1.3. Capacidade contributiva é princípio aplicável a todos os <i>tributos</i> ...	173
4.3.1.4. Funções positiva e negativa da capacidade contributiva.....	178
4.3.1.5. Capacidade contributiva, proporcionalidade e progressividade.....	183
4.3.1.7. Capacidade contributiva e mínimo existencial.....	188
4.3.2. Seletividade e tributação do consumo.....	190
4.3.3. O princípio do não-confisco e sua relação com os direitos sociais.....	195
4.3.4. “Extrafiscalidade” e mínimo existencial.....	198
4.4. Contribuições sociais e a afetação de suas receitas.....	202
4.4.1. Natureza jurídica das contribuições sociais.....	202

4.4.2. Contribuições sociais em espécie e a afetação de suas receitas.....	206
4.4.3. A contribuição ao fundo de combate à pobreza (FECP).....	211
4.5. Limites constitucionais orçamentários e os direitos sociais.....	213
4.5.1. O orçamento da seguridade social.....	213
4.5.2. As despesas obrigatórias com educação e saúde.....	216
4.5.3. Fundos constitucionais.....	223
4.5.4. Contraponto: afetação de receitas e a inconstitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União (DRU).....	228
5. Instrumentos infraconstitucionais de efetivação dos direitos sociais no direito tributário e no direito financeiro.....	238
5.1. Instrumentos tributários relacionados à intangibilidade fiscal do mínimo existencial.....	239
5.1.1. Isenções como regras de densificação de direitos sociais.....	239
5.1.2. “Reduções” de base de cálculo e o Imposto de Renda da Pessoa Física	245
5.1.3. Ainda o IRPF e o mínimo existencial: “Base de cálculo negativa”, Prestações financeiras do Estado e o “Imposto de renda Negativo”.....	248
5.1.4. Contraponto: As exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e sua inaplicabilidade às isenções e deduções vinculadas ao mínimo existencial.....	253
5.1.5. Problemas da garantia do mínimo existencial na tributação plurifásica...	259
5.1.5.1. ICMS e exigências da LC 24/75: o <i>bloqueio</i> da intributabilidade absoluta do mínimo existencial pelo princípio federativo.....	259
5.1.5.2. A não-cumulatividade do IPI e sua desoneração na cadeia produtiva.....	264
5.2. O papel do orçamento na concretização de direitos sociais.....	267
5.2.1. Natureza jurídica do orçamento.....	268
5.2.2. Regras constitucionais impositivas e “liberdade” na elaboração e execução da lei orçamentária.....	277
5.2.3. Contraponto: os desvios de finalidade no orçamento da seguridade social.....	281
5.2.4. Adendo: algumas palavras sobre o mínimo existencial e a “reserva do possível”.	286

6. Conclusão.....	290
7. Referências bibliográficas.....	293

1. INTRODUÇÃO

1.1. Justificativa

O tema escolhido tem como pano de fundo a discussão do atual papel do Estado frente aos domínios social e econômico, em um país que, se por um lado tem uma das mais pujantes economias mundiais e exerce um papel de líder das chamadas “nações em desenvolvimento”, de outro apresenta índices de desenvolvimento social comparáveis a países muito atrasados¹, bem como índice de desigualdade social equivalente ao das nações mais pobres do planeta². Tudo isso (sobretudo o IDH) relaciona-se diretamente com os péssimos serviços públicos prestados diretamente pelo Estado brasileiro, em especial no tocante à educação e à saúde. Invariavelmente, a reclamação é uma só: falta de recursos públicos.

Por outro lado, reclamações quanto à alta carga tributária brasileira povoam os noticiários de norte a sul do país. Fala-se até em “tributos de primeiro mundo com serviços públicos de terceiro”. Constantemente, há uma “Reforma Tributária” em andamento, se não nos escaninhos do Congresso Nacional, nas discussões de especializados grupos de estudos financiados pelas mais variadas instituições representativas da sociedade brasileira. Essas tentativas de reformas, além de tornar o nosso sistema mais simples³, visam reduzir a carga tributária.

A tudo isso, assiste uma Constituição Federal farta na garantia de direitos fundamentais, tanto sociais quanto individuais, e com claros objetivos para a república brasileira: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e

¹ No Relatório da ONU de 2011, o Brasil obteve o tímido posto de 84º melhor Índice de Desenvolvimento Humano do Mundo, abaixo de Cuba (51º), Malásia (61º), Trinidad e Tobago (62º), Líbia (64º), Cazaquistão (68º), Albânia (70º), Líbano (71º), Venezuela (73º), Azerbaijão (76º), Ilhas Maurício (78º), Jamaica (80º), Peru (81º) e Equador (84º). In <http://hdr.undp.org/en/statistics/>. Acesso em 02/12/2012.

² Trata-se do Coeficiente GINI. In <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2172rank.html>. Acesso em 02/12/2012. Vide ainda <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI/>. Acesso em 02/12/2012.

³ Dados do Banco Mundial e da PriceWaterhouseCoopers revelam que o Brasil é o campeão no quesito tempo gasto no preenchimento de obrigações acessórias, com incríveis 2.600 horas por ano. O segundo colocado, a Bolívia, gasta não mais do que 1025 horas para tanto. In <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/data-tables.jhtml>. Acesso em 03/01/2013.

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

Já se vê que algo está errado. Se a economia vem crescendo e a carga tributária é altíssima, por que os serviços públicos são péssimos e há uma grande margem de brasileiros vivendo em condições muito aquém da dignidade humana? Esses recursos não deveriam servir para o atingimento daqueles objetivos? Nesse contexto, a tão desejada redução da carga tributária parece algo viável, ou, no mínimo, justificável?

A presente tese não tem respostas para todas essas perguntas (vide item 1.2 - “Objetivos”), até mesmo porque isso acarretaria um grande estudo interdisciplinar que, certamente, não é o propósito de uma tese de doutorado. Esta tese trata de focar um aspecto específico desse problema, ao investigar a relação entre a atividade financeira do Estado brasileiro, considerando ingressos e gastos públicos, e a preservação do chamado “mínimo existencial”, conceito que, como se verá, está intimamente ligado ao desenvolvimento brasileiro (Índice de Desenvolvimento Humano).

A escolha dos domínios tributário e financeiro não ocorreu por acaso. Importantes atores no financiamento das tarefas do Estado, tanto o direito tributário quanto o direito financeiro (direito positivo) abrangem um complexo de normas pelas quais o Estado poderá dar efetividade aos objetivos constitucionais da república, bem como agir concretamente de modo a garantir a igualdade material entre os cidadãos no tocante ao acesso a serviços públicos essenciais. Afinal, a atividade financeira do Estado, como bem lembra JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁴, atua como instrumento (atividade-meio) para a execução das tarefas inerentes ao Estado, tais como prestação de serviços de saúde e educação, construção de obras públicas etc., essas sim suas atividades-fins.

Entretanto, ao longo das últimas décadas esses dois subdomínios do direito positivo foram estudados de forma totalmente apartada, embora sua relação, ao menos em nível constitucional, seja umbilical⁵. Provas disso são a afetação das receitas de contribuições (artigos 149 e 195) e a vinculação orçamentária da receita de alguns

⁴ *Introdução ao direito financeiro*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 39.

⁵ Cf. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero – un ensayo sobre los fundamentos teóricos de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976, pp. 70 e ss.

impostos (art. 167, IV), ambas relacionadas à efetivação de direitos fundamentais, que comprovam a íntima e indissociável relação entre direito tributário e direito financeiro⁶. Ademais, como o objetivo da tese é estudar a efetividade de direitos sociais, o estudo parcial da atividade financeira poderia não surtir os efeitos desejados, retirando-lhe a utilidade.

Verificou-se, ainda, que ao longo de muitos anos a doutrina do direito tributário se voltou aos enunciados constitucionais para promover interpretações de bloqueio⁷, invocando o direito à propriedade e o princípio do não-confisco como valores quase absolutos, sem o menor cuidado de avaliar a tributação como instrumento de efetivação de direitos fundamentais outros que não aqueles ligados à propriedade privada. De outra banda, a doutrina do direito financeiro, durante muitas décadas, foi muito influenciada pelas concepções formalistas de PAUL LABAND⁸, tendo dificuldade em se desvencilhar da natureza meramente formal das leis orçamentárias, o que reduzia sobremaneira o objeto de estudo e o dissociava do contexto jurídico nacional, sobretudo após a Constituição Federal de 1988. A certa altura, essa concepção causou uma assimetria entre os estudos do direito tributário e o direito financeiro, sendo o último objeto de pouquíssima atenção da doutrina, se comparado ao primeiro⁹. Isso se reflete ainda nos dias de hoje, sem prejuízo da excelente doutrina que vem sendo produzida nos últimos anos por professores e alunos egressos dos programas de pós-graduação da Universidade de São Paulo.

Essas posturas não serão adotadas no presente trabalho, pois direito tributário e direito financeiro serão considerados dois lados da mesma moeda (atividade financeira do Estado), sobretudo quando o pano de fundo é a exigência de efetivação de direitos fundamentais pela Constituição Federal, como é o objeto da presente tese. Como ambos traduzem, respectivamente, o financiamento (arrecadação) e a aplicação (destinação orçamentária) de recursos necessários à efetivação desses direitos, nada mais coerente do que seu estudo em conjunto, portanto.

⁶ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 100. São Paulo: Dialética, 2004, p. 65.

⁷ Conforme denunciam ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP, 2006, pp. 108-111; e SCAFF, Fernando Facury. Intervenções in COUTINHO, Jacintho Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a Constituição dirigente*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 89.

⁸ *Il diritto del bilancio*. Tradução para o italiano de Clemente Forte. Milano: Giuffrè, 2007, pp. 22 e ss.

1.2. Objetivo

O presente trabalho tem o objetivo de promover um estudo da efetivação do “mínimo existencial” pelas normas que regulam a atividade financeira do Estado, mediante uma articulação entre os fundamentos e objetivos fundamentais da república, os direitos fundamentais sociais e os subsistemas financeiro e tributário na Constituição Federal de 1988. A ideia principal é explorar os instrumentos fiscais e financeiros aptos a garantir a efetivação dos direitos sociais individuais (dimensão do mínimo existencial), o que é considerado vital para a superação do subdesenvolvimento (relação entre direitos sociais e atividade financeira do Estado), a partir de uma leitura sistemática e integrada da CF/88.

Um primeiro alerta a ser feito refere-se ao título do trabalho, que talvez não espelhe exatamente o conteúdo da presente tese, que não abordará os “direitos sociais” em sentido lato, mas apenas o que se entende como a dimensão individualizada de tais direitos (o que alguns apontam ser o “mínimo existencial”). No entanto, como se verá ao longo do trabalho, somente com a efetiva prestação de direitos sociais, por parte do Estado, o mínimo existencial será garantido a todos os cidadãos, na medida em que os limites da atuação do Estado na prestação de tais direitos praticamente se confundem com o mínimo, dada a grande proximidade entre esse e aqueles (naquilo que se interseccionam – mais adiante esse ponto será esmiuçado). Além disso, a proposta se pauta nos direitos sociais integrantes do mínimo existencial, razão pela qual o trabalho tratará, indubitavelmente, da efetivação de direitos sociais.

A tese parte da ideia segundo a qual, com a promulgação da Constituição Federal de 1988, a República Federativa do Brasil passou a ser um Estado Social e Democrático de Direito¹⁰, cujos objetivos, fundamentos e direitos fundamentais (inclusive sociais) devem irradiar efeitos sobre toda a atividade financeira do Estado (tributos e finanças públicas)¹¹, desde a conformação e exercício das competências tributárias até o

⁹ CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. 2ª edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011, pp. XXIV e ss.

¹⁰ Embora não se possa negar um conteúdo social em Constituições anteriores, tais como na Constituição de 1946 (art. 145 - princípios da justiça social, livre iniciativa, valorização do trabalho humano e dignidade da pessoa humana; art. 147 – fim social da propriedade; art. 148 - repreensão de abuso do poder econômico; art. 157 – garantia de direitos trabalhistas e previdenciários), não há como negar que somente com a CF/88 foi incorporada um sólido feixe de direitos e garantias individuais e sociais à ordem constitucional brasileira.

¹¹ Conforme RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA: “A atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas. Conhecendo-as, passam a existir três momentos distintos: a) o da obtenção de

devido emprego dos recursos arrecadados. Esses fins e tarefas constitucionais deverão colaborar para a efetivação do mínimo existencial, uma vez que a Constituição Federal, segundo a proposta deste trabalho, é complexo de direitos e deveres do Estado e dos cidadãos formatada de forma coesa, que delinea objetivos cujo alcance depende da boa utilização, por parte do Estado, dos instrumentos que a própria CF/88 lhe provê.

Nesse empenho, sem abandonar a premissa de unidade e efetividade da CF/88, o trabalho focará nos “instrumentos” ou “medidas” fiscais e financeiros voltados à garantia do mínimo existencial, o que deve ser entendido como as normas jurídicas gerais e abstratas que tratem das receitas tributárias e das despesas públicas da República Federativa do Brasil, e que colaborem para a efetivação daquele direito fundamental. O objeto de estudo, portanto, se concentrará na intersecção dos seguintes elementos: (a) normas gerais e abstratas, de matriz constitucional ou infraconstitucional, que (b) envolvam a arrecadação de tributos ou gastos pecuniários do Estado, voltados (c) à efetivação do mínimo existencial.

Portanto, os “instrumentos” e “medidas” fiscais e financeiros objeto do estudo não corresponderão a todos os enunciados gerais e abstratos inerentes ao direito tributário e ao direito financeiro, mas apenas àqueles que se relacionem com o mínimo existencial, dando-lhe contornos e contribuindo para a sua efetivação. Sendo assim, o trabalho tratará, por exemplo, das imunidades e isenções de taxas sobre a prestação de serviços públicos, mas não tratará dos demais aspectos jurídicos do fornecimento em si de tais serviços; apontará os contornos da imunidade implícita do salário mínimo (no tocante ao Imposto de Renda), mas não abordará outras imunidades presentes no texto constitucional que não sejam relacionadas diretamente com o mínimo existencial (ex.: imunidade recíproca), por opção metodológica.

Vale lembrar que a opção de se focar no mínimo existencial não significa que o Autor defenda que apenas o mínimo seja exigível, ou ainda que os direitos sociais devam ser relegados ao Estado de Risco, conforme visão que será combatida no trabalho. O que se

recursos; b) o da sua gestão (intermediado pelo orçamento: aplicação, exploração dos bens do Estado etc.) e c) do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas. Atividade financeira é, pois, a arrecadação das receitas, sua gestão, fiscalização e a realização do gasto, a fim de atender às necessidades públicas”. In OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 71.

propõe é um corte dentre os direitos sociais naquilo em que esses se individualizam, ou seja, um corte no objeto de estudo: ao invés de falar de todos os direitos sociais ou de todos os direitos fundamentais, para dar maior profundidade ao trabalho, o Autor preferiu tratar apenas do mínimo existencial, que corresponde a uma espécie de ponto de intersecção entre os direitos individuais e os direitos sociais. Tampouco se pretenderá trazer um conceito definitivo daquilo que seja o mínimo, pois esse conceito será construído no processo de concreção normativa, ou seja, na solução de casos concretos (o que é mínimo para alguns pode ser diferente para outros), ainda que existam diretrizes gerais aplicáveis a todos, que formam o conteúdo da legislação (*lato sensu*) que trata desse direito. Logo, a partir de “noções” gerais do que seja o mínimo existencial, de caráter estritamente cognitivo, a tese abordará os instrumentos fiscais e financeiros aptos a dar-lhe concretude.

A relação entre o mínimo existencial e atividade financeira, além da relação entre fins e meios, resulta da própria harmonia constitucional. Isso porque a CF/88 traz alguns *fundamentos* a serem preservados e *objetivos fundamentais* a serem perseguidos pelo Estado brasileiro, enunciados de alta porosidade que necessitam de *densificação* no processo de concretização normativa, para que alcancem a almejada efetividade. Tais enunciados muitas vezes são *densificados* ao longo da própria Carta, mediante a manifestação de *tarefas* e *imposições constitucionais* dirigidas ao legislador infraconstitucional. Esse complexo normativo conforma um rol de políticas (públicas) a serem adotadas em nosso país, que poderão ser concretizadas pelo Estado de diversas formas. Para fins da presente tese, serão analisados apenas os instrumentos tributários e financeiros que o auxiliam na concretização do direito ao mínimo existencial, direito fundamental que, fruto da convergência de direitos individuais e sociais, densifica fundamentos da república (a *dignidade da pessoa humana* e a *cidadania*) e objetivos fundamentais (erradicação da pobreza e da marginalidade e construção de uma sociedade livre, justa e solidária).

Desse modo, em âmbito constitucional, serão objeto de análise as normas constitucionais conformadoras da competência tributária, tais como as imunidades (explícitas e implícitas), alguns princípios constitucionais que se voltam à garantia de direitos fundamentais (capacidade contributiva, progressividade, seletividade, não-confisco) e as contribuições sociais, bem como as regras que se relacionem com a atividade financeira do Estado em sentido estrito (finanças públicas), tais como as reservas

orçamentárias destinadas às despesas obrigatórias com educação e saúde, os fundos constitucionais destinados a garantir tais direitos e o orçamento da seguridade social.

No plano infraconstitucional, serão estudados os mecanismos fiscais tendentes a garantir o mínimo existencial, tais como as isenções fiscais, “exclusões” de base de cálculo e problemas para a concretização de tal direito na tributação plurifásica. De outra banda, serão analisadas as normas infraconstitucionais que regulamentem os gastos tributários e financeiros do Estado na concretização desse direito fundamental, tais como as leis orçamentárias e a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por outro lado, as prestações financeiras de seguridade e assistência social serão analisadas em um contexto da investigação de um possível “imposto de renda negativo” no Brasil, instrumento adotado por alguns países, e que se insere totalmente na proposta de estudo (direito tributário e direito financeiro como duas faces da mesma moeda). Por tudo isso, pode-se afirmar que a presente tese terá o objetivo de responder às seguintes indagações:

- Há um direito constitucional ao mínimo existencial e, por conseguinte, um dever do Estado de garanti-lo? Esse direito se inter-relaciona, de alguma forma, com a atividade financeira do Estado? De que maneira?
- Há espaço para uma (re)interpretação cognitiva das normas financeiras e tributárias, que confira maior efetividade aos direitos fundamentais e dê espaço a uma releitura de alguns institutos de forma coerente com a Constituição?
- Os instrumentos fiscais e financeiros postos à disposição do Estado são suficientes para dar efetividade a esses direitos? Caso contrário, há um manejo insuficiente de tais instrumentos por parte do Estado, ou é o caso de se pensar em uma ampla reforma tributário-financeira?

A tese tratará de obter respostas a essas perguntas e apresentar, ao final, uma visão crítica a respeito das visões tradicionais quanto aos institutos a serem analisados, a partir da proposta de estudo do direito tributário e do direito financeiro que será desenvolvido. Essa visão crítica, totalmente amparada no direito vigente, encontrará bases

no método utilizado para reinterpretar alguns dogmas assentados desses subdomínios do direito, de modo coerente com a realidade brasileira e com os mandamentos presentes na CF/88. Para tanto, o trabalho partirá de seis premissas absolutamente insuperáveis, muitas delas já adotadas em obra anterior do Autor¹² (seja como premissas propriamente ditas, seja como conclusões do trabalho), que surtirão efeitos ao longo de todo o desenvolvimento do trabalho, conforme o tópico seguinte.

1.3. Pressupostos metodológicos

(1) A Constituição Federal é um todo normativo que exige efetividade

A primeira premissa da presente tese é a de que a Constituição Federal não encerra um conjunto de enunciados que possam ou devam ser lidos de forma isolada, não devendo ser interpretada “em tiras”¹³, pois é um todo coeso de normas jurídicas que deve atender aos fundamentos e objetivos fundamentais da república, bem como preservar os direitos fundamentais e formatar o modelo do Estado brasileiro. Aqui se adotou propositadamente a dualidade “enunciados” (textos) e “normas jurídicas”, na medida em que a coesão normativa constitucional somente poderá ser alcançada na esfera interpretativa (cognitiva) ou de concretização (aplicação), não na órbita meramente textual (o “sistema constitucional” surge com a interpretação e a concretização do “texto constitucional”).

Essa premissa guarda relação com o que se convencionou chamar de “princípio da unidade da constituição”, segundo o qual a concretização da constituição deve ser feita de modo a evitar contradições entre as suas normas, o que obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade, procurando harmonizar os eventuais espaços de tensão existentes entre os textos a serem concretizados, bem como considerar as normas constitucionais não como textos isolados e dispersos, mas como preceitos integrados em

¹² *Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC/SP, 2010.

¹³ Na feliz expressão de EROS GRAU. In *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 40.

um sistema interno unitário de normas¹⁴. Guarda ainda relação com o princípio da máxima efetividade, segundo o qual a um texto constitucional deve ser atribuído o sentido que mais eficácia se lhe dê, sobretudo no tocante a direitos fundamentais¹⁵.

Ao defender o dever do Estado de dar efetividade a *todos* os comandos da Constituição Federal¹⁶, não quer isso dizer que bastará ao poder público exercer formalmente todas as competências previstas no texto constitucional. A efetividade que se quer ver concretizada exige *coerência* no exercício de tais competências, justamente para que os objetivos republicanos sejam alcançados. Nesse prisma, se há uma necessidade iminente de recursos extraordinários, *deve* o Estado servir-se de suas competências tributárias para aumentar a arrecadação, além de esforçar-se para extirpar gastos desnecessários e desvios de recursos públicos. Por outro lado, se há uma situação de agravamento da violência urbana, *deve* o Estado servir-se de sua competência para policiar os cidadãos de forma mais efetiva, com o aumento (sobretudo qualitativo) do aparato policial.

Além disso, a premissa é a de que na CF/88 não existem enunciados inúteis, pois todos devem ser concretizados pelo Estado e pelos cidadãos em alguma medida, conferindo-se ao texto constitucional o maior grau de efetividade possível. A ideia é que a Constituição não seja um instrumento que garanta direitos de modo meramente simbólico¹⁷, ou seja, que garanta direitos meramente no âmbito jurídico/abstrato, mas que seus comandos sejam efetivamente cumpridos/verificados no plano real/concreto.

Aqui também ganham relevo as noções de “eficácia” e “efetividade” das normas constitucionais, que não devem ser entendidos como termos sinônimos¹⁸. TERCIO

¹⁴ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª edição, 6ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 1223-1224.

¹⁵ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., p. 1224.

¹⁶ Inclusive o dever de legislar, em caso de enunciados que não sejam autoaplicáveis e/ou necessitem maior densificação.

¹⁷ Na acepção de “constitucionalismo simbólico” adotada por MARCELO NEVES. In *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007, *passim*.

¹⁸ JOSÉ AFONSO DA SILVA atribui aos dois termos o mesmo conceito, ao entender que, tratando-se de normas jurídicas, a eficácia social corresponde à efetividade, pois o produto final objetivado pela norma se consubstancia no controle social que ela pretende, enquanto que a eficácia jurídica corresponde apenas à possibilidade de que isto venha a ocorrer. Verifica-se, portanto, que para o autor a eficácia social é sinônimo de efetividade da norma. In *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 66.

SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR¹⁹ admite certa distinção entre eficácia e efetividade, ao discorrer sobre as funções da eficácia no plano da realização normativa (*funções eficaciais*). O ilustre Professor, nesse contexto, classifica as funções eficaciais em (i) *função de bloqueio*, quando a norma visa coibir determinados comportamentos; (ii) *função de programa*, quando a norma visa atingir determinada finalidade; e (iii) *função de resguardo*, quando a norma visa assegurar uma conduta determinada.

É claro que a finalidade imediata de uma norma jurídica é o seu cumprimento pelo destinatário, o que lhe confere eficácia *social*. No entanto, as normas jurídicas também podem apresentar fins mediatos, que não necessariamente encontram-se explicitados no texto normativo, já que resultam de sua leitura com outros enunciados, de mesma ou superior hierarquia (mesmo nível legal ou interpretação conforme ou em conjunto com a Constituição). Nesse caso, além de um programa condicional, formado pelo esquema lógico “se... então”, a norma apresenta também um programa finalístico, ou a *função de programa* a que alude TERCIO.

Também MARCELO NEVES²⁰ trabalha com a distinção entre “eficácia social” e “efetividade”. Para o ilustre autor, a “eficácia social” corresponde à conformidade dos comportamentos aos conteúdos normativos, ao passo que a “efetividade” equivaleria à concretização da finalidade que orientou a atividade legislativa, o que se assemelha à “função de programa” apresentada por TERCIO. EROS GRAU²¹ também reconhece a dessemelhança entre os dois fenômenos e atribui importância à efetividade, embora adote nomenclatura ligeiramente diversa, e entende que nem sempre os fins almejados por um dado enunciado estarão neles explicitados, podendo ser encontrados (os fins) nas chamadas “normas-objetivo”, das quais são exemplos claros os objetivos fundamentais da república.

¹⁹ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 5ª edição. São Paulo: Atlas, 2007, p. 201. Em semelhante sentido: DINIZ, Maria Helena. In FERRAZ JÚNIOR, TERCIO Sampaio; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS, Ritinha A. Stevenson. *Constituição de 1988 – legitimidade, vigência e eficácia, supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989, pp. 74-75.

²⁰ NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. Op. Cit., pp. 47-48.

²¹ “Segundo Antoine Jeammaud a *efetividade* de uma norma se refere à relação de conformidade (ou, pelo menos, de não contrariedade), com ela, das situações ou comportamentos que se realizam no seu âmbito de abrangência. O conceito de *eficácia*, por outro lado, sugere uma necessária referência aos fins perseguidos pela autoridade legisladora - autoridade normativa, direi eu. Coincidem os conceitos de *efetividade* e de *eficácia social*. Já a *eficácia*, neste novo sentido atribuído ao vocábulo, designa o modo de apreciação das conseqüências das normas jurídicas e de sua adequação aos fins por elas visados. *Eficácia*, então, implica realização efetiva dos resultados buscados pela norma. Esses resultados - fins - aliás, podem ser explicitados em outras normas, as *normas-objetivo*. In GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1998*. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 323-324. Itálicos originais.

Por conta disso, no processo de concretização de alguns enunciados constitucionais pelo intérprete, mediante a utilização de outros enunciados constitucionais ou legais, muitas vezes o programa finalístico virá não da interpretação do enunciado de maior densidade, mas justamente daquele mais abstrato, como ocorre com as regras que estabelecem imunidades tributárias e os valores (normativos) que lhes são correspondentes, de alta carga axiológico-finalística. Assim também os princípios e objetivos fundamentais da república, que, por não corresponderem a “regras de conduta”, tecnicamente não podem ter sua “eficácia social” avaliada, mas apenas sua *efetividade*. Um exemplo disso, em sede infraconstitucional, é o de norma que atribui pena de multa ao sujeito que promove queimadas, ou ainda que conceda benefício fiscal ao sujeito que mantiver plantas nativas em determinada área de sua propriedade. Nos dois casos, os programas condicionais são compostos pelas hipóteses (promover queimadas e manter plantas nativas) e consequentes das normas (aplicação de multa e concessão de benefício fiscal), ligados deonticamente por imputação legal. Entretanto, o programa finalístico resulta de enunciado constitucional de menor densidade, que exige a preservação do meio-ambiente.

(2) Não há hierarquia formal entre enunciados constitucionais, mas distintos graus de eficácia e funções (de acordo com a CF/88)

A segunda premissa do presente trabalho é a de que não existe hierarquia formal entre enunciados constitucionais, na medida em que todos deverão ser concretizados pelos seus destinatários. Não se trata, evidentemente, da análise de eventual hierarquia entre as normas constitucionais originárias e aquelas produzidas pelo constituinte derivado, que serão limitadas pelos termos do artigo 60, § 4º da CF/88²², que encerra as chamadas “cláusulas pétreas” constitucionais (tais como os direitos e garantias individuais). Mais do que uma “hierarquia”, as cláusulas pétreas impõem ao constituinte derivado limites de alteração do Texto Constitucional, como proteção a valores a serem preservados de forma perene, ou até que se renove por completo a constituição brasileira.

²² § 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.

Não se negará a existência de enunciados que influenciam de maneira determinante a interpretação de outros, tendo em vista sua posição como verdadeiros princípios fundantes da ordem constitucional, como o são os princípios fundamentais da república (Título I da CF/88), que devem ser considerados em todo o processo de interpretação de enunciados no sistema jurídico brasileiro, seja de textos constitucionais ou não, ou ainda dos objetivos fundamentais do artigo 3º, que traçam finalidades objetivas a serem alcançadas pela república brasileira. Aliás, essa será a tônica do trabalho: todo o processo de concretização dos enunciados constitucionais, em alguma medida, deverá ser influenciado por tais dispositivos, que encerram o núcleo essencial (“fundamentos” e “objetivos”) da república brasileira. Além disso, alguns enunciados terão maior repercussão na interpretação constitucional devido à sua função dentro do (con)texto constitucional, não propriamente em função de sua hierarquia (análise funcional). Em outros casos, como ocorre com os direitos fundamentais, é a própria Constituição que exige atenção especial do legislador em sua efetivação, em decorrência da dicção expressa do art. 5º, § 1º da CF/88.

Com efeito, tendo em vista que o direito deve ser aplicado aos casos concretos, e que o processo de interpretação (construção da norma jurídica diante do caso) se dá sempre a partir dos textos, em um processo de dação de sentido que deve refutar os idealismos, representacionalismos e pré-concepções²³, a tese partirá da premissa de que a norma jurídica aplicável ao caso concreto deverá ser construída a partir de todos os textos vigentes, de acordo com os pressupostos metodológicos aplicáveis no presente trabalho (vide premissa n.º 6). Nesse processo, admitir-se-á a interpretação sistemática (não isolada) de textos de maior densidade com aqueles de menor densidade que com eles sejam diretamente referíveis, dentro de um processo de densificação de enunciados de grande porosidade, tais como os princípios e objetivos fundamentais da república.

Não que com isso se queira, ainda, negar a necessidade de o intérprete, eventualmente, necessitar efetuar uma “ponderação de valores” na análise de um determinado caso concreto. O que não se admitirá na tese é que essa ponderação seja pré-

²³ Para uma leitura sobre a interpretação jurídica refutando os métodos representacionalistas tradicionais, vide ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. Op. Cit., pp. 121 e ss.; STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito*. 6ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, pp. 65 e ss.

concebida, ou seja, ocorra em uma visão ideal do direito totalmente despreendida da realidade, com base em concepções moralistas que visam simplesmente ignorar o direito positivo e as concepções positivistas²⁴.

(3) “Princípios” e “regras” constitucionais serão tratados da mesma forma: são normas cujo grau de abstração (densidade) pode ser distinto, não sua hierarquia

Como decorrência da premissa anterior, o presente trabalho refutará posturas teóricas que reconhecem certa preponderância de “regras” sobre “princípios”, que dispam os últimos de efetivo caráter normativo, bem como aquelas que se baseiem exclusivamente nos últimos (como é o caso de algumas correntes que se autointitulam “pós-positivistas”²⁵). Aqui não se aceitarão as concepções de “tudo ou nada” ou a condição dos princípios como meros enunciados programáticos, pois no plano lógico-sintático tais enunciados podem apresentar a mesma estrutura lógica das regras (hipótese e conseqüente)²⁶, influenciando também a interpretação/aplicação dos enunciados de maior densidade. A diferença entre ambos, como bem aponta DIMITRI DIMOULIS²⁷, é meramente quantitativa, não qualitativa: as regras apresentam grau de concretude (densidade) maior do que os princípios, dotados de maior “porosidade”, o que confere ao intérprete mais possibilidades (discricionariedade) para concretizá-los. Além disso, a alta porosidade torna os princípios

²⁴ Para uma análise detida da separação entre direito e moral, vide DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006, pp. 167-208.

²⁵ Para uma visão crítica de tais correntes, vide DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. Op. Cit., pp. 45-64.

²⁶ Em semelhante sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO assevera que “cada ‘princípio’, seja ele um simples termo ou um enunciado mais complexo, é sempre susceptível de expressão em forma proposicional, descritiva ou prescritiva.” “A ‘dignidade da pessoa humana’ na ordem jurídica brasileira”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 1140.

²⁷ DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. Op. Cit., p. 61. Prossegue o Autor: “A análise das normas jurídicas sob a ótica de sua densidade normativa vislumbra diferenças no grau de concretude e indica que os responsáveis pela concretização do direito possuem maior discricionariedade quando aplicam normas abstratas e vagas, como são tipicamente os denominados princípios. Os princípios são abstratos e vagos, isto é, mais abstratos e vagos do que muitas outras normas, e possuem finalidades programáticas: estabelecem metas sem especificar os meios e os procedimentos que permitem alcançar as metas, nem as sanções cabíveis em caso de omissão das autoridades competentes. Isso nos leva a rejeitar a tese da superioridade dos princípios em relação às regras, assim como a tese, segundo a qual a forma de aplicação dos princípios em casos concretos é diferente da forma de aplicação das regras. A única diferença é quantitativa e consiste na maior discricionariedade do aplicador que deve, porém, respeitar sempre as concretizações dos princípios realizadas pelo legislador”. In DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. Op. Cit., pp. 61-62. A tese concorda em parte com essa assertiva, pois a regra que concretize o princípio de forma a não respeitar seu conteúdo deverá ser desprezada pelo aplicador do direito, por inconstitucionalidade. A discricionariedade do legislador de densificar um princípio, portanto, nunca será ilimitada.

comandos com menor eficácia técnica²⁸, já que necessitam de outros para que sejam concretizados.

Aliás, a própria separação estanque de “regras” e “princípios” não será levada em consideração, pois o que importa é o grau de densidade da norma em análise e sua função dentro do sistema constitucional brasileiro, o que pautará a análise tanto dos enunciados constitucionais quanto infraconstitucionais.

É claro que o presente trabalho não ignorará a existência mesma dos “princípios”, até porque a própria Constituição Federal assim se refere a diversos enunciados, tais como aqueles arrolados no já citado Título I (“Dos princípios fundamentais”). A eles será dada a devida importância axiológica na formação e conformação do sistema jurídico brasileiro, mas sempre com função *normativa*, até porque não há como negar que a CF/88 adotou princípios político-constitucionais que explicitam as valorações políticas fundamentais do Constituinte, de cunho eminentemente interventor, com o intuito de atingir os fundamentos e os princípios fundamentais da Carta. Conforme salienta GILBERTO BERCOVICI²⁹, “os princípios fundamentais são diretamente aplicáveis, funcionando como critério essencial de interpretação e de integração, dando unidade e coerência a todo o sistema constitucional”, pois “configuram o núcleo irredutível da Constituição, que não pode ter suas normas interpretadas isoladamente, como se fossem artigos meramente justapostos.” Por tal razão, receberão eles toda a importância na análise das questões propostas na presente tese, sempre em harmonia com os demais enunciados constitucionais.

Além disso, por voltar-se parcialmente à análise do direito tributário, em que há uma doutrina consolidada que aponta a existência de diversos princípios na Constituição Federal independentemente de veicularem valores (ex.: capacidade contributiva), limites objetivos (ex.: anterioridade) ou apenas técnicas de tributação (ex.: não-cumulatividade), inclusive com a recepção dos Tribunais brasileiros, a tese vez ou outro mencionará alguns “princípios” que, dependendo da corrente adotada, mais se aproximam de “regras”, dada a sua alta densidade normativa. Essas menções, contudo, não espelharão qualquer posição

²⁸ Na acepção correta de PAULO DE BARROS CARVALHO. In *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo : Noeses, 2008, pp. 413-414.

²⁹ “A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro”. In *Revista de Informação Legislativa* n.º 142, 1999, pp. 45-46.

axiológica do Autor quanto ao enunciado em análise, já que o que mais importa, para sua aplicação, é a sua *função* dentro do sistema constitucional e *grau de densidade*.

Ademais, embora *a priori* não se reconheça quaisquer graus de hierarquia entre as normas constitucionais, não se ignorará manifestações da própria Constituição quanto à amplitude de seus enunciados. Assim, é dever reconhecer-se, por exemplo, o grau de imutabilidade das cláusulas pétreas, conforme o artigo 60, § 4º da CF/88, ou ainda a já citada exigência de aplicabilidade imediata das normas definidores de direitos e garantias fundamentais, reclamada pelo § 1º do artigo 5º (vide considerações sobre esse dispositivo no terceiro capítulo da presente tese).

(4) Alguns enunciados constitucionais necessitam de maior densificação do que outros (e muitos densificam outros enunciados da própria CF/88)

A tese também partirá da premissa de que, embora todos os enunciados constitucionais devam ter o mesmo grau de eficácia, os enunciados de maior porosidade necessitam de maior *densificação*³⁰ do que outros, de modo a permitir que possam dotar-se de efetividade. DIMITRI DIMOULIS³¹ define a densidade normativa como “critério quantitativo que permite classificar as disposições jurídicas de acordo com seu grau de concretude (porosidade, abertura). Quanto maior for o número de interpretações divergentes que podem ser sustentadas em relação a determinado texto normativo, menor será sua densidade normativa (e vice-versa)”.

³⁰ Sobre a *densificação* e *concretização* de normas constitucionais, além das obras citadas ao longo deste tópico, vide: BATISTA, Roberto Carlos. “A interpretação constitucional como concretização”. In *Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios* n.º 10, julho-dezembro/1997, pp. 53-68; FIGUEIREDO, Sylvania Marlene de Castro. “A interpretação constitucional como ‘concretização’ ou método hermenêutico concretizante”. In *Revista de direito constitucional e internacional* n.º 46, janeiro-março/2004, pp. 117-135; JESUS, Noel Antonio Tavares de. “O processo de concretização constitucional: limites e possibilidades”. In *Revista Forense* n.º 374, julho-agosto/2004, pp. 201-215; MARTIGNANO, Gisella. “A concretização da norma por meio de *topoi*: possibilidade ou incongruência. In *Revista de direito constitucional e internacional* n.º 67, abril-junho/2009, pp.107-124; MORO, Sergio Fernando. “Concretização da Constituição, função legislativa, função administrativa e função jurisdicional”. In *Revista Trimestral de Direito Público* n.º 21/1998, pp. 46-57; SILVA, Kelly Susane Alflen da. “Hermenêutica jurídica estruturante e concretização constitucional”. In *Lex – Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal* n.º 383, novembro de 2010, pp. 5-76; SOUZA FLHO, Luciano Marinho de Barros e. “O papel da magistratura na densificação do ordenamento jurídico: a realização de direitos pela concretização de princípios constitucionais”. In *Fórum Administrativo – Direito Público* n.º 99. Belo Horizonte : Fórum, maio de 2009, pp. 14-26.

³¹ In *Positivismo jurídico*. Op. Cit., p. 275.

CANOTILHO³² trabalha com conceitos semelhantes. Para o ilustre constitucionalista luso, “a concretização seria a ‘densificação’, ou ‘processo de densificação’ de normas ou regras de grande ‘abertura’ – princípios, normas constitucionais, cláusulas legais indeterminadas – de forma a possibilitar a solução de um problema”. Em outro texto, CANOTILHO³³ assim se manifesta:

“Concretizar a constituição traduz-se, fundamentalmente, no *processo de densificação* de regras e princípios constitucionais. A concretização das normas constitucionais implica um processo que vai do *texto da norma* (do seu enunciado) para uma norma concreta – *norma jurídica* – que, por sua vez, será apenas um resultado intermédio, pois só com a descoberta da *norma de decisão* para a solução dos casos jurídico-constitucionais teremos o resultado final da concretização. Esta ‘concretização normativa’ é, pois, um trabalho técnico-jurídico; é, no fundo, *o lado ‘técnico’ do procedimento* estruturante da normatividade. A concretização, como se vê, não é igual à interpretação do texto da norma; é, sim, a *construção de uma norma jurídica*”. (negritos e itálicos originais).

Sendo assim, o processo de densificação é o processo de dação de sentido que permite aplicar o direito a um caso concreto³⁴, ou seja, que termina na construção da norma de decisão, de modo a reduzir a alta porosidade (baixa densidade) do texto a ser concretizado. Nas palavras de CANOTILHO³⁵:

“Densificar uma norma significa preencher, complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, especialmente carecido de concretização, a fim de tornar possível a solução, por esse preceito, dos problemas concretos.

As tarefas de concretização e de densificação das normas andam, pois, associadas: densifica-se um espaço normativo

³² In *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra : Coimbra, 1982, pp. 321-322.

³³ In *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., p. 1201.

³⁴ “A aplicação, no sentido aqui adotado, representa a última ‘fase’ (em sentido didático) do processo de concretização – a efetiva e derradeira produção da norma de decisão, pela *autoridade competente*, conforme as fontes reconhecidas e autorizadas a atuar o Direito positivo (interpretado e finalmente concretizado). É o sentido estrito de aplicação. (...) A aplicação é o ‘momento’ em que se atribui, ao problema concreto, uma decisão oficial dotada de normatividade. Nesse sentido, a *aplicação*, como aqui trabalhada, há de ser apenas aquela realizada pelos órgãos estatais competentes para construir as normas individuais, normas de decisão”. In TAVARES, André Ramos. “A teoria da concretização constitucional”. In *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*. Belo Horizonte : Fórum, julho/setembro de 2008, pp. 21-22.

³⁵ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., p. 1201.

(= preenche-se uma norma) para tornar possível a sua concretização e a consequente aplicação a um caso concreto” (negritos originais).

Com efeito, a Constituição é dotada de enunciados de alta porosidade, como é o caso dos chamados princípios constitucionais, enunciados de maior grau de objetividade, como é o caso das regras que definem competências, e ainda de textos de alta densidade, como é o caso da definição da capital do país e da idade mínima para candidatar-se ao cargo de Presidente da República. No entanto, tratando-se de um todo normativo coeso (Premissa n.º 1), percebe-se claramente que muitos enunciados refletem a densificação de outros de maior porosidade, de modo a permitir sua concretização. É dizer, sem prejuízo de sua própria densificação e concretização para aplicação em casos concretos (ou, melhor dizendo, processo cognitivo de interpretação do texto isoladamente³⁶), existem enunciados que densificam outros, facilitando, assim, a sua aplicação. Nesse contexto, mais uma vez convém recorrer à lição de CANOTILHO³⁷:

“Num Estado de direito democrático, o trabalho metódico de concretização é um *trabalho normativamente orientado*. Como corolários subjacentes a esta postura metodológica assinalam-se os seguintes.

O jurista concretizador deve trabalhar a partir do *texto da norma*, editado pelas entidades democráticas e juridicamente legitimadas pela ordem constitucional. *A norma de decisão*, que representa a medida de ordenação imediata e concretamente aplicável a um problema, não é uma ‘grandeza autónoma’, independente da norma jurídica, nem uma ‘decisão’ voluntarista do sujeito de concretização; deve, sim, reconduzir-se sempre à norma jurídica geral. A distinção positiva das funções concretizadoras destes vários agentes depende, como é óbvio, da própria constituição, mas não raro acontece que no plano constitucional se verifique a convergência concretizadora de várias instâncias: (a) nível primário de concretização: os princípios gerais e especiais, bem como as normas da constituição que ‘densificam’ outros princípios; (b) nível político-legislativo: a partir do texto da norma constitucional, os órgãos legiferantes concretizam, através de ‘decisões políticas’ com densidade normativa – os actos legislativos –, os preceitos da constituição; (c) nível

³⁶ FRIEDRICH MÜLLER afirma que o processo cognitivo de interpretação dos textos jurídicos é relevante, mas é apenas um dado no processo de concretização normativa. In *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª edição. Tradução de Peter Naumann. Rio de Janeiro : Renovar, 2005, p. 54. Para uma precisa diferenciação entre *concretização, interpretação e aplicação* do direito, de todo subscrita no presente trabalho, vide: TAVARES, André Ramos. “A teoria da concretização constitucional”. Op. Cit., pp. 15-30.

³⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., p. 1222.

executivo e jurisdicional: com base no texto da norma constitucional e das subsequentes concretizações desta a nível legislativo (também a nível regulamentar, estatutário), desenvolve-se o trabalho concretizador, de forma a obter uma norma de decisão solucionadora dos problemas concretos” (itálicos originais, grifos nossos).

É justamente nessa perspectiva que se pautará a presente tese: o direito fundamental ao mínimo existencial, que encontra raízes na dignidade da pessoa humana, na cidadania, na igualdade material e nos objetivos fundamentais de construção de sociedade livre, justa e solidária e erradicação da pobreza (ou seja, ele mesmo já é uma *densificação* de tais direitos), densifica-se por intermédio de outros enunciados constitucionais, tais como algumas imunidades tributárias e a regra de estipulação do salário mínimo. Além disso, existem enunciados infraconstitucionais que colaboram com o processo de densificação do mínimo vital, como é o caso das isenções de tributos sobre bens de primeira necessidade, ou ainda da legislação que concede benefícios aos hipossuficientes (programas de renda mínima).

A pouca densidade normativa ocorre, sobretudo, com as chamadas normas principiológicas ou “programáticas”³⁸. Para o que interessa à presente tese, os artigos 1º e 3º da CF/88 são exemplos de enunciados de baixíssima densidade, que necessitam de outros enunciados, tanto em nível constitucional quanto em nível infraconstitucional, para que alcancem alguma concretização. Como será visto ao longo da tese, os enunciados dos artigos 1º e 3º da CF/88 traduzem fundamentos e fins do Estado brasileiro que deverão irradiar seus efeitos sobre outros enunciados constitucionais e, em conjunto desses, sobre os enunciados infraconstitucionais e até mesmo sobre normas de decisão (administrativa e/ou judicial). Caso alguma regra infraconstitucional colida com tais finalidades, será o caso de inconstitucionalidade³⁹, pois a alta porosidade (baixa densidade) não significa total liberdade de conformação (tais aspectos serão mais bem explorados quando da leitura do dirigismo constitucional).

Por tudo isso, até mesmo como decorrência lógica da premissa n.º 1 desta tese, os enunciados constitucionais insertos nos artigos 1º e 3º da CF/88 sofrem concretização/densificação por outros enunciados constitucionais, bem como de

³⁸ Essa classe de normas jurídicas será tratada oportunamente neste trabalho.

³⁹ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., p. 1172.

enunciados infraconstitucionais. É o caso da “dignidade da pessoa humana”, princípio de baixa densidade, e o enunciado que prevê o salário mínimo, que lhe dá concretude. Outro exemplo são as imunidades de impostos dos livros e dos templos de qualquer culto, que densificam, respectivamente, o direito fundamental de acesso à cultura e à educação e o direito fundamental à liberdade religiosa.

(5) CF/88 constituiu um Estado Social e Democrático de Direito no Brasil e é dirigente

A quinta premissa da presente tese é a de que a CF/88 constituiu um “Estado Social e Democrático de Direito” no Brasil, bem como que se classifica como uma “constituição dirigente”.

Com efeito, os objetivos e princípios fundamentais da Constituição de 1988, bem como os direitos sociais e os princípios da ordem econômica nela encartados, caracterizam o Estado Brasileiro como um Estado de Direito com fortes apelos social e democrático. Embora a CF/88 declare que a República Federativa do Brasil é um “Estado Democrático de Direito”⁴⁰, não há como dissociar do arcabouço constitucional do Estado brasileiro sua forte índole *social*, que chega a ser determinante na essência da CF/88, bem como o extenso rol de direitos sociais que ela alberga, alçados à categoria de *direitos fundamentais* (o que não ocorre em outras constituições, como a portuguesa e alemã). Além disso, ao pensar que os cidadãos ainda não têm as mesmas oportunidades e boa parte da população ainda vive em condições aquém da exigida dignidade humana, o que lhes tolhe o gozo *efetivo* da democracia e da igualdade material.

Por essas razões, sem ignorar a expressa dicção constitucional ao consagrar a República Federativa do Brasil como um “Estado Democrático de Direito”, urge adicionar a esta fórmula o elemento *social*, para classificá-la como um *Estado Social e Democrático de Direito*. Nem tanto pelo descrédito no Estado Democrático de Direito, ou ainda numa tentativa de retomar a ideia negativa de Estado Social de Direito criticada por ELÍAS DÍAZ⁴¹, mas sim para reconhecer que o Brasil ainda tem uma enorme agenda social a

⁴⁰ Assim estabelece o *caput* do artigo 1º da CF/88: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito” (grifo nosso).

⁴¹ ELÍAS DÍAZ aponta a insuficiência do Estado Social de Direito e a necessidade de que este seja superado pela forma mais evoluída e compreensiva denominada “Estado Democrático de Direito”, que, segundo ele,

cumprir, devidamente tratada ao longo do texto constitucional, que não permite que a CF/88 seja posta ao lado de constituições de países desenvolvidos que, há tempos, já superaram as dificuldades pelas quais o nosso país ainda atravessa.

Como muito bem realçado por HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴², em seu monumental trabalho sobre a segurança jurídica do sistema tributário, o mais importante para tentar “definir” a natureza do Estado brasileiro é a leitura dos ditames da Constituição Federal e os valores que ela alça à condição de finalidades precípua de nossa República, independentemente das inclinações dogmáticas ou até mesmo ideológicas de doutrinadores (rejeição ao moralismo). Nesse ponto, devem ser afastadas as importações indevidas e acríicas de doutrinas estrangeiras⁴³ que bem examinaram as configurações estatais e constitucionais dos países em que se encontram e nos momentos históricos correspondentes, para isolar o fenômeno constitucional brasileiro, ainda que os aportes comparados possam servir para a própria compreensão da natureza de nosso Estado.

Logo, não há como negar que na CF/88 os valores individualistas típicos do liberalismo convivem com uma preocupação do bem-estar da coletividade, mediante a inserção, no bojo da Carta, de princípios como a valorização do trabalho, a busca do pleno emprego e a redução das desigualdades sociais e regionais, em contraponto à pura e simples livre iniciativa vigente no Estado Liberal, conforme ensina PAULO BONAVIDES⁴⁴.

une o capitalismo como sistema de produção à consecução de um bem-estar social geral. A principal crítica de DÍAZ ao Estado Social de Direito é a de que este modelo não se baseia em um movimento efetivamente democrático, eis que é o resultado da imposição *neocapitalista* de alcance do bem-estar social. In DÍAZ, Elías. *Estado de Derecho y sociedad democrática*. 7ª edição. Madrid : Cuadernos para el Diálogo, 1979, pp. 105-110.

⁴² TÔRRES, Heleno Taveira. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Tese de Titularidade. São Paulo: USP, 2009, pp. 211-212.

⁴³ Crítica essa também apresentada por HELENO TAVEIRA TÔRRES. In TÔRRES, Heleno. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 206-207.

⁴⁴ “A Constituição de 1988 é basicamente em muitas de suas dimensões essenciais uma Constituição do Estado social. Portanto, os problemas constitucionais referentes a relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinados e resolvidos à luz dos conceitos derivados daquela modalidade de ordenamento. Uma coisa é a Constituição do Estado liberal, outra a Constituição do Estado social. A primeira é uma Constituição anti-governo e anti-Estado; a Segunda uma Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder.” In *Curso de Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 371. No mesmo sentido: ANDRADE, José Maria Arruda de. “A Constituição brasileira e as considerações teleológicas na hermenêutica constitucional”. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo (coord.). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 324; MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 43; GRAU, Eros. *A ordem econômica na constituição de 1998*. Op. Cit., p. 47.

O conceito de Estado Social e Democrático de Direito não é conflitante com os conceitos de Estado de Direito e de Estado Democrático, pois configura um contraponto ao conceito de Estado Liberal que vingou até o início do Século XX. A ideia de Estado Social e Democrático de Direito tende a superar o formalismo do Estado de Direito, que se pautava pela defesa apenas dos interesses individuais, pois a função do Direito no Estado de Direito social não é apenas negativa ou defensiva, mas positiva, pois deve assegurar positivamente o desenvolvimento da personalidade, intervindo na vida social, econômica e cultural⁴⁵.

Além disso, como decorrência das cláusulas que exigem a intervenção do Estado nas ordens econômica e social, não há dúvida de que a Constituição brasileira é dirigente⁴⁶, na medida em que os fundamentos e os fins definidos em seus artigos 1º e 3º são os fundamentos e os fins da sociedade brasileira, que, não obstante as múltiplas emendas ao texto constitucional original, permanecem intocados. No mesmo sentido, GILBERTO BERCOVICI⁴⁷ aponta que “a Constituição de 1988, ao exercer esta função diretiva, fixando fins e objetivos para o Estado e para a sociedade, é classificada como uma ‘Constituição dirigente’”, pois define “fins e programas de ação futura no sentido de melhoria das condições sociais e econômicas da população”⁴⁸. A propósito, como bem lembra JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE⁴⁹, a circunstância de a CF/88 ter abraçado a cláusula do Estado Social torna-a uma constituição dirigente, tendo em vista a valorização da solidariedade, do pleno emprego, do desenvolvimento nacional, da minimização dos desequilíbrios regionais etc. Essa postura exige um olhar diferenciado na concretização do direito, sobretudo nos subdomínios objeto da presente tese (direito tributário e direito financeiro), que ainda contam com visões doutrinárias extremamente formalistas e que invocam os direitos fundamentais em suas funções de bloqueio.

⁴⁵ Cf. BERCOVICI, Gilberto. “A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro”. In *Revista de Informação Legislativa*, ano 36, n.º 142, 1999, p. 37.

⁴⁶ É a opinião também de EROS ROBERTO GRAU in COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a constituição dirigente*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, s/p. Resenha do prefácio da 2ª edição.

⁴⁷ *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 289.

⁴⁸ “A problemática da constituição dirigente”. Op. Cit., p. 36.

⁴⁹ “A Constituição brasileira e as considerações teleológicas na hermenêutica constitucional”. Op. Cit., p. 324.

(6) Positivismo jurídico exclusivo (PJE) será o fundamento teórico (com maior aproximação da Teoria Estruturante do Direito de Friedrich Müller)

A sexta premissa do trabalho, de cunho eminentemente metodológico, é a de que o ordenamento jurídico brasileiro será analisado de acordo com o chamado positivismo jurídico excludente (PJE), com grande aproximação da Teoria Estruturante do Direito desenvolvida por Friedrich Müller.

Com efeito, a Teoria Estruturante do Direito de FRIEDRICH MÜLLER⁵⁰ aponta de forma criteriosa as relações entre ser e dever ser no percurso de concretização dos enunciados constitucionais, em proposta metodológica que logra superar o formalismo sem perder sua juridicidade. Essa análise parte da Constituição como estrutura normativa para, a partir de seu texto, promover o processo de concretização do texto constitucional.

Em apertada síntese, a Teoria Estruturante do Direito prega que a norma jurídica é composta do programa normativo, que é construído do ponto de vista

⁵⁰ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª edição. Tradução de Peter Naumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005; ————. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. Tradução de Peter Naumann. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007; ————. *Teoria Estruturante do direito. Vol. I*. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. Ainda sobre a Teoria Estruturante do Direito, vide: ADEODATO, João Maurício. “A concretização constitucional de Friedrich Müller”. In *Revista da ESMape* vol. 2, n.º 3, pp. 233-232, jan./mar. 1997; ————. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002; ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. Op. Cit., p. 62 e ss.; BARROS, Maurício. *Tributação no Estado Social e Democrático de Direito*. Op. Cit., pp. 117-125; BONAVIDES, Paulo. “Teoria estrutural do direito de Friedrich Müller”. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 231-233; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. “Sobre o conceito de norma e a função dos enunciados empíricos na argumentação jurídica segundo Friedrich Müller e Robert Alexy”. In *Revista de Direito Constitucional e Internacional* n.º 43, pp. 98-109, 2003; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., p. 1216 e ss.; CHRISTENSEN, Ralph. “Teoria estruturante do direito”. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 233-246; JOUANJAN, Olivier. “De Hans Kelsen a Friedrich Müller – método jurídico sob o paradigma pós-positivista. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 246-266; NAUMANN, Peter. “Positivismo: seminário Friedrich Müller”. In *Boletim dos Procuradores da República*, vol. 3, n.º 29, pp.5-7. set. 2000; NEVES, Marcelo. “Concretização constitucional versus controle dos atos municipais”. In *Revista da Faculdade de Direito de Olinda*. Vol. 4, n.ºs 6 e 7, pp. 15-40, 2000; ————. “A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito”. In GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional - estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2003a, pp. 356-376; ROCHA, Maria Elizabeth Guimarães Teixeira; MEYER-PFLUG; Samantha. “Dos elementos metodológicos *strictiore sensu* da concretização da norma segundo Friedrich Müller. In LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto; ALBUQUERQUE, Paulo Antonio de Menezes. *Democracia, direito e política: estudos internacionais em homenagem a Friedrich Müller*. Florianópolis : Conceito Editorial, 2006, pp. 579-595; SANTOS, Marcelo Paiva dos. “Teoria estruturante do direito: aspectos das contribuições de Friedrich Müller ao direito”. In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* n.º 4, pp.117-144.

interpretativo mediante a assimilação de dados lingüísticos (dentre os quais o texto da lei), e do âmbito normativo, formado pela parcela da realidade a que se refere o programa normativo, construído pela intermediação lingüístico-jurídica de dados reais. O teor literal serve à formulação do *programa da norma*, enquanto o *âmbito da norma* é sugerido como um elemento co-constitutivo da prescrição jurídica⁵¹.

Segundo o método de MÜLLER, *concretizar* o direito significa *produzir* uma norma jurídica, a partir do texto, a ser referenciada a um caso (abstrato) de conflito social, que exige uma solução jurídica⁵². A concretização normativa, portanto, será o processo efetivo de produção normativa, de adequação entre os textos e a realidade, que implica um caminhar do *texto da norma* para a *norma concreta* (a *norma jurídica*)⁵³. Nesse prisma, convém apontar uma passagem da obra de MÜLLER⁵⁴ em que o autor sintetiza os elementos utilizados no processo de concretização:

“A concretização da norma introduz os seguintes elementos no jogo:

- a) *elementos metodológicos ‘strictiore sensu’* (interpretações gramatical, histórica, genética, sistemática e ‘teleológica’, bem como princípios isolados da interpretação da constituição);
- b) *elementos do âmbito da norma*;
- c) *elementos dogmáticos*;
- d) *elementos de teoria*;
- e) *elementos de técnica de solução* e
- f) *elementos de política do direito e política constitucional*.

Os elementos listados em (a) e (b) bem como uma parte dos listados em (c) são diretamente referidos a normas. O restante dos elementos listados em (c), os elementos listados em (d), (e) e (f) não são diretamente referidos a normas e nessa medida estão restritos a funções auxiliares na concretização. Uma análise mais precisa dos aspectos individuais, especialmente das interpretações gramatical, histórica,

⁵¹ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Op. Cit., pp. 38-39 e 57-58.

⁵² MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Op. Cit., p. 131. O processo de concretização comporta tanto a construção da norma jurídica (geral e abstrata) quanto a norma de decisão (individual e concreta), esta obtida em um grau posterior àquela. No presente trabalho, sempre que for relacionada a concretização de norma jurídica ao processo de concretização, se estará referindo à norma jurídica, não à norma de decisão.

⁵³ Cf. GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. Op. Cit., p. 74. “A metódica constitucional, diferentemente da metodologia tradicional, não se concentra apenas na realização judicial do direito. Assume-se como metódica estruturante. Esta metódica assenta, desde logo, na ideia de que o trabalho de aplicação das normas constitucionais implica, simultaneamente, o manejo de uma *teoria da norma*, de uma *teoria da constituição* e de uma *dogmática jurídica*”. In CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., p. 1117. Grifos originais.

⁵⁴ MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. Op. Cit., pp. 105-106.

genética, sistemática e ‘teleológica’, bem como dos elementos do âmbito da norma, resulta em numerosas compreensões da estrutura do processo da implementação prática da norma, que vão além do positivismo legalista.”

A metódica estruturante permite o influxo de dados da realidade no processo de concretização da norma jurídica, por intermédio da metódica estruturante descrita acima, desde a primeira concepção leiga e rudimentar do “relato do caso”, até sua efetiva absorção pela estrutura da norma jurídica formada no processo de concretização, alojando-se no *âmbito da norma*. É evidente que o *âmbito da norma* não comporta, de forma bruta, o dado da realidade, até mesmo porque esta é inalcançável. O que ocorrerá é a absorção da parcela da realidade, juridicamente relevante, já filtrada no processo de concretização, sobretudo pelo recíproco condicionamento de programa e âmbito normativos.

Portanto, alterações na realidade captadas (selecionadas) pelo âmbito normativo, sempre com a referência do programa da norma construído a partir do texto legislativo, podem promover alterações no próprio processo de interpretação (concretização) do direito. Embora, em uma análise superficial, a teoria estruturante do direito possa conduzir à conclusão de que se trata de uma teoria que atribui eficácia normativa a fatos, trata-se de uma teoria eminentemente normativa, em que o extrato da realidade, absorvido pelo âmbito normativo, compõe a própria estrutura da norma concretizada. Vale dizer, do conjunto de fatos da realidade que haja de regular (âmbito material), o programa normativo seleciona e valora apenas uma parcela (âmbito normativo)⁵⁵. O trabalho jurídico não se opera sobre as coisas em si, mas sobre as realidades sociais tais como elas devem ser apreendidas (linguisticamente) à luz dos textos normativos⁵⁶. Além disso, o texto será sempre o limite da atividade de concretização.

Além disso, a presente tese se inclinará pela adoção do que se convencionou chamar de *positivismo jurídico excludente (PJE)*, no qual os valores *morais* não são considerados como integrantes do sistema jurídico. Nesse contexto, não será admitida a inaplicação de enunciado constitucional em razão de “bloqueio” por valor considerado

⁵⁵ MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito*. Op. Cit., pp. 29-30.

⁵⁶ JOUANJAN, Olivier. “De Hans Kelsen a Friedrich Müller”. Op. Cit., p. 258.

“superior” *prima facie*, ou ainda em função de “ponderação de valores” pré-concebida⁵⁷, de cunho eminentemente moralista⁵⁸.

Com efeito, a tese não adotará quaisquer concepções moralistas na identificação do direito positivo⁵⁹, o que se convencionou chamar de *positivo jurídico inclusivo (PJI)*, que defende que alguns sistemas adotam critérios morais para o reconhecimento da juridicidade, incorporando a moral no direito em vigor, de acordo com as definições apresentadas por DIMITRI DIMOULIS⁶⁰. Aqui se trabalhará, pelo contrário, com uma concepção de *positivismo jurídico exclusivo (PJE)*, segundo o qual a moral não pode servir em nenhuma hipótese como critério de identificação do direito positivo (reconhecimento de sua validade e realização de sua interpretação).

Nesse prisma, verifica-se que os autores que defendem o positivismo jurídico inclusivo, de origem anglo-saxônica, e que baseiam grande parte das obras nacionais que seguem essa corrente, trabalham em um sistema jurídico com base no *Common Law*, no qual faz muito mais sentido a invocação de preceitos morais do que em um sistema baseado no *Civil Law*, como é o caso do sistema jurídico brasileiro⁶¹, cuja Constituição já incorpora diversos valores. Tampouco invocar fundamentos, objetivos e princípios constitucionais na análise das demais normas do sistema jurídico acarreta qualquer

⁵⁷ Como é a proposta de BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 250.

⁵⁸ Para uma análise da relação entre direito e moral, vide DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. Op. Cit., pp. 167 e ss. Diferentemente será a aceitação da influência política no direito, que se dará sempre no ambiente de concretização (pelo legislador/aplicador) de objetivos e princípios constitucionais de natureza teleológica ou programática.

⁵⁹ Faz-se a ressalva de que a presente tese, embora incorpore diversas posições de José Joaquim Gomes Canotilho, não ignora que o professor luso acabou enveredando por uma concepção moralista em escritos mais recentes (2008, pp. 101 e ss.). Entretanto, assim como ocorre com as influências do pós-modernismo e o ceticismo tardio quanto à Constituição Dirigente, as invocações morais de Canotilho são mais aplicáveis ao contexto português do início do Século XXI, que não podem ser transpostas para a realidade brasileira, como reconhece o próprio Canotilho.

⁶⁰ “**Positivismo jurídico exclusivo (PJI)**. Abordagem no âmbito do positivismo *stricto sensu*, afirmando que a moral não pode ser utilizada em nenhuma hipótese como critério de identificação do direito positivo (reconhecimento de sua validade e realização de sua interpretação). Algo é juridicamente válido quando (e porque) corresponde a fatos sociais que podem lhe conceder essa validade, nunca adquirindo os mandamentos morais relevância jurídica.

Positivismo jurídico inclusivo (PJI). Abordagem no âmbito do positivismo *stricto sensu*, afirmando que podem existir sistemas jurídicos que adotam critérios morais para o reconhecimento da juridicidade, incorporando a moral no direito em vigor. Nesses casos, a validade e a interpretação do direito positivo podem depender do valor moral de certa norma ou proposta interpretativo.” In *Positivismo jurídico*. Op. Cit., p. 276. Negritos originais.

⁶¹ No mesmo sentido: TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica no Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 62.

consideração *moral* do direito positivo, pois tais fundamentos, objetivos e princípios foram incorporados à ordem jurídica em função da vontade do constituinte em positivá-los, não em função de exortações morais quaisquer. A esse respeito, convém mencionar a lição de DIMITRI DIMOULIS⁶²:

“Está correto afirmar, v.g., que o art. 3º da CF brasileira introduz no ordenamento jurídico nacional imperativos morais, estabelecendo como objetivo ‘o bem-estar de todos’. Mas isso não influencia a validade e a interpretação da norma que é vinculante porque corresponde à vontade do poder constituinte – da mesma forma como valeria uma norma de absoluta concretude que estabeleceria um valor monetário mínimo que todos deveriam receber para garantir o seu bem-estar. A forte carga valorativo-moral do art. 3º se explica pela vontade do poder constituinte e não por uma suposta relevância jurídica da moral.”

Outra questão refere-se à relação entre direito e política, que é inegável em certa medida, quando se considera que a produção de normas jurídicas depende, necessariamente, de decisões (políticas) de indivíduos⁶³. Há, portanto, uma conexão *genética* entre direito e política⁶⁴, o que não significa, no entanto, que o aplicador do direito deva utilizar, em sua atuação, considerações políticas que discrepem daquelas adotadas pelo criador das normas⁶⁵, sobretudo as normas constitucionais que traçam objetivos e programas. No fim das contas, a ação política (genética) de criar normas jurídicas sempre deverá se pautar pelas *finalidades* determinadas pelo legislador, o que torna a ação política uma ação também jurídica, mantendo-se todo o trabalho de concretização constitucional dentro da esfera do direito⁶⁶. Vale lembrar que a própria adesão da presente tese à corrente que rejeita o representacionalismo na interpretação jurídica, em prol de uma atividade concretizadora que não se conforma com a mera subsunção, por si só, já rompe a barreira entre política e direito⁶⁷, eis que o agente aplicador do direito assume papel de extrema relevância no processo de criação do direito, que não deixa de ser político (como o é o processo de concretização).

⁶² DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. Op. Cit., p. 142.

⁶³ Até porque a Constituição e as leis necessitam de aplicação. Sua mera existência e vigência não significam transformação social automática.

⁶⁴ Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. Op. Cit., p. 106.

⁶⁵ DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico*. Op. Cit., p. 107.

⁶⁶ Isso sem prejuízo da ação do homem, ser “extrajurídico”, de construir normas jurídicas.

⁶⁷ ANDRADE, José Maria Arruda de. “A Constituição brasileira e as considerações teleológicas na hermenêutica constitucional”. Op. Cit., p. 329.

Essas são, em linhas gerais, as premissas fundamentais e principais ideais a serem desenvolvidas na presente tese. Evidentemente, por se tratar de um capítulo introdutório e de fixação de premissas, não é a pretensão do Autor discorrer de forma definitiva sobre cada tema abordado, até mesmo porque cada um deles já poderia, por si, ser objeto de outras teses. Sempre que necessário e oportuno, o presente trabalho retomará tais ideias, ao enfrentar as questões propostas pelo presente trabalho.

2. O (SUB)DESENVOLVIMENTO E OS DIREITOS SOCIAIS

2.1. Razões históricas do subdesenvolvimento e o atual estágio do desenvolvimento brasileiro

As razões do subdesenvolvimento das economias do chamado “Terceiro Mundo” se alojam no desenvolvimento histórico do período colonial, durante o qual, de modo geral, foram formadas e sedimentadas estruturas econômicas internas que causaram as grandes diferenças sociais percebidas até hoje, deixando marcas profundas no (sub)desenvolvimento desses países⁶⁸. Com o Brasil a situação não foi diferente, porquanto o período colonial brasileiro foi marcado por ciclos econômicos que drenavam as riquezas aqui produzidas em prol da elite local e da metrópole portuguesa e, mais adiante, em proveito da então nação economicamente hegemônica no contexto mundial, a Inglaterra⁶⁹.

Com efeito, o ciclo da cana-de-açúcar, baseado em um sistema de produção monocultor e escravista, com grande concentração da produção nas mãos de pouquíssimos senhores de engenho, não permitia a circulação de riquezas na colônia, porquanto a riqueza ou era remetida à metrópole ou se concentrava nas mãos da elite local. Como a cana representava um cultivo de altíssima rentabilidade, dado o relativo baixo custo de sua implantação, não havia interesse em investir em outros setores da economia, concentrando-se o consumo na colônia, essencialmente, em bens importados da metrópole.

Além disso, a fonte de mão-de-obra formada por escravos também contribuía para a drenagem da economia brasileira, porquanto os senhores gastavam o mínimo necessário para a subsistência dessas pessoas, que não percebiam quaisquer rendimentos e em geral viviam por curtíssimo período de tempo, dado o desinteresse de seus proprietários em mantê-los por muito tempo (o alto valor agregado da produção não justificava maiores investimentos em sua manutenção)⁷⁰. Dessa forma, ante a ausência de uma massa de trabalhadores remunerados, o único efetivo mercado consumidor verificado na colônia era

⁶⁸ SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. *Concentração, estruturas e desigualdades – as origens coloniais da pobreza e da má distribuição de renda*. São Paulo: IDCID, 2008, p. 36.

⁶⁹ Cf. FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. 27ª edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional/Publifolha, 2000 (Coleção “Grandes nomes do pensamento brasileiro”), *passim*.

⁷⁰ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. *Concentração, estruturas e desigualdades*. Op. Cit., pp. 53-54.

formado pelos próprios senhores de engenho, que importavam todos os produtos da metrópole e a preços altíssimos, causando o fluxo de boa parte de sua renda para o continente europeu. Essas circunstâncias contribuíram para o atraso do país no processo tecnológico e para a formação de uma grande massa de pessoas excluídas.

Os ciclos do ouro e do café, embora tenham amenizado a grande concentração ocorrida no ciclo da cana, tampouco empreenderam avanços significativos nas estruturas econômicas. O ciclo do ouro, por mesclar trabalho escravo com trabalho livre, bem como por exigir a criação de uma economia de subsistência (sobretudo a produção de alimentos no sul do país), permitia algum fluxo de renda na colônia. Já no ciclo do café esses fluxos de renda crescem um pouco mais, devido à utilização de mão-de-obra assalariada⁷¹. De todo modo, os diferentes efeitos que esses ciclos surtiram na drenagem dos recursos e no desenvolvimento de economias locais periféricas colaboraram para a grande diferença de desenvolvimento regional no Brasil, fazendo com que certas regiões apresentem hoje Índices de Desenvolvimento Humano muito mais altos do que as antigas áreas de concentração canavieira (sobretudo no Nordeste brasileiro)⁷².

No entanto, como a produção ainda se encontrava concentrada em poder de poucos, não houve grandes mudanças estruturais. Os trabalhadores dependiam exclusivamente das grandes empresas monopolistas, tornando-se igualmente dependentes da classe dominante nos ciclos seguintes, ante a inexistência de setores econômicos alternativos em que pudessem ser empregados. A ascensão social, portanto, era praticamente impossível, pois o trabalhador assalariado não tinha condições de custear os estudos de seus filhos no exterior, cujos cursos eram frequentados apenas pela oligarquia brasileira. Essa circunstância gerou uma sociedade brasileira formada por topo e base sem parcelas intermediárias, ou seja, sem uma classe média, pois a base da estrutura econômica era formada por trabalhadores sem conhecimento técnico. Tal fato acarretou, ainda, a necessidade de importação de mão-de-obra especializada quando do início do processo de industrialização, o que levou grande massa de trabalhadores brasileiros à ociosidade, contribuindo para a redução dos custos dos salários e das condições de vida das pessoas⁷³.

⁷¹ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto; Ferrão, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. *Concentração, estruturas e desigualdades*. Op. Cit., pp. 55-56.

⁷² In http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=3039&lay=pde. Acesso 19/06/2010.

⁷³ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. *Concentração, estruturas e desigualdades*. Op. Cit., p. 58.

A condição básica para o desenvolvimento da economia brasileira, no início do Século XIX, teria sido a expansão de suas exportações e o fomento à industrialização, acompanhando a evolução de outros países ocorrida com a Revolução Industrial. No entanto, sem o apoio de uma capacidade para importar em expansão, tal empreitada seria tentar o impossível num país totalmente carente de base técnica. Mesmo o único produto produzido internamente que já dispunha de um mercado de certa magnitude, como era o caso dos tecidos, enfrentou a forte baixa dos preços dos tecidos ingleses, o que tornou difícil a própria subsistência da indústria têxtil no país (além do fato de os ingleses terem dificultado a importação de máquinas e técnicas para a formação de uma indústria brasileira)⁷⁴.

O setor ligado ao mercado interno não conseguia se desenvolver no campo da indústria, pois era necessário importar máquinas, que estavam muito caras em razão da desvalorização da moeda brasileira. A solução adotada foi (i) o aproveitamento do maquinário que já existia no país, assim como ocorreu com a indústria têxtil, e (ii) a importação de máquinas de segunda mão, que eram muito mais baratas. Isso possibilitou que se iniciasse uma primeira fase na industrialização, concentrada na região que oferecia as melhores condições para o seu aprimoramento em função do desenvolvimento da cultura até então dominante (São Paulo).

Com o início tardio da industrialização, concentrada predominantemente em São Paulo (que viveu um intenso crescimento econômico em função dela), a grande massa de mão-de-obra obsoleta nas demais regiões do país, herança dos ciclos econômicos em decadência, sobretudo da cana (mas também das decadentes produções de algodão e borracha), não tardou em iniciar uma grande corrente migratória interna para as áreas industriais, configurando, assim, grandes bolsões de pobreza situados nas periferias das grandes cidades nas décadas seguintes⁷⁵.

Tais fatores foram determinantes para o nosso estágio de desenvolvimento atual. Se por um lado o Brasil tem uma das mais pujantes economias mundiais e exerce um

⁷⁴ Cf. FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. Op. Cit., p. 111.

⁷⁵ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. *Concentração, estruturas e desigualdades*. Op. Cit., p. 61.

papel de líder das chamadas “nações em desenvolvimento”, de outro apresenta índices de desenvolvimento social comparáveis a países muito atrasados, bem como índice de desigualdade social equivalente ao das nações mais pobres do planeta.

Ilustrando tais informações, no Relatório da ONU de 2011⁷⁶, o Brasil obteve o tímido posto de 84º melhor Índice de Desenvolvimento Humano do Mundo, abaixo de Cuba (51º), Malásia (61º), Trinidad e Tobago (62º), Líbia (64º), Cazaquistão (68º), Albânia (70º), Líbano (71º), Venezuela (73º), Azerbaijão (76º), Ilhas Maurício (78º), Jamaica (80º), Peru (81º) e Equador (84º). Por sua vez, de acordo com o “Coeficiente GINI”, medida de desigualdade desenvolvida pelo estatístico italiano Corrado Gini e publicada no documento *Variabilità e mutabilità*, o Brasil apresenta a décima sexta pior distribuição de renda mundial, perdendo apenas para Namíbia, África do Sul, Lesoto, Botsuana, Serra Leoa, República Centro-Africana, Haiti, Bolívia, Honduras, Colômbia, Guatemala, Tailândia, Hong Kong, Paraguai e Chile⁷⁷. Embora os dados dos países não estejam nivelados pelo mesmo ano, é inegável a terrível posição do Brasil no “ranking”, sobretudo porque à frente de nações africanas extremamente subdesenvolvidas.

Esses dados revelam a urgência de se dar efetividade aos direitos fundamentais, do que emerge a relevância do estudo dos direitos sociais fundamentais, como condição mínima de existência digna dos seres humanos. Aliás, a questão do direito ao mínimo existencial relaciona-se com a questão da pobreza⁷⁸, embora não se limite a ela, e às condições básicas para a possibilidade de alteração das estruturas sociais.

2.2. As estruturas econômicas e o (sub)desenvolvimento: ambiente para o surgimento e a efetivação do Estado Social e Democrático de Direito

Como visto no tópico anterior, a estrutura do poder econômico do período colonial foi determinante para a formação das estruturas econômicas atuais, deixando em nosso país uma herança de injustiça e desigualdade sociais de difícil e lenta superação. As

⁷⁶ In <http://hdr.undp.org/en/statistics/>. Acesso em 02/12/2012.

⁷⁷ In <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2172rank.html>. Acesso em 02/12/2012. Em estudo do Banco Mundial o Brasil aparece em 13º lugar no mesmo ranking. In <http://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI/>. Acesso em 02/12/2012.

⁷⁸ Cf. O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL. OP. CIT., p. 14.

“estruturas” devem ser entendidas como os “traços formadores e constitutivos do sistema econômico e do funcionamento das relações econômicas que influenciam e determinam essas relações”, “as formas de distribuição de poder e renda, estas, sim, constitutivas de uma sociedade e, em última instância, elementos fundamentais na definição de seu comportamento econômico”⁷⁹.

A herança colonial das estruturas internas, historicamente determinadas pelos ciclos econômicos e continuadas mesmo com a industrialização, tornaram-se enraizadas e já não poderiam ser alteradas por modificações no sistema produtivo (tecnológicas, forma de produção etc.), pois são resistentes a elas⁸⁰. Mesmo em países que observaram forte crescimento econômico por décadas, como foi o caso do Brasil ao longo de praticamente todo o Século XX, a deterioração dos principais indicadores sociais e de distribuição de renda também foi sentida, porquanto o crescimento econômico, nos países subdesenvolvidos, se dá com a distribuição de renda ao inverso, ou seja, a partir de ganhos de produtividade decorrentes de perda de salário real⁸¹, ocasionado pela grande massa de mão-de-obra disponível a (cada vez mais) baixo custo. Nesse passo, o desenvolvimento pelo desenvolvimento, como um fim em si mesmo, não se justifica em detrimento dos direitos elementares dos seres humanos, pois deve estar relacionado, sobretudo, com a melhora da qualidade de vida e do exercício pleno da liberdade dos seres humanos⁸². Nesse debate surge a necessidade de que o Estado conduza não apenas o crescimento econômico sem a diminuição das desigualdades, o que GILBERTO BERCOVICI⁸³ chama de mera “modernização”, mas um efetivo *desenvolvimento econômico e social*, com alterações nas estruturas econômicas⁸⁴.

É certo que a formação das estruturas econômicas, enquanto fenômeno econômico e cultural, foi concretizada também pelo direito, que desde o iluminismo tratou

⁷⁹ In SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial – as estruturas*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 50-51.

⁸⁰ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial*. Op. Cit., p. 50.

⁸¹ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial*. Op. Cit., pp. 56-57.

⁸² Cf. SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. 3ª reimpressão. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 29.

⁸³ BERCOVICI, Gilberto. “Constituição econômica e desenvolvimento”. In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* n.º 5, 2004, p. 215.

⁸⁴ Em semelhante sentido: BALERA, Wagner. “A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 488; BALEEIRO, Aliomar. *Cinco aulas de finanças e política fiscal*. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975, p. 102.

de resguardar direitos individuais de cunho eminentemente liberal, com a adoção de uma igualdade meramente formal entre os cidadãos. Nesse prisma, o Estado de Direito surgiu “para garantir um núcleo de direitos fundamentais interpretados e integrados à luz dos valores supremos da iniciativa privada, da segurança da propriedade e das exigências de calculabilidade requeridas pelo funcionamento do sistema capitalista”, nos dizeres de JORGE REIS NOVAIS⁸⁵. Se o sistema jurídico já servia à manutenção do *status quo* nas economias centrais durante a colonização, é claro que nas colônias a situação não poderia ser diferente, pois a fonte da lei era a própria Metrópole, que não tinha qualquer interesse na alteração das estruturas econômicas verificadas no Novo Mundo. Basta olhar para os séculos de escravidão, em que sequer a igualdade formal entre seres humanos era garantida pelos sistemas jurídicos coloniais (já que os escravos não tinham direitos quaisquer), e as profundas marcas sociais deixadas por ela nos países da América.

Por outro lado, embora o direito tenha sido utilizado pelo poder econômico como o principal instrumento dos determinantes estruturais no Brasil desde a época colonial, acarretando, conseqüentemente, a concentração de renda e a pobreza⁸⁶, fato é que as transformações sociais que levaram à construção dos instrumentos jurídicos nacionais e internacionais do Século XX oferecem grande possibilidade de alteração das mesmas estruturas, sobretudo por intermédio de políticas fiscais empreendidas em sintonia com os direitos fundamentais. Logo, se o direito serviu de instrumento para a formação das estruturas econômicas que todavia perduram no Brasil, ele mesmo poderá ser usado para alterar essas mesmas estruturas, desde que manejado de maneira apropriada e em respeito aos direitos fundamentais (inclusive sociais) albergados na Constituição.

Basta lembrar que foi a partir dos movimentos operários nas economias centrais, que se voltaram contra o modo de produção capitalista originado da Revolução Industrial e as condições de vida desumanas dos trabalhadores dela decorrentes, bem como sob a influência dos movimentos socialistas iniciados na primeira metade do Século XX,

⁸⁵ NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito*. Reedição. Coimbra: Almedina, 2006, p. 73.

⁸⁶ Cf. SALOMÃO FILHO, Calixto; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. *Concentração, estruturas e desigualdades*. Op. Cit., pp. 23-26.

que surgiram os primeiros documentos garantidores de *direitos sociais*, um grande avanço em termos de consagração de direitos fundamentais mínimos⁸⁷.

O crescimento da importância dos direitos sociais consolida-se no início do Século XX⁸⁸ concomitantemente a uma nova concepção estatal, baseada não mais no individualismo exacerbado, fruto do modo de produção capitalista, mas um Estado interventor e dirigente da economia, preocupado com o desenvolvimento econômico e social, com a assistência aos desamparados e com a observância dos direitos sociais do povo: o chamado Estado Social.

O Estado Social tem como traço fundamental a atuação do Estado em políticas públicas, em que ele assume a responsabilidade pela condução do processo econômico, que acaba por se inter-relacionar com o processo político⁸⁹. Ao passar a implantar as políticas públicas, deixa o Estado de intervir na ordem social exclusivamente como produtor de direito e provedor de segurança, traços do Estado liberal⁹⁰ (ainda que essas políticas se materializem via normas jurídicas).

Nesse contexto, as Constituições elaboradas após o final da Primeira Guerra Mundial declaram, ao lado dos direitos individuais, direitos de ordem social, ligados a uma concepção de igualdade material, que dependem de prestações diretas ou indiretas do Estado para serem usufruídos pelos cidadãos⁹¹. O Estado Social não anula as conquistas do liberalismo com relação à liberdade individual, uma vez que não existe a total ruptura com o Estado de Direito Liberal, mas sua transformação no Estado de Direito Social. No lugar de uma liberdade absoluta do indivíduo e de uma igualdade meramente formal (igualdade *perante a lei*), deu-se espaço a uma liberdade limitada democraticamente em prol do bem comum e uma igualdade eminentemente material, com a busca frequente da lei em tratar

⁸⁷ Ainda não é o momento de perquirir as semelhanças e diferenças entre “direitos fundamentais”, “direitos sociais”, “direitos fundamentais sociais” e “mínimo existencial”, bem como os regimes jurídicos a lhes serem aplicados.

⁸⁸ A utilização do termo “consolida-se” se justifica porque a concepção de Estado Social, como testemunha JUAN MANUEL BARQUERO ESTEVAN, remonta à segunda metade do Século XIX, a partir do trabalho de LORENZ VON STEIN. Cf. BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madrid : Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 33. Para uma análise mais profunda desse ponto, vide STEIN, Lorenz Von. *Opere Scelte I – Storia e Società*. Antologia a cura di Elisabetta Bascone Remiddi. Milano: Giuffrè, 1986, pp. 117 e ss.

⁸⁹ Cf. GRAU, Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*. 4ª edição. São Paulo : Malheiros, p. 26.

⁹⁰ GRAU, Eros. *O direito posto e o direito pressuposto*. Op. Cit., p. 26.

⁹¹ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Constituição e estado de exceção permanente – atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro: Azougue, 2004a, p.25.

igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de sua desigualdade, tomando medidas de garantia dos direitos básicos a todos os indivíduos (igualdade *na lei*).

O Estado social significa historicamente o intento de adaptação do Estado tradicional (o Estado liberal burguês) às condições sociais da civilização industrial e pós-industrial, com seus novos e complexos problemas, mas também com suas grandes possibilidades técnicas, econômicas e organizativas para enfrentá-los⁹². Segundo JORGE MIRANDA⁹³, no Estado Social se articulam direitos, liberdades e garantias, cuja função imediata é a proteção da autonomia da pessoa, com direitos sociais, cuja função imediata é a de refazer as condições materiais e culturais em que vivem as pessoas. É o caso do progressivo estabelecimento dos seguros contra acidentes de trabalho ou doenças profissionais e o surgimento de uma legislação laboral tendente a refrear os excessos mais chocantes do capitalismo, especialmente nos domínios dos horários de trabalho e do trabalho infantil e feminino⁹⁴.

Além disso, é com o surgimento do Estado Social que ocorre a ligação jurídico-positiva entre direitos fundamentais e dignidade da pessoa humana, notadamente nos textos constitucionais e declarações universais de direitos humanos surgidos após a segunda guerra mundial, até mesmo como uma reação às barbáries impetradas pelos regimes ditatoriais derrotados no litígio⁹⁵. Também com ele ocorre o esboço do reconhecimento formal do direito ao mínimo para uma existência digna para além do mero “assistencialismo” praticado no Estado Liberal, impregnado das ideias de caridade⁹⁶.

No Brasil, o elemento *social* em âmbito constitucional já fazia parte das Constituições de 1934 e 1946, que se traduziam em Cartas que determinavam a forma jurídica do país, cada uma a seu tempo, como um Estado Social, como entendem PAULO

⁹² Cf. GARCIA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2ª edição. Madrid: Alianza, 1985, p. 18.

⁹³ *Teoria do Estado e da Constituição*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 42-43.

⁹⁴ Cf. NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito*. Op. Cit., p. 180.

⁹⁵ MIRANDA, Jorge. “A dignidade da pessoa humana e a unidade valorativa do sistema de direitos fundamentais”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 168.

⁹⁶ Cf. BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 49. Em sentido diametralmente oposto, entendendo que o mínimo existencial surge, justamente, pela dificuldade de efetivação dos direitos sociais: LEAL, Ana Luiza Domingues de Souza. “O direito fundamental ao mínimo existencial como conceito normativamente dependente. In *Revista da AJURIS* n.º 117, março de 2010, p. 16.

BONAVIDES e PAES DE ANDRADE⁹⁷. Entretanto, embora tenham representado grandes avanços, essas constituições não lograram alcançar grande efetividade, porquanto a vigência da Carta de 1934 foi brevemente interrompida pelo Estado Novo e a Carta autoritária de 1937, enquanto que o documento de 1946 marcou um retrocesso dos direitos sociais conquistados em 1934, na medida em que foi malsucedida ao tentar conciliar princípios do Estado Liberal com diretrizes do Estado Social. LÊNIO LUIZ STRECK⁹⁸ vai além, ao afirmar que o Estado Social, no Brasil, nunca existiu⁹⁹.

Além disso, como aponta MIGUEL CALMON DANTAS¹⁰⁰, a análise dos períodos ditatoriais no Brasil de 1937 a 1946 e de 1964 até 1988 demonstra que a adoção de modelos de Estado Social em regimes dessa natureza, impostos e mantidos pela força, ainda que tenha ocasionado crescimento econômico, acarretou intensa concentração de riqueza, pois os movimentos populares perdem a voz e representatividade, não havendo divergências ou contestações. No caso específico da ditadura militar brasileira, houve ainda certa aliança entre militares e o capital, que impunha à força um regime extremamente autoritário de relações de trabalho, concentrador e excludente na análise salarial e da distribuição da renda¹⁰¹.

Por tudo isso, considera-se a Constituição Federal de 1988 como a carta mais apta a efetivar as principais cláusulas do Estado Social no Brasil, não apenas por seu grande número de dispositivos voltados à garantia de direitos individuais e sociais básicos, mas pelo próprio momento histórico em que se deu sua promulgação. Ao prever a dignidade da pessoa humana e os direitos sociais, a CF/88 garante uma dimensão mínima de direito à existência digna, que deve garantida pelo Estado. Para tanto, o Estado brasileiro conta com instrumentos tributários e financeiros para dar efetividade a tais

⁹⁷ In *História constitucional do Brasil*. 2ª edição. Brasília : Paz e Terra Política, 1990, pp. 325-327 e 411-417

⁹⁸ STRECK, Lenio Luiz. *Heremênutica jurídica e(m) crise*. Op. Cit., pp. 24-26.

⁹⁹ A propósito, ante os graves problemas que assolam o Brasil, pode-se afirmar que até mesmo os chamados direitos fundamentais de primeira geração ou dimensão são negligenciados. Para tal constatação, basta observar a deficiência da segurança pública, que certamente não permite, por exemplo, o gozo completo do direito de propriedade. Exemplo semelhante dá ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. “A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial”. In *Revista de Direito Administrativo* n.º 252, set./dez. 2009, p. 22.

¹⁰⁰ DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 247.

¹⁰¹ In FIORI, José Luís. *Em Busca do Dissenso Perdido: Ensaio Crítico sobre a Festejada Crise do Estado*. Rio de Janeiro: Insight, 1995, p. 111.

direitos, no intuito de que as conquistas sociais alcançadas em 1988 não se revistam de uma eficácia meramente simbólica¹⁰².

Entretanto, antes de perquirir a relação entre as normas fiscais e financeiras com a efetivação do mínimo existencial, cumpre definir os direitos mínimos que serão tratados no presente trabalho, com a identificação de seus fundamentos e sua dimensão na Constituição Federal de 1988.

2.3. Os fundamentos e objetivos fundamentais da república na CF/88: as cláusulas da dignidade da pessoa humana, da cidadania, da construção de sociedade livre, justa e solidária, e da erradicação da pobreza

Conforme a classificação de CANOTILHO¹⁰³, a tipologia dos princípios constitucionais permite agrupá-los em quatro classes, quais sejam: (a) “princípios jurídicos fundamentais”, correspondentes aos princípios logicamente objetivados e progressivamente introduzidos na consciência jurídica, que encontram uma recepção expressa ou implícita no texto constitucional, fornecem diretivas materiais de interpretação das normas constitucionais e vinculam o legislador no momento legiferante; (b) “princípios políticos constitucionalmente conformadores” (também chamados de “princípios político-constitucionais”), que explicitam as valorações políticas fundamentais do legislador constituinte, nos quais se condensam as opções políticas nucleares e se reflete a ideologia inspiradora da constituição; (c) “princípios constitucionais impositivos”, que impõem aos órgãos do Estado, sobretudo ao legislador, a realização de fins e a execução de tarefas (“preceitos definidores dos fins do Estado”, “princípios diretivos fundamentais” ou

¹⁰² Aqui se faz referência aos conceitos de “legislação simbólica” e “constitucionalização simbólica” adotadas por MARCELO NEVES, que caracterizam o déficit de concretização jurídico-normativa do texto constitucional, que faz com que ele perca sua capacidade de orientação generalizada das expectativas normativas (ou seja, sua condição como normas jurídicas). A legislação simbólica se caracteriza pela completa inefetividade jurídica dos textos legais, que é substituída por uma espécie de eficácia “psicológica” da legislação nos cidadãos, que se “satisfazem” com a existência de um texto legal que conforte suas necessidades ou emoções ante situações-limite, ainda que a norma criada seja claramente socialmente ineficaz e juridicamente inefetiva. Quando no seio da Constituição, a norma simbólica ganha *status* de constitucionalização simbólica, o que pode ser visto em regras constitucionais cujo cumprimento é absolutamente impossível ante a impossibilidade material de sê-lo, tal como ocorre com a definição constitucional do salário-mínimo ante a inexequibilidade de o Estado em garantir o seu pagamento a todos. In NEVES, Marcelo. *A constitucionalização simbólica*. Op. Cit., *passim*.

¹⁰³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., pp. 1164-1167.

“normas programáticas”); e (d) “princípios-garantia”, que visam instituir direta ou indiretamente uma garantia aos cidadãos. Aos “princípios constitucionais impositivos” associam-se as “regras determinadoras de fins e tarefas do Estado”¹⁰⁴, que se diferenciam de forma apenas gradual, ainda que não de modo suficientemente seguro (embora essas espelhem grau de densificação superior àqueles), e as “regras constitucionais impositivas”, que se caracterizam como as “imposições de caráter permanente e concreto” (imposições constitucionais e ordens de legislar), ou seja, com ainda maior grau de densidade.

O art. 1º da Constituição Federal de 1988 aponta os fundamentos da República Federativa do Brasil, cláusula que encerra, indubitavelmente, alguns dos *princípios político-constitucionais*¹⁰⁵ que devem informar a interpretação de todos os demais enunciados da Carta. Trata-se, conforme EROS GRAU¹⁰⁶, de *princípios políticos constitucionais conformadores*, que impõem a carga *ideológica* com a qual serão interpretados os demais enunciados constitucionais, eis que - permita-se o truísmo - constituem os pilares fundamentais da república, ou ainda “o embasamento do Estado; seus valores primordiais, imediatos, que em momento algum podem ser colocados de lado.”¹⁰⁷ Esses fundamentos traduzem-se na soberania, na cidadania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e no pluralismo político.

Os princípios fundamentais têm relevância de princípios gerais de toda a ordem jurídica, definindo e caracterizando a coletividade política e o Estado, ao enumerar as principais opções político-constitucionais da CF/88¹⁰⁸. Desse modo, ignorá-los na concretização da Constituição equivaleria a uma grave ruptura com a Carta Política, em um processo de erosão constitucional irreversível.

2.3.1. Dignidade da pessoa humana

Dentre os fundamentos de nossa república, interessa para a presente tese a *dignidade da pessoa humana*, que surge como um valor supremo aplicável a toda a ordem

¹⁰⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., pp. 1171-1172.

¹⁰⁵ Ao lado dos demais dispositivos dos artigos 2º a 4º, conforme SILVA (2009, p. 93).

¹⁰⁶ GRAU, Eros. *A ordem econômica na constituição de 1998*. Op. Cit., pp. 161-162.

¹⁰⁷ Cf. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 147.

¹⁰⁸ Cf. BERCOVICI, Giberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. Op. Cit., pp. 289-290.

jurídica¹⁰⁹, que abarca o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem, desde o direito à vida, até a garantia de uma existência digna, a realização da justiça social, a educação, o desenvolvimento da pessoa e o seu preparo para o exercício da cidadania, entre outros.¹¹⁰ Além de fundamento da República Federativa do Brasil (art. 1º), a *dignidade da pessoa humana* também é um fim da ordem econômica, conforme o art. 170, *caput*, da CF/88, bem como constitui o núcleo essencial dos direitos fundamentais¹¹¹ e, segundo alguns¹¹², eixo central da Constituição¹¹³. Nesse prisma, o Estado tem o dever de garantir a dignidade da pessoa humana, uma vez que os direitos fundamentais têm por finalidade o respeito a essa dignidade, por meio da proteção contra o arbítrio do poder estatal e o estabelecimento de condições mínimas de vida e de desenvolvimento da personalidade.

Não é de todo simples a tarefa de conceituar a *dignidade da pessoa humana*, por se tratar de termo que apresenta certa vagueza e não vem definido no Texto Constitucional. Por conta disso, assim como os demais termos presentes no direito positivo, a *dignidade da pessoa humana* deve ser concretizada no contexto histórico e cultural em que aplicado¹¹⁴, não se podendo tomar definições aplicadas em outros sistemas jurídicos (outros países) ou momentos distintos da realidade histórico-cultural brasileira. Além disso, ainda que tratada em um mesmo contexto histórico-cultural, certamente o que é *digno* para um não necessariamente alcançará o grau mínimo de dignidade para outro, tendo em vista as distintas expectativas das pessoas. Sendo assim, não existe a violação da dignidade de uma pessoa em abstrato, mas apenas da dignidade de determinada(s) pessoa(s), pois a dignidade constitui atributo da pessoa humana individualmente

¹⁰⁹ Inclusive os fenômenos jurídico-tributários, conforme CARVALHO (2009, pp. 1142 e 1143).

¹¹⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 105.

¹¹¹ Cf. GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. Op. Cit., p. 196. Em semelhante sentido, embora voltado à ordem jurídica portuguesa, JORGE MIRANDA pontua que “a Constituição confere uma unidade de sentido, de valor e de concordância prática ao sistema de direitos fundamentais. E ela repousa na dignidade da pessoa humana, ou seja, na concepção que faz da pessoa fundamento e fim da sociedade e do Estado. Pelo menos, de modo directo e evidente, os direitos, liberdades e garantias pessoais e os direitos econômicos, sociais e culturais comuns têm a sua fonte ética na dignidade da pessoa, de *todas as pessoas*. Mas quase todos os outros direitos, ainda quando projectados em instituições, remontam também à ideia de protecção e desenvolvimento das pessoas. A copiosa extensão do elenco não deve fazer perder de vista esse referencial.” In MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Op. Cit., p. 169.

¹¹² “Sob a perspectiva do direito interno brasileiro, a Constituição brasileira de 1988 formulou uma opção preferencial pela dignidade humana, alçando-a a valor central do sistema jurídico. In BARCELLOS (2011), p. 160. Essa concepção, como visto na introdução, não é abraçada no presente trabalho.

¹¹³ Em semelhante sentido: ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. “A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial”. Op. Cit., p. 16; BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Op. Cit., p. 62.

considerada, não se referindo a um ser ideal abstrato, mas ao ser humano em concreto¹¹⁵. E não poderia ser diferente, até mesmo por uma das premissas adotadas na presente tese, segundo a qual o direito deve ser *concretizado* frente a casos concretos, momento em que se alcançará o sentido da norma jurídica e, ato contínuo, da norma de decisão, conforme os cânones da Teoria Estruturante do Direito (vide Premissa n.º 6).

Embora a dignidade seja de difícil conceituação, sofrendo, até mesmo, alterações em função do tempo e do espaço (difícil conceituação em si, difícil conceituação universal), resulta não muito difícil apontar o que *não* representa a dignidade: a ausência ou precariedade às necessidades básicas dos cidadãos, tais como educação, saúde, moradia, alimentação etc., dão o norte para o que é *indigno*, dando lastro para as ações que devem ser tomadas para suprimir tal condição. Não se trata de conceituar *dignidade* pela negativa, expediente de discutível correção metodológica¹¹⁶, mas de buscar dar *efetividade* a uma diretriz constitucional que gravita em torno de signo assaz vago. No mais, o emprego da casuística vai ao encontro da própria proteção almejada, porquanto o que se busca proteger é a dignidade da pessoa humana concreta e individualmente considerada, não da humanidade em sentido ideal ou abstrato¹¹⁷.

¹¹⁴ Em semelhante sentido: MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Op. Cit., p. 170.

¹¹⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, pp. 63-64; MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Op. Cit., p. 170, BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Op. Cit., p. 66.

¹¹⁶ INGO WOLFGANG SARLET desfere críticas ao que chama de “fórmula do homem-objeto”, que pretende alcançar a dimensão da “dignidade da pessoa humana” a partir daquilo que lhe fosse prejudicial: “Tudo, portanto, converge no sentido de que também para a ordem jurídico-constitucional a concepção do homem-objeto (ou do homem-instrumento), com todas as consequências que daí podem e devem ser extraídas, constitui justamente a antítese da noção de dignidade da pessoa, embora esta, à evidência, não possa ser, por sua vez, exclusivamente formulada no sentido negativo (de exclusão de atos degradantes e desumanos), já que assim se estaria a restringir demasiadamente o âmbito de proteção da dignidade. Isto, por sua vez, remete-nos ao delicado problema de um conceito minimalista ou maximalista (ótimo) de dignidade, aspecto que voltará a ser referido oportunamente”. In SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana*. Op. Cit., pp. 71-72.

¹¹⁷ “(...) apenas a dignidade de determinada (ou determinadas) pessoa é passível de ser desrespeitada, inexistindo atentados contra a dignidade da pessoa em abstrato. Vinculada a esta ideia, que – como visto – já transparecia no pensamento kantiano, encontra-se a concepção de que a dignidade constitui atributo da pessoa humana individualmente considerada, e não de um ser ideal ou abstrato, razão pela qual não se deverá confundir as noções de dignidade da pessoa humana e de dignidade humana, quando esta for referida à humanidade como um todo. Registre-se, neste contexto, o significado da formulação adotada pelo nosso Constituinte de 1988, ao referir-se à dignidade da pessoa humana como fundamento da República e do nosso Estado democrático de Direito. Neste sentido, bem destaca Kurt Bayertz, na sua dimensão jurídica e institucional, a concepção de dignidade humana tem por escopo o indivíduo (a pessoa humana), de modo a evitar a possibilidade do sacrifício da dignidade da pessoa individual em prol da dignidade humana como bem de toda a humanidade ou na sua dimensão transindividual”. In SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Op. Cit., pp. 63-64.

Por outro lado, tratando o direito de enunciados que pretendem regular as relações sociais, deve ser buscado um conceito (cognitivo) de *dignidade* que atenda a uma média de expectativas das pessoas, ou seja, uma noção *comunitária* ou *intersubjetiva* do conceito de *dignidade da pessoa humana*, na medida em que a dignidade de cada ser humano se reflete no meio social em que vive e também o reflete¹¹⁸, até mesmo como ponto de partida tanto para a criação do direito (processo político-jurídico de criação das leis em sentido material) quanto para sua aplicação em um dado caso concreto (processo de concretização). Nesse prisma, ante a natureza de conceito aglutinador de direitos fundamentais, a *dignidade da pessoa humana* restará ameaçada sempre que o homem não seja considerado um fim em si mesmo (“reificação” dos seres humanos), ou ainda quando não houver o respeito pela vida e pela integridade física e moral do ser humano, nas situações nas quais faltarem condições mínimas para uma existência digna, em que não houver limites para o poder, com a ameaça da liberdade e da autonomia das pessoas, ou ainda quando a igualdade (material) e os direitos fundamentais não forem reconhecidos e minimamente assegurados/garantidos¹¹⁹. Mesmo a grande desigualdade social existente atualmente no Brasil atenta contra a dignidade da pessoa humana¹²⁰, ao denotar a pobreza, que deve ser erradicada (objetivo fundamental) e o descompromisso com a solidariedade social (vide comentários abaixo). Eis um norte preliminar para a concretização da *dignidade*, cujo sentido completo, repita-se, somente será obtido no processo de concretização normativa, ou seja, em sua aplicação a um caso concreto. INGO WOLFGANG SARLET¹²¹, em alentado estudo sobre a *dignidade da pessoa humana*, apresenta a definição que parece ser a mais completa sobre esse direito, nos seguintes termos:

“Assim sendo, temos por dignidade da pessoa humana a *qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua*

¹¹⁸ BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Op. Cit., p. 67.

¹¹⁹ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana*. Op. Cit., p. 71.

¹²⁰ Cf. ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. “A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial”. Op. Cit., p. 20.

¹²¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana*. Op. Cit., p. 73.

participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida” (itálicos originais).

A definição acima já deixa transparecer duas medidas a serem exigidas do Estado na concretização da *dignidade da pessoa humana*: uma *negativa*, no sentido de abster-se de atentar contra a dignidade de cada um dos seres humanos isoladamente considerados, o que abrange não apenas a preservação da integridade física e psicológica das pessoas, mas ainda a abstenção de qualquer interferência nas condições materiais mínimas para a sua subsistência – e aqui há um primeiro fundamento para as imunidades e isenções tributárias -, bem como uma dimensão *positiva*, no intuito de adotar ações que tenham por finalidade preservar a dignidade, tais como a prestação de serviços públicos básicos (saúde, educação, água, luz, saneamento básico, segurança pública etc.), ou ainda o fornecimento pontual de bens para a subsistência das pessoas, na forma da assistência social¹²². Nesse ponto, revela-se a grande relação entre a dignidade da pessoa humana e os direitos sociais, uma vez que esses têm a finalidade de assegurar aos indivíduos uma existência digna¹²³.

2.3.2. Cidadania

Outro caro fundamento da república brasileira é a cidadania, que se situa entre os fundamentos da República não como uma mera titularidade de direitos políticos, mas qualificando os indivíduos como pessoas integradas na sociedade estatal, em que a vontade do Estado estará sempre submetida à vontade popular. Neste contexto, o termo se conecta com o conceito de soberania popular, com os direitos políticos e com o conceito de dignidade da pessoa humana.¹²⁴

A cidadania implica o reconhecimento e exercício de extenso conjunto de direitos e deveres das pessoas¹²⁵, para que tenham participação ativa na sociedade.

¹²² Ainda não é o momento de desenvolver esses temas.

¹²³ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, pp. 309-310.

¹²⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. Op. Cit., pp. 104-105.

¹²⁵ SILVA, Marco Antonio Marques da. “Cidadania e democracia: instrumentos para a efetivação da dignidade humana”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 233-234.

Evidentemente, o indivíduo que não tiver as condições básicas para a sua existência biopsicossocial não poderá sentir-se *integrado* na sociedade, o que fará com que sua *exclusão* atente contra a sua dignidade. Aqui a relação entre o fundamento e o mínimo existencial não é tão direta, pois é de certa forma “intermediada” pela dignidade da pessoa humana.

2.3.3. Objetivos fundamentais

De seu turno, o artigo 3º do Texto Supremo arrola os objetivos fundamentais da República, correspondentes à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e da marginalidade e à redução das desigualdades sociais e regionais; e à promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Na visão de CELSO RIBEIRO BASTOS¹²⁶, a ideia de objetivos não pode ser confundida com a de fundamentos, pois esses são inerentes ao Estado, fazem parte de sua estrutura, enquanto que os objetivos consistem em algo exterior que deve ser perseguido.

GILBERTO BERCOVICI¹²⁷, tomando expressão cunhada por Pablo Lucas Verdú, aponta que o art. 3º da CF/88 é a “cláusula transformadora” da Constituição, que explicita o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la, traduzindo a obrigação do Estado de promover a transformação da estrutura econômico-social¹²⁸. Nesse prisma, o art. 3º objetiva a superação do subdesenvolvimento brasileiro,

¹²⁶ BASTOS, Celso. (1996), p. 149.

¹²⁷ Cf. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. Op. Cit., pp. 290-291. BERCOVICI ainda sustenta que “enquanto instrumento de transformação social, a ideologia constitucional não é neutra, é política e vincula o intérprete. Os princípios constitucionais fundamentais, como o artigo 3º da Constituição de 1988, são a expressão das opções ideológicas essenciais sobre as finalidades sociais e econômicas do Estado, cuja realização é obrigatória para os órgãos e agentes estatais e para a sociedade ou, ao menos, os detentores de poder econômico ou social fora da esfera estatal. Constitui o artigo 3º da Constituição de 1988 um verdadeiro programa de ação e de legislação, devendo todas as atividades do Estado brasileiro, inclusive as políticas públicas, medidas administrativas e decisões judiciais, conformarem-se, formal e materialmente, ao programa inscrito no texto constitucional. Qualquer norma infraconstitucional deve ser interpretada com referência aos princípios constitucionais fundamentais. Toda interpretação está vinculada ao fim expresso na Constituição, pois os princípios constitucionais fundamentais são instrumento essencial para dar coerência material a todo o ordenamento jurídico. Além disto, há a vinculação negativa dos poderes públicos: todos os atos que contrariarem os princípios constitucionais fundamentais, formal e materialmente, são inconstitucionais”. In BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. Op. Cit., pp. 299-300.

¹²⁸ Aqui se faz necessária a invocação da Premissa n.º 1, que exige a efetivação da Constituição. Conforme as palavras de CÁRMEN LÚCIA ANTUNES ROCHA, “é importante que as pessoas saibam que o direito não faz milagre. (...) não faz parte a Constituição pela sua promulgação. Sua vigência não significa transformação

traduzindo-se em norma de eficácia plena que prescinde de qualquer regulamentação, embora seja dotado de alta porosidade. Nesse contexto, trata-se o artigo 3º do dispositivo constitucional, por excelência, destinado a promover a alteração das estruturas sociais herdadas do colonialismo, além do próprio desenvolvimento do país.

Para o que interessa à presente tese, merecem destaque os objetivos constitucionais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária e da erradicação da pobreza, que se vinculam diretamente ao conceito de mínimo existencial. Pode-se afirmar, até mesmo, que em sendo a república brasileira *fundamentada* na dignidade, tais *objetivos* estão intimamente ligados à noção de dignidade, pois somente um Estado que se fundamenta em tal valor terá por tarefa erradicar a pobreza e construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo a igualdade material dos seres humanos¹²⁹. Tal assertiva pode parecer uma tautologia, mas as funções dos artigos 1º e 3º da CF/88 tornam clara a relação entre eles. Aliás, a fundamentação do Estado na dignidade da pessoa humana reforça a ideia de Estado Social e Democrático de Direito, no qual a república brasileira se subsume após a promulgação da CF/88.

2.3.3.1 Construção de uma sociedade livre, justa e solidária

Esse objetivo fundamental é composto de três valores que se relacionam: liberdade, justiça e solidariedade. Com relação à liberdade (“construção de uma sociedade livre”), é certo que a cláusula do Estado Social não anula as conquistas do liberalismo com relação à liberdade individual, nem mesmo os ideais de “liberdade, igualdade e fraternidade” que fomentaram a Revolução Francesa. Não há ruptura com o Estado de Direito Liberal, mas a adoção de novas diretrizes pela sociedade, com a substituição do primado da liberdade absoluta do indivíduo e da busca de uma igualdade meramente formal (igualdade *perante* a lei) por uma liberdade limitada democraticamente em prol do bem comum e uma igualdade material (lei deve tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de sua desigualdade: igualdade *na* lei). A busca pela igualdade, frise-se, não acarreta a perda da liberdade, pois o que o Estado busca garantir é

social, até porque já tivemos constituição de prateleira. Esta não é, mas é preciso que se aplique e que toda a sociedade aplique.” In “A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial”. Op. Cit., p. 19.

¹²⁹ A igualdade material, além de se relacionar com a construção de uma sociedade livre e justa, também pode ser entendida como uma *finalidade* dos direitos sociais prestacionais, como bem pontua INGO WOLFGANG SARLET. In *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 283.

a igualdade de oportunidades, o que implica a liberdade, justificando a intervenção estatal¹³⁰.

Desse modo, resulta claro que a liberdade objetivada pelo artigo 3º da CF/88 não é aquela de índole liberal. Nesse sentido, GARCÍA-PELAYO¹³¹ sustenta que “os valores básicos do estado democrático-liberal eram a liberdade, propriedade individual, a igualdade, a segurança jurídica e a participação dos cidadãos na formação da vontade estatal através da votação. O estado social democrático e livre não só não nega estes valores, senão que pretende fazê-los mais efetivos, dando-lhes uma base e um conteúdo material e partindo do suposto de que indivíduo e sociedade não são categorias isoladas e contraditórias, senão dois termos de implicação recíproca de tal modo que não se pode realizar um sem o outro. Assim, não há possibilidade de atualizar a liberdade se seu estabelecimento e garantias formais não vão acompanhadas de umas condições existenciais mínimas que façam possível seu exercício real; enquanto que nos séculos XVIII e XIX se pensava que a liberdade era uma exigência da dignidade humana, agora se pensa que a dignidade humana (materializada em supostos sócio-econômicos) é uma condição para o exercício da liberdade”. Logo, não há liberdade sem uma igualdade material, ou ainda sem que a liberdade seja garantida não apenas no âmbito jurídico-abstrato, mas ainda no real-concreto, com o fornecimento de condições mínimas para que o indivíduo a exerça.

Por sua vez, a “sociedade justa” almejada pelo art. 3º da CF/88 mais se aproxima de um ideal de justiça distributiva, que tem por finalidade atribuir bens ou encargos aos cidadãos membros da comunidade de acordo com um critério racional de justificação, que se escore em características particulares do próprio destinatário desta distribuição, do que propriamente uma justiça comutativa, baseada na equivalência entre bens e encargos distribuídos, em que se busca uma igualdade formal entre as partes independentemente de qualquer situação específica dos envolvidos. Isso porque, posta ao lado da solidariedade e da liberdade (“construção de uma sociedade livre, justa e *solidária*”), a justiça aparece com o objetivo de promover uma correta qualificação das

¹³⁰ Cf. BERCOVICI. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. Op. Cit., p. 53.

¹³¹ In GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. Op. Cit., p. 26. Tradução livre.

pessoas envolvidas na relação, com a possibilidade de se estabelecer um tratamento diferenciado entre elas¹³².

Nesse prisma, a solidariedade se concretiza quando todos participam dos custos da existência social na medida de sua capacidade, pois ela garante plenamente a dignidade de todos e de cada um, em quaisquer circunstâncias da vida¹³³. A solidariedade, aqui trabalhada, é aquela que reconhece os laços republicanos de dever de comunhão de atitudes e de sentimentos dos membros de certa comunidade, com o intuito de reforçar a *solidez* do grupo (*res publica*). Retoma-se o léxico de “solidariedade”, cuja origem é a palavra “sólido”, de modo que a solidariedade coerente com os princípios republicanos será aquela que primar pela solidez do grupo, o que exige o respeito às desigualdades nele existentes e reclama o respeito ao mínimo existencial, dentre outras exigências¹³⁴.

Para tanto, esse objetivo determina a repartição justa da riqueza, de modo que todos os indivíduos possam gozar de sua liberdade em igualdade mínima de condições, o que pressupõe condições mínimas de subsistência.

2.3.3.2. Erradicação da pobreza

O objetivo de *erradicação da pobreza* também converge para a garantia do mínimo existencial, porquanto a pobreza é uma situação que certamente viola a dignidade da pessoa humana, na medida em que, sobre a exclusão social que ela acarreta – e, conseqüentemente, a restrição ou até mesmo privação de outros direitos básicos, tais como alimentação, moradia, educação, saúde etc. –, é uma das maiores – senão a maior¹³⁵ – causa de mortalidade de seres humanos. Nesse contexto, a pobreza impede não só a existência digna, mas a própria existência dos seres humanos, razão pela qual a CF/88 elege como um dos objetivos da república brasileira sua erradicação.

¹³² FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça*. Porto Alegre: LAEL, 2006, p. 70.

¹³³ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Op. Cit., p. 175; BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Op. Cit., p. 111.

¹³⁴ No que o Autor subscreve as palavras de TÔRRES, Heleno. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Op. Cit., p. 931.

¹³⁵ Para a Organização Mundial de Saúde, “a pobreza é a maior causa de mortalidade mundial, pois espraia sua influência destrutiva a todos os estágios da vida humana, desde o momento da concepção até o túmulo. Ela conspira com as doenças mais mortais e dolorosas para levar uma existência miserável a todos aqueles que sofrem dela.” In PIOVESAN, Flávia. “Pobreza como violação dos direitos humanos”. In *Revista Brasileira de Direito Constitucional* n.º 4, jul.-dez./2004, p. 119.

Por conta disso, há um dever do Estado brasileiro, devidamente positivado na CF/88, de combater a pobreza, o que reitera a cláusula do Estado Social e sublinha o fundamento republicano da dignidade da pessoa humana.

É bom lembrar que os objetivos fundamentais não representam mera retórica. Com efeito, partindo-se da premissa da unidade da Constituição, se por um lado a *dignidade da pessoa humana* aparece como um dos fundamentos da república brasileira, nada mais coerente do que o legislador constituinte, ao se deparar com uma realidade de grande injustiça social, consignar cláusulas tendentes a não apenas *densificar* aquele fundamento, mas também determinar que as ações do Estado devem ter claros objetivos, trazendo uma conotação *finalística* à interpretação da Constituição. É dizer: todos os enunciados constitucionais devem ser aplicados com vistas a concretizar tais objetivos fundamentais, que são a razão de ser (causa final) de nossa república. Qualquer regra infraconstitucional que atente contra tais objetivos, ainda que sob o ponto de vista formal não viole dispositivos constitucionais (ou seja, é válida do ponto de vista *causal*) será inconstitucional, pois a finalidade também deverá ser tomada como critério de validação. Trata-se da necessidade de correspondência funcional entre as regras infraconstitucionais e as finalidades consignadas na CF/88 (dentre as quais se destacam aquelas do artigo 3º), o que se denomina “validação finalística”, muito bem explicada por MARCO AURELIO GRECO¹³⁶:

¹³⁶ *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 119. Segundo PAULO CALIENDO, “as normas jurídicas devem ser entendidas como um *fenômeno comunicacional*, que transmite *expectativas em séries intertemporais*, ou seja, elas são um fenômeno que trata sobre *expectativas intersubjetivas no tempo*. Dessa forma, elas foram criadas para, em algum momento, regular condutas presentes ou futuras. Elas moldam programações sobre comportamentos que devem ocorrer e vinculam duas espécies de programação: (i) *imediatas* e (ii) de *longo prazo ou finalísticas*”. No segundo caso, estão os princípios, que funcionam como programações que generalizam expectativas sobre “estados de coisas” a serem alcançados. In *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, pp. 112-113. De forma semelhante, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR¹³⁶ trabalha com os dois fenômenos, aos quais qualifica de “imunização condicional” e “imunização finalística”: “Uma norma imuniza a outra: a) disciplinando-lhe a edição; b) delimitando-lhe o relato. Trata-se de dois modos de imunização ou de duas técnicas, permanecendo a noção de validade a mesma nos dois casos (norma válida é norma imunizada). Para entender as duas técnicas, recorreremos à distinção da cibernética, entre programação condicional e programação finalista. Podemos programar uma decisão na medida em que estabelecemos as condições em que ela deve ocorrer, de modo que, dadas as condições, segue-se a decisão. Também se pode programá-la, estabelecendo os fins que devem ser atingidos, liberando-se a escolha dos meios, de tal modo que, seja qual for o meio escolhido, o fim deve ser atingido. No primeiro caso, temos uma programação condicional. No segundo, finalista. A primeira é mais elástica no que tange os efeitos procurados. O decisor é responsável pelo correto emprego dos meios, aos quais está ligado, mas não pelo efeito a atingir ou atingido. As segundas são mais elásticas quanto à escolha dos meios, estando vinculadas aos fins procurados. O decisor é responsável pelo efeito a atingir, sendo da sua conta a seleção de bons meios, sejam quais forem, pois o importante é o resultado. (...) Tendo em vista as técnicas de imunização, vamos distinguir, pois,

“Dentro da constituição também encontramos exemplos de normas de competência que adotam um critério finalístico de qualificação. Por exemplo, no artigo 24 da CF 88, encontra-se a aptidão de legislar sobre ‘proteção ao meio ambiente’, ‘proteção à infância e juventude’, ‘defesa do consumidor’, ‘proteção ao patrimônio cultural’, etc. Nestas normas de competência, está autorizada a edificação de uma lei, não porque tenha acontecido algo ou porque exista certo objeto (água ou jazida), mas para que se obtenha um resultado, qual seja a defesa da infância, a proteção do patrimônio cultural, histórico, paisagístico e assim por diante. Este é um outro modelo pelo qual o ordenamento jurídico regula a realidade e valida as normas infra-ordenadas. (...) Este segundo modelo, que é um modelo finalístico de disciplina da conduta humana e de validação das normas infra-ordenadas, no qual encontramos a qualificação de objetivos (‘proteção’, ‘defesa’), é um modelo fundamentalmente para que se atinja algo, implicando visão muito mais modificadora da realidade. Em suma, enquanto o primeiro modelo é um modelo protetivo da realidade, o segundo é um modelo modificador da realidade, pois, na medida em que se edita uma norma jurídica para obter um resultado, é porque este resultado ainda não existe. Se o resultado ainda não existe, a diretriz do ordenamento, nestes casos, é de construção de uma realidade nova, de busca de um contexto inexistente, no momento da própria edição da norma. Por isso, este segundo modelo de regulação volta-se para o futuro e a norma vem antes do fato. O núcleo regulado pela norma não é o que ocorreu, mas é o que se quer que ocorra. O que se quer é a infância protegida, o meio ambiente resguardado e não exclusivamente a disciplina da relação entre um sujeito (quem vai captar) e um objeto (a água) e assim por diante.”

Da mesma forma, a validade causal de normas infraconstitucionais restará ameaçada caso violem objetivos fundamentais, inclusive no caso de normas tributárias e financeiras contrárias a tais enunciados.

entre imunização condicional e finalista. Nos dois casos, pode-se falar em norma válida”. In *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1986, pp. 109-111. Com a ressalva de que FERRAZ JÚNIOR utiliza a locução *validade finalista* em sentido ligeiramente mais amplo do que MARCO AURÉLIO GRECO, que admite o seu uso apenas com relação à teleologia da norma, não ao seu aspecto material globalmente considerado, como é o caso do primeiro. MARCELO NEVES igualmente admite a coexistência dos critérios de validação condicional e de validação finalística, atribuindo à invalidação de normas que não atendam a tais critérios, quando previstos pena Constituição, como *inconstitucionalidade formal* e *inconstitucionalidade material*, respectivamente. In NEVES (1988), pp. 110-111.

Como visto, os fundamentos e objetivos fundamentais da república na CF/88, sobretudo as cláusulas da dignidade da pessoa humana, da cidadania, da construção de sociedade livre, justa e solidária, e da erradicação da pobreza, formam um núcleo básico para a formulação de direitos mínimos a serem prestados pelo Estado aos cidadãos. Além desses, também os direitos sociais exercerão papel relevante na fundamentação de tais direitos, ainda que de modo distinto dos fundamentos e objetivos fundamentais, como será visto no tópico seguinte.

2.4. Os direitos sociais na CF/88 e sua articulação com fundamentos e objetivos fundamentais da república, com os direitos individuais e com o mínimo existencial

Os direitos sociais se inserem dentre o que se convencionou chamar de “direitos fundamentais de segunda geração”¹³⁷, ao lado dos direitos econômicos, culturais e coletivos, introduzidos no constitucionalismo das distintas formas de Estado Social, cuja importância no Século XX foi similar à importância dos chamados “direitos fundamentais de primeira geração” no Século XIX (liberdade e sua decorrência: direitos civis e políticos)¹³⁸. São os direitos que dominaram as Constituições do segundo pós-guerra e que, no direito brasileiro, encontram-se sacramentados no Capítulo II (“Dos Direitos Sociais”) do Título II (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) da Constituição Federal de 1988, sobretudo no art. 6º:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Além do artigo 6º, o capítulo destinado aos direitos sociais ainda arrola uma série de direitos de trabalhadores urbanos e rurais, tais como irredutibilidade de salário, FGTS, seguro-desemprego, décimo terceiro, repouso semanal etc. (artigo 7º), dá os contornos do direito de livre associação profissional ou sindical, com riqueza de detalhes (artigo 8º), e ainda assegura o direito de greve (artigo 9º) e os direitos de representação de

¹³⁷ Embora a adoção do termo “geração” não seja a mais apropriada, como denunciam DIMITRI DIMOULIS e LEONARDO MARTINS. In *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, pp. 34-36.

¹³⁸ Cf. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 564.

trabalhadores em órgãos públicos de seu interesse e nas empresas (artigo 10). Além desse capítulo, existem direitos sociais garantidos em outras partes da CF/88, tais como o Título VIII, que trata da “Ordem Social” (artigos 193 a 232), e o artigo 170, inciso VIII, que aponta a “busca do pleno emprego” como fundamento da ordem econômica.

Há certa divergência na doutrina quanto a considerar os direitos sociais como direitos fundamentais, sobretudo nos autores de índole liberal, que enxergam nas regras constitucionais veiculadoras desses direitos meros programas a serem seguidos pelo Estado, sem caráter propriamente vinculante¹³⁹. É o caso de RICARDO LOBO TORRES¹⁴⁰, que nega o caráter jusfundamental dos direitos sociais:

“No art. 6º da CF 88, que define os direitos sociais, há um certo espaço para o mínimo existencial, tendo em vista que este se aproxima dos direitos fundamentais sociais ou, em outro giro, o mínimo existencial marca a jusfundamentalidade dos direitos sociais. Mas o só caráter topográfico da Constituição de 1988, que abre no Título II, dedicado aos direitos e garantias fundamentais, o capítulo II, que disciplina os direitos sociais (arts. 6º a 11), separando-os, entretanto, dos direitos individuais e coletivos, de que trata o capítulo I (art. 5º), não autoriza a assimilação dos direitos sociais pelos fundamentais. Poder-se-ia falar, talvez, em direitos sociais fundamentais, em que a fundamentalidade seria dos direitos sociais fundamentais, mas não em direitos fundamentais sociais. A jusfundamentalidade dos direitos sociais, a nosso ver, se restringe ao mínimo existencial, como se examinará oportunamente”.

Mais adiante em sua obra, o eminente Professor TORRES aponta que o único traço de jusfundamentalidade dos direitos sociais corresponde, justamente, à sua dimensão individual, correspondente ao mínimo existencial: “os direitos sociais se transformam em mínimo existencial quando são tocados pelos *interesses fundamentais* ou pela

¹³⁹ “Juristas e políticos que adotam posições nitidamente político-ideológicas neoliberais (conservadores, sob o ponto de vista de uma interpretação constitucional que visa à garantia do *status quo ante* social) criticam o caráter ‘dirigente’ da Constituição, condenam a ‘inflação de direitos’ e principalmente a extensão dos direitos sociais, sugerindo de forma aberta ou encoberta o retorno a um regime de garantia quase ilimitada das liberdades individuais. De forma contrária, autores que adotam posições ‘socialmente progressistas’ reclamam da falta de efetivação dos direitos fundamentais e principalmente dos direitos sociais”.

¹⁴⁰ *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 9.

jusfundamentalidade. A ideia de mínimo existencial, por conseguinte, coincide com a de direitos fundamentais sociais em seu núcleo essencial”¹⁴¹. E prossegue:

“A jusfundamentalidade dos direitos sociais se reduz ao mínimo existencial, em seu duplo aspecto de proteção negativa contra a incidência de tributos sobre os direitos sociais mínimos de todas as pessoas e de proteção positiva consubstanciada na entrega de prestações estatais materiais em favor dos pobres. Os direitos sociais máximos devem ser obtidos na via do exercício da cidadania reivindicatória e da prática orçamentária, a partir do processo democrático. Esse é o caminho que leva à superação da tese do primado dos direitos sociais prestacionais (ou direitos a prestações positivas do Estado, ou direitos de crédito – *droit créance* – ou *Teilhaberechte*) sobre os direitos da liberdade, que inviabilizou o Estado Social de Direito, e ao desfazimento da confusão entre direitos fundamentais e direitos sociais, que não permite a eficácia destes últimos sequer na sua dimensão mínima.”¹⁴²

Além disso, ao desenvolver sua tese quanto à posição dos direitos sociais dentre as obrigações do Estado, RICARDO LOBO TORRES¹⁴³ adota uma diferenciação do que chama de *status negativus libertatis*, correspondente à esfera de direitos dos particulares imunes à ação do Estado, o *status positivus libertatis*, que é garantido pela entrega de serviços públicos específicos e divisíveis, que são gratuitos em função da imunidade das taxas e dos tributos contraprestacionais, como é o caso da saúde pública, da educação e da prestação jurisdicional, entre outros, e o *status positivus socialis*, correspondentes às prestações estatais entregues para a proteção dos direitos econômicos e sociais e para a seguridade social, que depende da situação econômica do país e da riqueza nacional, razão pela qual não é obrigatório. O *status positivus socialis*, diferentemente do *status positivus libertatis*, afirma-se de acordo com a “reserva do possível” (vide subcapítulo específico sobre esse tema), ou na conformidade da autorização orçamentária, eis que se constitui pelas prestações positivas outorgadas pelo Estado por intermédio de suas políticas públicas¹⁴⁴. Por tudo isso, RICARDO LOBO TORRES entende que os

¹⁴¹ *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 42.

¹⁴² *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 41.

¹⁴³ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999), pp. 203-204.

¹⁴⁴ Em semelhante sentido, embora reconhecendo a jusfundamentalidade dos direitos sociais, EURICO BITENCOURT NETO (2010, p. 53) sustenta que “os direitos fundamentais sociais, ou os direitos a prestações materiais do Estado, devem ser analisados sob duas perspectivas: de um lado, como direitos fundamentais, gozam de normatividade. De outro, estando mais sujeitos à condição fática – a existência de

direitos sociais que *excedam* o mínimo existencial, por não se traduzirem em direitos individuais, não são oponíveis ao Estado pelos particulares, pois se encontram cerceados pelas limitações orçamentárias (em absoluto) e devem ser prestados de acordo com as políticas públicas eleitas pelo Governo.

Em que pese a importantíssima contribuição do professor fluminense na doutrina dos direitos fundamentais no Brasil, tal visão não parece de todo acertada, de acordo com uma leitura mais detida da Constituição Federal de 1988.

Primeiramente, antes mesmo de perquirir se os direitos sociais correspondem ou não a direitos fundamentais, deve ser estabelecido um conceito de direitos fundamentais. Para DIMITRI DIMOULIS e LEONARDO MARTINS, por “direitos fundamentais” devem ser entendidos os “direitos público-subjetivos de pessoas (físicas ou jurídicas), contidos em dispositivos constitucionais e, portanto, que encerram caráter normativo supremo dentro do Estado, tendo como finalidade limitar o exercício do poder estatal em face da liberdade individual”¹⁴⁵. Esse conceito adota um critério *formal* de identificação dos direitos fundamentais, que aponta a *jusfundamentalidade* de todos os enunciados consignados na Constituição Federal que tenham como finalidade a preservação de direitos das pessoas contra ações do Estado¹⁴⁶.

Essa visão é bastante coerente e simplifica uma série de questões, embora não possa servir de parâmetro para contestar a tese de RICARDO LOBO TORRES, justamente pela visão jusnaturalista do autor fluminense, diametralmente oposta à concepção de DIMOULIS e MARTINS, de matriz positivista. As premissas são absolutamente diferentes, razão pela qual não há como confrontar as conclusões obtidas.

Por outro lado, apontar que todos os enunciados constitucionais que limitam as ações do Estado correspondem a direitos fundamentais minimiza a importância de tais direitos. Embora não haja dúvidas de que todos os enunciados constitucionais têm enorme

recursos materiais – e jurídica – a definição de meios de sua realização, estão vinculados a regime jurídico peculiar, mesmo que se admita que também os direitos de liberdade tenham dimensões de eficácia sujeitas à reserva dos cofres públicos e à definição de normas organizatórias e procedimentais.”

¹⁴⁵ DIMOULIS; MARTINS (2006), p. 54.

¹⁴⁶ Esse critério de identificação dos direitos fundamentais também foi trabalhado por CARL SCHMITT. In *Teoría de la constitución*. 6ª reimpressão. Tradução espanhola de Francisco Ayala. Madrid : Alianza Editorial, 2009, pp. 164 e ss.

relevância no sistema jurídico brasileiro, é evidente que alguns deles devem ser aplicados (ou ao menos ser dotados de máxima efetividade) independentemente da vontade do legislador ou do executor das leis, sobretudo os que visam dar concretude aos princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana. Nesse prisma, ao se investigar a jusfundamentalidade dos direitos sociais, quer-se perquirir o grau de eficácia, aplicabilidade e efetividade de tais normas, até mesmo independentemente da interposição do legislador (casos de inconstitucionalidade por omissão).

Com efeito, ao apontar um Título dentro de seu próprio texto como sendo o destinado a veicular os “direitos e garantias fundamentais”, a Constituição discrimina dentre seus enunciados alguns que tratam de direitos fundamentais, o que afasta a condição de *todos* os enunciados constitucionais como veiculadores de direitos fundamentais. Desse modo, ainda que se possa admitir que todas as regras constitucionais limitadores do poder do Estado sejam “direitos fundamentais”, em modo geral, há dentre elas algumas que *especialmente* devem ser consideradas fundamentais, como aponta a própria CF/88.

Com relação especificamente aos direitos sociais, chama a atenção o fato de que o capítulo destinado a tais direitos, assim como o capítulo dos direitos individuais e coletivos, aloja-se no mesmo Título II da CF/88, que trata dos “Direitos e Garantias Fundamentais”. Ainda que seja uma análise topográfica, não se pode ignorar o desejo do legislador constituinte de incluí-los dentre os direitos e garantias fundamentais. Portanto, existe uma manifestação objetiva do legislador constitucional de incluir os direitos sociais dentre os direitos fundamentais, contrariamente ao que sustenta RICARDO LOBO TORRES. Nesse prisma, embora situados em capítulos apartados, os dois núcleos de direitos (individuais e sociais) são dotados de aplicação imediata, uma vez que a CF/88 assegura que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata” (art. 5º, § 1º, CF/88)¹⁴⁷.

É bem verdade que há certa ausência de unidade nos direitos sociais constitucionais, tanto por sua distribuição não tão sistemática ao longo do texto

¹⁴⁷ Esse ponto será desenvolvido no próximo capítulo.

constitucional, quanto pela certa confusão de alguns direitos ditos sociais com direitos individuais dos cidadãos. Nesse sentido, entende FERNANDO FACURY SCAFF¹⁴⁸:

“Este extenso rol de direitos sociais nos leva à constatação de que estes direitos não possuem um núcleo jurídico unitário, mas heterogêneo, sendo muito mais caracterizado pelo seu ‘objetivo’ ou seu ‘alcance’ do que por seu ‘núcleo’. O Direito à Saúde, por exemplo, pode ter no caso concreto um alcance individual – e aí não ser propriamente um ‘direito social’; mas pode ter um alcance social, quando implementador de uma política pública. Ou seja, a caracterização de um direito como ‘direito social’, além de não ter um núcleo jurídico unitário, depende de seu objetivo e alcance para ser caracterizado como ‘social’. E o rol desses ‘direitos sociais’ igualmente carece de homogeneidade, pois pode alcançar verdadeiros interesses difusos.”

De fato, embora alguns direitos sociais estejam no Título que trata dos direitos fundamentais de forma apartada dos direitos individuais (capítulos distintos), enquanto que outros sequer estão no capítulo intitulado “Dos Direitos Sociais”, fato é que alguns desses direitos convergem para um caráter individual, quando tocam a dignidade da pessoa humana. Nesse prisma, a caracterização de alguns direitos sociais como direitos individuais, em dependendo do caso, revela um núcleo de direitos sociais que devem ser concretizados para todos e cada um dos cidadãos. Nesse ponto, assumem tais direitos a condição de direitos individuais, exigíveis por cada cidadão isoladamente considerado, desde que respeitados certos limites¹⁴⁹.

¹⁴⁸ SCAFF, Fernando Facury. “A título de apresentação: notas sobre república, dignidade e tributação”. In SCAFF, Fernando Facury. *Direito tributário e financeiro aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 22. Em semelhante sentido: SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. “Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações”. In SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 16.

¹⁴⁹ Em semelhante sentido, foi a visão do Supremo Tribunal Federal em recente decisão: “(...) 16. Não foi à toa que a Constituição Republicana, em seu art. 205, esboçou os objetivos visados com a educação, destacando o “pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”. Tais fins, não é exagero dizer, vão ao encontro dos objetivos fundamentais estabelecidos no art. 3º da Constituição Federal, para os quais, não obstante conhecidos por todos, chamo novamente à atenção nessa oportunidade:

“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 – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer formas de discriminação.”

17. Pelo que, sob este último prisma, se revela como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana (inciso II do art. 1º da CF/88). O que faz de tal acesso um direito que se desfruta às expensas do

Por outro lado, quanto aos demais direitos sociais espalhados ao longo da CF/88, não se trata propriamente de direitos que não se amoldam aos direitos fundamentais, pois tais enunciados nada mais fazem do que *densificar* os enunciados inscritos no Capítulo II do Título II da CF/88, o que de nenhuma forma os aparta de uma *jusfundamentalidade*. Em semelhante sentido, é a opinião de INGO WOLFGANG SARLET e MARIANA FILCHTINER FIGUEIREDO¹⁵⁰:

“Em síntese, embora lamentando o cunho sumário das razões aqui expostas, mas tendo em vista a absoluta necessidade de traçarmos as diretrizes basilares das considerações subsequentes, firma-se aqui posição em torno da tese de que – pelo menos no âmbito do sistema de direito constitucional positivo nacional – todos os direitos sociais são fundamentais, tenham sido eles expressa ou implicitamente positivados, estejam eles sediados no Título II da CF (dos direitos e garantias fundamentais) ou dispersos pelo restante do texto constitucional, ou se encontrem ainda (também expressa e/ou implicitamente) localizados nos tratados internacionais regularmente firmados e incorporados pelo Brasil”.

Alguns direitos sociais, de fato, dependem de certas circunstâncias para que possam ser invocados. É o caso do direito de greve, que não pode ser invocado por aqueles que não tenham emprego, ou ainda pelos proprietários dos próprios negócios. No entanto, muitos são exigíveis diretamente do Estado, pois inerentes à própria sobrevivência. Nesse prisma, as restrições quanto às políticas públicas do Estado ou mesmo de caráter orçamentário (reserva do possível) não se pautarão em função da jusfundamentalidade ou não do direito social, mas na situação concreta que ensejar a aplicação do direito (processo de concretização): será objeto de prestação imediata aquilo que estiver ameaçando a existência biopsicossocial do ser humano, de modo a tolher-lhe a dignidade ou a própria vida (que está dentro do conceito de dignidade: sem vida, obviamente, não há dignidade)¹⁵¹.

Estado, em ordem a se postar (o direito a essa educação inicial) como um luminoso ponto de interseção do constitucionalismo liberal com o social. Vale dizer, faz com que um clássico direito individual se mescle com um moderno direito social (...)” (RE 638660-SP, rel. Min. CEZAR PELUSO, Decisão Proferida pelo Min. AYRES BRITTO, j. em 16/04/2012, DJ de 30/ 02/05/2012).

¹⁵⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. “Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde”. Op. Cit., p. 18.

Por outra ótica, FÁBIO KONDER COMPARATO¹⁵² revela que a principal distinção entre os direitos sociais e os direitos individuais é que os últimos exigem uma *abstenção* do Estado, ao passo que aqueles uma *atuação* positiva, pois o direito à educação, à saúde, ao trabalho, à previdência social e outros do mesmo gênero somente se concretizam mediante a execução de políticas públicas.

Entretanto, essa separação não é tão nítida, uma vez que existem prestações positivas com relação aos direitos individuais e abstenções do Estado com relação a direitos ditos sociais. Exemplos disso são a proteção judicial da propriedade, que exige ação do Estado, e o direito social à moradia, que exige, além de ações positivas do Estado para os necessitados, sua atuação “negativa”, ao permitir que as pessoas exerçam seu direito de propriedade sem sofrer qualquer ingerência por parte de terceiros (ex.: impossibilidade jurídica de penhora do bem de família; expropriação sem justa e prévia indenização). Relacionam-se a prestações negativas, ainda, os direitos sociais de greve, de livre associação sindical e de proibição de discriminação entre trabalhadores¹⁵³, que exigem uma permissão do Estado para que sejam exercidos.

Além disso, não há como negar que a manutenção, garantia e defesa dos direitos têm custos, suportados pelo Estado e, em última instância, pela coletividade. Mas não são apenas os direitos “positivamente” prestados pelo Estado que trazem despesas correlatas: as chamadas “prestações negativas”, correspondentes a direitos fundamentais de primeira dimensão, como liberdade e propriedade, igualmente acarretam custos¹⁵⁴. Isso porque os chamados “direitos negativos”, os direitos fundamentais de primeira geração, somente podem ser efetivamente exercidos se contarem com um expressivo aparato estatal que os garanta e proteja. Basta lembrar que o direito de propriedade poderia ser seriamente ameaçado caso faltassem (i) os arquivos e registros do Estado, que definem os limites e a titularidade desse direito; (ii) a vigilância policial e do corpo bombeiros, que lhes garanta integridade; e (iii) o Poder Judiciário, que impede coercitivamente qualquer lesão ou ameaça a esse direito. Mesmo alguns serviços públicos prestados por particulares, como é

¹⁵¹ Em semelhante sentido: SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 320.

¹⁵² COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 206.

¹⁵³ Em semelhante sentido: SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. “Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde”. Op. Cit., pp. 16-17.

¹⁵⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights. Why liberty depend on taxes*. New York: W.W.Norton & Company, 1999, pp. 14-16.

o caso da saúde privada, apontam a necessidade de instituições governamentais para que funcionem¹⁵⁵. Tais serviços são prestados pelo Estado e, evidentemente, custam e serão custeados pela coletividade, mediante o recolhimento de tributos.

Desse modo, não se deve confundir a titularidade do direito ou a forma de sua efetivação com a sua natureza. Não fosse o pré-existente sistema de garantia da propriedade, formado pela legislação que a define e aponta os meios de sua transmissão, que descreve os requisitos formais para tanto (lei de registros públicos), bem como o aparato processual para defendê-la (legislação processual), também esse direito individual necessitaria da interposição do legislador para ser concretizado. Não é porque os direitos individuais relacionados à propriedade sejam garantidos há séculos, em oposição à relativa “juventude” dos direitos sociais, que aqueles serão preferidos a esses. Todos eles são direitos fundamentais e, bem por isso, imediatamente aplicáveis.

Dessa forma, não há como estremar os direitos individuais e os direitos sociais tão-somente em função da postura do Estado (positiva ou negativa) em sua concretização. De todo modo, para o que interessa ao presente trabalho, pode-se concluir que há um denominador comum entre tais direitos, um ponto de intersecção entre direitos sociais e direitos individuais além de sua jusfundamentalidade, que é a dimensão individualizável dos direitos sociais, correspondente ao mínimo existencial.

Em suma, os direitos fundamentais são aqueles assim indicados pela Constituição Federal, sem os quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive, razão pelas quais são exigíveis de imediato. São os direitos que a todos igualmente devem ser não apenas reconhecidos (formalmente), mas concreta e materialmente efetivados. São direitos definidos pelo direito positivo em prol da dignidade, igualdade e liberdade da pessoa humana¹⁵⁶, que têm aplicabilidade imediata, embora às vezes necessitem da ação do legislativo para que se densifiquem ou efetivem, sobretudo no tocante a alguns direitos sociais.

Essa necessidade de interposição do legislador, no entanto, não mitiga a jusfundamentalidade de tais direitos, pois não são apenas os direitos relacionados ao *status*

¹⁵⁵ Exemplo dado por HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights*. Op. Cit., p. 29.

¹⁵⁶ Cf. SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. Op. Cit., pp. 178-179.

negativus libertatis que constituem direitos fundamentais. Os direitos que reclamam ações positivas do Estado também podem ser fundamentais, de acordo com os desígnios da Constituição, o que exige do aparato estatal ações concretas para a sua efetivação, sob pena de inconstitucionalidade por omissão.

2.5. Conteúdo jurídico do mínimo existencial e os “direitos sociais individuais”

Em tópico precedente foi traçado o ambiente constitucional do qual emerge o direito ao mínimo existencial, fortemente ligado à dignidade da pessoa humana, à cidadania, à igualdade material¹⁵⁷, aos objetivos de erradicação da pobreza e da marginalização, bem como da construção de uma sociedade livre¹⁵⁸, justa e solidária¹⁵⁹. Tais enunciados constitucionais, se interpretados com as cláusulas que apontam os direitos sociais, permitem aflorar claramente um direito fundamental dos cidadãos a um mínimo necessário à sua existência, não apenas sua existência física (mínimo vital), mas sua existência biopsicossocial, eis que há uma dignidade sociocultural que exige níveis básicos de educação, moradia e lazer, e a igualdade material que impõe colocar os indivíduos nas mesmas condições¹⁶⁰, até mesmo para que possam gozar de sua liberdade.

É certo que o mínimo existencial não foi definido pela Constituição Federal, que sequer o menciona ao longo de seu longo texto, embora seja expressamente reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal¹⁶¹. Entretanto, nem por isso esse direito constitucional deixa de ter enorme relevância no sistema constitucional brasileiro,

¹⁵⁷ “O direito ao mínimo para uma existência digna é uma das manifestações da igualdade material, na medida em que assegura meios para que situações de desigualdade de fato – necessidades especiais físicas ou psíquicas, incapacidade para o trabalho, entre outras – sejam pressuposto para gerar direitos subjetivos a abstenções ou a prestações. O princípio da igualdade material oferece uma pauta jurídico-constitucional imposta ao legislador, racionalmente controlável, para que assegure um nível de proteção e garantia de condições mínimas para uma existência digna, de acordo com a realidade constitucional. Assim, pode-se dizer que a igualdade material permite fundamentar, no que se refere ao mínimo existencial, ‘direitos concretos definitivos à criação da igualdade de fato’. In BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Op. Cit., pp. 106-107.

¹⁵⁸ “O desiderato dos direitos sociais, como direitos a prestações, consiste precisamente em realizar e garantir os pressupostos materiais para uma efetiva fruição das liberdades, razão pela qual, consoante já assinalado, podem ser enquadrados naquilo que se denominou de *status positivus socialis*”. In SARLET, INGO Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 284.

¹⁵⁹ “A solidariedade social é, assim, alicerce de direitos fundamentais, em especial direitos a prestações materiais que asseguram o mínimo a uma existência digna e que propiciam uma mais justa distribuição de rendas e riquezas. In BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Op. Cit., pp. 111-112.

¹⁶⁰ Em semelhante sentido: SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana*. Op. Cit., pp. 24-25.

correspondendo a verdadeiro direito fundamental individual que deve ser preservado pelo Estado, seja com ações positivas (*status positivus libertatis*), seja com omissões (ausência de interferência na vida particular – *status negativus libertatis*)¹⁶².

Sem prejuízo dessas considerações e das posições já tomadas ao longo do trabalho, confirmam-se algumas posições quanto aos fundamentos do mínimo existencial, para uma posterior análise do conteúdo de tal direito. Embora o Autor da presente tese já tenha delineado os preceitos que entende serem fundamentais ao mínimo existencial, vale a menção de outros fundamentos apresentados pela doutrina, até mesmo porque, ante a inexistência de dicção constitucional própria, o conteúdo do mínimo existencial guardará relação direta com o conteúdo das cláusulas constitucionais que o fundamentam.

Grande estudioso do tema, RICARDO LOBO TORRES¹⁶³ entende que a proteção ao mínimo existencial é pré-constitucional, ancorando-se na ética e fundamentando-se nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e nos princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana. Ainda segundo o autor, o mínimo existencial não é totalmente infenso à ideia de justiça e ao princípio da capacidade contributiva, mas nada tem com os direitos econômicos e sociais. Essa visão, como visto, parte de uma perspectiva jusnaturalista que não é acatada no presente trabalho, que prima pela adoção da Constituição Federal como ponto de partida da fundamentação de todo o sistema jurídico brasileiro, de acordo com o *positivismo jurídico excludente*.

Deixando de lado discordâncias quanto às premissas metodológicas adotadas pelo professor fluminense¹⁶⁴, para RICARDO LOBO TORRES¹⁶⁵ o problema do mínimo

¹⁶¹ Vide RE 580963, RE-567985, ADPF 45.

¹⁶² Assim também leciona JORGE MIRANDA: “Daí, conseqüentemente, o direito das pessoas a uma existência condigna [art. 59º, nº 2, alínea a), in fine] ou a um mínimo de subsistência, numa dupla dimensão: positiva – garantia de salário, impenhorabilidade do salário mínimo ou de parte do salário e da pensão que afete a subsistência, não sujeição a imposto sobre o rendimento pessoal de quem tenha rendimento mínimo; e dimensão positiva – a atribuição de prestações pecuniárias a quem esteja abaixo do mínimo de subsistência.” In MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. Op. Cit., p. 175.

¹⁶³ *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 13.

¹⁶⁴ O presente trabalho não se furtará de analisar a importante e pioneira obra de Ricardo Lobo Torres, não obstante a sua postura jusnaturalista, pela profundidade e importância dos trabalhos do professor fluminense no tocante aos direitos fundamentais (ou “direitos humanos”, como prefere ele). Contudo, a adoção das ponderações do Prof. Torres na atividade cognitiva de estudo dos temas propostas na presente tese, independentemente da concordância ou não do Autor, será feita apenas quando cabível dentro da proposta positivista do trabalho. Diferente seria a postura do trabalho caso o Prof. Torres não reconhecesse a

existencial se confunde com a questão da pobreza. Embora o insigne autor proclame que “o direito ao mínimo existencial não tem dicção constitucional própria”, identifica esse direito no art. 3º, inciso III da Carta, bem como em alguns casos de imunidades tributárias (arts. 5º, incisos XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, art. 153, § 4º etc.), no capítulo dos Direitos Sociais (notadamente o art. 6º) e nas emendas constitucionais que vinculam receitas públicas às despesas com saúde, educação, pobreza etc. (EC 14/96, 29/2000, 31/2000, 41/2003, 42/2003, 45/2003 e 53/2007)¹⁶⁶. Nesse prisma, defende TORRES¹⁶⁷ que o mínimo existencial, enquanto direito público subjetivo, relaciona-se com a *pobreza absoluta*, gerando o dever do Estado de prestar ao cidadão as condições básicas de sobrevivência (*status positivus libertatis*). Já a *pobreza relativa* não constitui direito público subjetivo, mas vero *direito social* a ser concretizado por intermédio de políticas públicas veiculadas por lei.

Ocorre que a distinção entre *pobreza absoluta* e *pobreza relativa* é de difícilíssima aferição, sendo certo que não há um consenso sobre os limites de uma e outra, sobretudo em um país tão heterogêneo como o Brasil (e suas desiguais regiões). Ainda que se volte a uma definição legal de uma e outra – e as leis que determinam os limites dos programas de renda mínima, bem ou mal, acabam por cumprir a difícil tarefa de separar uma faixa de miseráveis aptos ao recebimento do benefício –, fato é que se está diante de categorias constitucionais, razão pela qual qualquer delimitação de faixas de pobreza poderia amesquinhar o direito à dignidade humana, por um simples erro do legislador na correta quantificação da miséria. Além disso, há necessidades básicas de sobrevivência de distintas dimensões até mesmo por diferenças entre os próprios seres humanos, tais como peso, altura, sexo, idade, condições de saúde etc., o que torna difícil qualquer padronização de medidas de pobreza.

Sendo assim, a legislação somente poderá trabalhar com *standards* generalizados do mínimo existencial, pautados em regras portadoras de *presunções relativas*, sempre sujeitas a prova em contrário dos sujeitos envolvidos, no processo de concretização normativa. Nesse prisma, a presente tese defende que o mínimo existencial

existência do direito ao mínimo existencial, ou ainda se negasse completamente a importância da Constituição no sistema jurídico brasileiro, o que certamente inviabilizaria qualquer debate com sua doutrina quanto aos temas propostos.

¹⁶⁵ *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 3.

¹⁶⁶ *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., pp. 8-9.

se relaciona não apenas à pobreza ou miséria absolutas, mas a quaisquer “graus” de pobreza que coloquem em risco a necessária dignidade dos indivíduos, que atentem contra a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como quaisquer condições em que os direitos sociais básicos não estejam presentes, ameaçando, assim, a liberdade das pessoas.

Outra concepção relaciona o mínimo existencial ao direito internacional ao desenvolvimento, que somente seria alcançado caso os seres humanos estivessem supridos com as condições mínimas de existência. Essa tese parte da premissa de que o direito ao desenvolvimento humano traduz-se em um direito fundamental autônomo, com base nas declarações internacionais que proclamam tais direitos. RICARDO LOBO TORRES¹⁶⁸ rechaça essa tese, ao afirmar que “a ideia de direito ao desenvolvimento como direito humano leva a uma certa banalização deste último. (...) Conceito mais próximo dos direitos humanos é o de *desenvolvimento humano*”. Mais adiante em sua obra¹⁶⁹, TORRES faz as seguintes ponderações:

“Os internacionalistas vêm falando também de um direito ao desenvolvimento como direito humano. Claro que no tal direito ao desenvolvimento há aspectos essencialmente ligados aos direitos fundamentais, como acontece com o mínimo necessário à existência (educação básica, saúde preventiva, água potável etc.) e com o mínimo ecológico (meio ambiente saudável). Mas há outras facetas, como o direito à moradia ou ao emprego, que entendem melhor com os direitos sociais, subordinados à ideia de justiça, que a nosso ver não se confundem com os fundamentais. Por isso mesmo os constitucionalistas e os filósofos do direito, ao contrário dos internacionalistas, resistem à inclusão do direito ao desenvolvimento entre os direitos humanos. (...) O direito ao desenvolvimento humano ou o princípio do desenvolvimento humano sustentável, por conseguinte, passa a ter extraordinária importância para a temática do mínimo existencial, porque postula as despesas orçamentárias obrigatórias para a garantia do *status positivus libertatis*”.

À margem de, também aqui, discordar dos fundamentos do rechaço de RICARDO LOBO TORRES à tese apresentada pelos internacionalistas, fato é que o

¹⁶⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., pp. 20-21.

¹⁶⁸ *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 17.

¹⁶⁹ *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 11.

direito ao desenvolvimento, ainda que expressamente reconhecido pela Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, fruto da publicação da Resolução A/RES/41/128 da Organização das Nações Unidas em 04/12/1986, trata-se mais de uma síntese dinâmica e objetiva das dimensões dos Direitos Humanos Fundamentais¹⁷⁰, não de um direito autônomo a fundamentar o mínimo existencial, ele próprio fundamentado em direitos que estariam constrictos dentro da noção de “desenvolvimento”. Ademais, o próprio objetivo fundamental de garantia do “desenvolvimento nacional”, inserto no artigo 3º da CF/88, volta-se à garantia de crescimento do país com mobilidade social dos cidadãos, ou seja, ao incremento da qualidade de vida das pessoas¹⁷¹, o que não se confunde com o mínimo existencial, pois o pressupõe (sem o mínimo, ninguém poderá elevar seus níveis econômico, cultural e intelectual). Ainda que o mínimo existencial possa ser entendido como um conjunto de direitos básicos dos cidadãos¹⁷², certamente ele não se confunde com o direito ao desenvolvimento humano, pois se encontra em etapa anterior (apenas se desenvolve o ser humano que tem o mínimo para uma existência digna).

Existem autores que defendem, ainda, que o mínimo existencial pode ser resumido na cláusula constitucional que prevê o salário mínimo, o que já permitiria alcançar uma noção básica de seu conteúdo na CF/88. Segundo esses autores, ao prever que o salário mínimo deverá ser “capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social” (art. 7º, inciso IV – grifo nosso), esse dispositivo traçaria o mínimo básico para a sobrevivência social das pessoas, garantindo-lhes a necessária dignidade¹⁷³.

¹⁷⁰ Cf. MORAIS, Sabrina. *O direito humano fundamental ao desenvolvimento social: uma abordagem interdisciplinar e pluralista ao direito constitucional comparado entre Brasil e Espanha*. Florianópolis : OAB/SC, 2007, pp. 150-151.

¹⁷¹ Cf. GRAU, Eros. *A ordem econômica na constituição de 1998*. Op. Cit., p. 216.

¹⁷² Essa é a posição de BITENCOURT NETO (2010, pp. 172-173).

¹⁷³ Essa é a posição do Min. CARLOS AYRES BRITTO, conforme julgamento reportado no Informativo n.º 528 do STF:

“O Min. Carlos Britto, após asseverar que o inciso IV do art. 7º da CF consagra o que se poderia chamar de mínimo existencial, o qual se contraporaria para suplantar a cláusula financeira da reserva do possível, entendia que as gratificações deveriam ser calculadas sobre esse mínimo existencial, que só haveria de ser o mínimo acrescido do abono, mediante lei. Alguns precedentes citados: RE 579431 QO/RS (DJE de 24.10.2008); RE 582650 QO/BA (DJE de 24.10.2008); RE 580108 QO/SP (j. em 11.6.2008); RE 591068 QO/PR (j. em 7.8.2008); RE 585235 QO/MG (j. em 10.9.2008); RE 439360 AgR/RN (DJU de 2.9.2005); RE 518760 AgR/RN (DJE de 7.12.2007); RE 548983 AgR/RN (DJE de 14.11.2007); RE 512845 AgR/RN (DJE de 21.2.2007). RE 572921 QO/RN, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 13.11.2008. (RE-572921)

De certo, esse dispositivo é um grande norte para que se trace o conteúdo do direito ao mínimo existencial, pois ele traz as rubricas consideradas como intransponíveis para que o rendimento do indivíduo seja considerado suficiente para manter sua dignidade. Entretanto, essa afirmativa deve ser considerada apenas em parte, pois o salário mínimo visa garantir não apenas a dignidade da pessoa humana, mas, com ainda mais vigor, a *valorização social do trabalho*, fundamento da república inserto no art. 1º da CF/88 (inciso IV). Tendo em vista que o mínimo existencial não deve ser garantido apenas aos indivíduos que trabalham, mas a todos os seres humanos (mesmo àqueles que não estão aptos a trabalhar), não há uma relação direta entre o salário mínimo e o mínimo existencial.

Por outro lado, não se pode negar que a cláusula constitucional do salário mínimo, enquanto verdadeiro direito social (e, portanto, fundamental), pode servir de baliza para formatar o conteúdo jurídico do mínimo existencial, uma vez que é cláusula que ajuda a *densificar* a dignidade da pessoa humana (e a valorização do trabalho) em sua dimensão econômica¹⁷⁴. Tratando ele do *mínimo* rendimento necessário para que o trabalho seja considerado *valorizado*, pode também servir como parâmetro para o mínimo necessário à *existência digna* da pessoa e sua família, seja ela trabalhadora ou não (a *dignidade* deve ser igual para todos).

Evidentemente, trata-se a definição constitucional de salário mínimo de um rol *exemplificativo* de direitos abrangidos pelo mínimo existencial (moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social), que pode comportar, diante das condições específicas de um dado indivíduo ou momento, a inclusão de outras rubricas em complemento àquelas. Podem ser nele incluídos, inclusive, direitos ligados à primeira dimensão dos direitos fundamentais, tais como a segurança e a propriedade, se tomado como exemplo a necessidade de manutenção de uma gleba rural para a moradia e o sustento de uma família, ou ainda condições mínimas de *comunicação*, tendo em vista o momento atual de integração da sociedade nos meios de telecomunicação e a quase “exclusão social” do indivíduo que não tenha condições de se (tele)comunicar, dependendo de sua localização geográfica, ocupação e/ou condições de saúde/locomoção¹⁷⁵. Também dizem respeito ao mínimo existencial aspectos nucleares do

¹⁷⁴ INGO WOLFGANG SARLET (2012, p. 311) também reconhece ligação entre a cláusula constitucional do salário mínimo e a dignidade da pessoa humana.

¹⁷⁵ Em maio de 2010 a Organização das Nações Unidas (ONU) afirmou em relatório que o acesso à internet é um direito fundamental e também um meio de comunicação. Por conta disso, entendeu a ONU que governos

direito ao trabalho e da proteção do trabalhador, o direito ao fornecimento de serviços essenciais básicos como água e saneamento básico e energia elétrica, ou ainda o direito a uma renda mínima garantida (que pode ser substituída pelos direitos à assistência social, salário mínimo e previdência)¹⁷⁶.

Também os graves problemas sociais existentes na sociedade brasileira devem informar o conteúdo do mínimo existencial, eis que a dimensão do mínimo existencial deve ser obtida olhando para essa realidade, para que a CF/88 não se torne um documento meramente discursivo e/ou simbólico. Aqui se trata de averiguar não apenas a realidade que deve ser apreendida (no processo de concretização normativa) pelos dispositivos constitucionais que garantem direitos fundamentais aos indivíduos, mas também os direitos que já vêm sendo prestados pelo Estado, de modo a aferir sua efetividade e eventual necessidade de complementação em nível individualizado. Nesse prisma, FERNANDO FACURY SCAFF¹⁷⁷ entende que o mínimo existencial ancorado na liberdade deve possuir maior amplitude nos países que se encontram na periferia do capitalismo, como é o caso do Brasil. Para o insigne professor, quanto mais desigual economicamente for a sociedade, maior é a necessidade de assegurar os direitos fundamentais sociais àqueles que não conseguem exercer suas capacidades (ou liberdades reais), a fim de lhes assegurar o direito de exercer suas liberdades jurídicas. Em outra passagem do mesmo texto, FERNANDO FACURY SCAFF¹⁷⁸ professa o seguinte:

“O mínimo existencial não é uma categoria universal. Varia de lugar para lugar, mesmo dentro de um mesmo país. É a combinação de capacidades para o exercício de liberdades políticas, civis, econômicas e culturais que determinará este patamar de mínimo existencial. Não são apenas os aspectos econômicos os principais envolvidos. ‘A expansão dos serviços de saúde, educação, seguridade social etc. contribui diretamente para a qualidade de vida e seu florescimento. Há evidências até de que, mesmo com renda relativamente baixa, um país que garante serviços de saúde e educação a todos pode efetivamente obter resultados notáveis de duração e qualidade de vida de toda a população’”.

que restringem o acesso da população à internet estão violando direitos humanos. In http://www2.ohchr.org/english/bodies/hrcouncil/docs/17session/A.HRC.17.27_en.pdf. Acesso em 02/12/2012.

¹⁷⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., pp. 322-333.

¹⁷⁷ “Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos”. In *Interesse Público* n.º 32, julho/agosto de 2005, pp. 218-219.

¹⁷⁸ “Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos”. Op. Cit., p. 217.

Essas ponderações são úteis para a reflexão não apenas do conteúdo, mas da própria forma em que será garantido o mínimo existencial, pois, ante a precariedade e/ou inexistência local de serviços públicos de saúde e educação (para ficar com os mais evidentes), maior deverá ser a prestação individual a ser entregue ao sujeito.

A bem da verdade, a dificuldade em se precisar o conteúdo jurídico do mínimo existencial também aflora do fato de ele ser cambiante de indivíduo para indivíduo, bem como de acordo com as circunstâncias histórico-culturais em que contextualizado¹⁷⁹, razão pela qual deverá ser moldado diante de casos concretos, ante a quase impossibilidade de sua conceituação *a priori*. Isso sem prejuízo, evidentemente, de uma noção geral de cunho cognitivo que servirá para perquirir seu alcance, tendo sempre como referenciais a dignidade da pessoa humana e os direitos sociais (inclusive o conceito constitucional de salário mínimo), que, além de fundamentos, permitem ilustrar o seu conteúdo. Em semelhante sentido, é a lição de SARLET e FIGUEIREDO¹⁸⁰:

“Assim, verifica-se que mesmo não tendo um conteúdo que possa ser diretamente reconduzido à dignidade da pessoa humana ou, de modo geral, a um mínimo existencial, os direitos fundamentais em geral e os direitos sociais em particular nem por isso deixam de ter um núcleo essencial. Que este núcleo essencial, em muitos casos, até pode ser identificado com o conteúdo em dignidades destes direitos e que, especialmente em se tratando de direitos sociais de cunho prestacional (positivo) este conteúdo essencial possa ser compreendido como constituindo justamente a garantia do mínimo existencial, resulta evidente. Por outro lado, tal constatação não afasta a circunstância de que, *quando for o caso*, este próprio conteúdo existencial (núcleo essencial = mínimo existencial) não é o mesmo em cada direito social (educação, moradia, assistência social, etc.) não dispensando, portanto, a necessária contextualização (o que é uma moradia digna, por exemplo, varia significativamente até mesmo de acordo com as condições climáticas), bem como a necessária utilização de uma interpretação, simultaneamente tópico e sistemática, designadamente quando estiver em causa a extração de alguma consequência jurídica em termos de

¹⁷⁹ Cf. LEAL, Ana Luiza Domingues de Souza. “O direito fundamental ao mínimo existencial como conceito normativamente dependente”. Op. Cit., pp. 14-15; BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Op. Cit., p. 119.

¹⁸⁰ SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. “Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde”. Op. Cit., pp. 26-27.

proteção negativa ou positiva dos direitos sociais e do seu conteúdo essencial, seja ele, ou não, diretamente vinculado a alguma exigência concreta da dignidade da pessoa humana.

De todo o exposto e a despeito de uma série de outros aspectos que ainda poderiam ser colacionados, há como extrair, ainda, outra constatação de relevo também para os desenvolvimentos subsequentes, qual seja, a impossibilidade de se estabelecer, de forma apriorística e acima de tudo de modo taxativo, um elenco dos elementos nucleares do mínimo existencial, no sentido de um rol fechado de posições subjetivas negativas e positivas correspondentes ao mínimo existencial. Além disso, encontra-se vedada até mesmo a fixação pelo legislador de valores fixos e padronizados para determinadas prestações destinadas a satisfazer o mínimo existencial notadamente quando não prevista uma possibilidade de adequação às exigências concretas da pessoa beneficiada e se cuidar de um benefício único substitutivo da renda mensal. O que compõe o mínimo existencial reclama, portanto, uma análise (ou pelo menos a possibilidade de uma averiguação) à luz das necessidades de cada pessoa e de seu núcleo familiar, quando for o caso. Tudo isso, evidentemente, não afasta a possibilidade de se inventariar todo um conjunto de conquistas já sedimentadas e que, em princípio e sem excluírem outras possibilidades, servem como uma espécie de roteiro a guiar o intérprete e de modo geral os órgãos vinculados à concretização dessa garantia do mínimo existencial.”

Por tudo isso, além de uma necessidade de ser concretizado diante de casos concretos, a presente tese entende que, como *Standards* médios a serem considerados pela legislação na densificação do direito ao mínimo existencial, deverão ser objeto de garantia do Estado a todos os indivíduos as condições básicas de moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, seja mediante políticas públicas voltadas a toda a coletividade e fruíveis pelo cidadão isoladamente considerado, seja mediante prestações específicas para o atendimento de condições gerais ou especiais do indivíduo e de sua família. Eventualmente, outros direitos poderão ser agregados a esse rol eminentemente *exemplificativo*, como é o caso de prestações relacionadas a telecomunicações, bem como prestações decorrentes dessas rubricas (ou seja, a elas inerentes), como é o caso de saneamento básico, energia elétrica, coleta e remoção de lixo etc. (serviços públicos considerados essenciais). Aqui se entenda como incluídas no direito, evidentemente, condições básicas para que o indivíduo e sua família possam viver com dignidade, o que não abarca, é claro, luxos e excessos, por mais subjetivo e difícil possa ser apartar claramente uma coisa da outra.

Nesse prisma, embora seja um legítimo direito fundamental do contribuinte, o mínimo existencial, até mesmo pela ausência de enunciado específico que o veicule, não apresenta elevado grau de densificação, ainda que sua composição seja mais nítida do que a da dignidade da pessoa humana, o que o aproxima mais de um princípio do que de uma regra, nas concepções que adotam essa dualidade. Por conta disso, há margem para que o legislador o densifique ao produzir a legislação infraconstitucional, o que não significa, evidentemente, *total* liberdade, já que ao menos as rubricadas veiculadas pelo art. 7º, inciso IV da CF/88 deverão ser preservadas.

De todo modo, há uma grande ligação entre os direitos sociais e o mínimo existencial, na medida em que, embora não se possa reduzir o mínimo àqueles direitos, pode-se entender que os direitos que extrapolam os direitos sociais também serão *fundamentais* quando, de alguma maneira, sirvam para concretizar tais direitos. É o caso da relação entre o fornecimento de água, saneamento básico e energia elétrica, que não são direitos sociais, e o direito às condições básicas de higiene, educação, moradia, alimentação e saúde, que certamente não seriam garantidos caso faltassem ao indivíduo aqueles serviços públicos essenciais.

Por outro lado, ao reconhecer (i) o direito fundamental e individual ao mínimo existencial e (ii) a jusfundamentalidade dos direitos sociais, a presente tese rechaça a posição RICARDO LOBO TORRES de que os direitos sociais são fundamentais apenas naquilo que se confundam com o mínimo existencial. Isso porque, a uma, os direitos sociais são reconhecidos como direitos fundamentais pela CF/88 e, a duas, porque nem sempre é possível traçar claramente o limite entre o mínimo e aquilo que o supera em termos de existência digna, pelas subjetividades e peculiaridades que o tema carrega (onde termina o “mínimo” e começa o “máximo” ou o “não-mínimo”?). RICARDO LOBO TORRES¹⁸¹ até aponta um exemplo disso, como é o caso do direito à saúde, com base em

¹⁸¹ “A CF distinguiu, sem a menor dúvida, entre as prestações de saúde que constituem proteção do *mínimo existencial* e das *condições necessárias à existência*, que são gratuitas, e as que se classificam como *direitos sociais* e que podem ser custeadas por contribuições (medicina curativa). De feito, as atividades preventivas geram o direito ao atendimento integral e gratuito: as campanhas de vacinação, a erradicação das doenças endêmicas e o combate às epidemias são obrigações básicas do Estado, deles se beneficiando ricos e pobres independentemente de qualquer pagamento. A medicina curativa e o atendimento nos hospitais públicos, entretanto, deveriam ser remunerados pelo pagamento das contribuições ao sistema de seguridade, exceto quando se tratasse de indigentes e pobres, que têm o direito ao mínimo de saúde sem qualquer

uma separação entre medicina preventiva e curativa. Entretanto, essa separação não encontra guarida na CF/88, razão pela qual é de todo rechaçada neste trabalho, já que a CF/88 expressamente opta pelo sistema universal de saúde.

Outro exemplo é o direito à assistência mínima aos desamparados, que, embora seja estabelecido em um salário mínimo, a percepção desse montante por cada um daqueles que se encontram nesse grupo não necessariamente satisfaz as condições mínimas de sobrevivência digna de todo o grupo, tendo em vista condições pessoais de cada indivíduo. Além disso, pode existir sujeitos que recebam quantias duas ou três vezes superiores ao valor do salário mínimo e que tenham condições de vida inferiores àqueles que auferem somente o mínimo, tanto por condições pessoais (estado de saúde, idade etc.), quanto por circunstâncias externas (inexistência de rede pública de saúde em sua vizinhança, precariedade dos serviços de fornecimento de água, esgoto e energia), que lhes impõem o comprometimento de grande parte de sua renda suplantando serviços que lhes deveriam ser prestados satisfatoriamente de forma gratuita pelo Estado.

Ademais, algumas prestações relacionadas ao mínimo existencial são incidíveis, como é o caso da já citada saúde (não há mínimo mensurável de saúde), ou não estão ligadas ao básico para a sobrevivência física (lazer, transporte). Se o limite não é claro, o cumprimento da CF/88 somente se daria com o máximo de esforços do Poder Público em prestá-los de forma mais eficiente possível.

Por tudo isso, existe o *dever* do Estado na prestação *máxima* dos direitos sociais, entendido esse *máximo* como a prestação que é *efetiva e eficiente*, pois só assim o mínimo existencial será respeitado. Sempre que a prestação for ineficiente, surgirá o direito do indivíduo de obter tutela jurisdicional que garanta seu direito, ainda que de forma individualizada. Esse ponto será mais bem explorado no capítulo seguinte.

Para fins da presente tese, serão estudados, justamente, os instrumentos fiscais e financeiros que contribuam para a efetivação dos direitos sociais que conformam o mínimo social (moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social), que também podem ser entendidos como *direitos sociais individuais*.

contraprestação financeira, posto que se trata de direito tocado pelos interesses fundamentais.” In *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 245.

3. ESTADO, CONSTITUIÇÃO E A EFETIVAÇÃO DE DIREITOS SOCIAIS

3.1. Expectativa social e o dirigismo constitucional na realidade brasileira: o papel do Estado na efetivação dos direitos sociais

O dirigismo constitucional é uma consequência direta e inarredável da leitura da Constituição Federal de 1988, em função das diretrizes e programas ali consignados, a serem cumpridos pelo Estado brasileiro.

A tese da *constituição dirigente* ganhou fôlego no Brasil a partir da obra de CANOTILHO. Para o ilustre jurista português, a Constituição dirigente tem a função de garantir aquilo que já existe, no que cumpre a função de constituir normativamente a organização estatal (determinação vinculativa de competências, formas e processos do exercício do poder, conectados à racionalização e limitação dos poderes públicos), bem como constituir um programa ou linha de direção para o futuro, ponto em que fornece linhas de direção à política, embora não a possa nem a deva impedir ou substituir. Nesse contexto, CANOTILHO assevera que

“a inserção do ‘programático’ na lei fundamental, com o consequente desafio da dinâmica social e política, coloca a ‘norma básica’ perante os seus próprios limites funcionais: a referência necessária à realidade e a mediação ‘executiva’ ou ‘concretizadora’ tornam patente que a ‘vontade de constituição’ dos órgãos especialmente encarregados do ‘programa constitucional’ é, ao lado da ‘realidade constitucional’, um elemento decisivamente condicionante da ‘motorização programático-constitucional’ e da própria ‘força normativa da constituição’”.¹⁸²

A Constituição dirigente positiva os fins a serem atingidos pelo Estado e pela sociedade, acenando para a atuação positiva do legislador e do executor no sentido de concretizar as imposições e os programas constitucionais, de forma vinculante. Ao assim fazer, restringe a liberdade ilimitada do legislador em dar ou não efetividade a direitos constitucionais que necessitam de sua intermediação, como ocorre com os direitos sociais. Nesse prisma, se a inércia do legislador era indiferente no Estado liberal, cujo núcleo de

direitos fundamentais cingia-se à liberdade e à propriedade, no dirigismo constitucional invoca-se o dever do legislador de dar efetividade a direitos relacionados a ações positivas do Estado¹⁸³. Combate-se, assim, a omissão legislativa contrária à Constituição, que na primeira fase do constitucionalismo social (Constituição de Weimar) subsistia sem ameaça, dada a visão das normas programáticas como meras recomendações ao legislador. Tem-se, com isso, uma alteração do epicentro da condução do processo político dos Poderes Legislativo e Executivo (com ainda mais força) para a própria Constituição e o controle de constitucionalidade exercido pelo Poder Judiciário.

É claro que os “programas constitucionais” tratados pela Constituição dirigente não devem ser absorvidos na velha concepção liberal das “normas programáticas”, que eram despidas de qualquer vinculação do legislador, ao referirem a “simples programas”, “exortações morais”, “declarações”, “sentenças políticas”, “aforismos políticos”, “promessas”, “apelos do legislador”, “programas futuros” sem qualquer grau de eficácia¹⁸⁴. Trata-se, conforme a visão de JOSÉ AFONSO DA SILVA¹⁸⁵, de normas com plena eficácia jurídica, pois ditam comportamentos públicos em razão dos interesses a serem regulados e assumem caráter imperativo e vinculativo, ainda que reclamem a interposição do legislador, tendo em vista sua baixa densidade normativa (ou normatividade insuficiente para que alcancem plena eficácia)¹⁸⁶. No mais, a doutrina constitucional brasileira tem

¹⁸² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 153.

¹⁸³ Em semelhante sentido: DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. Op. Cit., pp. 238-239.

¹⁸⁴ Tal circunstância levou CANOTILHO a abandonar a utilização do termo:

“(…) marcando uma decidida ruptura em relação à doutrina clássica, pode e deve falar-se da ‘morte’ das normas constitucionais programáticas. Existem, é certo, normas-fim, normas-tarefa, normas-programa que ‘impõem uma actividade’ e ‘dirigem’ materialmente a concretização constitucional. O sentido destas normas não é, porém, o assinalado pela doutrina tradicional: ‘simples programas’, ‘exortações morais’, ‘declarações’, ‘sentenças políticas’, ‘aforismos políticos’, ‘promessas’, ‘apelos do legislador’, ‘programas futuros’, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. Às ‘normas programáticas’ é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da Constituição. Não deve, pois, falar-se de simples eficácia programática (ou directiva), porque qualquer norma constitucional deve considerar-se obrigatória perante quaisquer órgãos do poder político (Crisafulli). Mais do que isso: a eventual mediação concretizadora, pela instância legiferante, da concretização das normas programáticas, não significa que este tipo de normas careça de positividade jurídica autônoma, isto é, que sua normatividade seja apenas gerada pela *interpositio* do legislador; é a positividade das normas-fim e normas-tarefa (normas programáticas) que justifica a necessidade da intervenção dos órgãos legiferantes. Concretizando melhor, a positividade jurídico-constitucional das normas programáticas significa fundamentalmente: (1) Vinculação do legislador, de forma permanente, à sua realização (*imposição constitucional*); (2) vinculação *positiva* de todos os órgãos concretizadores, devendo estes tomá-las em consideração como *directivas materiais permanentes*, em qualquer dos momentos da atividade concretizadora (legislação, execução, jurisdição); (3) vinculação, na qualidade de limites materiais negativos, sob a forma de inconstitucionalidade, em relação aos atos que as contrariam”. In *Direito constitucional e teoria da constituição*. Op. Cit., pp. 1176-1177

¹⁸⁵ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. Op. Cit., pp. 138-139.

¹⁸⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 292.

reconhecido o caráter jurídico e vinculante de tais normas¹⁸⁷, assim como o próprio Supremo Tribunal Federal¹⁸⁸.

O dirigismo constitucional marca a postura do Estado de interferir positivamente além dos limites formais do Estado de Direito, no intuito de buscar a transformação social e a distribuição da renda, bem como ser o principal ator na direção do processo econômico¹⁸⁹. Nas palavras de GILBERTO BERCOVICI¹⁹⁰, “a Constituição deixa de ser apenas do Estado, para ser também da sociedade”.

A Constituição dirigente é dotada de imposições, fins e tarefas, que vinculam o legislador em diferentes medidas. Nesse contexto, entende CANOTILHO que as imposições constitucionais são imposições permanentes mas concretas, ao passo que as normas programáticas (as determinações de tarefas do Estado ou os princípios definidores dos fins do Estado) são imposições permanentes mas abstratas. Como diferença entre umas e outras, CANOTILHO¹⁹¹ aponta a imposição de realização da reforma agrária como imposição constitucional e a “colectivação dos meios de produção” como norma programática, tomando por base a Constituição Portuguesa. Segundo o Autor¹⁹², a violação

¹⁸⁷ Além de José Afonso da Silva, citem-se, por todos: PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969 – Tomo II*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 127; BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 232-233.

¹⁸⁸ “Ao contrário do que se afirmou no v. acórdão recorrido, as normas programáticas vinculam e obrigam os seus destinatários, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu imposterável dever, por um gesto irresponsável de infidelidade governamental ao que determina a própria Lei Fundamental do Estado.” (Excerto de voto do Min. Celso de Mello no julgamento do RE 482611-SC, rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 23/03/2010, DJe de 07/04/2010).

No mesmo sentido:

“Suspensão de Segurança. Agravo Regimental. Saúde pública. Direitos fundamentais sociais. Art. 196 da Constituição. Audiência Pública. Sistema Único de Saúde - SUS. Políticas públicas. Judicialização do direito à saúde. Separação de poderes. Parâmetros para solução judicial dos casos concretos que envolvem direito à saúde. Responsabilidade solidária dos entes da Federação em matéria de saúde. Fornecimento de medicamento: Zavesca (miglustat). Fármaco registrado na ANVISA. Não comprovação de grave lesão à ordem, à economia, à saúde e à segurança públicas. Possibilidade de ocorrência de dano inverso. Agravo regimental a que se nega provimento.” (STA 175 AgR, Relator(a): Min. GILMAR MENDES (Presidente), Tribunal Pleno, julgado em 17/03/2010, DJe-076 DIVULG 29-04-2010 PUBLIC 30-04-2010 EMENT VOL-02399-01 PP-00070) .

¹⁸⁹ CANOTILHO aponta que “o sentido do ‘dirigir’ constitucional não é, primariamente, uma confirmação da ordem constitucional através de directivas, mas uma conformação activa da realidade económica e social de acordo com o plano global normativo da Constituição e, especificamente, o cumprimento das ‘imposições dirigentes’. O sentido *dinâmico-programático* do bloco constitucional dirigente é mais o da construção de uma ‘nova ordem’ do que o da manutenção do *status quo*”. In CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 349.

¹⁹⁰ “A problemática da constituição dirigente”. Op. Cit., p. 38.

¹⁹¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 315.

¹⁹² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 37.

de uma imposição constitucional daria ensejo à inconstitucionalidade por omissão, ao passo que o “descumprimento” de uma norma programática ensejaria apenas uma situação legislativa constitucional que tenderia para a inconstitucionalidade, caso a omissão persistisse. No contexto brasileiro, os objetivos fundamentais se traduzem em veros princípios definidores dos fins do Estado, ao passo que os direitos sociais ligados a educação, saúde, previdência e assistência social posicionam-se como nítidas imposições constitucionais, uns e outros aptos a ensejar a declaração de inconstitucionalidade (de normas infraconstitucionais ou por omissão).

Na Constituição dirigente ocorre uma alteração da relação entre Constituição e lei, pois o problema da vinculação do legislador não é um problema de “auto-vinculação” mas de “heterovinculação”: a legislação não conforma a Constituição, é conformada por ela. Se por um lado o legislador deve considerar-se materialmente vinculado, positiva e negativamente, pelas normas constitucionais, por outro lhe compete atualizar e concretizar o conteúdo da constituição de forma vinculante. Nesse prisma, entende CANOTILHO que “o direito constitucional é um direito não dispositivo, pelo que não há âmbito ou liberdade de conformação do legislador contra as normas constitucionais nem discricionariedade na actuação da lei fundamental”¹⁹³.

Na Constituição dirigente a sujeição do legislador às imposições e programas constitucionais não corresponde a uma “limitação” ou “autorização” à sua atuação, mas verdadeiros deveres permanentes¹⁹⁴. Nesse contexto, dada a existência de um programa constitucional, deve o legislador agir para a sua concretização, pois ele não tem liberdade de ação (dependendo do grau de densidade, aumentará ou diminuirá sua discricionariedade, que nunca será ilimitada, porém). A obrigação do legislador de concretizar os programas constitucionais e, em certa medida, de atualizar as diretrizes infraconstitucionais de acordo com as alterações da realidade, torna a atividade legislativa de especial relevo no dirigismo constitucional.

¹⁹³ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 63. Os itálicos são originais.

¹⁹⁴ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., pp. 223-224.

Alguns autores criticam o dirigismo constitucional da CF/88, em função da impossibilidade de alcance de suas finalidades tão-somente pelo Texto Constitucional¹⁹⁵, ou ainda pela alegada sobrecarga de tarefas ao Estado sem a contrapartida em recursos para financiá-lo, o que põe em cheque sua “governabilidade”¹⁹⁶. Existem ainda autores que criticam o dirigismo constitucional por um alegado abandono de CANOTILHO de sua teoria, a partir da segunda edição de sua tese sobre o tema¹⁹⁷. Contudo, essas críticas não merecem acolhida, sobretudo se analisadas no contexto atual da realidade brasileira e do texto constitucional atualmente vigente.

Primeiramente, parece evidente que o texto da CF/88, por si só, não operará quaisquer alterações da realidade. O que fará com que os direitos, garantias e finalidades nela consignados sejam alcançados é a *aplicação* do texto constitucional pelas pessoas competentes a tanto, bem como a *retaliação* dos agentes competentes para julgar as omissões ou incorreções promovidas por aquelas pessoas, com destaque para a função do Supremo Tribunal Federal de guardião da Constituição. Eis aqui a importância da ação política de criação de normas infraconstitucionais, exercida pelos agentes competentes.

Com relação ao financiamento das tarefas estatais, tal circunstância não necessariamente ameaça a programaticidade da CF/88, pois ela dota o Estado de meios para cumprir os seus ônus fundamentais, dentre os quais se destacam os tributos e as finanças estatais (instrumentos fiscais e financeiros objeto da presente tese). Essa relação entre a atividade financeira do Estado e a efetivação de direitos ligados ao mínimo existencial, aliás, é o tema central da presente tese, que se debruça sobre o adequado emprego das competências tributária e financeira enquanto importantes atores na transformação social requerida pelo art. 3º da Carta. Por conta disso, a resposta a essa objeção será apresentada ao longo do trabalho.

¹⁹⁵ Nesse sentido, JOÃO MAURÍCIO ADEODATO sustenta que “certas efetivações de normas constitucionais são empiricamente impossíveis, diante dos recursos de toda sorte disponíveis, pois não se pode transformar o Brasil em um Estado social e democrático de direito tão-só através de textos normativos ou até de normas jurídicas”. In *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002, pp. 225-226.

¹⁹⁶ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Constituição e governabilidade: ensaio sobre a (in)governabilidade brasileira*, apud “A problemática da constituição dirigente”. Op. Cit., p. 42; MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. “Desafios institucionais brasileiros”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Desafios do Século XXI*. São Paulo: Pioneira, 1997, pp. 5, 21-23 e 142.

¹⁹⁷ Nesse sentido: TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., 51-52.

Por outro lado, existem autores que apontam que o descumprimento de normas constitucionais ditas “programáticas” encontra-se despidido de uma correspondente sanção, o que tornaria fragilizada a obrigatoriedade de seu cumprimento. Entretanto, como esclarece LUÍS ROBERTO BARROSO¹⁹⁸, o descumprimento dessas normas pode dar ensejo à responsabilidade política dos mandatários, tais como crime de responsabilidade ou a perda de mandato, bem como motivar a declaração de inconstitucionalidade de uma dada norma infraconstitucional que atente contra os fins traçados na CF/88¹⁹⁹, dado o grau de eficácia que as chamadas “normas-programa” assumem.

Tampouco a falta de efetividade de determinados enunciados constitucionais pode ser atribuída ao seu conteúdo programático, pois se exige a plena eficácia e vinculação de tais normas no constitucionalismo moderno. Aqui o argumento contrário é eminentemente tautológico: o dirigismo não pode ser sustentado porque as normas programáticas não são dotadas de plena eficácia. Contudo, defensores dessa ideia preferem se apegar aos valores constitucionais de sua predileção, em posturas de cunho moralista, em detrimento de enunciados presentes na CF/88 que determinam a eficácia plena de direitos, como é o caso do parágrafo 1º do artigo 5º, que reclama aplicabilidade imediata de direitos fundamentais, inclusive de direitos sociais.

Outra crítica feita à teoria da constituição dirigente desenvolvida por CANOTILHO, apresentada por MIGUEL CALMON DANTAS²⁰⁰, cinge-se à ausência de um diálogo interdisciplinar com outras ciências, tais como a Teoria do Estado, a ciência política e a economia, além da falta de “transdisciplinariedade” com o direito tributário e o orçamento. Não há como concordar, no entanto, com tais críticas, porquanto a interdisciplinaridade não se dará na *concepção e desenvolvimento* hipotético da teoria da constituição dirigente, mas em sua própria *aplicação* nos casos concretos. Sendo

¹⁹⁸ *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas - limites e possibilidades da constituição brasileira*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 85-86.

¹⁹⁹ Cf. NEVES, Marcelo. A constitucionalização simbólica. Op. Cit., p. 114. MARCELO NEVES, em outra oportunidade, chegou a apontar que “inegavelmente, dado o forte componente ideológico e a profunda imprecisão semântica (vagueza e ambiguidade) das normas programáticas, é muito difícil a caracterização da incompatibilidade de lei ordinária com norma programática. Esta dificuldade semântico-pragmática, encontrada num grau maior ou menor em toda questão de inconstitucionalidade (v. item 1 do Cap. VIII), não pode significar, porém, o não-reconhecimento da possibilidade de surgimento do problema: por descumprimento de norma programática, sempre é possível, nos sistemas de Constituição rígida, o questionamento jurídico da inconstitucionalidade da lei”. In NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988, pp. 102-103.

²⁰⁰ DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. Op. Cit., p. 321.

CANOTILHO um fervoroso adepto da Teoria Estruturante do Direito elaborada por Friedrich Müller, embora somente o faça em seu *Direito Constitucional e Teoria da Constituição* (e não no *Constituição Dirigente...*), aparentemente o autor português não ignora a interdisciplinaridade, pois essa é admitida na teoria *mülleriana*, que defende a utilização de textos não normativos na formação do programa da norma, a superação da dicotomia entre “ser” e “dever ser” e admite influxos de elementos mediatos da realidade (ao que chama “âmbito da norma”) (vide Premissa n.º 6). Por outro lado, a “transdisciplinariedade” sugerida por DANTAS não é, de fato, abordada pelo constitucionalista luso, mas não por uma negação da importância do direito tributário e do direito financeiro na conformação da constituição dirigente. Sendo a tese centrada no direito constitucional como um todo, não necessariamente o autor deveria ter abordado a influência do dirigismo em cada um dos “sub-ramos” do direito constitucional, pois empreendeu corte metodológico para isolar o tema central sobre o qual discorreria.

Além disso, no que se refere à ciência política e à Teoria do Estado, a crítica também é encampada por GILBERTO BERCOVICI²⁰¹, que em interessante estudo sobre a constituição dirigente e a crise da teoria da constituição defende que o constitucionalismo dirigente, por ser centrado em si mesmo e autossuficiente, prescinde do Estado e da política, que são ignorados. Em decorrência disso, a Teoria da Constituição chega a um apogeu que facilitou a sua crise, tendo em vista a sua “dessubstancialização”²⁰² e uma postura da dogmática jurídica de ignorar os influxos da realidade.

As bem elaboradas críticas de BERCOVICI encontram acolhimento parcial no presente trabalho. De fato, projetar em um corpo normativo todas as expectativas sociais, fazendo da Constituição o centro absoluto do direito público e única força motriz da condução política do país, não parece ser o caminho a ser seguido. Entretanto, o processo de concretização constitucional, que enseja a *aplicação* da Constituição dirigente, ao necessariamente necessitar do Poder Legislativo na elaboração da legislação conformadora

²⁰¹ “A Constituição Dirigente e a Crise da Teoria da Constituição”. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de Souza; BERCOVICI, Gilberto; MORAES FILHO, José Filomeno de; LIMA, Martonio Mont’Alverne B. *Teoria da Constituição – estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, pp. 118 e ss.

²⁰² “A Teoria da Constituição Dirigente, como vimos, consolida o papel da Constituição como centro do direito público, minimizando o Estado e a política. Este apogeu da Teoria da Constituição, a nosso ver, também facilitou a sua crise. Ao se reduzir a importância da Teoria do Estado e da política, a Teoria da Constituição Dirigente, aliada ao momento histórico da ‘globalização’, facilitou, por mais paradoxal que

da Constituição, do Poder Executivo na execução das regras determinadas pela legislação (e pela própria Constituição), bem como do Poder Judiciário na solução de conflitos concretos e no julgamento direto de constitucionalidade, inconstitucionalidade por ação ou omissão²⁰³, sempre será intermediado por sujeitos, dado que a reprodução do direito não se dá de forma totalmente autônoma. Nesse passo, sobretudo nas ações de executores e legisladores, o elemento *político* estará sempre presente, ainda que em respeito aos ditames constitucionais, até mesmo porque o processo de concretização é um processo *político* de construção do direito, como já visto no presente trabalho. Nesse prisma, as *ações* e as *omissões* desses sujeitos serão observadas e controladas tanto por órgãos institucionais, com especial atenção às leis de improbidade administrativa e de responsabilidade fiscal, quanto pelos próprios eleitores (no caso do Executivo e do Legislativo), detentores últimos do poder. Contudo, não há como negar que, em um contexto de constituição dirigente, o Poder Judiciário no geral e o Supremo Tribunal Federal em especial assumem papel de destaque, sobretudo no controle das *omissões* do poder público diante das imposições, fins e tarefas constitucionais²⁰⁴. Entretanto, esse - importante - papel somente será cumprido em caso de falhas ou omissões, o que permite afirmar que o controle do STF também será político, ao analisar as ações e omissões concretas do Estado.

Por outro lado, vale lembrar que o próprio CANOTILHO, ao reconhecer a existência das *determinantes autônomas*, deixa margem de liberdade ao legislador, sobretudo na eleição dos *meios e procedimentos* necessários à consecução das finalidades previstas na Carta. De forma semelhante, ainda que com menor liberdade de ação, o Poder Executivo exercerá seu papel político no processo de concretização dos ditames constitucionais, como se dá, por exemplo, na execução do orçamento e as distintas hipóteses de sua flexibilização, em função de necessidades prementes e não previstas anteriormente²⁰⁵.

possa ser, a ‘dessubstancialização’ da Constituição.” In BERCOVICI, Gilberto. “A Constituição Dirigente e a Crise da Teoria da Constituição”. Op. Cit., p. 120.

²⁰³ Além do próprio mandado de injunção, cuja função, no âmbito de uma Constituição dirigente, ganha foros de suprema relevância.

²⁰⁴ Com o que a tese, de certa forma, concorda com STRECK (2005, p. 54) quanto à importância do Poder Judiciário na efetivação da Constituição dirigente.

²⁰⁵ Para uma análise da discricionariedade do executor do orçamento, vide BARROS, Maurício. “Discricionariedade e Orçamento”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 975-1007.

Ainda que dúvidas se tenham lançado quanto ao dirigismo da CF/88, fato é que o Brasil, diferentemente das nações desenvolvidas, encontra-se em uma fase em que a liberdade e a igualdade todavia não foram plenamente alcançadas, em que as três violências a que alude CANOTILHO ainda não foram neutralizadas pela ação do Estado. Nesse prisma, o “dirigismo constitucional” se encontra em plena atualidade em terras brasileiras, conforme reconhece o próprio CANOTILHO²⁰⁶. Quando as conjunturas política, econômica, social e cultural forem outras, a constituição dirigente caducará, pois as constituições dirigentes existirão o quanto forem historicamente necessárias²⁰⁷. No caso brasileiro de 1988, a Constituição cumpriu um importante papel na queda do regime militar totalitário, trazendo uma extensa gama de direitos e garantias fundamentais e ferramentas de preservação e plena eficácia da democracia. Hoje, superada a fase de transição democrática e com a conquista de boa parte dos direitos individuais de liberdade (ao menos formal) pelos cidadãos, o país enfrenta, talvez como seu grande desafio, a superação das desigualdades, contexto no qual a CF/88 ainda deve ser o norte de direção do Estado brasileiro a garantir os direitos sociais básicos²⁰⁸.

Não obstante todas as ponderações acima, existem correntes que se apegam a outros fatores para negar a exigibilidade de algumas tarefas estatais, como é o caso das correntes que se intitulam “pós-modernistas” e as que defendem o chamado “Estado da Sociedade de Risco”, como será visto nos próximos tópicos.

3.2. Críticas à “pós-modernidade” como entrave à concretização de direitos sociais

A chamada “pós-modernidade” consiste em movimento filosófico-sócio-cultural que evidencia uma crise do modo de viver do homem contemporâneo em sociedade, ao trazer em si sentimentos de ceticismo, ruptura, niilismo, questionamento, desconstrução, reação e contestação. Não se trata de movimento linear e uniforme, surgido

²⁰⁶ Embora o ilustre jurista português tenha declarado a morte da Constituição dirigente no prefácio da segunda edição de sua tese sobre o dirigismo constitucional, fê-lo tratando especificamente da Constituição portuguesa, eis que o estágio de desenvolvimento brasileiro atual ainda não permite “descartar” o dirigismo constitucional. In *“Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*. 2ª edição. Coimbra : Almedina, 2008, pp. 136-138.

²⁰⁷ Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Comentários in COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a constituição dirigente*. Op. Cit., p. 39.

²⁰⁸ Admitindo a ideia de constituição dirigente no constitucionalismo contemporâneo, vide TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., pp. 515 e ss.

em data certa ou formatado por pensador específico, pois decorre de diversas formas de expressão em épocas diferentes e em várias áreas do conhecimento²⁰⁹, embora existam entendimentos de que sua “consolidação” tenha ocorrido a partir dos anos setenta do século XX, em que se consolida o “capitalismo desorganizado”²¹⁰.

A obra mais difundida no Brasil sobre o tema é a de LYOTARD²¹¹, que sustenta que o novo paradigma pós-moderno afasta cada vez mais as funções do Estado, passando a classe dirigente a ser composta não de políticos, mas de “uma camada formada por dirigentes de empresas, altos funcionários, dirigentes de grandes órgãos profissionais, sindicais, políticos, confessionais”.

Segundo seus cultuadores, a principal característica da pós-modernidade é a transição da certeza e da segurança, traços da modernidade, para a ambivalência e a fluidez, bem como a decomposição das formas das instituições sociais, o que se choca com a pretensão dirigente das políticas públicas²¹². Com a perda da força das instituições e a pulverização do poder, perde força o Estado enquanto ente dirigente da vida social, até mesmo porque a fé no direito, enquanto produção estatal, passa a ser relativizada. No espaço antes ocupado pelo Estado passa a prevalecer o poder econômico, que apropria a vontade política e faz definhando o dirigismo constitucional²¹³.

No pós-modernismo questiona-se a legitimidade da regra como instrumento de controle e de regulação, o que é agravado por uma dogmática perplexa e cada vez mais desestruturada pela realidade mutante, complexa e pluralista. Trata-se da chamada “crise da modernidade jurídica”²¹⁴. Ao lado do pluralismo e da complexidade, instalam-se a ausência de regras, a permissividade, a descrença generalizada, a incerteza e a indecisão, de tal modo que princípios jurídicos até então sólidos e bem fundamentados, como segurança jurídica, igualdade e legalidade, são postos em dúvida²¹⁵.

²⁰⁹ VIANNA, José Ricardo Alvarez. “Pós-modernidade e Direito”. In *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2384, 10 de janeiro de 2010. In <http://jus.com.br/revista/texto/14168>. Acesso em 02/12/2012.

²¹⁰ Cf. SANTOS, Boaventura de SOUSA SANTOS. “O Estado e Direito na transição pós-moderna: para um novo senso comum sobre o poder e o direito”. In *Revista Crítica de Ciências Sociais* n.º 30, junho/1990, p. 16.

²¹¹ LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. 9ª edição. Tradução de Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olympio, 2006.

²¹² DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. Op. Cit., p. 351.

²¹³ DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. Op. Cit., p. 352.

²¹⁴ DERZI, Misabel. “Pós-modernismo e tributos”. Op. Cit., p. 67.

²¹⁵ DERZI, Misabel. “Pós-modernismo e tributos”. Op. Cit., p. 68.

Conforme EDUARDO CARLOS BIANCA BITTAR²¹⁶, a pós-modernidade, entendida como período de revisão das heranças modernas e como momento histórico de transição, produz rupturas e introduz novas definições axiológicas, que causaram em parte um abalo ainda não plenamente solucionado de estruturas tradicionais, nos âmbitos das políticas públicas, da organização do Estado e na eficácia do direito como instrumento de controle social. Além disso, apontam os “pós-modernos” que a fonte do direito deixa de ser o modelo piramidal kelseniano, para dar lugar a uma estrutura entrelaçada, policêntrica e horizontal, na qual o legislador, embora continue cumprindo um papel importante, já não é o único na produção de normas jurídicas, uma vez presentes as fontes informais de produção normativa²¹⁷.

Essa maneira “pós-moderna” de ver o mundo e em especial as funções do Estado foi absorvida por alguns discursos neoliberais para justificar a diminuição da importância do Estado na regulação da economia e da sociedade²¹⁸. Com isso, o papel diretivo do Poder Público, fulcrado em Constituições de caráter dirigente, claramente torna-se secundário no processo de transformação social, que passa a reger-se pelas chamadas “leis de mercado”, que nada mais são do que uma das tais “fontes informais” de produção normativa.

Há quem sustente ainda que no “pós-modernismo” os valores são relativos, pois o conceito de ética deve ser verificado em fatos sociais observáveis. Nesse prisma, há uma negação da liberdade e da dignidade humana, pois o pós-modernismo nega a humanidade ao rejeitar a responsabilidade moral e a justiça objetiva. A partir disso, o direito no século XXI seria tolerância, que deve ser consequência ética da diversidade, bom senso, correspondente à “atenuação da absolutização do dogma”, e cidadania, que é fruto da exigência da participação nos assuntos coletivos²¹⁹. Esse “bom senso” é ligado ao

²¹⁶ BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. “O direito na pós-modernidade”. In *Revista Sequência* n.º 57, pp. 131-152, dez. 2008.

²¹⁷ DERZI, Misabel. “Pós-modernismo e tributos”. Op. Cit., p. 69.

²¹⁸ BARROSO, Luís Roberto. “Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)”. In BARROSO, Luís Roberto (org.). *A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 11; DERZI, Misabel. “Pós-modernismo e tributos”. Op. Cit., p. 72, citando as ideias de Milton Friedman (Escola de Chicago), J. Buchanan (Escola de Virgínia), Murray Rothbard, F. Hayek, Robert Hall e Alvin Rabushka.

²¹⁹ SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton. “A dignidade da pessoa humana no contexto da pós-modernidade - o direito no século XXI é tolerância, bom senso e cidadania”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio

“pós-positivismo”, pois o “positivismo jurídico” abraça um sistema que não responde aos anseios da sociedade e, portanto, deve ser abandonado²²⁰. Essa visão parece um retrocesso ao bom e velho jusnaturalismo, bem como um ataque aleatório e não fundamentado ao “positivismo jurídico”, pois sequer se aponta qual corrente positivista se está a criticar.

O próprio CANOTILHO²²¹ chega a ser influenciado pela “pós-modernidade” em seus escritos mais recentes, ao sustentar que o “direito autoritariamente dirigente”, por ser ineficaz, deveria dar lugar a outras fórmulas de “eficácia reflexiva” ou “direção indireta”, que apontam para instrumentos “cooperativos”. Nesse contexto, a legislação dirigente deveria ceder lugar ao “contrato” entre as diversas camadas sociais, e o espaço nacional alargar-se à transnacionalização e globalização, realidades já observadas, segundo o Autor, na realidade portuguesa, sobretudo após a consolidação de Portugal no ambiente da União Europeia.

Entretanto, CANOTILHO²²² lembra que algumas ideias do constitucionalismo de outros países, tais como o direito pós-moderno, passam por uma fase que ainda não é possível obter no Brasil. No fundo, estas posturas transparecem uma ideia de teoria da constituição já pós-moderna, em que não existe centro, em que o Estado é um “herói local” ou um “herói humilde”. No Brasil, reconhece CANOTILHO que a centralidade é ainda do Estado de direito democrático e social, do texto constitucional, que é a carta de identidade do próprio país. São esses direitos, apesar de pouco realizados, que servem como uma espécie de palavra de ordem para a própria luta política. Além disso, essa concepção de “contrato”, em um país em que o poder econômico é extremamente concentrado como o Brasil, não poderia ser um modelo coerente e razoável, já que haveria uma hipossuficiência muito grande de boa parte da população.

Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 263.

²²⁰ SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton. “A dignidade da pessoa humana no contexto da pós-modernidade. Op. Cit., pp. 266-267.

²²¹ “Romper a constituição dirigente ou romper com a constituição dirigente? Defesa de um constitucionalismo moralmente reflexivo”. In *“Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*. 2ª edição. Coimbra : Almedina, 2008, pp. 127-128.

²²² Comentários in COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a constituição dirigente*. Op. Cit., p. 35.

Em outro texto recente, CANOTILHO²²³ sustenta que a concepção moderna de Estado (dirigente) se assentou na resposta a três violências: falta de segurança e de liberdade (Estado de Direito contra a violência física e o arbítrio); desigualdade política, alicerçando a liberdade e a democracia (Estado democrático); e a pobreza, mediante esquemas de socialidade (Estado social). Nos casos de Estados que ainda não superaram essas três violências, como claramente é o caso do Brasil, o dirigismo constitucional ainda tem fôlego, o que faz com que o ilustre jurista luso concorde com o ainda presente dirigismo atual da CF/88.

Conforme salienta LUÍS ROBERTO BARROSO²²⁴, a diminuição das redes de proteção social em alguns países desenvolvidos deu-se após o atingimento de um nível de satisfação do mínimo existencial da população em geral. Não houve o completo abandono dos desamparados, mas a redução da intervenção do Estado diante de uma realidade que já não exigia o mesmo grau de intervenção. Obviamente, esse passo não pode ser dado por um país como o Brasil, que ainda tem uma grande agenda social a cumprir.

Aliás, o que se vê no discurso de certos autores é que o Brasil já teria chegado à tal “pós-modernidade”, mesmo sem nunca ter passado pelo liberalismo (Estado de Direito Liberal) e pela modernidade (Estado Social de Direito)²²⁵. Para LUIS ROBERTO BARROSO²²⁶, o projeto de modernidade, no Brasil, ainda não se consumou, razão pela qual não pode ceder passagem, sobretudo no tocante ao direito constitucional. E vai mais além, ao dizer que o pós-modernismo, na porção apreendida pelo pensamento neoliberal, é descrente do constitucionalismo em geral, e o vê como um entrave ao desmonte do Estado Social²²⁷.

²²³ “Estado pós-moderno e constituição sem sujeito. In *“Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional*. 2ª edição. Coimbra: Almedina, 2008, pp. 137-138.

²²⁴ “Prefácio – Estado e Constituição para os que precisam”. In OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Morte e vida da Constituição dirigente*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. xix.

²²⁵ BARROSO, Luís Roberto. “Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro”. Op. Cit., p. 5.

²²⁶ “Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro”. Op. Cit., p. 11.

²²⁷ Em semelhante sentido, LENIO LUIZ STRECK (2005, pp. 25-26) sustenta que “em nossos país as promessas de modernidade ainda não se realizaram. E, já que não se realizaram, a solução que o *establishment* apresenta, por paradoxal que possa parecer, é o retorno ao Estado (neo)liberal. Daí que a pós-modernidade é vista como a visão neoliberal. *Só que existe um imenso déficit social em nosso país, e, por isso, temos que defender as instituições da modernidade contra esse neoliberalismo pós-moderno.*” (Itálicos originais).

A bem da verdade, a aplicação das concepções “pós-modernistas” à realidade brasileira não passa de uma importação de ideias de países desenvolvidos totalmente acrítica, despida de uma análise criteriosa de nossa realidade. De fato, o Brasil saiu de uma economia colonial sem entrar direito no ciclo industrial ou no liberalismo econômico, e não vivenciou um verdadeiro Estado Social. Aliás, as demandas sociais no Brasil são reclamadas não em função das mesmas razões dos países desenvolvidos (novamente, a importação acrítica), mas em função do abismo criado pelo colonialismo e seu modo de produção, como visto no segundo capítulo. O pior de tudo isso é voltar essa grande falácia contra a força normativa da Constituição brasileira, enfraquecendo seus ditames em função de algo (“pós-modernismo”) que sequer seus defensores sabem bem do que se trata. Devem ser ignoradas tais ideias novidadeiras, para que se olhe à nossa realidade e se respeite o projeto social encampado pelo Constituinte originário constituído pelo legítimo detentor do poder: o povo.

Essa é a posição da presente tese, que rechaça a importação acrítica de teorias ditas pós-modernas para o contexto da realidade brasileira.

3.3. A Sociedade de Risco como “contraponto” ao dirigismo constitucional e à cláusula do Estado Social

Outra bandeira levantada por aqueles que insistem em negar a existência (ou a eficácia/efetividade) das cláusulas do Estado Social presentes na CF/88 é a de que, atualmente, a sociedade brasileira vive em um chamado “Estado da Sociedade de Risco”, no qual o Estado não é (e não deve ser) capaz de prover todas as condições que eliminem os riscos da sobrevivência humana. Defensor dessa corrente, RICARDO LOBO TORRES²²⁸ entende que a mudança de paradigma estatal ocorreu com a queda do Muro de Berlim, o colapso da União Soviética, a desestruturação do socialismo real e da social-democracia e a globalização, o que teria sido absorvido pela CF/88, ao proclamar um “Estado Democrático de Direito”.

²²⁸ *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 164. Vide ainda, do mesmo autor: “A fiscalidade dos serviços públicos no Estado da Sociedade de Risco”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005a, pp. 121-159.

Para essa corrente²²⁹, o Estado Democrático de Direito incorpora a dimensão dos riscos sociais, o que renova a relação entre mínimo existencial e direitos sociais, na medida em que o Estado passa a garantir o mínimo existencial, em seu contorno máximo, deixando a questão da segurança dos direitos sociais para o sistema securitário e contributivo, baseado no princípio da solidariedade.

Com efeito, no Estado da Sociedade de Risco redesenha-se a segurança dos direitos fundamentais na relação entre Estado e Sociedade, em que a segunda passa a exercer o papel preponderante, restando ao Estado agir apenas subsidiariamente em sua função regulatória e na impossibilidade de o indivíduo ou a sociedade resolverem os seus próprios problemas²³⁰, o que é chamado de “cadeia de subsidiariedades”²³¹: responsabilidade primeira do indivíduo pela sua própria sobrevivência, secundada pela da comunidade se houver impossibilidade de cumprimento pelo cidadão, e complementada, em última instância, pelo Estado²³².

Também na sociedade de riscos aparecem a ambivalência, a insegurança, a procura de novos princípios (transparência, responsabilidade, custo-benefício, solidariedade social e solidariedade do grupo) e o redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade²³³. Essa corrente entende ainda que o cumprimento dos deveres é também um dever moral, e não apenas jurídico, razão pela qual o Estado não pode impô-los. Como os grandes riscos da atualidade poderiam ser controlados caso a sociedade se esforçasse para evitá-los (AIDS, destruição do meio ambiente, drogas, terrorismo etc.), mas esse “dever moral” não é por ela assumido, não deve o Estado criar leis para criar esses deveres, sob pena de se ofender a liberdade do cidadão²³⁴.

²²⁹ O direito ao mínimo existencial. Op. Cit., pp. 165-166.

²³⁰ TORRES (2005), p. 176.

²³¹ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. “Cidadania e advocacia no Estado Democrático de Direito”, In *Revista da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro* n.º 50, 1997, p. 118.

²³² TORRES, Ricardo Lobo. “A segurança jurídica e as *Limitações constitucionais ao poder de tributar*”. In *Revista Eletrônica de Direito do Estado* n.º 4. Salvador, outubro/novembro/dezembro de 2005, p. 11.

²³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume II – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 177.

²³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume II*. Op. Cit., p. 179.

Aqui também se verifica uma importação de doutrinas que nada têm com a realidade brasileira. Primeiramente, o processo que resultou na CF/88²³⁵ não teve qualquer diálogo com a alegada ruptura do modelo de Estado de Bem-Estar Social nos países desenvolvidos, até mesmo porque no Brasil não vigia um conceito estatal semelhante. O contexto da criação da CF/88, além da ruptura com o Estado totalitário imposto pelo golpe militar de 1964, deparou-se com a enorme exclusão social de boa parte da população e os índices alarmantes de subdesenvolvimento brasileiros. É um delírio, portanto, creditar a inclusão da cláusula do “Estado Democrático de Direito”, presente na CF/88, à queda do socialismo e efeitos da globalização, ignorando a realidade brasileira de 1988 e todas as cláusulas constitucionais tendentes à transformação dessa realidade.

A propósito, basta verificar que a doutrina que abraça essa corrente é totalmente baseada na doutrina alemã, país cuja realidade no final da década de oitenta do Século XX era diametralmente oposta à brasileira. Não é preciso tecer mais comentários sobre o erro de tal transposição e a esterilidade das conclusões tomadas a partir dela, diante do quadro brasileiro do período.

Por outro lado, a garantia somente do mínimo existencial pelo Estado, voltando as exigências no tocante aos direitos sociais à reserva do possível e às condições materiais para tanto, põem em risco a própria segurança desse mínimo, uma vez que algumas prestações relacionadas ao mínimo são imensuráveis (saúde, lazer) e outras são extremamente densificadas na própria Constituição (educação, previdência e assistência social).

No mais, essa visão torna cômoda a posição do governo quanto aos insucessos de suas políticas governamentais, tolhidas de qualquer compromisso com o sucesso. Além disso, o Estado deve maximizar esforços para o cumprimento satisfatório de *todos* os direitos dos cidadãos, sem qualquer “hierarquia” entre direitos fundamentais e “não-fundamentais”. O Estado, lembre-se, somente existe para prover aos *seres humanos* condições dignas de convivência, razão pela qual o bem-estar das pessoas deve prevalecer. Nesse prisma, a Constituição Federal aponta os *objetivos da república*, constitui-a como um “Estado Democrático de Direito” e lhe confere, para tanto, uma série de mecanismos

²³⁵ Para uma contextualização dos trabalhos constituintes de 1988, vide: BONAVIDES; PAES DE ANDRADE. *História constitucional do Brasil*. Op. Cit., pp. 449-500.

previstos para cumprir essa missão, tais como a competência tributária, objeto da presente tese.

Curioso notar que a estrutura da CF/88 não nega tais assertivas. Desse modo, somente uma visão sem compromisso com o texto da Constituição Federal poderia defender o “Estado da Sociedade de Risco”, proposta que é rejeitada neste trabalho.

3.4. Vinculação dos Poderes Executivo e Legislativo na efetivação dos direitos sociais individuais

Como visto, o dirigismo constitucional da CF/88, enquanto perspectiva vinculante para o Poder Público brasileiro, exige que as medidas legislativas e executivas alcancem os fins almejados pelo Estado, ou seja, que as normas jurídicas infraconstitucionais sejam dotadas de *efetividade*. Nesse prisma, há uma inegável *vinculação* dos Poderes Executivo e Legislativo (principalmente) na efetivação de diretrizes constitucionais, sobretudo no tocante a direitos fundamentais, dentre os quais se inserem os direitos sociais e o mínimo existencial.

Com efeito, muito se questiona, na doutrina, quanto à eficácia dos direitos sociais, havendo vozes que sustentem sua inaplicação naquilo que exceda o mínimo existencial, como é o caso de RICARDO LOBO TORRES. Entretanto, essa não é a postura da presente tese, uma vez que o alcance do mínimo existencial dependerá também das prestações *erga omnes* de serviços públicos relacionados a direitos sociais.

No mais, a discussão quanto à aplicabilidade dos direitos sociais necessariamente passa pela análise do parágrafo 1º do artigo 5º da CF/88, que determina que os direitos fundamentais têm aplicabilidade imediata (inclusive os direitos sociais, expressamente incluídos dentre o rol de “direitos fundamentais”, como já anotado). Se essa assertiva parece de simples concordância com relação aos direitos fundamentais ditos negativos, que em tese e geralmente²³⁶ exigem não mais do que uma abstenção do Estado,

²³⁶ Com as objeções já feitas neste trabalho quanto aos custos dos direitos fundamentais de liberdade, bem como quanto à existência de direitos individuais que exigem ações do Estado (segurança) e direitos sociais que exigem abstenções (direito de greve).

com relação aos direitos sociais há certa dificuldade em admiti-la, sobretudo no tocante aos direitos prestacionais, havendo autores que chegam a afirmar que direitos fundamentais alcançam sua eficácia apenas nos termos e na medida da lei²³⁷.

Além disso, há que se fazer uma leitura correta dos enunciados que prescrevem direitos sociais na CF/88, uma vez que eles guardam graus de densificação distintos entre si, restando absolutamente falaciosa qualquer generalização da aplicabilidade dos “direitos sociais” que ignore essas diferenças. Nesse prisma, tendo em vista a expressa dicção do § 2º do artigo 5º²³⁸, que trata dos tratados internacionais de direitos humanos, e do próprio artigo 6, que faz referência a outros pontos da Carta²³⁹, os direitos sociais não se resumem ao capítulo específico dentro do título dedicado aos Direitos e Garantias Fundamentais²⁴⁰, ou ainda aos artigos 6º a 11 da CF/88, porquanto tais direitos encontram dispositivos em outros pontos da Carta, que lhes confere, em muitos casos, altíssimo grau de densificação, empenhando vinculações diretas ao Poder Público em sua concretização. Dessa forma, não são *fundamentais* apenas os enunciados dos artigos 6º a 11 da CF/88, mas todos aqueles que *os densifiquem* ao longo da Carta, que igualmente sofrerão a exigência de aplicabilidade imediata imposta pelo art. 5º, § 1º da CF/88.

É o caso da assistência social, em que a CF/88 determina a prestação do benefício independentemente de qualquer contribuição à seguridade social (art. 203, *caput*), enuncia seus beneficiários, ao expor os seus objetivos (art. 203, incisos I a V), e ainda, no caso de pessoa portadora de deficiência e idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, aponta o próprio valor do benefício (no caso, um salário mínimo) (art. 203, inciso V).

Outros exemplos podem ser encontrados nos enunciados que tratam do direito à previdência social, como é o caso do art. 201, § 2º, que vincula o piso do benefício ao valor do salário mínimo, do § 6º do mesmo artigo, que impõe que a gratificação natalina

²³⁷ Essa é a posição de MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, in “A aplicação imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”. In *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo* n.º 29, 1988, pp. 35 e ss.

²³⁸ “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

²³⁹ “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

tenha o mesmo valor do salário de contribuição recebido em dezembro do mesmo ano, e dos parágrafos 7º e a 9º, que trazem os critérios para a concessão de aposentadoria.

Também no tocante ao direito à educação há alto grau de densidade em alguns dispositivos constitucionais que exigem prestações positivas por parte do Estado, como é o caso do artigo 206, inciso IV, que determina a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais, e do artigo 208, tanto no inciso I, que impõe o dever do Estado de prover educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade²⁴¹, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria, quanto no inciso IV, que impõe a educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade. Esse dispositivo chega até mesmo a indicar que “o acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo”, em seu parágrafo 1º, espancando quaisquer dúvidas quanto à questão.

Todos esses dispositivos, por conterem alta densidade normativa, são diretamente exigíveis pelos indivíduos, tendo em vista sua aplicabilidade imediata, independentemente de interposição do legislador²⁴², como, aliás, já decidiu o próprio Supremo Tribunal Federal (RE n.º 166.961-RS). Nesse prisma, quanto maior for o grau de densidade do direito contido na Constituição, maior será a sindicabilidade judicial da inconstitucionalidade por omissão do legislador, pois maior será o grau de sua dependência/vinculação²⁴³.

Por outro lado, existem enunciados constitucionais garantidores de direitos sociais cuja aplicabilidade direta se torna dificultada ou até mesmo impossibilitada, dado o seu baixo grau de densidade, o que reclama, sim, a interposição do legislador²⁴⁴. Entretanto, o art. 5º, § 1º da CF/88 impõe que os órgãos legisladores e executores deem máxima concretude aos direitos fundamentais, inclusive os prestacionais, de forma efetiva e suficiente. Nesse prisma, a omissão ou ineficiência do legislador ao densificar e dar efetividade a tais enunciados poderão ser atacados pelas vias judiciais, uma vez que ao legislador não é meramente facultado regular tais matérias, que correspondem a

²⁴⁰ Nesse sentido: SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 311

²⁴¹ Esse direito vem sendo preservado pelo Poder Judiciário, como é o caso do RE 436.996-SP.

²⁴² A única exigência, no caso, seria a da própria lei que define o salário mínimo, sem a qual parte dos direitos assistenciais e previdenciários restariam sem o necessário grau de objetividade.

²⁴³ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 382.

verdadeiras imposições constitucionais. É nesse contexto que atua o art. 5º, § 1º da CF/88, que não acarreta a aplicação direta de enunciados de alta porosidade, ante a impossibilidade concreta de fazê-lo, mas impõe ao legislador ações concretas e efetivas no sentido de salvaguardar os direitos neles (enunciados) referenciados. Em semelhante sentido, é a opinião de INGO WOLFGANG SARLET²⁴⁵:

“(...) a melhor exegese da norma contida no art. 5º, § 1º, de nossa Constituição é a que parte da premissa de que se trata de norma de cunho inequivocamente principiológico, considerando-a, portanto, uma espécie de mandado de otimização (ou maximização), isto é, estabelecendo aos órgãos estatais a tarefa de reconhecerem a maior eficácia possível aos direitos fundamentais, entendimento este sustentado, entre outros, no direito comparado, por Gomes Canotilho e compartilhado, entre nós, por Flávia Piovesan. Percebe-se, desde logo, que o postulado da aplicabilidade imediata não poderá resolver-se, a exemplo do que ocorre com as regras jurídicas (e nisto reside uma de suas diferenças essenciais relativamente às normas-princípio), de acordo com a lógica do tudo ou nada, razão pela qual o seu alcance (isto é, o *quantum* em aplicabilidade e eficácia) dependerá do exame da hipótese em concreto, isto é, da norma de direito fundamental em pauta.

(...)

Para além disto (e justamente por este motivo), cremos ser possível atribuir ao preceito em exame o efeito de gerar uma presunção em favor da aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, de tal sorte que eventual recusa de sua aplicação, em virtude da ausência de ato concretizador, deverá (por ser excepcional) ser necessariamente fundamentada e justificada, presunção esta que não milita em favor das demais normas constitucionais, que, como visto, nem por isso deixarão de ser imediatamente aplicáveis e plenamente eficazes, na medida em que não reclamarem uma *interpositio legislatoris*, além de gerarem – em qualquer hipótese – uma eficácia de grau mínimo.”

De fato, conforme leciona INGO WOLFGANG SARLET, o § 1º do artigo 5º da CF/88 deve ser entendido como um comando que exige que o poder público dê máxima concretude aos direitos e garantias fundamentais, seja no ato de legislar, executar ou ainda de julgar. Por outro lado, não se pode ignorar que existem direitos fundamentais cuja efetivação se dá de forma muito mais simples do que outros, como ocorre com os direitos

²⁴⁴ No mesmo sentido: SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 268.

²⁴⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., pp. 270-271.

de proteção dos indivíduos (direito à vida), em relação aos direitos ditos “prestacionais”, como o são grande parte dos direitos sociais. No entanto, o comando constitucional é o de que o máximo de efetividade seja dado a todos os direitos fundamentais, o que lhes reveste de *status* constitucional diferenciado com relação às demais normas. Em semelhante sentido, confira-se mais uma vez a lição de INGO WOLFGANG SARLET²⁴⁶:

“Se, portanto, todas as normas constitucionais sempre são dotadas de um mínimo de eficácia, no caso dos direitos fundamentais, à luz do significado outorgado ao art. 5º, § 1º, de nossa Lei Fundamental, pode-se afirmar que aos poderes públicos incumbem a tarefa e o dever de extrair das normas que os consagram (os direitos fundamentais) a maior eficácia possível, outorgando-lhes, nesse sentido, efeitos reforçados relativamente às demais normas constitucionais, já que não há como desconsiderar a circunstância de que a presunção da aplicabilidade imediata e plena eficácia que milita em favor dos direitos fundamentais constitui, em verdade, um dos esteios de sua fundamentalidade formal no âmbito da Constituição. Assim, para além da aplicabilidade e eficácia imediata de toda a Constituição, na condição de ordem jurídico-normativa, percebe-se – na esteira de García de Enterría – que o art. 5º, § 1º, de nossa Lei Fundamental constitui, na verdade, um *plus* agregado às normas definidoras de direitos fundamentais, que tem por finalidade justamente a de ressaltar sua aplicabilidade imediata independentemente de qualquer medida concretizadora. Poderá afirmar-se, portanto, que – no âmbito de uma força jurídica reforçada ao nível da Constituição – os direitos fundamentais possuem, relativamente às demais normas constitucionais, maior aplicabilidade e eficácia, o que, por outro lado (consoante já assinalado), não significa que mesmo dentre os direitos fundamentais não possam existir distinções no que concerne à graduação desta aplicabilidade e eficácia, dependendo da forma de positivação, do objeto e da função que cada preceito desempenha. Negar-se aos direitos fundamentais esta condição privilegiada significaria, em última análise, negar-lhes a própria fundamentalidade. Não por outro motivo – isto é, pela sua especial relevância na Constituição – já se afirmou que, em certo sentido, os direitos fundamentais (e a estes poderíamos acrescentar os princípios fundamentais) governam a ordem constitucional.”

Por tudo isso, ainda que em alguns casos dotados de alta porosidade, os direitos fundamentais, inclusive os sociais, devem ter um mínimo de eficácia, ainda que seja para

²⁴⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 272.

compelir os poderes constituídos para que se lhes dê o máximo de concretude. Desse modo, caso o legislador deixe de enunciar normas tratando de direitos sociais, ou ainda o faça em desrespeito aos termos da CF/88, haverá latentes inconstitucionalidades por omissão e por omissão parcial (nesse caso, por ter legislado de maneira insuficiente a atender os reclamos constitucionais)²⁴⁷. A vinculação do legislador ao mínimo existencial, por acarretar a própria sobrevivência dos indivíduos, é total, de acordo com os parâmetros dispostos na própria CF/88 (heterovinculação). Ainda que a questão não envolva a sobrevivência em si do indivíduo, na medida em que o mínimo existencial supera o mero mínimo vital, também com relação a essa parcela de direitos existe total vinculação do legislador, pois não é a mera sobrevivência que é relevante, mas a existência digna. Caso o Poder Legislativo falhe nessa tarefa (seja pela omissão total, seja pela ineficiência), caberá a busca de tutela jurisdicional pelos sujeitos competentes a tanto²⁴⁸. E quanto maior for o grau de densidade do direito constitucional, maior será a vinculação do legislador (determinantes heterônomas), que sempre estará sujeito à ação direta de inconstitucionalidade por omissão em função de sua inércia²⁴⁹.

Não se trata, que fique bem claro, de defesa de certo ativismo judicial, ou ainda de preponderância do Poder Judiciário sobre as demais esferas de poder, subtraindo-lhes competências próprias (sobretudo do poder Legislativo). É certo que a tripartição dos poderes e o princípio democrático impõem que as *escolhas* sejam feitas pelo Poder Legislativo. No entanto, caso esse falhe²⁵⁰ ou se omita em sua tarefa de legislar, o Poder Judiciário pode ser chamado a corrigir tal falha ou omissão, de modo a garantir o direito do cidadão. O poder-dever de legislar impõe a criação de leis que sejam coerentes e efetivas *a priori* (ou seja, reúnam condições técnicas de serem potencialmente efetivas). Diferente seria a situação em que o indivíduo não concorda com as ações empenhadas pelo Poder Público na efetivação, por exemplo, do direito à saúde, exigindo a aquisição de medicamentos distintos daqueles adquiridos, ou ainda a aplicação de tratamentos ainda experimentais. Nesses casos, nenhuma violação ao mínimo existencial ocorrerá.

²⁴⁷ Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 312.

²⁴⁸ Aqui não cabe ponderar questões processuais quanto a meios e legitimidade, por fugir do tema da tese.

²⁴⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 376.

²⁵⁰ Entenda-se aqui a falha decorrente de imperícia ou dolo na construção da norma jurídica, não a simples inefetividade por razões alheias à sua vontade.

Nesse contexto, exsurtem as normas tributárias e financeiras dotadas da capacidade de conferir efetividade aos direitos sociais inerentes ao mínimo existencial. Também elas deverão ser manuseadas pelo Estado de acordo com os valores ligados a tais direitos, de maneira a dar-lhes efetividade, e serão influenciadas pelo artigo 5º, § 1º da CF/88, que impõe a eficácia imediata dos direitos fundamentais. Nesse prisma, ante a unidade da Constituição, o exercício das competências relacionadas a atividade financeira do Estado também será influenciado por essa cláusula, que exige a instrumentalização adequada das normas tributárias e financeiras. Sendo assim, nos próximos capítulos serão analisadas as normas fiscais e financeiras aptas cumprir tal tarefa.

4. O PAPEL DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS E FINANCEIRAS NO PROCESSO DE EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS INDIVIDUAIS – PLANO CONSTITUCIONAL

4.1. Direito Tributário e Direito Financeiro como subsistemas constitucionais harmônicos na superação do subdesenvolvimento

Em capítulos precedentes foi visto que a superação do subdesenvolvimento brasileiro, com a alteração das estruturas sociais moldadas no colonialismo e sedimentadas ao longo do Século XX (e suas inúmeras crises), depende da efetivação dos direitos fundamentais, com especial atenção aos sociais. Essa efetivação se traduz em tarefa do Estado, conforme determina a CF/88, que lhe confere os meios necessários a tanto, com relevo para os instrumentos fiscais e financeiros, integrantes da *atividade financeira* do Estado. Desse raciocínio emerge o caráter *accessório* dessa atividade, que nada mais se presta do que a garantir o atingimento das finalidades estatais²⁵¹. Nesse prisma, a atividade financeira é precedida pela definição das necessidades públicas, que necessitam, para seu cumprimento, da obtenção de recursos, da sua gestão (intermediada pelo orçamento) e do gasto, com o qual se cumpre a previsão orçamentária e se satisfazem as necessidades previstas²⁵².

É certo que o princípio da unidade da Constituição e a necessidade de sua efetividade, enquanto complexo normativo harmônico, exige a articulação entre os seus diversos subdomínios, até mesmo para que os fundamentos, objetivos fundamentais e princípios nela encartados sejam adequadamente *densificados*. Com ainda mais acerto esse raciocínio deve ser aplicado quando se estuda a atividade financeira tendo como pano de fundo os direitos sociais, do que resulta a necessidade de se estudar as normas tributárias (arrecadação) e financeiras (orçamento e gasto) em conjunto, eis que uma e outras refletem dois lados da mesma moeda. A relação entre ingressos e gastos, além de lógica, é eminentemente jurídica²⁵³, já que encampada pela própria Constituição Federal, e revela um “claríssimo fenômeno de interdependência”, na feliz expressão de SAINZ DE

²⁵¹ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero*. Op. Cit., p. 42; CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 1.

²⁵² OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. Op. Cit., p. 71.

²⁵³ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero*. Op. Cit., p. 72.

BUJANDA, pelas diversas razões apontadas pelo ilustre professor espanhol²⁵⁴. RICARDO LOBO TORRES²⁵⁵ chega afirmar que “boa parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre poder de tributar e poder de gastar ou entre direito tributário e direito financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal”.

Em outras palavras, embora se possam promover estudos do direito tributário e do direito financeiro como subdomínios independentes no direito público²⁵⁶, sobretudo na explicação de institutos típicos desses sub-ramos do direito (v.g., “lançamento”, “extinção do crédito tributário”, regras-matrizes dos tributos, “créditos suplementares” etc.), essa separação se torna pouco eficaz quando o que se deseja é dar efetividade a direitos sociais. Isso porque esses direitos refletem políticas públicas²⁵⁷, erguidas no próprio bojo da CF/88²⁵⁸, que dependem da aplicação de recursos públicos e cujo financiamento, direta e indiretamente, se dá pelo manejo de tributos²⁵⁹, como determina a própria Constituição²⁶⁰. Aliás, a função garantidora dos direitos e objetivos constitucionais no dirigismo constitucional deve manter intenso diálogo com todos os “sub-ramos” do direito constitucional, sobretudo com o direito administrativo, o direito tributário e o direito

²⁵⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Prólogo a la obra ‘Aprobación y control de los gastos públicos’ del Profesor Ignacio Bayón Mariné”. In *Hacienda y Derecho - Volume VI*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973, pp. 426-427.

²⁵⁵ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 4-5.

²⁵⁶ A menção a tais “subdomínios” é meramente ilustrativa de uma realidade doutrinária brasileira, uma vez que no presente trabalho se defende a integralidade da Constituição Federal, que deve ser aplicada sempre sistematicamente, nunca podendo ser interpretada “em tiras”. Em semelhante sentido, igualmente reconhecendo prejuízo na análise “cindida” do direito tributário e do direito financeiro, embora sob outro enfoque: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CANADO, Vanessa Rahal. “Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação.” In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 624-625.

²⁵⁷ Por “política pública”, segundo Fábio Konder Comparato, entende-se o “conjunto organizado de normas e atos tendentes à realização de um objetivo determinado”. In COMPARATO, Fábio Konder. “Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas”. *Revista dos Tribunais* n.º 737, março de 1997, p. 18.

²⁵⁸ Sustentando que a CF/88 aponta diversas políticas públicas, vide DOMINGUES, José Marcos. “Tributação, orçamento e políticas públicas.” In *Interesse Público* n.º 63, 2010, pp. 153-154.

²⁵⁹ Esse “manejo” não se trata apenas da arrecadação, mas da própria ausência de tributação, como se verá nos tópicos que tratam das imunidades e isenções.

²⁶⁰ “A Constituição de 1988 foi além, determinando a alocação de verbas destinadas à satisfação de políticas públicas por ela institucionalizadas. (...) Na mesma toada, como pensamos, lê-se no art. 149 que as contribuições se constituem em instrumento de atuação da União nas áreas social, econômica e profissional, destacando-se a *seguridade social a ser custeada por contribuições sociais* (art. 195). Mais, o texto vigente Texto Fundamental dispõe ser a saúde, inserida no conceito de seguridade social, um ‘direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas’ (art. 196), integradas por ações e serviços de saúde e financiadas entre outros meios pelas citadas contribuições à seguridade social (art. 198, § 1º c/c art. 195) e por recursos federativos constitucionalmente assegurados (art. 198, § 2º, c/c arts. 155 a 159)”. In DOMINGUES, José Marcos. “Tributação, orçamento e políticas públicas.” Op. Cit., pp. 153-154.

financeiro, dimensões mais diretamente relacionadas à adoção de políticas estatais visando a redução de desigualdades²⁶¹. Nesse contexto, de nada adianta o encastelamento da doutrina tributária em desmerecer o fenômeno financeiro, como se os tributos fossem um fim em si mesmos e não guardassem relação com as funções constitucionais do Estado²⁶², pois há uma relação funcional entre tributos e gastos públicos que torna essencial o estudo do direito financeiro em sentido lato, abarcando tanto o chamado direito tributário quanto o direito financeiro em sentido estrito.

Exemplos disso não faltam no Texto Constitucional. O mais evidente deles são as contribuições sociais, espécie tributária na qual a destinação dos recursos é tão importante quanto o próprio critério material autorizador de sua incidência. Também a existência de um orçamento destinado à seguridade social, e diversos direitos prestacionais que já são quantificados pela CF/88, ressaltam essa íntima relação entre os dois subdomínios.

Além disso, ao se estudar direitos sociais, resta mais que evidente que medidas tributárias dissociadas de medidas financeiras não necessariamente alcançarão sua finalidade²⁶³. Assim, não basta que existam imunidades tributárias sobre a renda e sobre artigos básicos/essenciais se não existe dotação orçamentária para que o indivíduo perceba um rendimento mínimo²⁶⁴. Se não existe renda para boa parte da população a imunidade, por si, teria sua efetividade mitigada. Por outro lado, não basta garantir um rendimento mínimo se a tributação indireta, incidente sobre bens de primeira necessidade, dilapida esse rendimento mínimo e é muito mais perversa justamente com a camada mais pobre da população, como é o caso brasileiro. Nem falar das contribuições sociais, cujo desvio

²⁶¹ “Uma teoria do dirigismo adequada deve integrar a complexidade da interação entre o direito constitucional e outros ramos do direito, como o direito administrativo, que institucionaliza a capacidade de intervenção e regulação do Estado Social; o direito tributário, na medida em que o tributo, enquanto expressão da solidariedade social, é instrumento de redistribuição da riqueza, permitindo a contenção da reserva do possível; o direito financeiro, haja vista que as leis orçamentárias importam na formulação política da alocação de recursos, condicionante do desenvolvimento das políticas sociais.” In DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. Op. Cit., p. 38.

²⁶² Em semelhante sentido: RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero*. Op. Cit., p. 42.

²⁶³ “Direito tributário e direito orçamentário, irmanados no direito financeiro, são vertentes imprescindíveis da ordem jus-política erigida em nome da proteção dos direitos humanos”. DOMINGUES, José Marcos. “Tributação, orçamento e políticas públicas.” Op. Cit., p. 147.

²⁶⁴ O exemplo é meramente didático, já que, no Brasil, as prestações assistenciais do Estado, geralmente de um salário mínimo, estão aquém da faixa de isenção do IRPF.

orçamentário tira a razão de ser dessa cobrança (constitucionalmente falando). Por isso a opção da presente tese de estudar tributos e finanças públicas.

O próprio estudo dos tributos, quando despidos de uma justificação (motivação) constitucional, torna-os instrumentos estéreis e de mera arrecadação²⁶⁵. Embora o dever de pagar tributos surja única e exclusivamente da lei tributária (*i.e.*, infraconstitucional), de sua incidência a um dado fato jurídico e do lançamento válido, inexistindo no Brasil um “estado permanente de sujeição tributária”²⁶⁶, a construção das normas tributárias gerais e abstratas, independentemente de seu caráter “fiscal” ou “extrafiscal”²⁶⁷, sempre depende de critérios motivadores presentes na Constituição, critérios esses presentes, além das normas de competência (limite objetivo), nos fundamentos e objetivos fundamentais da república, nos princípios constitucionais e na própria finalidade de cada espécie tributária, o que está intimamente ligado à destinação de suas receitas²⁶⁸. É a unidade da Constituição manifestando-se em cada ato de *aplicação* das competências, o que não é diferente quando se fala em tributação.

Por outro lado, pensando na própria política fiscal (*i.e.*, construção de normas gerais tributárias), verifica-se que a repartição equitativa do gasto público exige eficiência na gestão dos recursos arrecadados pelo Estado, do que depende a própria intensidade da tributação, eis que políticas públicas eficientes podem poupar recursos, determinando a redução da carga tributária ou reduzindo as pressões para o seu aumento²⁶⁹. Sendo assim, a unidade da Constituição exige não apenas a coerência entre arrecadação e aplicação de recursos, como também que a própria gestão dos recursos seja eficiente, de modo a aliviar o peso da tributação na economia.

²⁶⁵ “O fim da norma financeira e o interesse que quer tutelar adquire uma relevância jurídica. O poder de imposição, o tributo, se apóia em uma razão objetiva, substancial, e não somente no argumento meramente formal (legalidade tributária): a necessidade de cobertura dos gastos públicos. O imposto, como dizia Blumenstein, não é uma prestação a fundo perdido. Isso não implica necessariamente que se tenha que subscrever as últimas conseqüências da teoria causalista do tributo (...), senão unicamente constatar a infecundidade de um estudo autônomo das relações tributárias desconectado da função que essas cumprem dentro da atividade do Estado”. In RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero*. Op. Cit., pp. 72-73. Tradução livre.

²⁶⁶ Na feliz expressão de HELENO TAVEIRA TÔRRES. In *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 332.

²⁶⁷ Essa distinção será explicada mais adiante, no contexto do estudo da capacidade contributiva.

²⁶⁸ Para um estudo do motivo constitucional tributário e a relação entre finalidade, classificação dos tributos e destinação da receita, vide BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., *passim*.

Portanto, deve-se estudar sistematicamente a intersecção entre a atividade financeira do Estado e o subdomínio dos direitos sociais individuais, sobretudo exigindo uma interpretação *coerente* dos sistemas tributário e financeiro.

4.2. Competência tributária e mínimo existencial

4.2.1. Conceito de competência tributária e o “motivo constitucional”

A visão de competência tributária, muito embora possa ter matrizes jusnaturalistas em certos sistemas de referência²⁷⁰, deve ser extraída da leitura do texto constitucional, que adota o modelo de divisão material de competências (enunciados de alta porosidade), uma vez que a opção do legislador constitucional brasileiro rechaçou a permissão de tributação com base exclusiva em princípios, ao descrever o comportamento a ser adotado pelo Poder Legislativo²⁷¹. Não que isso signifique, evidentemente, que os princípios não tenham qualquer papel no sistema tributário brasileiro, pois ele se pauta integralmente pela justiça funcional dos valores constitucionais, garantida pela segurança jurídica dos princípios e pelo compromisso de concretização de todos os seus conteúdos²⁷². Apenas a *repartição* das competências entre as pessoas políticas brasileiras se dá pela adoção de enunciados de maior densidade (regras), que sempre deverão ser aplicadas em observância dos princípios constitucionais²⁷³.

²⁶⁹ DOMINGUES, José Marcos. “Tributação, orçamento e políticas públicas.” Op. Cit., pp. 148-149.

²⁷⁰ Como é o caso de Ricardo Lobo Torres, que entende que “o poder financeiro encontra fora de si - na ética, nos valores pré-constitucionais e nos princípios morais - a sua justificativa. Os princípios formais de legitimação, que são vazios (razoabilidade, ponderação, igualdade, transparência etc.), permitem a filtragem daqueles valores e princípios morais e sua positivação na Constituição Financeira. (...) O poder de tributar já nasce limitado, de modo que à Constituição compete apenas, em forma declarativa, expressar essa realidade.” In *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 6 e 17. Essa possibilidade é veementemente negada por HELENO TAVEIRA TORRES (2011, pp. 311-312), que nega a existência de qualquer “poder de tributar” prévio ou superior à Constituição, ou ainda qualquer concepção baseada no poder político, tais como “poder de império” ou “soberania do Estado” que não sejam vinculados à Constituição.

²⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 163.

²⁷² In TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 305.

²⁷³ “No *constitucionalismo dos direitos*, o poder de tributar acomoda-se ao poder-dever de concretizar o catálogo de garantias constitucionais de proteção aos direitos e liberdades fundamentais dos contribuintes a cada aplicação do direito tributário, nas suas máximas possibilidades. (...) Esse dever de máxima realização dos princípios (*otimização*) é um traço marcante desse novo modelo de constitucionalismo.” In TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 305.

O conceito nuclear de competência tributária em sentido estrito não encontra grandes divergências na doutrina brasileira. PAULO DE BARROS CARVALHO²⁷⁴ a qualifica como a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo, o que somente poderá ser feito por lei, em respeito ao princípio constitucional da legalidade. Segundo o emérito Professor, a competência tributária é traçada pelas regras constitucionais que conferem às pessoas políticas o poder de instituir tributos, limitadas pelas regras que albergam imunidades, que são as normas de estrutura que traduzem a incompetência tributária impositiva. A competência tributária é uma prerrogativa das pessoas políticas para a produção de normas jurídicas sobre tributos, podendo ser entendida em seu sentido amplo, quando abrange a aptidão da pessoa política para a produção de toda e qualquer norma de natureza tributária, desde normas gerais e abstratas, como instruções normativas, até normas individuais e concretas, tais como os lançamentos²⁷⁵.

Por sua vez, HELENO TAVEIRA TÔRRES²⁷⁶ adota conceito semelhante, ao qualificar a competência tributária como “o exercício de poderes legislativos para produzir normas jurídicas relativas à instituição ou cobrança de tributos, na forma e extensão material definidas pela Constituição. Esse ponto de vista é confirmado nas lições de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁷⁷, HUGO DE BRITO MACHADO²⁷⁸ e BERNARDO RIBEIRO DE MORAES²⁷⁹, embora esses autores façam menção ao “poder tributário” e à tarefa limitadora da Constituição sobre tal poder.

Por outro lado, a visão atual da Constituição requer uma consideração da competência como uma imposição constitucional contextualizada com diversos outros enunciados valorativos da Carta, bem como que aceite influxos da realidade no processo de concretização, de modo a atender aos anseios sociais. Desse modo, ao conceito de

²⁷⁴ *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 217.

²⁷⁵ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 217-218.

²⁷⁶ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 324.

²⁷⁷ “Competência tributária é a autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário, com este (poder tributário) não se confundindo”. In *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 30.

²⁷⁸ HUGO DE BRITO MACHADO distingue as figuras do poder tributário e da competência tributária, atribuindo à segunda o conceito de poder tributário juridicamente delimitado pela Constituição e exercido mediante a lei. In *Curso de direito tributário*. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

²⁷⁹ *Compêndio de direito tributário – Primeiro Volume*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1993, pp. 272-273.

competência tributária como feixe delimitador do poder tributário dos entes subnacionais, devem ser somadas a *justificação* e a *finalidade* da tributação (consideradas na CF/88), que dão o contorno do *motivo constitucional tributário*, conceito inspirado na ideia original de HELENO TAVEIRA TÔRRES e desenvolvida pelo autor desta tese em outro trabalho²⁸⁰, o que permite a articulação dos tributos com as demais imposições constitucionais e as normas-fim da CF/88²⁸¹.

O *motivo constitucional tributário* supera o conceito clássico de competência tributária, pois se traduz em fenômeno aglutinador da *competência*, da *justificação* e da *finalidade* dos tributos. O *motivo* foi idealizado por HELENO TAVEIRA TÔRRES²⁸², com pequena distinção do conceito ora esposado:

“Às escolhas políticas do legislador em matéria tributária antepõem-se limitações constitucionais que se reportam a novas e velhas questões da teoria jurídica. E aqui recolocam-se velhos problemas, mui especialmente o seguinte: quais os limites dos *atos legislativos* no atendimento do princípio da motivação? Melhor, haveria, para as leis tributárias, a necessidade de atendimento de um motivo próprio, na criação de tributos? Entendemos que sim.

Para a prática do exercício legislativo, em algumas searas, a competência do Legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazo e modos de elaboração do texto legal. Assim no Direito Tributário. Neste campo, cabe ao legislador apreciar se o tributo que deseja criar enquadra-se num ou noutro *motivo* que a Constituição Federal determina como critério prévio de instituição, além do *procedimento* específico e da *autoridade* competente para tal. É preciso avaliar, sempre, caso a caso, se o legislador respeitou, ou não, os limites *atribuídos* pela Constituição.

É de meridiana suposição que o *Estado Democrático de Direito* responde pela necessária proteção aos indivíduos

²⁸⁰ BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 145 e ss.

²⁸¹ Para CANOTILHO, existem três formas fundamentais com as quais a constituição se dirige ao legislador: (1) fixando princípios, (2) estabelecendo imposições e (3) definindo competências. Por (mais) esta razão, o conceito clássico de competência tributária não se presta para analisar de forma acurada a atividade legislativa de produção de enunciados gerais e abstratos impositivos, eis que o poder de tributar provém de uma série de princípios e regras constitucionais que impõem a atividade legislativa no Estado Social e Democrático de Direito. In CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 267. Reconhecendo a função e finalidade constitucionais dos tributos como justificativa à sua cobrança, vide: CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 17.

²⁸² “Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A Cide-Tecnologia”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 7º Volume*. São Paulo : Dialética, 2003, pp. 127-128.

contra o arbítrio, vinculado que é a regras previamente estabelecidas, cuja coerência sistêmica não lhe permite uma ilimitada discricionariedade de ação. Por conseguinte, todo e qualquer ato estatal deve ter um *motivo* previamente delimitado pelo ordenamento, em lei ou na própria Constituição, a depender do tipo de ato jurídico de direito público: legislativo, judicial ou administrativo. É o princípio da submissão do Estado à ordem jurídica.

Desta feita, considerando o princípio da supremacia constitucional, que coloca a Constituição como vértice do sistema jurídico positivo, todo e qualquer ato legislativo só será legítimo e válido se disposto em consonância *formal* (autoridade competente e processo) e *material* (motivo) com o seu texto. Como dito, para todo ato estatal deve haver um correspondente *motivo* que o legitime e lhe proporcione validade, como pressuposto necessário para a conformação do fato que o estabelecerá como norma no sistema jurídico; é a situação de direito, enfim, que autoriza ou exige a prática de elaboração do ato. E todo motivo encontra-se adstrito aos fins de interesse público, de forma incindível.”

A concepção do *motivo constitucional tributário* traz algumas reflexões sobre a teoria da causa dos tributos para a nossa realidade constitucional atual, embora totalmente renovada em relação às ideias dos financistas e juristas do início do Século XX, sobretudo pela chamada “Escola de Pavia” liderada por BENVENUTO GRIZIOTTI²⁸³. Não se trata, propriamente, da *causa* invocada por aqueles estudiosos, que trazia uma ideia de busca quase ontológica da justificação e da finalidade dos tributos, mas da busca pela justificação e finalidade contidas no seio da Constituição Federal, o que torna o *motivo constitucional*

²⁸³ A teoria da causa dos tributos, manifestada pioneiramente por ORESTE RANELLETTI ainda no fim do Século XIX (*Lezioni di diritto finanziario*. Padova : CEDAM, 2009), encontrou seu grande defensor em BENVENUTO GRIZIOTTI (*Principios de ciencia de las finanzas*. Tradução da segunda italiana para o espanhol de Dino Jarach. Buenos Aires : Depalma, 1949; “In torno al concepto di causa nel Diritto Finanziario”. In *Saggi sul rinnovamento dello Studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano: Giuffrè, 1953). GRIZIOTTI teve diversos seguidores na chamada Escola de Pavia, dentre os quais merecem destaque EZIO VANONI (*Naturaleza y interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid : Instituto de Estudios Fiscales, 1973), RENZO POMINI (*La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Milano: Giuffrè, 1951) e DINO JARACH (*O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989). No Brasil, a Teoria da Causa teve suas ideias parcialmente acolhidas por ALIOMAR BALEEIRO (2006, p. 715 e ss.), GILBERTO DE ULHÔA CANTO (“Causa da obrigação tributária”. In CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de Direito Tributário – Volume Primeiro*. Rio de Janeiro: Alba, 1964, p. 305), LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2005, pp. 142-143), PAULO AYRES BARRETO (*Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo : Noeses, 2006, p. 47) e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO (*Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 3ª edição. São Paulo : Malheiros, 2000, pp. 35-36), tendo encontrado seguidores ainda na doutrina espanhola, também com certas ressalvas, como é o caso de MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Metodología y derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Grizioti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado? In *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 50, n.º 258, pp. 913-947, out./dez. 2001; e RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero*. Op. Cit.

tributário uma categoria exclusivamente normativa, ainda que se admitam influxos da realidade e de manifestações de outros campos do conhecimento no processo de *concretização normativa*, com os limites impostos pela Teoria Estruturante do Direito²⁸⁴. A partir disso, a causalidade ou *justificação*, ao lado da *finalidade* dos tributos e da *competência tributária* em sentido estrito, dão a tônica do sistema tributário nacional, ao conformarem o *motivo constitucional* dos entes políticos para a instituição de tributos, no intuito de instrumentar o atingimento das finalidades do Estado.

Com efeito, a *justificação* é a fundamentação constitucional para a utilização da competência tributária, com ela não se confundindo. A *justificação*, diferentemente da finalidade, não é exclusiva de cada espécie tributária²⁸⁵, uma vez que seus enunciados se referem não apenas ao exercício da competência tributária, mas a toda a atividade estatal em sentido lato. Como exemplo, a promoção da redução de desigualdades, além de justificar a utilização de tributos, justifica também a adoção de outras medidas pelo Estado, tais como o fomento financeiro ao desenvolvimento de certas atividades, a doação de mantimentos, a construção de residências e hospitais etc. Além disso, a redução de desigualdades poderá ensejar tanto a adoção de alíquotas progressivas de impostos quanto a isenção de contribuições sociais e de melhoria dos menos favorecidos. A *justificação*, portanto, não é exclusivamente tributária, pois não informa apenas esse núcleo de atividades do Estado.

Em conseqüência disso, aloja-se a *justificação* não somente no capítulo destinado ao chamado “sistema tributário nacional”, mas ao longo de toda a Constituição:

²⁸⁴ Para uma análise da relação entre influxos da realidade (âmbito normativo) e regra de competência, vide BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 230-238.

²⁸⁵ Em trabalho anterior, o Autor propôs a classificação dos tributos em onze espécies, de acordo com a *finalidade constitucional* de cada uma, quais sejam: (a) *Impostos ordinários*, cuja finalidade é o custeio de despesas gerais do Estado (serviços gerais e indivisíveis); (b) *Impostos regulatórios*, cuja finalidade é a regulação da ordem econômica (sistema financeiro, comércio exterior, concorrência); (c) *Impostos extraordinários*, cuja finalidade é o custeio de situação de Estado de Exceção (guerra externa ou sua iminência); (d) *Taxas*, cuja finalidade é o custeio de serviços públicos específicos e divisíveis, de utilização potencial ou efetiva pelos contribuintes; (e) *Contribuições sociais*, cuja finalidade é o custeio geral de saúde, previdência social e assistência social; (f) *Contribuições de intervenção no domínio econômico*, cuja finalidade é a intervenção indireta do Estado em domínios econômicos; (g) *Empréstimos compulsórios*, cuja finalidade é o financiamento de situações de Estado de Exceção (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público urgente); (h) *Contribuições de melhoria*, cuja finalidade é o ressarcimento compulsório do Estado por valorização de imóvel do contribuinte causado por obra pública; (i) *Contribuições corporativas*, cuja finalidade é o custeio de atividades de entidades de classe e de interesses profissionais; (j) *Pedágio*, cuja finalidade é o custeio especial de manutenção de via pública; e (k) *Contribuição para o custeio de iluminação pública*, cuja finalidade é o custeio de iluminação pública. In BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 182-183.

objetivos fundamentais da república, direitos individuais e sociais, capacidade contributiva, fundamentos e princípios da ordem econômica, serviços públicos gerais e específicos prestados pelo Estado etc. A *justificação*, a propósito, nunca é composta por um único enunciado, como no exemplo acima (cujas finalidades eram meramente didáticas), pois a redução de desigualdades sempre será acompanhada da capacidade contributiva e dos serviços gerais prestados pelo Estado, no caso de impostos, e de outras justificativas nas outras espécies tributárias. Todos esses núcleos de enunciados constitucionais, que se entrelaçam e não se referem com *exclusividade* a cada espécie tributária, justificarão a utilização, pelo Estado, das competências tributárias capituladas na Carta, sendo o mote para que o legislador crie, altere ou extinga normas tributárias em sentido estrito, por *meio* das regras de competência tributária.

Além disso, a adequação da norma tributária em sentido estrito no sistema também deverá ser aferida em função de sua *justificação*. Se o mote para o exercício da competência tributária, por exemplo, é a redução de desigualdades, não será justificável a alteração de alíquotas dos impostos aduaneiros, ou ainda a criação de impostos extraordinários, pois o exercício dessas competências é *justificado* por outras razões (distúrbios no comércio exterior e Estado de exceção, respectivamente). Dessa forma, aqui haverá um vício na criação da norma tributária. A *justificação* será útil, ainda, para a quantificação dos montantes de tributo a serem pagos, embora por si só não seja ela um dado suficiente (já que a base de cálculo, que deverá confirmar ou afirmar a materialidade do tributo²⁸⁶, será obtida a partir das próprias normas de competência). Nesse prisma, a garantia do mínimo existencial deverá *justificar* (na verdade impor) a criação de faixas de isenção sobre a renda dos mais desfavorecidos e a seletividade de mercadorias de primeira necessidade, como será visto mais adiante.

Já a *finalidade* é o objetivo concreto subjacente a cada espécie tributária, os objetivos implícitos e muitas vezes explicitamente ditados pelo texto constitucional para a utilização de cada tributo. Aqui não se está a referir à “vontade do legislador” ou quaisquer outros motivos subjetivos para a criação de normas jurídicas, mas à vontade da própria

²⁸⁶ Na precisa lição de Paulo de Barros Carvalho, aqui totalmente subscrita, a base de cálculo apresenta três funções, quais sejam: (1) *função mensuradora*, de medir as proporções econômicas do fato gerador; (2) *função objetiva*, destinada a compor a específica determinação da dívida (em conjunto com a alíquota); e (3) *função comparativa*, de afirmar, confirmar ou infirmar o critério material da hipótese tributária. In

Constituição, posta ou pressuposta nos enunciados da Carta. A finalidade da norma tributária em sentido estrito, obviamente, deverá estar em consonância com a finalidade constitucionalmente referida a cada espécie, em uma relação de adequação de meios e fins tutelado pela Carta, o que alguns também chamam de “razoabilidade”. Dessa forma, se a finalidade da norma tributária (exercício da competência) é a contraprestação financeira pela prestação de um serviço público divisível, a instituição de um imposto não será o *meio* adequado, já que este se presta ao custeio das atividades estatais gerais. Vê-se, no exemplo, uma clara inadequação entre *meio* e *fim*, o que deverá causar a invalidação da norma. Por outro lado, a finalidade também é elemento que condiciona a própria competência tributária, uma vez que não há que se falar em competência tributária sem o atendimento das finalidades determinadas na CF/88²⁸⁷.

Pode-se criticar a teoria que ora se apresenta, ao apontar que a *justificação* e a *finalidade* não guardariam, entre si, quaisquer diferenças, já que a prestação de um serviço público divisível, mote para a criação de taxas, se confunde com a própria finalidade dessa espécie tributária, que é o custeio do serviço prestado pelo Estado. Entretanto, enquanto a *justificação* não é exclusivamente tributária e parte de uma pluralidade de enunciados, dando ensejo não apenas ao exercício das competências tributárias, mas a outras formas de atuação do Estado, as finalidades são exclusivas de cada espécie. É claro que, em certos casos, haverá certa relação próxima entre *justificação* e *finalidade*, mas isso, longe de ser uma falha da presente proposta, resulta da desejada coerência do sistema, que reclama coerência entre pressupostos, meios e fins.

Por tudo isso, o *motivo constitucional* engloba todas as normas constitucionais que impõem ao Estado exercer sua competência tributária, sobretudo aquelas que determinam os fins e tarefas que ele (Estado) deve atingir. É o motivo que impulsiona, condiciona e exige o exercício da competência tributária, sofrendo o permanente influxo da realidade por intermédio das alterações no âmbito das normas constitucionais *motivadoras*. O motivo exige a ação do Estado, que será concretizada com o exercício da competência, de acordo com a finalidade de cada espécie.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13ª edição. São Paulo: Saraiva, 2000, pp. 322-329.

²⁸⁷ Em semelhante sentido: SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte : Del Rey, 1994, p. 89.

Sendo assim, o *motivo constitucional* imporá ao Poder Público intervir sempre que uma tarefa do Estado deva ser cumprida por intermédio da tributação. Trata-se de *vinculação do legislador*, que deverá servir-se da competência tributária sempre que (a) a *justificação* assim determinar e (b) a espécie tributária for o meio adequado, de acordo com a sua finalidade. Exemplificando, é o caso da regulação do mercado de crédito interno, que deverá ser efetuado por intermédio da alteração da cobrança do IOF, ou ainda da preservação do mínimo existencial, que será alcançado, dentre outros meios, por intermédio da alteração das faixas de isenção de Imposto de Renda. Em semelhante sentido, a utilização do tributo acidentalmente com finalidade “extrafiscal” deverá ser justificada em algum valor perseguido constitucionalmente, para que seja considerado legítimo²⁸⁸. Trata-se de cumprimento, por intermédio das normas tributárias, de tarefas impostas ao Estado pela própria Constituição.

Por outro lado, tendo em vista a realidade cambiante, poderá ocorrer a inconstitucionalidade superveniente da norma tributária em caso de alteração do âmbito do *motivo constitucional*, em função de alterações na realidade social que tornem ilegítima a cobrança ou que exijam sua mudança (aumento ou redução). HELENO TAVEIRA TÔRRES²⁸⁹ também admite as alterações da realidade constitucional em função de alterações da realidade, inclusive com o reconhecimento de inconstitucionalidades supervenientes (na linha das “situações inconstitucionais” trabalhadas por CANOTILHO), nos seguintes termos:

“A *realidade constitucional* pode ser alterada por reforma ou mutação constitucional. No caso da mutação, a realidade (ser) submetida à Constituição (dever ser) vê-se alterada por modificação da interpretação de sentido do conteúdo das normas constitucionais, por mudanças na realidade ou alterações de circunstâncias condicionantes dos significados constitucionais. E essa mutação pode levar tanto ao reconhecimento de inconstitucionalidades de situações dantes consideradas conformes à Constituição quanto, no sentido oposto, à modificação de entendimento sobre ser

²⁸⁸ “Nesses termos, toda regra ‘fiscal’ de *incentivo* deve vir acomodada a *motivos* constitucionais vinculados a outras competências materiais, como desenvolvimento nacional ou regional, garantia de emprego, redução de pobreza, redução da desigualdade entre pessoas ou entre regiões etc., sob pena de invalidade material, decorrente do descumprimento do princípio da não discriminação, do equilíbrio do pacto federativo e outros”. In TORRES, HELENO TAVEIRA. DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO E SEGURANÇA JURÍDICA. OP. CIT., p. 621.

²⁸⁹ TÔRRES, HELENO. SEGURANÇA JURÍDICA DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. OP. CIT., p. 662. Itálico original.

constitucional aquilo que em outras ocasiões o Tribunal considerou inconstitucional”.

Essa circunstância faz com que uma situação jurídica considerada constitucional possa tornar-se inconstitucional, em função da ocorrência de fatos que influenciem a situação original. Como aponta CANOTILHO²⁹⁰, o tornar-se inconstitucional de uma lei ou situação é um processo e não um ato isoladamente considerado, que impõe a atuação do legislador de modo a evitar que a situação inconstitucional se instaure, sob pena de sua inércia se tornar uma “realidade inconstitucional”. Essa postura faz com que a própria dosimetria da tributação seja cambiante segundo as necessidades sociais e as finalidades de cada espécie, sempre de acordo com os limites constitucionais e de forma efetivamente motivada²⁹¹. É o caso, por exemplo, da relação entre a desvalorização da moeda (processo inflacionário) e a incidência do imposto sobre a renda. Sobre este tema, veja-se o alentado estudo de JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES²⁹²:

“O tratamento da correção monetária serve de ilustração. A aplicação de correção monetária não é favor do legislador ordinário. Impõe-se sua incidência para a única finalidade de neutralizar os efeitos do fenômeno inflacionário, mantendo compatível com o seu valor real a expressão numérica de um direito.

Logo, na presença de fenômeno inflacionário (por menor que seja a sua intensidade), se não ocorrer a aplicação escorreita de imposto sobre a renda na fonte, ocorre aumento não consentido de imposto no mesmo exercício. Se (e sempre na presença de inflação) não é aplicada correção monetária sobre o valor de aquisição de um bem ou direito alienado, o cálculo do imposto sobre a renda pretensamente incidente sobre ganho de capital estará incidindo, na verdade e de forma não consentida pela Constituição, sobre o patrimônio. Do mesmo modo, se o balanço patrimonial de uma empresa não é adequadamente corrigido, ele se torna imprestável, causando distorções não só tributárias, mas também societárias. Então, a correção do balanço é medida que se impõe independentemente da vontade do legislador ou da União (e assim tem reconhecido o Judiciário).”

²⁹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 276.

²⁹¹ BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 155-156.

²⁹² *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 208.

O caso da correção monetária revela a necessidade de adaptação da legislação infraconstitucional (sob pena de sua invalidação) em função de alteração do âmbito da norma de competência tributária que define a “renda” como fenômeno econômico passível de tributação²⁹³, o que, inclusive, atenta contra a própria capacidade contributiva do contribuinte²⁹⁴. Da mesma forma, alterações da realidade que imponham mudanças no que seja o *mínimo existencial* deverão ser absorvidas pela legislação infraconstitucional, inclusive a legislação tributária, sob pena de ocorrer uma *situação inconstitucional*.

4.2.2. Competência tributária impositiva vinculante

Em trabalho anterior, o Autor defendeu a obrigatoriedade do exercício da competência tributária, rechaçando, portanto, ideia há muito fincada no seio da doutrina tributária brasileira quanto à *facultatividade* do exercício dessa competência²⁹⁵. Na ocasião, conclui-se que o exercício obrigatório da competência tributária, tendo em vista a leitura feita da CF/88, será a regra e não a exceção, como entende a doutrina.

Com efeito, a “facultatividade” do exercício da competência tributária é aceita pela quase totalidade dos estudiosos brasileiros²⁹⁶. PAULO DE BARROS CARVALHO chega a fazer uma crítica ao dogma da facultatividade, ao enunciar que esta, embora represente a regra geral do exercício da competência, não pode ser sustentada no caso do ICMS, cuja instituição, por ser um tributo de índole nacional, não pode ser facultativa aos Estados e ao Distrito Federal²⁹⁷. A facultatividade, portanto, na concepção do emérito Professor, embora seja a regra, comporta uma exceção, o que recebeu posterior concordância de ROQUE ANTONIO CARRAZZA²⁹⁸. No entanto, o discurso geral é a favor da facultatividade (regra), o que não encontra adesão neste trabalho.

²⁹³ BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., p. 231.

²⁹⁴ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário – capacidade contributiva*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, pp. 166-167.

²⁹⁵ BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 156-167.

²⁹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon. *Curso de direito tributário*. 9ª edição, 5ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 478; BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 30; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 657 e ss.

²⁹⁷ *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 223. Em semelhante sentido: GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009, pp. 275-279.

²⁹⁸ *Curso de direito constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 662-663.

As balizas que sustentam a regra da obrigatoriedade do exercício da competência tributária encontram-se no próprio Texto Constitucional e na premissa de que a Carta é um todo incindível, dada a sua *unidade*. Primeiramente, destaca-se o dever constitucional de repartição das receitas fiscais, arrolado nos artigos 157, 158 e 159 da CF/88²⁹⁹, segundo a qual a União Federal e os Estados deverão transferir parcelas de sua arrecadação a outras pessoas políticas, no quadro de divisão da receita tributária brasileira (densificação do *federalismo*). Essa circunstância, por si só, já torna obrigatória a instituição e cobrança, pelas pessoas políticas competentes, dos tributos arrolados nos citados artigos, já que de sua instituição e cobrança dependem outras pessoas políticas, inclusive os próprios Estados e os Municípios.

Com efeito, nesses artigos aloja-se o dever de repartição do Imposto sobre a Renda (IR), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União Federal, que deverá

²⁹⁹ Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma:

- a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;
- b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;
- c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;
- d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

transferir parte de sua arrecadação a Estados e Municípios. Além desses, existe a obrigação de repasse de parcela do Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), arrecadados pelos Estados, aos Municípios. Com base nessa obrigatoriedade de transferência, fincada nos artigos citados, o Supremo Tribunal Federal chegou a limitar a capacidade de um Estado de conceder benefícios fiscais de ICMS, o que vai ao encontro da tese ora esposada, como se depreende da decisão abaixo:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. ICMS. REPARTIÇÃO DE RENDAS TRIBUTÁRIAS. PRODEC. PROGRAMA DE INCENTIVO FISCAL DE SANTA CATARINA. RETENÇÃO, PELO ESTADO, DE PARTE DA PARCELA PERTENCENTE AOS MUNICÍPIOS. INCONSTITUCIONALIDADE. RE DESPROVIDO.

I - A parcela do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a que se refere o art. 158, IV, da Carta Magna pertence de pleno direito aos Municípios.

II - O repasse da quota constitucionalmente devida aos Municípios não pode sujeitar-se à condição prevista em programa de benefício fiscal de âmbito estadual.

III - Limitação que configura indevida interferência do Estado no sistema constitucional de repartição de receitas tributárias.

IV - Recurso extraordinário desprovido” (Tribunal Pleno, RE 572762/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. em 16/08/2008, , DJ de 05/09/2008)³⁰⁰.

HELENO TAVEIRA TÔRRES³⁰¹ entende que o exercício da competência tributária não encerra nem uma obrigação nem uma faculdade, porquanto as regras de competência, ao atribuírem um poder às pessoas políticas de direito público, transferem-lhes uma “determinação cogente” de exercer ou não o poder concedido, o que nada tem com os conceitos de “obrigação” e “permissão”. Contudo, o insigne professor da Universidade de São Paulo também afasta o dogma da facultatividade do exercício da

³⁰⁰ No caso, o STF considerou que a o ICMS já nasce, por expressa determinação constitucional, com dois titulares no que tange ao produto de sua arrecadação, e que o fato de o Estado possuir competência tributária em relação ao ICMS não lhe confere superioridade hierárquica relativamente ao Município quanto à participação de cada entidade no produto de arrecadação desse imposto. Além disso, o STF afastou a alegação de que o direito do Município estaria condicionado ao efetivo ingresso do tributo no erário estadual, haja vista que somente nesse momento é que passaria a existir como receita pública.

³⁰¹ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., pp. 348-349.

competência tributária nos casos em que existe a obrigação expressa de repartição do produto da arrecadação com outras pessoas políticas, como se depreende do seguinte excerto de sua obra³⁰²:

“De fato, o direito às receitas oriundas da discriminação pelo produto somente nasce depois de as mesmas serem criadas, por força da privatividade da competência e da impossibilidade de delegação de tais poderes. Mas cumpre indagar: são mesmo facultativas tais competências (discriminação pela fonte) quando o respectivo produto da arrecadação pertença, no todo ou em parte, às demais pessoas políticas, ou estaria obrigada a pessoa competente a legislar, no mais breve espaço de tempo possível, criando a receita *in abstracto*, sob pena de indiscutível inconstitucionalidade, pela afetação ao princípio do pacto federativo, provocada pela redução das rendas dos destinatários constitucionais do produto?

Não o são, mas com ressalvas. Caso a pessoa política receba da Constituição Federal uma competência para criar determinada receita cujo produto da arrecadação seja exclusivamente seu (imposto sobre grandes fortunas, ISS, IPTU), assim, a incaducabilidade e a facultatividade da competência persistem e devem ser respeitadas. Todavia, se o produto da arrecadação encontra-se constitucionalmente afetado a uma despesa específica (v. Art. 167, IV), isto é, a transferência corrente para outras pessoas de direito público interno, então a discriminação pela fonte (competência) perde a facultatividade, devendo ser exercida de imediato, sendo passível de controle de *inconstitucionalidade por omissão*”.

Voltando ao tema das repartições de receitas constitucionais, percebe-se que a Constituição deixou à margem da repartição de receitas somente o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE), que servem de instrumentos de intervenção da União Federal sobre a ordem econômica e que podem ser livremente estabelecidos à alíquota zero, via decreto presidencial. Entretanto, a CF/88 não deixa ao talante da União Federal instituir ou não tais tributos, na medida em que impõe o correto manejo de suas alíquotas como instrumentos de intervenção, de acordo com as necessidades verificadas na realidade. Desse modo,

³⁰² “A compensação financeira devida na exploração de petróleo e recursos minerais e na geração de energia elétrica”. In *Revista de Direito Tributário* 74, out./dez. 1996, p. 68. Embora o Autor aponte que o ISS se encontra no rol de tributos cuja instituição é facultativa, deve ser ressalvado que o texto foi publicado antes da promulgação da EC 37/02, que estabeleceu alíquota mínima do ISS de 2%, e da Lei de Responsabilidade

sequer quanto a esses há facultatividade (até mesmo porque, no caso II, o Brasil tem compromissos de alíquotas fixas com o MERCOSUL).

Além desses impostos, não estão sujeitos à repartição de receitas o Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), de competência dos Estados, e os impostos municipais, que já têm sua cobrança descentralizada e cuja repartição com as demais pessoas políticas (União e Estados) não faria sentido. Nem por isso, entretanto, existe a plena liberdade dos Municípios em instituir ou não o Imposto sobre Serviços (ISS), pois a existência de uma lista de serviços veiculada em lei nacional (como o é a Lei Complementar n.º 116/03) exige *uniformidade* na cobrança do ISS por todos os Municípios, cumprindo a função-igualdade das leis complementares em matéria tributária, vinculada à segurança jurídica em matéria tributária³⁰³. Isso, somado ao fato de haver uma alíquota mínima de 2% aplicável a todos os serviços, nos termos da EC 37/02³⁰⁴, torna a instituição do tributo obrigatória para todos os Municípios, aplicando-se a alíquota mínima de 2%, ao menos no tocante aos serviços expressamente previstos na lista anexa à LC n.º 116/03³⁰⁵, excetuadas as exceções veiculadas pela EC 37/02.

Fiscal. No mesmo sentido: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 360.

³⁰³ Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, o princípio da segurança jurídica resulta do binômio certeza e igualdade, eis que onde o direito é claro e delimitado, cria condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a conhecer, de antemão, todas as conseqüências jurídicas de seus atos e dos atos de outros, bem como que todos serão tratados igualmente. Neste prisma, a segurança depende de normas gerais capazes de garantir o câmbio de expectativas entre os cidadãos e exige a positividade do direito: se não se pode fixar o que é o justo, que se determine o que é o jurídico. “Segurança jurídica e normas gerais tributárias”, in *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 17-18, p. 51-52.

³⁰⁴ A EC 37/2002 acrescentou o artigo 88 ao ADCT:

Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

³⁰⁵ “De todo o exposto, resulta que a função da lista de serviços anexa à LC 116/03, como norma geral de direito tributário que regula conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, é a de conferir segurança jurídica aos contribuintes do ISS, seja para enunciar os serviços obrigatoriamente sujeitos a cobrança pelos Municípios (função-certeza), seja para padronizar os serviços objeto de tributação entre todos os Municípios (função-igualdade). Logo, o exercício da competência municipal para a instituição do ISS é obrigatório, por imposição constitucional e da Lei de Responsabilidade Fiscal, quanto aos serviços arrolados na lista de serviços da LC 116/03. Faculta-se aos Municípios, contudo, a instituição do ISS sobre serviços não arrolados na lista, desde que (1) sua instituição seja veiculada por Lei Municipal, (2) não constitua mera extensão dos itens já arrolados na lista, e (3) a atividade tributada seja, efetivamente, um serviço.” BARROS, Maurício. “Função da lista de serviços da LC n. 116/03 e a competência tributária municipal”. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel. (Org.). *Comentários à Lei Complementar 116/03 - de advogados para advogados*. São Paulo: MP, 2009, pp. 393-412. Ainda sobre o tema, vide: BORGES, José Souto Maior. “Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba)”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto*

Além das regras de destinação de receita na Constituição, o artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000)³⁰⁶ reforça a regra da obrigatoriedade do exercício da competência tributária, o que estende sua aplicação também para os tributos cuja arrecadação não deva ser compartilhada, mormente o ITCMD e os impostos municipais (ISS e ITBI). Portanto, ao dever de repartição de receitas de impostos, soma-se a imposição da Lei de Responsabilidade Fiscal quanto à *regra* (e não exceção) de que o exercício da competência tributária é obrigatório, conforme também subscreve MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO³⁰⁷:

“Posicionamo-nos assim pela interpretação de que a potestade tributária, por força do sistema de atribuição de competências e discriminação de receitas constitucionais ora reforçado pela Lei de Responsabilidade Fiscal, encerra um dever não só de instituir, como de cobrar e arrecadar todos os tributos postos à disposição, notadamente os impostos. Tal se estende não só às hipóteses de tributos onde haja previsão de repartição de receitas, como para toda a discriminação constitucional de rendas tributárias, e há de ser feito, da melhor, mais efetiva e eficiente maneira possível, seja através da função legislativa (cobrir todo o aspecto material quando da instituição e regulação dos tributos), seja pela função administrativa (arrecadação).”

sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. Barueri : Manole, 2004, pp. 29-31 e 47.

³⁰⁶ “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.”

³⁰⁷ *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, pp. 103-104. Essa postura encontra ferrenhos adversários: MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, pp. 128-129; CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 664-667. WERTHER BOTELHO SPAGNOL, embora reconheça a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal, rechaça a obrigatoriedade da instituição de tributos, ao sustentar que “a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00) procura inibir o não exercício da competência por parte dos Estados e Municípios, impondo ‘sanções’ administrativas pela inércia do titular. Trata-se de medida salutar, posto que por se tratar o tributo da principal receita pública, sua instituição é fundamento para o oferecimento de serviços públicos de qualidade aos administrados. Não obstante, é bom gizar, a competência permanece uma faculdade, embora o seu não-exercício deva ser desestimulado”. In *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte : Del Rey, 2004, p. 88. Já BETINA TREIGER GRUPENMACHER, embora entenda que o exercício da competência tributária é facultativa, reconhece a validade e a coerência sistêmica do artigo 11. Vide “Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e Guerra Fiscal”. In SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência - Questões Atuais*. Florianópolis : Conceito, 2010, pp. 106-107. No mesmo sentido: HORVATH, Estevão. “A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 (‘Lei de Responsabilidade Fiscal’). Algumas Questões. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo : Dialética, 2001, pp.161-162; PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. “Instituição de tributos, Guerra Fiscal e renúncia de receitas da Lei de Responsabilidade Fiscal”. In SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência - Questões Atuais*. Florianópolis : Conceito, 2010, p. 120.

Além de todos esses argumentos, é certo que a CF/88 impõe uma série de políticas públicas a serem efetivadas pelo Estado, que deverão ser financiadas pelos tributos arrecadados³⁰⁸. Logo, se impõe a adoção de tais políticas, o Estado não pode furtar-se de obter as receitas necessárias ao seu custeio, o que é realizado pelo exercício da competência tributária. Nesse prisma, ao determinar o pagamento de um salário mínimo a título de assistência social, manter as crianças na escola e prever um orçamento exclusivo para a seguridade social, é evidente que a CF/88, ainda que implicitamente, impõe ao Estado que utilize seus instrumentos arrecadatórios para fazer frente a tais despesas, com respeito, é claro, às limitações impostas pelo próprio Texto Constitucional. O próprio funcionamento da máquina estatal, a serviço da coletividade, pressupõe a arrecadação, não sendo razoável pensar que ele (Estado) poderia deixar de obter receitas e, assim, ameaçar a segurança das pessoas.

Por tudo isso, não cabe considerar a competência tributária como algo facultativo, pois dela depende a efetivação de direitos fundamentais, inclusive os direitos sociais individuais (mínimo existencial). Confirmam essa assertiva os objetivos fundamentais da República elencados no art. 3º da CF/88, que impõem dever constitucional implícito para que o Estado esgote suas fontes de receita, de acordo com um primado de justiça fiscal e com a capacidade contributiva dos cidadãos. Esta é a razão pela qual a Constituição outorga ao Estado o poder de tributar, com o intuito de verter o dever fundamental de pagar tributos em um dever legal e, no passo seguinte, em uma obrigação³⁰⁹.

Por conta disso, é inconstitucional a postura omissiva da União Federal ao deixar de exercer a competência tributária enunciada no art. 153, inciso VII da CF/88, que lhe atribui a competência de instituir o imposto sobre grandes fortunas (IGF), por intermédio de lei complementar. Essa assertiva não decorre de qualquer postura ideológica do autor, mas de decorrência lógica de tudo o quanto demonstrado nesse tópico, com o

³⁰⁸ DOMINGUES, José Marcos. “Tributação, orçamento e políticas públicas.” Op. Cit., pp. 150-151; SCAFF, Fernando Facury. “Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos direitos humanos no Brasil.” In SCAFF, Fernando Facury (org.). *Constituição, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 1-35.

³⁰⁹ Em semelhante sentido, com foco no sistema tributário espanhol: RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “El deber de contribuir como deber constitucional”. Op. Cit., pp. 29-30.

agravante de que o IGF, conforme determina o art. 80 do ADCT (inserido pela Emenda Constitucional 31/2000³¹⁰), deve ter o produto de sua arrecadação afetado ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza³¹¹, fundo esse destinado a financiar políticas públicas inerentes à proteção do mínimo existencial (vide tópico específicos sobre os “fundos constitucionais”).

4.2.3. Imunidades

4.2.3.1. Conceito de imunidade tributária

Não há como falar em competência tributária sem tratar das imunidades, pois a competência apenas é formada a partir dos enunciados constitucionais que as demarcam de forma positiva, atribuindo aos entes sub-nacionais o poder de instituir os tributos de que tratam, e negativa, que são os enunciados imunizantes. As imunidades, portanto, servem de regras de competência negativa, talhando o contorno da competência tributária, pois, sem elas, sequer há de se falar em competência (dentro do contexto da CF/88, evidentemente).

Além disso, em se tratando de trabalho com foco em direitos fundamentais, o tema das imunidades ganha ainda maior relevo, pois há uma referibilidade imediata entre os enunciados imunizantes e aqueles que veiculam valores. Nesse contexto, a definição a ser adotada de “imunidade tributária” será determinante para o desenvolvimento desta tese, uma vez que uma das perguntas fulcrais do trabalho é: existe imunidade tributária do mínimo existencial?

Pois bem. Partindo de premissas jusnaturalistas (de todo inaceitáveis no presente trabalho), RICARDO LOBO TORRES encontra fundamento das imunidades na *liberdade individual*, entendida em sua dimensão absoluta, embora entenda serem elas (as imunidades) indefiníveis, assim como a própria liberdade é indefinível³¹². Para TORRES, a imunidade é algo pré-constitucional e até mesmo pré-estatal, pois se baseia nos direitos

³¹⁰ “Art. 80. Compõem o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza:

(...)

III - o produto da arrecadação do imposto de que trata o art. 153, inciso VII, da Constituição”.

³¹¹ Essa afetação, a bem da verdade, tornaria o IGF uma contribuição, de acordo com a classificação proposta pelo Autor. Entretanto, esse detalhe não infirma o dever da União Federal em instituí-lo.

³¹² *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III*. Op. Cit., pp. 62 e 39, respectivamente.

humanos. É a “intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional”, confundindo-se com o “direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos”, pois é um dos aspectos desses direitos (qualidade, exteriorização ou o âmbito de validade)³¹³. Essa visão é coerente com a própria definição de competência tributária do ilustre Professor, que para ele também é pré-constitucional e se baseia na ética, nos valores pré-constitucionais e nos princípios morais³¹⁴.

Mais uma vez fazendo a ressalva quanto aos distintos sistemas de referência, há que se combater a posição de RICARDO LOBO TORRES, pois as limitações ao poder de tributar surgem concomitantemente ao poder de tributar, o que está condicionado à existência de Estado que tribute. Como a existência de Estado pressupõe a existência de uma Constituição que lhe outorgue poderes e lhe imponha limitações, resulta clara a impossibilidade de existência de imunidades tributárias antes mesmo da existência de uma Constituição, pois sequer o poder de tributar existia.

Adotando linha positivista, uma corrente doutrinária entendia as imunidades como hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas, em que “situações ou fatos são jurídica e previamente qualificados pela Constituição Federal como insuscetíveis de imposição”, conforme pontuava RUY BARBOSA NOGUEIRA³¹⁵. Esse tipo de concepção falha ao sugerir que as normas imunizantes incidem sobre fatos antes da incidência das normas tributárias, cronologia que inexiste dentro do processo de positivação de normas jurídicas. Além disso, essa postura sugere também que as regras de imunidade são *regras de conduta*, o que não reflete exatamente a realidade, já que as imunidades são regras que tratam da criação de outras regras, ou seja, típicas regras de

³¹³ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III*. Op. Cit., p. 51.

³¹⁴ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 6 e 17.

³¹⁵ *Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 111.

estrutura, ainda que ensejem um aspecto *material* que preserva direito público subjetivo dos contribuintes por elas abrangidos, de forma mediata³¹⁶.

Outros estudiosos concebem a imunidade tributária como “limitação” ou “exclusão” à competência tributária, ou seja, como regra de estrutura que tem a finalidade de delimitar a competência tributária, embora não exista uma uniformidade entre eles. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³¹⁷ adota a linha de “limitação” da própria competência, embora aponte que as imunidades são “princípios” que *excluem* a competência tributária. Também em linha semelhante é a lição de HUGO DE BRITO MACHADO³¹⁸, que aponta que a imunidade tributária “designa a proibição, estabelecida pela Constituição ao legislador, de instituir tributo sobre os fatos ou contra as pessoas que indica”, que ficam “excluídos” do alcance do legislador infraconstitucional. Essa “exclusão” ou “supressão” do poder tributário não passou despercebida às duras críticas de PAULO DE BARROS CARVALHO³¹⁹, que entende que a imunidade não exclui nem suprime competências, uma vez que essas espelham o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, dentre as quais as normas imunizantes. Por outro lado, sustenta o emérito professor que tampouco há “limitação”, pelo fato de inexistir uma cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício das competências, e, em momento subsequente, a limitação a essa outorga pelas regras de imunidade³²⁰.

Por sua vez, SACHA CALMON NAVARRO COELHO³²¹ concebe as imunidades como dispositivos que “‘entram’ na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes”, pois “atuam na própria hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a *virtude*

³¹⁶ “Quanto ao seu aspecto *formal*, a imunidade apresenta-se como ‘norma de estrutura’, por concorrer em favor da demarcação das competências tributárias; e com relação ao seu *aspecto material*, no que concerne à material protegida, qualificam-se as imunidades como verdadeira *garantia constitucional*: (i) aos direitos individuais protegidos; (ii) às autonomias das unidades do federalismo; ou (iii) como simples determinação de hipótese de não tributação sobre sujeitos ou situações previamente indicados.” In TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., pp. 611-612.

³¹⁷ “(...) a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. (...) A rigor portanto a imunidade não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada.” In *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 217.

³¹⁸ *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 267.

³¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. Cit., pp. 313-315.

³²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. Cit., pp. 310-311.

jurígena”. O ilustre jurista aponta ainda uma semelhança entre as imunidades e as isenções, cujas diferenças residiriam na matriz constitucional das primeiras, em detrimento da origem legal das últimas, e na ligação daquelas a “valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si só mutáveis”. Arremata seu pensamento concluindo que “imunidade e isenção são fatores legislativos que condicionam as normas tributárias, cooperando na formação das mesmas”.

Há quem entenda ainda que a única legítima imunidade constitucional é a imunidade recíproca, sendo que as demais regras de imunidades “não passam de isenções sediadas na Constituição Federal, distinguindo-se das demais isenções por este específico fator de ser a norma jurídica restrita de hierarquia superior às normas jurídicas ordinárias”, como é o caso de AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO³²². De forma semelhante, mas com base em outras premissas, RICARDO LOBO TORRES nega a natureza de verdadeiras imunidades tributárias de enunciados da CF/88, como é o caso da imunidade sobre os livros, periódicos e papel destinado à sua impressão, eis que essa imunidade não teria relação com a liberdade. Essa posição do ilustre professor será comentada em capítulo próprio, razão pela qual não serão tecidos comentários nesse tópico.

Por sua vez, HELENO TAVEIRA TÔRRES entende que as imunidades são “normas constitucionais com *status* de garantias materiais a direitos fundamentais, cuja aplicação consiste em atribuir aos seus destinatários um típico *direito subjetivo fundamental* para o reconhecimento da incompetência do legislador ou da administração pública, contra atos que instituem ou exijam tributos das situações sujeitas a essas regras”. TÔRRES³²³ reconhece nas imunidades uma dupla característica de (i) regra de estrutura, ao concorrer em favor da demarcação das competências tributárias; e (ii) garantia constitucional, com relação aos direitos individuais protegidos, às autonomias das unidades do federalismo ou como simples determinação de hipótese de não tributação sobre sujeitos ou situações previamente indicados.

³²¹ *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 205.

³²² *Teoria e prática das isenções tributárias de acordo com a Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, pp. 64-65.

³²³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., pp. 611-612

Por sua vez, entende MISABEL DERZI³²⁴ que a imunidade “é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de competência”. É “regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente”.

MISABEL DERZI³²⁵ reconhece a relação entre imunidades e princípios constitucionais, ao sustentar que os princípios inspiram as imunidades e que ambos limitam o poder de tributar. Entretanto, a ilustre professora os estrema ao entender que os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados, ao passo que as imunidades (a) somente atingem certos fatos e situações, (b) reduzem parcialmente o âmbito de abrangência das normas de poder dos entes tributantes, delimitando-lhes negativamente a competência, (c) têm eficácia ampla e imediata e (d) criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada. E prossegue afirmando que enquanto “os princípios limitam o poder de tributar porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos, as imunidades (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência”³²⁶.

As ponderações da professora mineira, portanto, levam à conclusão de que, enquanto as imunidades agem na conformação da competência tributária, delimitando-a, os princípios atuam já no exercício da competência tributária, ou seja, na configuração das regras-matrizes de incidência tributária, balanceando a tributação de acordo com os vetores adotados. Entretanto, embora entenda que as imunidades devam ser “determinadas” e que não se confundem com os princípios, reconhece a ilustre professora que existem imunidades “logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis, como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva”, que independem de consagração expressa na Constituição. Identifica, nesse caso, as imunidades recíprocas das pessoas estatais e das instituições de educação e assistência social sem finalidade

³²⁴ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 374.

³²⁵ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 375.

³²⁶ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 380.

lucrativa³²⁷, o que faz com que a separação entre princípios e imunidades não seja tão clara assim, na medida em que permite a dedução de uns diretamente dos outros.

Também REGINA HELENA COSTA³²⁸ traça um paralelo entre imunidades e princípios, apartando-os completamente, por duas razões fundamentais: (i) os princípios são dotados de alto grau de generalidade abstração, ao passo que as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Constituição; e (ii) enquanto as imunidades denegam a própria competência, inibindo o seu exercício em relação a certas hipóteses, os princípios orientam o adequado exercício da competência tributária, pressupondo a sua existência. No entanto, a ilustre professora parece admitir a dedução de imunidades a partir de princípios (o que chama de “imunidades implícitas”), ainda que sugira a necessidade de algum grau de delimitação, ao definir a imunidade como “a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação”.

Partindo de sistema de referência próprio, entende PAULO DE BARROS CARVALHO³²⁹ que a imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. Para ele, a imunidade se difere da isenção, considerada a regra de competência, emitida no campo da legislação ordinária, que incide sobre a regra-matriz de incidência, tolhendo-lhe um ou mais de seus critérios, ainda que parcialmente, para fazer com que a regra-matriz de incidência não incida em determinadas situações. Situam-se, portanto, em posições distintas no ordenamento: as imunidades no altiplano das normas constitucionais que delimitam a competência tributária, ao passo que as isenções alojam-se na legislação infraconstitucional, configurando normas de exercício negativo das competências já outorgadas.

³²⁷ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 373.

³²⁸ *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 34-35.

³²⁹ *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185.

Tendo em vista que o sistema de referência do presente trabalho é o positivismo jurídico excludente, a presente tese adotará definição de “imunidade tributária” semelhante às de PAULO DE BARROS CARVALHO e HELENO TAVEIRA TÔRRES, dada a maior precisão para definir essa classe de normas jurídicas. Desse modo, esta tese entenderá que as imunidades, que compõem indissociavelmente a competência tributária, sempre e necessariamente terão origem na Constituição Federal, tratando-se de classe de regras de competência tributária negativa, segundo as quais é vedada a instituição, pelo Poder Público, de tributos sobre determinadas pessoas, produtos e atividades, objetivamente demarcados pelo Texto Constitucional. Embora se revistam de uma forma de simples desoneração fiscal, as imunidades são limites objetivos que guardam relação com o conjunto de princípios e direitos fundamentais consignados na Carta, tais como a liberdade religiosa, a liberdade de expressão, o acesso à educação e cultura, entre outros, que deverão informar a própria interpretação (*rectius*, concretização) desses enunciados ao se delimitar a regra de competência por eles (con)formada.

Nesse prisma, as imunidades são preceitos dotados de grau de densidade suficiente para que possam ser identificados, com pouca margem de dúvida, os sujeitos e situações por elas abrangidos, do que resulta a impossibilidade de dedução de imunidade diretamente da concretização de princípios, que são dotados de maior grau de porosidade/baixa densidade. Não que isso queira reduzir o grau de efetividade dos chamados “princípios”, pois o que se defende aqui é que a todos os enunciados da CF/88 devem ser dados o maior grau de eficácia e efetividade, com destaque para os enunciados que veiculam direitos fundamentais, como exige o artigo 5º, § 1º, da CF/88. No entanto, em alguns casos essa efetividade ficará sujeita à *densificação* por parte do legislador, no caso em que a própria Constituição não tenha tratado de fazê-lo (como é o caso da liberdade religiosa e a imunidade dos templos de qualquer culto, por exemplo).

No mais, ainda que a dicotomia princípios X regras não deva ser levada às últimas conseqüências, conforme uma das premissas deste trabalho e a cuidadosa exposição de HELENO TAVEIRA TÔRRES³³⁰, fato é que não deve ser admitida a dedução de imunidades a partir dos chamados princípios constitucionais, normas jurídicas dotas de baixa densidade e que se voltam a todo o ordenamento, e não às situações específicas tratadas pelas imunidades. Tendo em vista que as imunidades compõem a competência

tributária, que nasce e existe já delimitada pelas regras imunizantes, e que não pode haver a instituição de tributo pura e simplesmente em função de inspiração em princípio, da mesma forma não poderá haver a dedução de imunidade, eis que tanto enunciados que tratam da competência com caráter positivo (o que se deve tributar) quanto os de caráter negativo (o que não se deve tributar) são da mesma espécie e devem ser interpretados da mesma forma. Afastam-se, com isso, as concepções que tendem a alargar ao máximo a leitura das imunidades e de forma menos generosa as normas que atribuem competências na Constituição, como alerta JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE³³¹, ainda que se referindo à concretização em si dos enunciados imunizantes, não à dedução de imunidades de princípios.

Com efeito, a Constituição Federal traz diversos enunciados que limitam a competência tributária, que não apenas as imunidades. Os chamados princípios valorativos (capacidade contributiva, seletividade, não-confisco) e limitativos (legalidade, anterioridade, irretroatividade etc.) são provas disso, mas nem por isso se pode deduzir imunidades a partir deles. É claro que o sujeito que não tenha capacidade contributiva não deverá ser tributado, assim como não deverá ser tributada a operação ocorrida antes da lei que tenha instituído o tributo que sobre ela deveria incidir. No entanto, não se pode afirmar que tais situações são “imunes”, ao menos não na acepção utilizada no presente trabalho.

4.2.3.2. As imunidades e o mínimo existencial

A intangibilidade tributária do mínimo existencial já esteve presente expressamente no constitucionalismo brasileiro, uma vez que o artigo 15, § 1º da Constituição de 1946 determinava serem “isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o *mínimo indispensável* à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.” A CF/88, no entanto, não traz qualquer dispositivo contendo enunciado semelhante.

Não obstante o silêncio do constituinte de 1988, entende RICARDO LOBO TORRES³³² que o mínimo existencial é uma autêntica imunidade tributária, de origem pré-

³³⁰ *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., pp. 530-536.

³³¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. Op. Cit., pp. 249-257.

³³² *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, pp. 146 e 165.

constitucional, que está ancorada na ética e se fundamenta nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na ideia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade, extremando-se dos direitos econômicos e sociais. Para ele, o fundamento das imunidades não é a CF/88, mas a liberdade pré-constitucional (e até mesmo pré-estatal). Além disso, a proteção negativa do mínimo existencial acarreta a existência de imunidades implícitas sobre a cesta básica, sobre o mínimo existencial familiar (imunidade de imposto de renda) e sobre a moradia dos indigentes e das pessoas sem-teto (as chamadas “moradias populares” ou a habitação para a classe média não gozam de imunidade, por serem direitos sociais, na acepção do professor fluminense). Quanto à moradia, a imunidade se aplica também ao IPTU sobre “as moradias das pessoas de baixa renda, dos favelados, dos idosos proprietários de um único imóvel que tenham proventos pouco significativos e de outras pessoas em situação semelhante” (aparentemente, ao estremar essas situações da imunidade aplicável aos indigentes e sem-teto, TORRES permite a extensão da imunidade aos apenas “relativamente” pobres, embora em seu texto não haja essa afirmação)³³³.

Além da imunidade de fundamento pré-constitucional, RICARDO LOBO TORRES³³⁴ também identifica uma imunidade no artigo 1º, inciso III da CF/88, que proíbe a cobrança de qualquer tributo que possa ofender a dignidade do cidadão, desestruturar ou impedir o livre desenvolvimento da personalidade ou atingir-lhe a esfera da intimidade.

A matriz jusnaturalista de RICARDO LOBO TORRES leva à conclusão de que existe imunidade sobre o mínimo existencial. Essa conclusão, aliás, é totalmente coerente com as premissas que adota, razão pela qual não há que se repreendê-la. Por outro lado, o reconhecimento da imunidade do mínimo existencial é encontrado também em autores que partem de premissas positivistas, sendo, aliás, a corrente doutrinária majoritária em nosso país, por diversas razões.

Assim pensa, por exemplo, HELENO TAVEIRA TÔRRES³³⁵, que entende que o mínimo existencial, “longe de ser uma espécie de ‘limite mínimo da capacidade contributiva’, como insistem alguns”, “consiste em típica *hipótese de não incidência*

³³³ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III*. Op. Cit., pp. 166-171.

³³⁴ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III*. Op. Cit., p. 211.

³³⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 609.

constitucionalmente qualificada, como José Souto Maior Borges prefere designar as imunidades”. E prossegue TÔRRES³³⁶:

“A imunidade ao mínimo existencial pode manifestar-se pelo seu aspecto subjetivo ou objetivo, na aplicação das leis tributárias. Em termos *subjetivos*, quando o contribuinte necessita comprovar que não atende aos critérios mínimos da incidência tributária. Esse é o caso dos tributos incidentes sobre a renda ou sobre o patrimônio, em algumas situações (art. 153, § 4º, II, da CF); em outras, o reconhecimento é *objetivo*, como ocorre com os tributos incidentes sobre faturamento ou circulação de bens (desonerações sobre cesta básica, medicamentos e outros). E esta hipótese já se fez presente em texto constitucional, o § 1º do art. 15 da CF/1946: ‘São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica’.

Como se verifica, a concretização desse princípio, por certo, depende da intervenção legislativa, tributo a tributo, segundo suas características, para *proteção da reserva do mínimo vital em matéria tributária*.

Questão polêmica é a *certeza jurídica* quanto à determinação prévia do que venha a ser considerado como ‘mínimo’, para os fins da efetividade dessa garantia constitucional, enquanto expressão do princípio da dignidade humana. O certo é que esta imunidade quedar-se-á sempre pendente da avaliação do legislador, que terá, entretanto, o dever de formular leis coerentes com as repercussões reveladoras da reserva do mínimo vital, em coextensão ao princípio da dignidade da pessoa humana. A segurança jurídica que informa o princípio, porém, exige que seja levado em conta o regime jurídico da matéria pertinente (habitação, renda saúde), as políticas públicas em vigor e as técnicas inerentes a cada tributo, como seletividade de produtos com base na essencialidade, para a circulação de produtos, no caso do ICMS ou do IPI, e outros.”

Também JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³³⁷ caminha na mesma trilha, ao entender que “no sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa

³³⁶ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., pp. 609-610.

³³⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 55-56. E prossegue: “Não se trata porém de norma - a proibição de tributação do mínimo vital - nem expressa nem de eficácia *limitada*. Sua eficácia é plena e independe do seu grau de determinação conceitual. Não postula integração *legislativa*. O mínimo vital é algo que aqui e agora já deve ser concretamente fixado pelo juiz, na repartição das coisas exteriores em que o direito se manifesta: ‘dar a cada um o que é seu’, ensina a fórmula romana. O ser do mínimo vital é a imunidade; ele tipifica uma *res juridica* imune, para cuja aferição é competente o juiz, no ato de aplicação do direito.” BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 56.

humana (art. 1º, III) e pelo direito à vida (art. 5º, *caput*) não será descomedido afirmar que o mínimo vital³³⁸, mais que isento, é *immune*". Para o ilustre jurista, sequer se poderá contrapor essa afirmação à relativa indeterminação do conceito de "mínimo vital", pois "sua determinação caberá aos fios condutores da legislação integrativa e portanto infraconstitucional". BORGES aponta que a imunidade deflui do princípio da isonomia (art. 5º, *caput* e I) e seus consectários, da personalidade da imposição (art. 145, § 1º) e da vedação de discriminação entre contribuintes (art. 150, II).

Vale lembrar que, para SOUTO MAIOR BORGES³³⁹, a imunidade é um "princípio constitucional de exclusão da competência tributária", o que pode justificar a associação que faz da sustentada imunidade do mínimo existencial aos princípios citados no parágrafo anterior. Entretanto, curiosamente o eminente jurista pernambucano nega o caráter de imunidade no art. 15, § 1º da Constituição de 1946, supra citado, que seria "norma meramente programática da qual, nos seus desdobramentos através dos fios condutores da legislação ordinária, decorreriam isenções de tributos"³⁴⁰. Ainda que se refira expressamente a "isenções", parece que a Constituição de 1946, ao mencionar "habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica", trouxe maior densidade normativa para a intributabilidade do mínimo existencial do que o constituinte de 1988, que nada diz sobre a questão.

Também HUMBERTO ÁVILA³⁴¹ aponta a existência de imunidade do mínimo existencial, como uma exceção à concepção segundo a qual as imunidades são "regras", não "princípios". Para ele, essa imunidade decorre do princípio da dignidade humana, ainda que não tenha enunciado específico que a preveja. LUÍS EDUARDO

³³⁸ Embora o autor utilize o termo "mínimo vital", fica claro de sua exposição que ele se refere ao "mínimo existencial (trata-se apenas de opção terminológica, não conceitual).

³³⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 217.

³⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 51.

³⁴¹ "As imunidades, enquanto normas, são, em geral, regras expressas. Sob esse ponto de vista, é correto afirmar que as imunidades são regras expressas, excludentes do poder de tributar. Isso, porém, não quer dizer que, em casos excepcionais, a implicação lógica dos princípios constitucionais não faça surgir normas pré-excludentes de poder apenas diante de determinadas circunstâncias. Por exemplo, uma análise coerente do ordenamento jurídico, que leve adiante todas as conexões substanciais entre as normas constitucionais, conduzirá à conclusão, de um lado, de que o mínimo necessário à existência digna do contribuinte está fora do alcance da tributação (mínimo existencial) e, de outro, de que determinados bens jurídicos essenciais aos direitos de liberdade e de propriedade estão excluídos do poder de tributar (proibição de excesso). Pode-se falar, sob esse ponto de vista, em imunidades implícitas." In ÁVILA, HUMBERTO. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. OP. CIT., p. 219.

SCHOUERI³⁴² também reconhece a imunidade do mínimo existencial, embora a fundamente na capacidade contributiva.

Além dos professores citados, existem autores que defendem a imunidade com base em premissas jusnaturalistas idênticas às de RICARDO LOBO TORRES³⁴³, outros que a defendem com base na cidadania, no desenvolvimento e na dignidade humana³⁴⁴, e outros que sugerem a imunidade do mínimo existencial, mas não a afirmam categoricamente³⁴⁵.

Em que pese às opiniões abalizadas dos eminentes autores citados, não há como concordar com as posições apresentadas, de acordo com as premissas adotadas no presente trabalho.

Conforme visto em tópico precedente, as normas de competência, dentre as quais se incluem as imunizantes, exigem razoável grau de densidade, que permitam às autoridades (competentes) traçar os limites de sua atuação. Com ainda mais razão essa afirmação se aplica na seara tributária, em que o federalismo exige minuciosa divisão das competências, o que é de todo confirmado pelo art. 146 da CF/88, que repele a existência de conflitos ao conclamar a intervenção do legislador infraconstitucional a dirimi-las, por intermédio de lei complementar. Sendo assim, em se tratando as regras imunizantes de regras de competência, elas devem trazer critérios objetivos de aplicação, o que impõe negar essa natureza ao mínimo existencial, da mesma forma que capacidade contributiva e seletividade não são regras de competência.

Com efeito, as imunidades indicam a proibição do legislador de instituir tributos sobre dadas matérias, sejam elas referidas a sujeitos (imunidade recíproca) ou

³⁴² “Ao lado das imunidades expressas na Constituição, a ideia de limitação implica a proteção de outros valores, consignados nos direitos humanos. É assim, por exemplo, que se justifica a imunidade do mínimo vital, que se concretiza no respeito à capacidade contributiva: há limites no que se refere ao Estado.” In *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 28.

³⁴³ ALLEMAND, Luiz Cláudio. *A tributação do mínimo existencial: desindexação da tabela do imposto de renda*. Sapucaia do Sul : Nota Dez, 2010, pp. 26-35; BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. “Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 159, dezembro/2008, pp. 19-30.

³⁴⁴ GOUVEIA, Humberto. *Limites à atividade tributária e o desenvolvimento nacional: dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, pp.207-212.

³⁴⁵ PESSOA, Geraldo Paes. “Imunidade do mínimo existencial”. In *Revista de Estudos Tributários* n.º 47, janeiro-fevereiro/2006, pp. 151-162.

objetos (livros). No caso do mínimo existencial, essa demarcação não é tão clara, pois o que se exige não necessariamente aponta para uma dada categoria de sujeitos ou de objetos, ainda que o vetor de sua interpretação caminhe para os sujeitos mais desfavorecidos e os objetos mais indispensáveis à existência digna. Aliás, em se tratando de tributos incidentes sobre o consumo (cadeia produtiva/mercantil), sequer há uma pista de como se dará a desoneração (sujeitos pobres ou produtos básicos?), a não ser pelo princípio da seletividade, que confirma a opção do constituinte de desonerar a cadeia mercantil de gêneros de primeira necessidade (esse princípio será abordado mais adiante). Entretanto, sequer a seletividade poderá ser entendida como uma imunidade, já que tampouco ela traz um grau de densidade suficiente para que o legislador infraconstitucional aparte do campo de tributação os produtos essenciais. Ainda assim, a seletividade é mais facilmente “aplicável” na seara tributária do que o mínimo existencial, por serem menores as possibilidades de concretizá-la (menor quadro interpretativo possível).

Além disso, há uma dificuldade prática de se especificar o alcance de uma alegada imunidade do mínimo existencial, pois os bens “indispensáveis” não necessariamente são os mesmos para todos e por todo o território brasileiro (sobretudo pelas grandes diferenças regionais brasileiras), bem como não necessariamente são consumidos apenas pelos “mais desfavorecidos”. Esses, aliás, podem chegar a manifestar riqueza tributável, ainda que em casos bastante inusitados e de difícil ocorrência (ex.: prêmio em loteria, percepção de herança milionária). Todas essas dificuldades contribuem para que se afaste a natureza de imunidade do mínimo existencial, sem prejuízo do dever do Estado de afastar a tributação sobre essa esfera de direito.

Por tudo isso, a intributabilidade tributária do mínimo existencial somente se materializa na legislação, embora haja uma exigência da CF/88 em preservar sua intangibilidade. Semelhante fenômeno ocorre com o não-confisco e com a capacidade contributiva, que, embora sejam exigíveis individualmente por cada indivíduo, não têm sua aplicabilidade deduzida clara e diretamente da CF/88, dada a sua natureza “principiológica” (baixa densidade normativa). Mesmo autores que admitem a dedução de imunidades a partir de princípios demonstram preocupação com a falta de densidade do

mínimo constitucional, como é o caso de REGINA HELENA COSTA³⁴⁶, que nega a existência de semelhante regra imunizante, mas apenas do dever isencional:

“A Lei Maior, evidentemente, não outorga isenções, mas a isenção pode ter como suporte um preceito constitucional específico. Podemos exemplificar afirmando com a isenção concernente à atribuição, à lei complementar, para excluir a incidência do ISS nas exportações, prevista no art. 156, § 3º, II, da Constituição da República.

Do mesmo modo a isenção concernente ao *mínimo vital* - assim entendido como a quantidade de riqueza mínima, suficiente para que uma pessoa e sua família possam manter-se com dignidade, intocável pela tributação por via de impostos -, decorrente da aplicação do princípio da capacidade contributiva, expresso no art. 145, § 1º, do Texto Fundamental.

Já grafamos em outra oportunidade tratar-se, nesse caso, de autêntica hipótese de isenção, e não de imunidade, porque a Constituição não traz o desenho típico da situação imune, deixando que tal tarefa seja desempenhada pelo legislador infraconstitucional. Portanto, se a tipificação não advém da Lei Maior seu *status* não pode ser de imunidade, mas sim de isenção.”

ALFREDO AUGUSTO BECKER³⁴⁷, laborando com sistema constitucional anterior, já entendia que ao legislador tocava obrigatoriamente a confecção de isenções tributárias a fim de preservar o “mínimo indispensável” ao contribuinte (v.g., salário-mínimo, consumo bens indispensáveis à sobrevivência, como água, sal, açúcar, leite, pão etc.). Em interessante estudo, MARCIANO BUFFON³⁴⁸ também defende a intributabilidade do mínimo existencial, fazendo alusão às imunidades explícitas da CF/88 vinculadas a esse direito fundamental, como medida necessária à efetividade e à

³⁴⁶ *Imunidades tributárias*. Op. Cit., pp. 94-95.

³⁴⁷ *Teoria geral do direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972, pp. 453-457.

³⁴⁸ “Para que se efetive, portanto, o princípio da dignidade da pessoa humana, deve o Estado assegurar um conjunto de direitos, absolutamente indispensáveis para uma vida digna. Ou seja, não se pode falar em dignidade da pessoa humana, se não for garantido o denominado ‘mínimo existencial’. Para que isso se concretize, por um lado, o Estado deverá dar a máxima eficácia aos direitos sociais de cunho prestacional, que estejam aptos a assegurar condições minimamente necessárias a uma existência digna. Por outro lado, é defeso ao Estado exigir tributos que possam atingir o mínimo essencial a uma existência digna. (...) na forma negativa, o mínimo existencial se revela, no campo tributário, através das imunidades fiscais, na medida em que o poder de imposição fiscal do Estado não pode invadir a esfera de liberdade mínima do cidadão, representada pelo direito à subsistência. (...) Enfim, uma vez que se tenha clara a ideia da necessidade de preservação do mínimo existencial como condição inafastável de observância do princípio da capacidade contributiva e, por decorrência, de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana, pode-se conceber um sistema tributário em consonância com o Estado Democrático de Direito.” In *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pp. 181-185.

densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. Embora não afirme categoricamente a existência de uma imunidade geral do mínimo existencial, dá a entender que essa possibilidade é negada, até mesmo pela fundamentação da intributabilidade do mínimo no princípio da capacidade contributiva (que, segundo ele, densifica a dignidade).

Sendo assim, embora haja uma determinação de não tributação pela CF/88, tocará ao legislador veicular as normas de isenção do mínimo existencial, já que inexistente uma vera imunidade no seio constitucional. Isso não quer dizer, no entanto, que ao legislador é permitido dispor sobre o tema, pois o caso é de heterovinculação, na concepção de CANOTILHO: há pouca discricionariedade do legislador nesse caso, pois sua atividade é vinculada, inclusive em homenagem ao parágrafo 1º do art. 5º da CF/88. Que fique bem claro: não se trata de relegar ao legislador infraconstitucional o dever de definição ou mesmo de criação de direitos fundamentais, mas de exigência constitucional que ele os densifique, não que os crie de forma inaugural. Sua omissão ou inadequação, aliás, poderá ser invocada pelo indivíduo que se sentir lesado, tendo em vista a natureza individual de tais direitos. É dizer: há direito de ação do indivíduo sempre que uma norma tributária invadir o mínimo necessário à sua subsistência e de sua família, inviabilizando-a ou reduzindo-a de forma a atentar contra a dignidade da pessoa humana. Entretanto, esse direito de ação não encontra guarida em uma pretensa imunidade, mas em outros fundamentos presentes na Constituição Federal.

Embora reconheça tratar-se de vera imunidade, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES³⁴⁹ aponta que muitas vezes o sistema somente logra garantir o mínimo existencial mediante a concessão de isenções subjetivas, tendo em vista seu alto grau de subjetivismo. É o que ocorre, por exemplo, com as isenções de ICMS e IPI de produtos essenciais, ou ainda da isenção do IPTU de residências de baixo valor. Tais medidas configuram verdadeiras imposições constitucionais, porquanto não se pode tributar os direitos básicos dos cidadãos, que encontram guarida constitucional no conceito de mínimo existencial.

A atribuição do legislador para dar efetividade ao mínimo existencial se justifica também em função da política (pública) a ser por ele adota. Com efeito, pode-se dizer que a imunidade encerra uma ausência absoluta de liberdade do legislador (não pode

tributar e pronto), que lhe tolhe qualquer discricionariedade para tratar do tema. Já o mínimo existencial, tendo em vista seu caráter fluido, dá alguma margem de liberdade para que ele seja efetivado de diversas formas que não apenas via desoneração fiscal, inclusive mediante a adoção de políticas públicas prestacionais aos cidadãos que tornem desnecessária ou até insuficiente a mera não tributação. A título de exemplo, pode-se instituir uma política de distribuição gratuita de medicamentos considerados básicos, ao invés de uma isenção de tributos sobre eles, o que seria medida ainda mais eficaz, ante a menor interferência no patrimônio do indivíduo.

Por tudo isso, o mínimo existencial não tem relação direta com a competência tributária, na forma de imunidade limitadora, embora sua intangibilidade tributária seja uma exigência da Constituição. O fato de não ser uma imunidade não acarreta a permissão para que haja tributação, pois há uma exigência constitucional de que o mínimo não seja onerado, exigência essa que não decorre da norma de competência, mas da *justificação* de seu exercício, que compõe o *motivo constitucional tributário*. Na *justificação* se alojam outros vetores que poderão dar concretude ao mínimo existencial, como é o caso da capacidade contributiva, da seletividade e do não-confisco, temas a serem abordados em capítulos mais à frente.

Portanto, apenas com a edição de lei ordinária é que a intributabilidade do mínimo existencial se manifestará de forma plena. Disso não se conclui, à toda evidência, que a CF/88 implicitamente permita a tributação em caso de omissão legislativa, pois a dignidade humana não permite tal concessão, ainda que dependa da legislação infraconstitucional para dar-lhe efetividade. Acaso falhe o legislador em densificar essa diretriz, tocará ao indivíduo acionar o judiciário para ter resguardada sua dignidade.

Nesse prisma, o mínimo existencial deverá informar a tributação da renda do cidadão, o que inclui a possibilidade de excluir todas as despesas necessárias à sua existência e dignidade, tais como saúde, educação, moradia etc., que deverão ser desoneradas do Imposto de Renda, com a possibilidade de exclusão de tais dispêndios da base de cálculo do imposto, em respeito à mencionada intributabilidade. Também os tributos incidentes sobre o consumo deverão sofrer a influência do mínimo existencial, no tocante a bens de primeira necessidade, com a aplicação severa da seletividade, inclusive

³⁴⁹ Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 55-56.

com a previsão de isenções de itens básicos à sobrevivência. São medidas básicas de observância dos valores mais basilares à condição humana, que não demandam grandes esforços do Poder Público, mas apenas o efetivo cumprimento da Constituição.

Infelizmente, o que se vê hoje é um sistema tributário absolutamente injusto e regressivo, pautado acentuadamente na tributação sobre o consumo, que onera os mais pobres e abranda os mais ricos, como tem sido veiculado por diversos institutos de pesquisas econômicas e fiscais, e recentemente foi anunciado pelo IPEA³⁵⁰. Parte do problema se deve às violações à Constituição empreendidas pelo Poder Público, ao tributar excessivamente bens de primeiríssima necessidade, tais como remédios e alimentos, ou deixar de atualizar a tabela de incidência e de deduções do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), em clara usurpação do mínimo existencial.

Por outro lado, embora não exista uma imunidade aplicável ao mínimo existencial, globalmente considerado, existem imunidades que dão efetividade à proteção desse direito. É o caso da imunidade implícita do Imposto de Renda sobre o salário mínimo, da imunidade de ITR sobre glebas rurais³⁵¹, das imunidades de algumas taxas, e das imunidades sobre os livros, jornais, periódicos e o papel para destinado à sua impressão, que serão tratadas nos próximos tópicos.

4.2.3.3.1 Imunidades explícitas de taxas

No tocante aos serviços públicos, há uma extensa gama de imunidades relacionadas a taxas, que densificam a proteção aos direitos fundamentais, ainda que nem todas estejam relacionadas aos direitos sociais individuais. São elas:

- ✓ direito de petição e de obtenção de certidões independentemente do pagamento de taxas (art. 5º, XXXIV, CF);

³⁵⁰ In http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/publicacoes/tds/TD_1464.pdf. Acesso em 19/06/2010. Vide ainda http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/09_06_30_ComunicaPresi_22_ReceitaPublica.pdf; <http://valoronline.com.br/?online/contas/17/5649175/1/carga-tributaria-dos-mais-pobres-e-de-54%,-diz-estudo-do-ipea&scrollX=undefined&scrollY=undefined>; e http://www.apet.org.br/noticias/ver.asp?not_id=11298. Acessos em 19/06/2010.

³⁵¹ Entendendo tratar-se de isenção, por ausência de auto-executoriedade do enunciado constitucional: BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 56.

- ✓ gratuidade do casamento civil – imunidade de taxas (art. 226, § 1º, CF);
- ✓ gratuidade no transporte coletivo urbano para os maiores de 65 (sessenta e cinco) anos – imunidade de taxas (art. 230, § 2º, CF);
- ✓ imunidade às custas judiciais (taxas) para a propositura de ação popular (art. 5º, LXXIII, CF);
- ✓ imunidade de taxas do registro civil de casamento e da certidão de óbito aos reconhecidamente pobres (art. 5º, LXXVI, *a e b*, CF);
- ✓ imunidade às custas judiciais (taxas) para a impetração de *habeas corpus* e *habeas data* (art. 5º, LXXVII, CF).

Além dessas, existem ainda as imunidades de taxas referentes à prestação de serviços de saúde, cujo atendimento deve ser universal e gratuito, e do ensino, qualquer que seja o nível, conforme determina a Constituição Federal³⁵², ainda que existam vozes que entendam de forma diversa³⁵³.

4.2.3.2.2. Imunidade de ITR sobre glebas rurais

O artigo 153, § 4º, inciso II da CF/88 determina que o Imposto Territorial Rural “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. Trata-se de mais uma imunidade constitucional

³⁵² Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

(...)

IV - gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

(...)

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria.

³⁵³ É o caso de RICARDO LOBO TORRES, que apenas reconhece a imunidade da chamada “medicina preventiva”, com exclusão da “curativa”, e apenas do ensino primário, com a ressalva de que seu entendimento, calcado na literalidade do artigo 208, foi externado anteriormente à Emenda Constitucional n.º 59/2009, que alterou a redação do inciso I citado. In *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Volume IV - Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 413-415. Entretanto, o insigne professor reconhece a imunidade de taxas do ensino fundamental obrigatório. In *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume V – Orçamento na Constituição*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 391.

explícita que densifica o mínimo existencial, ao determinar a não gravação da fonte de subsistência do trabalhador rural e de sua família.

Essa imunidade não se relaciona apenas ao mínimo existencial, pois trata de medida que aplica também o princípio da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII, 170, III e 186 da CF/88) e realiza o objetivo fundamental de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (arts. 3º, II e 170, VII)³⁵⁴, esse último diretamente conectado com o mínimo existencial.

4.2.3.2.3. Imunidade “implícita” do IRPF sobre o salário mínimo

Admite-se a existência de imunidades implícitas na Constituição Federal, mas não na acepção de RICARDO LOBO TORRES³⁵⁵, que reconhece sua existência na própria fundamentação pré-constitucional das normas imunizantes, o que dispensa sua declaração expressa na CF/88. Neste trabalho, dadas as premissas já apresentadas, toda e qualquer norma jurídica deverá ser construída a partir de enunciados presentes no direito positivo, vedando-se qualquer exortação de força normativa de fatos ou proposições metafísicas.

Por outro lado, e como já visto em tópicos precedentes, a presente tese rejeita a dedução de imunidades diretamente de normas classificadas como “princípios”, ou seja, normas de baixa densidade, tendo em vista a incongruência de se ter uma norma que compõe a rígida norma de competência, de um lado, e enunciados que ensejam diversas concretizações e efetivações, de outro. Sendo assim, o que seriam as imunidades “implícitas” e em que medida o salário mínimo se enquadraria nessa modalidade?

Como sabido, há uma diferença fundamental entre texto e norma, como já apontado no preâmbulo do presente trabalho. Apenas retomando aquelas considerações, enquanto o texto corresponde às marcas de tinta no papel que veiculam signos lingüísticos, a norma jurídica é fruto do processo de concretização desses textos, que é feito pelo intérprete/aplicador do direito. Esse processo de concretização normativa, evidentemente, inicia-se com os textos mas a eles não se resume, já que a construção da norma de decisão

³⁵⁴ Cf. COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias*. Op. Cit., p. 197.

³⁵⁵ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III*. Op. Cit., p. 166.

impõe a cognição de diversos outros textos e até mesmo elementos da realidade, filtrados pelo âmbito normativo.

Por essa orientação, texto e norma são coisas que não se confundem, embora se relacionem intimamente (até por coerência do intérprete). A norma jurídica, portanto, nunca estará efetivamente exposta, já que se materializa em um juízo do aplicador, a não ser que se verta em forma de uma decisão que a veicule. Ainda assim, essa decisão será uma norma, novamente sujeita a novas interpretações/concretizações... Por tudo isso, pode-se chegar ao raciocínio de que todas as normas jurídicas são implícitas, já que não vêm explicitadas no texto legal. O que está explícito é o texto, a partir do qual se construirá a norma jurídica.

Não é a esse extremo, contudo, que se deve chegar na diferenciação das normas em explícitas e implícitas, como é o caso da imunidade aqui tratada, até mesmo porque tal labor tornaria totalmente inútil a classificação (e já se disse que as classificações são úteis ou inúteis, nunca válidas ou inválidas). Bem por isso, as imunidades explícitas deverão ser entendidas como aqueles que contêm enunciados específicos e cuja função é imediatamente servir de início à construção da norma imunizante (em geral, são os enunciados que trazem a expressão “não incide”, ou algo semelhante). Em contraponto, as imunidades ditas “implícitas” serão aquelas obtidas de textos constitucionais que não diretamente as veiculam, e que, no mais das vezes, são obtidas a partir da leitura de diversos enunciados. Entretanto, as tais imunidades “implícitas” deverão ter grau de densidade semelhante às “explícitas”, para que sejam alçadas à categoria de verdadeira imunidade, pois, do contrário, necessariamente deverão ser enunciadas pelo legislador infraconstitucional. É o caso do mínimo existencial, que não encerra uma verdadeira imunidade, pelas razões já expostas.

Aqui não se convalida, que fique bem claro, a possibilidade de dedução de imunidades com base exclusivamente em princípios, como entendem REGINA HELENA COSTA e MISABEL DERZI. Mesmo as imunidades citadas pelas ilustres autoras em suas obras - imunidade recíproca e de educação e assistência social sem fins lucrativos -, não fosse a existência de enunciados explícitos que as exoneram, não seriam alçadas à categoria de regras imunizantes, embora seja clara a intributabilidade constitucional em

ambos os casos (falta de capacidade contributiva no caso das entidades assistenciais; interesse público e possibilidade de confisco no caso das entidades políticas).

Pois bem. O artigo 7º, inciso IV da CF/88, como já exaustivamente demonstrado, é a cláusula geral que prevê o salário *mínimo*, como sendo o rendimento básico para que o indivíduo arque com direitos básicos à sua subsistência e à de sua família. Por conta disso, a sua relação com o mínimo existencial é bastante acentuada, como também já exposto.

O salário consiste na remuneração regular e periódica pelo trabalho humano, que é pago aos indivíduos sempre em relações de emprego ou congêneres. Enquanto remuneração, o salário é a base da (senão a única) renda do trabalhador, o que permite, em tese, a incidência do imposto de renda sobre os montantes por ele percebidos.

Em sendo o salário uma espécie do gênero *renda*, e o salário mínimo o montante básico e irredutível a que todo e qualquer trabalhador tem direito como contraprestação pelo seu trabalho, forçoso concluir que esse salário - mínimo - não poderá ser tributado pelo Imposto de Renda. Essa norma, extraível diretamente do art. 7º, inciso IV da CF/88, em cotejo com o artigo 153, inciso III, trata-se de vera *imunidade*, uma vez que atinge grau de densidade suficiente para que seja imediatamente aplicado, delimitando a competência tributária da União Federal para instituir o IRPF sobre esse valor. De forma semelhante, embora baseando-se na capacidade contributiva, é o entendimento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA³⁵⁶:

“No caso do IR-Pessoa Física, quem, com efeito, tem rendimentos mais expressivos deve ser proporcionalmente mais tributado, por via de imposto sobre a renda, do que quem tem rendimentos menores. Não nos parece excessivamente arrojado sustentar que, em função deste art. 145, § 1º, da Lei das Leis, quem tem poucos rendimentos, apenas suficientes para sobreviver (digamos, ganha o *salário mínimo*), está *immune* a tal tributação. Por quê? Simplesmente porque o assalariado mínimo, por injunção constitucional, ganha o mínimo indispensável para manter-se e a seus familiares. Sendo assim, não tem capacidade contributiva e nada lhe pode ser retirado, nem mesmo a título de imposto sobre a renda.”

³⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Op. Cit., p. 118.

O presente trabalho concorda com a intributabilidade do salário mínimo pelo imposto de renda, mas não pela fundamentação adotada por ROQUE CARRAZZA (dedução da imunidade diretamente do princípio da capacidade contributiva), pois rechaça a dedução de imunidades diretamente de normas constitucionais dotadas de baixa densidade, como é o caso dos princípios. O fundamento, no caso, é a própria cláusula constitucional do salário mínimo, que implicitamente determina que a “renda” ali tratada, por ser mínima, não está sujeita à tributação pelo imposto de renda. É claro que não há capacidade contributiva na percepção de um salário mínimo, mas isso não acarreta a existência automática de uma imunidade. De todo modo, a relação entre o mínimo existencial e a capacidade contributiva será tratada mais adiante, em tópico específico.

Por outro lado, embora o salário mínimo tenha sofrido significativos reajustes nos últimos anos, nem sempre será suficiente para sustentar o indivíduo e sua família, sobretudo se alguém necessitar de cuidados médicos especiais, ou o custo de vida da região de sua residência seja muito elevado. Isso, contudo, não tira o caráter de imunidade do montante percebido, aliás, o reforça, pois sequer o mínimo está sendo devidamente percebido por aquele núcleo familiar. Felizmente, aparentemente esse não é um problema real atualmente, já que a faixa de isenção do Imposto de Renda é bastante superior ao valor do salário mínimo, embora existam pesquisas que apontem que o “Salário Mínimo Nominal Necessário” seja superior à atual faixa de isenção do IRPF³⁵⁷, o que já é outro problema.

Tampouco se poderia alegar que, tendo em vista que o salário mínimo é fixado pelo Governo Federal via normas infraconstitucionais (Medidas Provisórias), faleceria sua natureza de verdadeira imunidade. Independentemente do montante a ser arbitrado pelo Governo Federal, ele será imune, por ser o mínimo (irredutível pelo IRPF).

³⁵⁷ Trata-se de pesquisa efetuada pelo DIEESE em dezesseis capitais do Brasil, que acompanha mensalmente a evolução de preços de treze produtos de alimentação, assim como o gasto mensal que um trabalhador teria para comprá-los. In <http://trovatore.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em 10/01/2013.

4.2.3.2.4. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão

O artigo 150, inciso VI, alínea “d” da CF/88 determina que “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”. Não obstante a dicção constitucional expressa, entende RICARDO LOBO TORRES³⁵⁸ que não se trata o enunciado transcrito de verdadeira imunidade, pois não é nem atributo dos direitos fundamentais nem garantia de liberdade de expressão³⁵⁹, já que ligado à ideia de justiça, não de liberdade (fundamento pré-constitucional das imunidades na visão de TORRES). Por conta disso, o jurista fluminense destaca que essa determinação constitucional se categoriza melhor como um “privilégio constitucional”, podendo chegar a ser um “privilégio odioso” no caso dos jornais. Por conta disso - prossegue -, à intributabilidade dos jornais e livros não se aplica o regime jurídico das verdadeiras imunidades, dentre as quais a irrevogabilidade.

Com efeito, a República Federativa do Brasil é um Estado Social e Democrático de Direito que prima, entre outros princípios, pelos pilares da liberdade e da igualdade, conforme se verifica dos artigos 1º e 3º da Constituição Federal. Em assim sendo, embora as imunidades fiscais tenham surgido em um contexto de “privilégios fiscais” à nobreza e ao clero³⁶⁰, no contexto constitucional atual estas imunidades se voltam a garantir a intributabilidade de riquezas veiculadas a valores constitucionais, tais como a liberdade de expressão, a liberdade religiosa, o acesso à educação e à cultura etc.

Por outro lado, efetivamente devem ser afastados os “privilégios odiosos”, entendidos como a “autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de

³⁵⁸ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume III*. Op. Cit., pp. 282-283.

³⁵⁹ Nesse ponto, RICARDO LOBO TORRES (1999, p. 284) argumenta que a “intributabilidade” do artigo 150, VI da CF/88 já existia durante o período de autoritarismo vivido a partir de 1964, o que desmente sua ligação com o direito à liberdade de expressão. Embora esse direito fundamental não seja o ponto deste trabalho, não há como negar o equívoco do professor fluminense nesse ponto, pois, ainda que existente esse direito na constituição do regime militar, essa existência nada mais era do que formal, com eficácia “simbólica”, na acepção utilizada por MARCELO NEVES.

³⁶⁰ Os chamados “privilégios odiosos”. Vide TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 14. Na visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, poderão ser considerados outorgas de favores fiscais a pessoas dotadas de capacidade contributiva, motivadas por razões políticas e não na incapacidade econômica. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 65-69.

pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais”. Os “privilégios odiosos”, segundo RICARDO LOBO TORRES, distanciam-se dos “privilégios legítimos” pela falta de razoabilidade, por não atender ao ideal da justiça, por se afastar de fundamento ético, por discriminar entre pessoas iguais ou igualar desiguais, por ser excessivo ou por desrespeitar os princípios constitucionais da tributação³⁶¹.

Na visão de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES,³⁶² poderão ser considerados outorgas de favores fiscais a pessoas dotadas de capacidade contributiva, motivadas por razões políticas e não na incapacidade econômica. Neste contexto, o insigne Professor pernambucano alerta que a utilização do signo “privilégio” deve ser abandonado, tendo em vista seu sentido figurado que introduz imprecisões na linguagem científica, bem como pela incompatibilidade dos antigos privilégios e o ordenamento constitucional vigente no país³⁶³. Dessa forma, independentemente do que moveu o constituinte originário a moldar as competências tributárias com a adoção das imunidades presentes no Texto Constitucional, todas as imunidades previstas na CF/88 serão assim consideradas e terão tratamento correspondente, pelo que se rechaça a visão de RICARDO LOBO TORRES de que as desonerações constitucionais não vinculadas ao valor “liberdade” não devam ser tratadas como veras “imunidades”, como é o caso da imunidade dos livros.

Com efeito, ao instituir imunidade de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, a CF/88 evidencia que houve, no processo decisório desenvolvido pelo constituinte, a opção por um valor, um núcleo de interesses tão ou mais importante que o próprio poder tributário do Estado, como, aliás, é a tônica das imunidades. Nesse caso, não se pode adotar como conteúdo da imunidade apenas o conteúdo do termo lingüístico “livro”, mas o significado valorativo que está por trás deste termo. A CF/88 salvaguarda os valores “livre criação e propagação de idéias”, “liberdade de pensamento (inclusive liberdade de imprensa)”, “desenvolvimento cultural do país”, “difusão da cultura”, “incremento da produção intelectual”, “educação do povo”, etc. A proteção desses valores do exercício da competência tributária visa a proteger as atividades que viabilizam, concretizam, incrementam e asseguram a implementação desta opção pelo

³⁶¹ TORRES (1991), p. 352.

³⁶² *Teoria geral da isenção tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001, pp. 65-69.

³⁶³ BORGES, JOSÉ SOUTO MAIOR. *TEORIA GERAL DA ISENÇÃO TRIBUTÁRIA*. OP. CIT., p. 68.

pela liberdade cultural, manifestação das idéias e até mesmo acesso à educação e à cultura, o que não poderia ser amesquinhado por interpretações restritivas desses termos³⁶⁴. Sua relação com o mínimo existencial, portanto, é total, uma vez que densifica alguns de seus aspectos, como é o caso do direito à educação, à cultura e até mesmo ao lazer.

É certo que o livro, enquanto “reunião de folhas ou cadernos, soltos, cosidos ou por qualquer forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida”, não passa do suporte físico de transmissão de idéias, cuja criação e propagação a Constituição protege. Como bem lembra JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES³⁶⁵, hoje em dia os meios de difusão da cultura são os mais diversos, pois as idéias podem ser registradas e propagadas em meios magnéticos, por intermédio de fitas gravadas ou disquetes, em meios óticos, por discos rígidos (CDs) ou em meios analógicos, tais como as placas e as memórias computadorizadas em geral. Qualquer que seja a forma de propagação da idéia, ela deve ser o próprio objeto da proteção, não apenas o meio, eis que aos direitos fundamentais - aos quais está relacionada a imunidade em comento - deve ser dado o maior grau de eficácia, como exige o artigo 5º, § 1º da CF/88.

Por outro lado, não apenas o dever de conferir a máxima eficácia (possível) sustenta a extensão da imunidade aos livros digitais. Também a própria evolução conceitual de “livro”, “periódicos” e “papel” deve ser levada em consideração. Isso porque o próprio conceito constitucional das materialidades de tributos pode sofrer uma “atualização” pelo âmbito normativo, no processo de concretização normativa, de acordo com a Teoria Estruturante do Direito. Nesse contexto, as normas de competência tributária, dentre as quais se inserem as imunizantes, como normas jurídicas que são, podem sofrer alterações em função das alterações do *âmbito normativo*, independentemente da alteração de seu *texto* ou do *programa* correspondentes.

Mudanças no âmbito normativo da regra de competência, inclusive, têm levado o Supremo Tribunal Federal a rever o conceito de “mercadoria” para fins de cobrança de ICMS, como visto no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.945-MT³⁶⁶, em que se discutiu a possibilidade da tributação,

³⁶⁴ GONÇALVES, José Artur Lima. “A Imunidade tributária do livro”. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 139-163.

³⁶⁵ “A Imunidade tributária do livro”. Op. Cit., p. 150.

³⁶⁶ O acórdão está assim ementado:

pelo ICMS, das operações de *download* de softwares. Embora tenha se tratado de julgamento de medida cautelar, pendente ainda de julgamento a própria constitucionalidade da incidência na ADIn, em três dos votos contrários à concessão da medida liminar (Gilmar Mendes, Eros Grau e Carlos Britto) há a expressa menção à mutação da realidade condicionando a nova interpretação do texto constitucional, com relação tanto os conceito de “mercadoria” quanto de “circulação”³⁶⁷.

Por outro lado, a chamada “realidade virtual”, como alerta HELENO TAVEIRA TÔRRES³⁶⁸, foi capaz de acarretar algumas distintas interpretações, por parte do Poder Judiciário, dos conceitos de livros, periódicos, jornais e papéis destinados à sua impressão, objetos de imunidades constitucionais específicas. Essa circunstância, embora ainda não tenha sido definitivamente sacramentada pelo Supremo Tribunal Federal, torna a previsão de incidência de ICMS e IPI sobre determinados aparelhos e arquivos eletrônicos absolutamente inconstitucional, por manifesta violação de normas imunizantes.

Por outro lado, devem ser rechaçadas as concepções limitadoras da aplicação da imunidade em análise, em função da aplicação do princípio da livre concorrência.

“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso” (Tribunal Pleno, rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, rel. p/ Acórdão Min. GILMAR MENDES, j. em 26/05/2010, DJe de 11/03/2011).

³⁶⁷ Essa também é a opinião de MARCO AURELIO GRECO. In *Internet e direito*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2000, pp. 93-94.

³⁶⁸ TÔRRES, Heleno. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Op. Cit., p. 663.

Segundo essa concepção³⁶⁹, a imunidade aos livros consiste em privilégio constitucional destinado a um conjunto específico e limitado de situações. Nesse caso, como o contribuinte encontra-se no campo do domínio econômico, está sujeito ao princípio da livre concorrência, razão pela qual a interpretação do dispositivo deve ser restritiva e alcançar apenas os livros em papéis, não sendo possível integração analógica para abranger o CD-ROM.

Com efeito, deve ser reconhecida alguma relação entre o princípio da livre concorrência e as imunidades tributárias, tanto que, em alguns casos, tais regras de competência negativa serão moldadas de forma diretamente relacionada com a livre concorrência, como é o caso, por exemplo, da imunidade recíproca³⁷⁰. Contudo, há uma grande dificuldade em se admitir a possibilidade de limitação de imunidades objetivas em função do princípio da livre concorrência, porquanto, teoricamente, a imunidade alcançaria *todos* os sujeitos que exercessem a mesma atividade. Essa situação é totalmente distinta das imunidades concedidas a certas classes de sujeitos, cujo alcance deve ser limitado ao “valor” que a imunidade pretende concretizar, tal como a liberdade religiosa, no caso da imunidade dos templos de qualquer culto, e as atividades de interesse público, no caso das entidades sociais. Qualquer atividade que fuja das finalidades essenciais de tais entidades, e que se incluam em um ambiente de competição com outros sujeitos que não gozam do mesmo “privilégio”, deverá ser submetida ao regime geral de tributação, sob pena de violação à livre concorrência.

No caso específico dos livros eletrônicos e dispositivos destinados exclusivamente à sua leitura, no entanto, tais produtos não competem com outras classes de bens, em razão de suas funcionalidades específicas. Com a imunidade, todos os sujeitos que tivessem dentre suas atividades a fabricação ou comércio de livros eletrônicos estariam

³⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar”. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (orgs.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 408.

³⁷⁰ A própria CF/88 tratou de excepcionar, da imunidade recíproca, situações nas quais o Estado, suas fundações e autarquias deverão ser tratados em pé de igualdade com os entes privados, recebendo, portanto, idêntico tratamento tributário. Tais exceções encontram-se no já citado § 2º do artigo 150, inciso VI da CF/88, que restringe a imunidade ao “patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”, no tocante às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, e no § 3º do mesmo dispositivo, que determina que a imunidade em comento não se aplica “ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar o imposto relativamente ao bem imóvel”.

abrangidos pela regra de não tributação, razão pela qual não haveria distúrbio à concorrência.

Dessa forma, a livre concorrência não será um critério balizador para a extensão (ou não) da imunidade de livros e papel destinado à sua impressão para as suas versões eletrônicas, que deverá se pautar em outras balizas constitucionais.

Por outro lado, parece forçoso querer fazer com que a imunidade sobre os livros alcance também os insumos necessários à sua fabricação, que não apenas o “papel”. Embora a locução “papel destinado a sua impressão” possa ser tomada como qualquer meio apto a propagar ideias e conhecimento (e isso já é uma extensão da imunidade do papel), os demais insumos destinados à fabricação dos livros não deverão ser atingidos pela imunidade, por mais que onerem a produção dos livros, contrariando os vetores axiológicos que embasam a imunidade. Nesse ponto, subscrevem-se integralmente as críticas de JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE³⁷¹ quanto à desmesurada pretensão de interpretação das imunidades efetuada pela doutrina tributária nacional, sempre no sentido de estender ao máximo o alcance de tais preceitos, em contraponto à análise “cerrada” dos enunciados que atribuem competências positivamente. Nesse sentido, andou bem a jurisprudência do STF ao não permitir estender a imunidade do “papel” outros insumos como tintas, soluções alcalinas e aditivos de tintas utilizados na produção de livros (RE 203.859 e RE 265.025)³⁷².

Tampouco a imunidade poderia atingir eventuais produtos complementares ao conteúdo editorial das edições impressas, tais como brinquedos, jogos ou outros elementos que compõem “kits” destinados ao entretenimento, pelas mesmas razões dos insumos: falece autorização constitucional para que a competência tributária seja reduzida nesses termos. Não se trata de incoerência com o que foi dito sobre o livro eletrônico, pois aqui se pretende estender a imunidade a algo que não pode ser considerado “livro” ou “papel” (interpretação extensiva). Nesse ponto, nem o artigo 5º, § 1º, pode servir de suporte a semelhante extensão.

³⁷¹ ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. Op. Cit., pp. 249-257.

³⁷² Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. Op. Cit., p. 256.

4.2.3.2.5. Imunidade das instituições de educação e de assistência social

Os artigos 150, VI “c” e 195, § 7º da Constituição Federal, prescreve que as entidades de Assistência Social, sem fins lucrativos, são imunes dos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, bem como de qualquer contribuição destinadas à seguridade social, constituindo uma incompetência tributária para todos os entes políticos, em situações em que se reconheça entidades de assistência social. Por definição constitucional, consideram-se como “assistência social” especialmente as atividades enumeradas no artigo 203 da CF/88. Trata-se de atividade de domínio do Estado, isto é, serviço público, e não atividade econômica em sentido estrito.

RICARDO LOBO TORRES³⁷³ reconhece a ligação entre a imunidade das entidades assistenciais e o mínimo existencial, por tratar-se de imunidade que protege as entidades filantrópicas que prestam assistência social ou educam pessoas pobres, em ação substitutiva do Estado. De fato, ao se ocuparem de prestar serviços cuja titularidade imediata é de responsabilidade do Estado, essas instituições o substituem ao garantir o acesso a educação e saúde, o que justifica a existência das imunidades (do contrário, o Estado cobraria tributo sobre algo que ele deveria fazer e não o faz de modo satisfatório). Essa também é a posição de ROQUE ANTONIO CARRAZZA³⁷⁴.

Ao assumir funções originariamente legadas ao Poder Público, vinculadas à educação e à assistência social, resulta evidente que essas imunidades dão efetividade ao mínimo existencial, ao desonerar os particulares que prestam serviços ligados aos direitos sociais básicos dos cidadãos.

Existem discussões acerca das atividades desenvolvidas por estas instituições, no sentido de afastar a imunidade nos casos em que elas desempenham nítidas atividades

³⁷³ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume III*. Op. Cit., p. 173.

³⁷⁴ “Podemos dizer que o preceito estampado no art. 150, VI, ‘c’, da Lei Maior estimula a sociedade civil a, sem fins lucrativos, agir em benefício das pessoas carentes, suprimindo, destarte, as insuficiências das pessoas políticas no campo da assistência social. Neste sentido, as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, prestam um favor à sociedade, realizando o que o Estado tinha a obrigação de fazer e, por falta de estrutura adequada e recursos, infelizmente não faz. A imunidade a impostos, no caso, é uma pequena compensação do muito que estas entidades altruisticamente fazem em favor dos mais necessitados”. In *Curso de direito constitucional tributário*. Op. Cit., 2008, p. 765.

econômicas. Segundo LUÍS EDUARDO SCHOUERI³⁷⁵, a fundamentação oferecida para as imunidades assenta-se no princípio da capacidade contributiva, na medida em que sua ausência em determinadas situações requer a vedação de imposições tributárias. Nesse sentido, no caso das entidades assistenciais e de educação, o limite da imunidade encontra-se quando as referidas entidades deixam áreas próprias do setor público e passam a atuar no domínio econômico, situação em que deixarão de ser imunes e, necessariamente, deverão sofrer tributação³⁷⁶. Em contraponto, PAULO AYRES BARRETO e AIRES BARRETO³⁷⁷ defendem que, desde que lícitas, pouco importa de onde provenham as rendas das instituições, o que o texto constitucional exige é a aplicação desses valores nos objetivos constitucionais.

Com efeito, a influência do princípio da livre concorrência no caso concreto, como inviabilizador da eficácia de uma regra imunizante, sobre o duvidoso critério axiológico adotado, demonstra-se totalmente equivocado, uma vez que a norma constitucional não veda que as instituições sem fins lucrativos ocupem-se de atividades outras de cunho econômico, desde que o resultado e o eventual superávit sejam revertidos em favor de seus fins institucionais. Em outras palavras, é até mesmo aconselhável que a entidade busque obter saldos positivos que permitam o reinvestimento em seus objetivos estatutários, pois, como sabido, seria temerário que ela dependesse exclusivamente de caridade para seu sustento, o que certamente inviabilizaria a própria atividade prezada pelo Estado. Felizmente, o Supremo Tribunal Federal tem sufragado essa corrente, como se depreende da seguinte decisão:

“EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, C, DA CONSTITUIÇÃO. INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇO CALCULADO SOBRE O PREÇO COBRADO EM ESTACIONAMENTO DE VEÍCULOS NO PÁTIO INTERNO DA ENTIDADE. Ilegitimidade. Eventual renda

³⁷⁵ “Diversas das imunidades se justificam pela atuação das entidades imunes (...) em área destinada ao serviço público em sentido estrito. De regra, inexistente sequer capacidade contributiva enquanto a entidade imune exerce atividade fora do Domínio Econômico, já que, atuando no campo destinado aos serviços públicos em sentido estrito, não revelam as entidades qualquer disponibilidade para contribuir com os gastos comuns da coletividade.” In *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 326

³⁷⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. “Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar”. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (orgs.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba : Juruá, 2005b, p. 400.

³⁷⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias – Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 40-41.

obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido” (STF – RE 144.900-4/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, v.u., j. 28.03.00; DJ 18.08.00).

Por conta disso, as receitas das entidades assistenciais deverão ser consideradas imunes a impostos e contribuições sociais, independentemente do exercício de atividades paralelas que apenas contribuam para a elevação dos montantes a serem aplicados em educação e assistência social, melhorando a qualidade do serviço prestado.

4.2.3.3. Mínimo existencial e os serviços públicos essenciais: luz, gás, água, esgoto, comunicação (inclusive acesso à internet)

O tema das prestações de serviços públicos e sua remuneração sempre causou discussões bastante polêmicas na doutrina e na jurisprudência, o que se acentuou com a grande reforma privatizante ocorrida a partir dos anos 1990, que mudou drasticamente o cenário da prestação de serviços no país. Essas polêmicas se centravam desde a natureza em si dos serviços públicos, até questões envolvendo o inadimplemento por parte dos usuários e a possibilidade (ou não) de corte da prestação por tal motivo. Por óbvio, essas questões não poderão e nem deverão ser tratadas na presente tese, até mesmo porque elas próprias poderiam ensejar não uma, mas diversas teses, dada a pluralidade de temas envolvidos. Portanto, aqui serão abordadas apenas a relação entre a remuneração pela prestação de serviços e sua relação com o mínimo existencial.

Com efeito, é sabido que a prestação de serviços públicos é uma das mais efetivas maneiras de se garantir direitos básicos dos indivíduos. Tais serviços podem ser gerais e indivisíveis, ou seja, abranger toda a coletividade de maneira impessoal e indistinta, como é o caso dos serviços de segurança e iluminação pública, ocasiões em que serão custeados pelo recolhimento de impostos³⁷⁸, ou específicos e individuais, ocasião em que poderão ser cobrados por taxas ou tarifas - e aqui já reside uma grande polêmica, a ser abordada um pouco mais adiante.

³⁷⁸ Ou da contribuição para a iluminação pública, dependendo do Município.

Historicamente, as taxas sempre foram relacionadas às teorias da contraprestação/equivalência ou do benefício. Em apertadíssima síntese³⁷⁹, para essas teorias o tributo deveria corresponder à contribuição paga pelos particulares ao Estado como contraprestação pelos serviços prestados (equivalência), ou ainda em decorrência das vantagens ou lucros obtidos em decorrência da ação pública (benefício). Essas teorias receberam severas críticas de EZIO VANONI³⁸⁰, sobretudo porque nem todo o custeio dos serviços do Estado vem dos tributos, pois parte das receitas estatais são geradas pelo seu próprio patrimônio, bem como pela inexistente correlação quantitativa entre as prestações do Estado e as do indivíduo.

Além disso, essas teorias passaram a ser confrontadas com a teoria do sacrifício, fundada na capacidade contributiva e no princípio da solidariedade³⁸¹. Em síntese, enquanto a teoria da equivalência/contraprestação pregava a assunção do encargo pelo contribuinte na exata medida do gozo do serviço prestado, a teoria do sacrifício pregava que os serviços públicos deveriam ser arcados de acordo com a riqueza individual de cada um, já que muitos - senão a maioria - dos cidadãos não tem meios suficientes para pagar ao Estado o custo pelos serviços públicos que gozam.

Trazendo essa discussão para os dias atuais, na conformação do Estado Social e Democrático de Direito não há uma absoluta aplicação da teoria do sacrifício ou das teorias da equivalência ou do benefício, mas, no máximo, a admissão de uma interligação e interconexão entre elas na formação de um sistema tributário. Nesse prisma, a prestação de determinados serviços pelo Estado, vinculados a direitos fundamentais dos cidadãos (sobretudo à dignidade da pessoa humana), revela que não poderão ser aplicadas isoladamente as teorias da equivalência ou do benefício, pois uma grande massa de indivíduos não tem condição financeira de contribuir com os custos da ação estatal (essa camada da população, aliás, não só não pode arcar com os custos, como é a principal beneficiária da atuação do Estado, o que igualmente infirma sua aplicação).

³⁷⁹ Para maiores considerações quanto a essas teorias, vide BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 41-78; SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa : Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, pp. 396 e ss.

³⁸⁰ *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Op. Cit., pp. 116-117.

³⁸¹ Este embate é apresentado primordialmente em BARQUERO ESTEVAN (2002, pp. 79 e ss.), inclusive com uma síntese dos prós e contras da adoção de cada um desses sistemas. Como esta discussão, contudo, não é o foco deste trabalho, remete-se o leitor à obra do mestre espanhol.

Por tudo isso, a redução da tributação à aplicação de teorias como a equivalência ou o benefício, sobre superadas no tempo, levariam à exclusão social de boa parte da população, incapacitadas de pagar tributos. O que deve prevalecer, portanto, é a capacidade econômica, conforme as esclarecedoras reflexões de HELENO TAVEIRA TÔRRES³⁸²:

“Estes modelos, progressivamente, foram mitigados na sua importância, em grande parte, pela dificuldade de determinar critérios adequados de igualdade na proporção dos gastos públicos e pela própria eliminação de vinculação do produto da arrecadação da maioria dos tributos a órgão, fundo ou despesa. Isso não quer dizer, porém, que foram abandonados. Sabe-se perfeitamente que tributos podem ser cobrados pela efetiva prestação de serviços públicos, como é o caso das taxas e contribuição de melhoria. Ocorre, porém, que sequer para as taxas ou contribuições, a *teoria do benefício*, pode-se falar em sinalagma das prestações de serviços públicos percebidos ou vinculação obrigatória entre receitas e despesas efetivas. As taxas são devidas com base em uma espécie de *interesse de continuidade do serviço*, sem que haja obrigatoriedade de coincidência entre o serviço público e o valor pago. Até porque, como bem observa Lello Gangemi, ‘si può affermare che, generalmente, la *tassa è un prezzo inferiore alle spese di produzione*.’ Quanto aos impostos e contribuições, aparentemente, seria aplicável a chamada *teoria do sacrifício*. Contudo, isso também já foi amplamente superado. O tributo não é um ‘sacrifício’, pois a Constituição assume o tributo como modelo essencial de repartição das despesas públicas entre os indivíduos, segundo sua capacidade econômica. A tributação deve ser legitimada a partir da capacidade econômica, tutelada a reserva do mínimo vital, e, quando cabível, a progressividade, como medida de pessoalidade (ou individualização) da tributação.”

A posição do insigne Professor é irretocável quanto à preponderância da capacidade econômica como critério maior de definição do sistema tributário, respeitados o mínimo existencial e a progressividade, bem como pela ponderação quanto ao interesse de continuidade do serviço público que informa – e justifica – a cobrança das taxas. Em semelhante sentido, ALCIDES JORGE COSTA³⁸³ admite a aplicação do critério da capacidade econômica às taxas, ao afirmar que “se certos serviços públicos essenciais devem ser prestados a pessoas destituídas de capacidade econômica, as respectivas taxas

³⁸² *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 925-926. Itálicos originais.

³⁸³ “Capacidade Contributiva”. In *Revista de Direito Tributário* nº 55, janeiro/março, 1991, p. 302.

não serão exigidas”. Também MARCIANO SEABRA DE GODOI³⁸⁴ é enfático nesse sentido, contextualizando a discussão ao estágio atual do Estado brasileiro.

Com efeito, as *taxas* têm por finalidade o custeio de serviços públicos específicos e divisíveis prestados pelo Estado aos cidadãos, de utilização potencial ou efetiva por estes, dependendo do caso. O art. 145, inciso II, da CF/88, estabelece que as taxas serão devidas “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”.

A proporcionalidade ao gasto público deverá ser observada, evidentemente, no caso dos serviços públicos não relacionados a direitos e garantias fundamentais, tal como ocorre nas imunidades explícitas de taxas já relacionadas, ou ainda na devida isenção a ser aplicada ao consumo básico desses serviços, exigência direta da intributabilidade do mínimo existencial. Isso porque existe um direito fundamental ao acesso aos serviços públicos essenciais, uma vez que são instrumentos de concretização desses direitos (fundamentais)³⁸⁵. Nesse prisma, deve haver uma isenção de seu consumo básico, por exigência da própria Constituição. Não se trata de imunidade, pois não há densidade normativa suficiente na CF/88 para tanto, embora a exigência de intangibilidade ali se faça presente. Nesses casos, o custeio de tais serviços deverá ser arcado não por aqueles que

³⁸⁴ “Geralmente apresenta-se esta teoria do benefício como própria a fundamentar o modo de reparto e cobrança dos tributos de cunho contraprestacional e dirigidos à satisfação de necessidade pública divisível, como a taxa, dizendo-se que a teoria da equivalência ou do benefício não se presta a fundamentar o princípio da capacidade contributiva. A análise do pensamento de Smith mostra que tal não é verdade, sendo que a teoria da equivalência também é própria com relação aos tributos endereçados à satisfação de necessidades indivisíveis, a partir da presunção de que os que têm mais renda e patrimônio têm maior interesse, e recebem maior benefício, das atividades gerais do Estado como segurança e manutenção do *status quo*. (...).

Disso decorre, a nosso ver, que maior ou menor será a relação que se conceba entre benefício e capacidade contributiva em função da concepção que se tenha do Estado.

Se se concebe um Estado liberal, cujo objetivo precípua seja garantir direitos (direitos de propriedade, de liberdade, etc.), então de fato o princípio do benefício se aproximaria do princípio da capacidade contributiva, já que aqueles que têm mais interesse na existência do Estado como garantidor desses direitos de liberdade e propriedade seriam, naturalmente, os mais ricos. Nessa linha de raciocínio, os ricos deveriam suportar com maior intensidade os tributos porque deles se beneficiam mais.

Por outro lado, se se concebe um Estado Social, não só garantidor, mas promotor de direitos, cuja função não seja garantir a proteção, mas sim a promoção de certos valores, claro resta que o princípio do benefício se distanciaria do princípio da capacidade contributiva. É que não mais seria possível estabelecer essa relação entre pagador-beneficiado, já que ao mesmo tempo em que os ricos suportariam os tributos, os pobres se beneficiariam tanto quanto ou até mais da existência do Estado.

Em face disso, tanto maior será a relação entre capacidade contributiva e princípio do benefício quanto maior for a coerência entre a relação ‘pagador do tributo’ e ‘beneficiado pela existência do Estado’.” In *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 190.

usufruem serviços específicos e divisíveis tributáveis, mas por toda a coletividade, ou seja, mediante impostos, já que consistirão despesas gerais do Estado. O contrário, no entanto, é terminantemente vedado, como, inclusive, já entendeu o Supremo Tribunal Federal³⁸⁶.

Deve-se admitir, portanto, a intributabilidade das taxas sobre serviços públicos mínimos, que deverá ser garantido pela isenção das faixas básicas de consumo sobretudo para os cidadãos menos favorecidos, o que se alinha à intangibilidade do mínimo existencial, exigência da Constituição Federal. Ainda que o fornecimento de energia, água, esgoto etc. não estejam contempladas expressamente na cláusula constitucional do salário mínimo, tais serviços ali se encontram implicitamente referidos, pois diretamente relacionados à educação, saúde, alimentação e moradia. É o artigo 5º, § 1º da CF/88, mais uma vez, informando a correta interpretação da Constituição, dando efetividade máxima aos direitos fundamentais.

Por outro lado, é sabido que muitos - senão a maioria - dos serviços públicos, atualmente, são prestados não pelo Estado, mas por empresas concessionárias de serviços públicos. Nesse caso, não há que se falar em cobrança de taxa, mas de preço ou tarifa, cujo regime jurídico é distinto.

Essa questão, no entanto, não é pacífica. RICARDO LOBO TORRES³⁸⁷ entende que os serviços públicos relacionados a direitos fundamentais sempre deverá ser remunerada por taxas, pois a tutela desses direitos é essencial e tipicamente estatal. Já os serviços públicos de apoio a direitos sociais e econômicos (que, como visto, não integram os direitos fundamentais e não são essenciais no Estado de Direito, na concepção do jurista fluminense), poderão ser financiados por taxas ou preços públicos, dependendo da opção do Estado. A vedação, portanto, é apenas da cobrança de preço por serviços ligados aos direitos fundamentais, não da aplicação de taxa como contraprestação pelos serviços

³⁸⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 364, nota de rodapé n.º 422.

³⁸⁶ “EMENTA: TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL Nº 480, DE 24.11.83, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI Nº 1.244, DE 20.12.93. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município” (Tribunal Pleno, RE 233332-RJ, rel. Min. ILMAR GALVÃO, j. em 10/03/1999, DJ de 14/05/1999, p. 24, Ement. Vol. 1950-13, p. 2617).

³⁸⁷ *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 441.

ligados a direitos sociais e econômicos. TORRES³⁸⁸ também reconhece a distinção de um e outro em função (i) do princípio que norteia a cobrança (preço: benefício, abarcando custo e lucro; taxa: custo/benefício), embora reconheça a influência da capacidade contributiva em sua quantificação; e (ii) da aplicação do princípio da legalidade, estrita e inteiramente vinculante no caso de taxas, genérica no tocante a preços.

Outra vertente, com base no uso facultativo ou compulsório do serviço público, entende que o serviço público de uso compulsório não pode ensejar a cobrança de preço ou tarifa, mas somente de taxa. Para esse vertente, seguida por HUGO DE BRITO MACHADO³⁸⁹, não é o sujeito prestador do serviço público (Estado ou concessionário) que estabelece a natureza jurídica desse pagamento, pois sempre que se tratar de serviço compulsório, haverá a cobrança de taxa.

Em vertente totalmente diversa, e que encontra guarida no presente trabalho, ADILSON ABREU DALLARI³⁹⁰ entende que o critério subjetivo deve sempre prevalecer, pois as taxas serão cobradas quando o Estado prestar serviços públicos, ao passo que os preços ou tarifas traduzirão a remuneração devida pelo usuário quando se tratar de serviço público sob regime de concessão. DALLARI rechaça as teses que se voltam à compulsoriedade do serviço ou sua vinculação com direitos fundamentais (essencialidade), porquanto (i) não se deve confundir compulsoriedade do *serviço* com a compulsoriedade da *cobrança*³⁹¹, caráter assumido indubitavelmente pelas taxas, ao passo que os preços dependem da anuência dos usuários; e (ii) todo serviço público é essencial, por corresponder a uma necessidade coletiva indispensável ao convívio e ao desenvolvimento normal das atividades dos integrantes de uma coletividade.

DALLARI³⁹² prossegue afirmando que na Constituição Federal não há qualquer distinção entre taxas e preços em função da compulsoriedade, pois nem o artigo

³⁸⁸ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume IV*. Op. Cit., pp. 442-445.

³⁸⁹ “Serviços públicos e tributação”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 276-279.

³⁹⁰ “Tarifa remuneratória de serviços concedidos.” In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 214-218.

³⁹¹ DALLARI aponta que a confusão se deveu ao enunciado da Súmula n.º 545 do STF, cujos termos são os seguintes: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.”

³⁹² “Tarifa remuneratória de serviços concedidos.” Op. Cit., p. 217.

145, que trata das taxas, nem o artigo 175³⁹³, que prevê a cobrança de tarifas, apontam nesse sentido, ao que atribui esses entendimentos a fundamentos *ad terrorem* invocados por tributaristas, reflexo da condição do Estado como um mal necessário. Mais adiante, sintetiza bem o seu posicionamento, inclusive destacando a convivência dos dois regimes de cobrança para um mesmo tipo de serviço, dependendo da opção do Estado ao determinar sua concessão:

“O serviço concedido a um particular continua sendo um serviço público. Sua essencialidade determina a obrigatoriedade da sua utilização. A prestação do serviço pode perfeitamente ser confiada a um concessionário. De qualquer maneira, confiado ou não, sua prestação sempre terá um custo, que deverá ser coberto, de alguma forma. A remuneração pelo serviço prestado mediante concessão poderá ser feita de duas formas: a) o poder Público concedente cobra taxa dos usuários e remunera a empresa concessionária; b) a empresa concessionária cobra tarifa diretamente dos usuários.

A opção por uma ou outra forma de remuneração é uma decisão política, que exige uma visão muito mais abrangente do que a simples busca de cobrir exatamente, capilarmente, o custo do específico serviço público. O valor pago pelos usuários não é necessariamente correspondente à remuneração do serviço: tanto pode ser menor, sendo a diferença coberta por subsídios (as chamadas ‘tarifas’ sociais); quanto pode ser maior, para cobrir as despesas de gestão e fiscalização feitas pelo concedente.

O mais importante é a diferença do regime jurídico. Se a remuneração for feita sob a forma de taxa, os usuários terão as garantias inerentes ao regime tributário, mas estarão sujeitos à decorrência da compulsoriedade da taxa (execução fiscal). Se a remuneração for feita sob a forma de tarifa, os usuários terão o amparo e a proteção que a ordem jurídica estabelece para esse tipo de obrigação, cujo inadimplemento não autoriza execução fiscal.”³⁹⁴

³⁹³ 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.

Parágrafo único. A lei disporá sobre:

I - o regime das empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos, o caráter especial de seu contrato e de sua prorrogação, bem como as condições de caducidade, fiscalização e rescisão da concessão ou permissão;

II - os direitos dos usuários;

III - política tarifária;

IV - a obrigação de manter serviço adequado.

³⁹⁴ “Tarifa remuneratória de serviços concedidos.” Op. Cit., p. 219.

Por tudo isso, entende DALLARI³⁹⁵ que invocar as limitações e princípios tributários no tratamento dos contratos e dos preços fixados nas relações de serviços públicos envolvendo concessionárias é totalmente descabido, pois restrito à esfera tributária (no caso, às *taxas*). No caso, aplicam-se os princípios e normas do direito administrativo, o que é de todo confirmado pela Constituição Federal.

Em semelhante sentido entende SACHA CALMON NAVARRO COELHO³⁹⁶, que destaca que o Estado poderá optar em prestar pessoalmente o serviço público ou transferi-lo a uma empresa privada. Caso assim o faça, o regime jurídico será de regime privado, com a adoção do regime de preços³⁹⁷. A única ressalva a ser feita nesse entendimento é o de que não necessariamente o regime jurídico será de direito privado, pois o mais correto seria considerar um regime de *direito administrativo/regulatório*, próprio dos contratos administrativos dos setores regulados, cujas bases distinguem-se dos contratos puramente privados³⁹⁸.

Tampouco a imputação do lucro das concessionárias nas tarifas a serem cobradas poderá servir de argumento para alguma posição contrária ao regime de concessões, pois o que move o meio privado a participar de certames licitatórios e comprometer-se a uma vasta gama de obrigações é justamente o lucro. Essa parcela da tarifa corresponde, justamente, ao preço pago pelo Estado (leia-se: coletividade) para

³⁹⁵ “Tarifa remuneratória de serviços concedidos.” Op. Cit., p. 220.

³⁹⁶ “Serviços públicos e tributação”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 255.

³⁹⁷ A doutrina utiliza as expressões “tarifa” e “preço” para definir o pagamento feito pelos usuários, o que não é de todo relevante para o presente trabalho. Nesse ponto, CESAR A. GUIMARÃES PEREIRA entende que “a tarifa não se confunde com preço privado porque não é objeto de negociação”, mas “fixada segundo critérios de direito público, mediante ato de autoridade, de acordo com pautas que consideram o interesse geral”. “A posição dos usuários e a estipulação da remuneração dos serviços públicos”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, 318. Essa posição parece ser a mais acertada.

³⁹⁸ “A situação dos serviços prestados indiretamente, remunerados mediante tarifa, é diferente. Deixa de haver *duas relações jurídicas coordenadas* e passa a existir uma relação *trilateral*. Nesta, as posições do *poder concedente* e do *concessionário* em relação à prestação do serviço público não se confundem. O poder concedente (ou seja, o ente político titular do serviço) mantém, em qualquer caso, o dever de promover a materialização do serviço - seja por meio da conduta do concessionário, ainda que mediante o uso de instrumentos de coerção, seja através de mecanismo que substitua o concessionário na prestação do serviço. Por isso é que se asseguram ao poder concedente competências de *fiscalização, aplicação de penalidades, intervenção e retomada da concessão*. Esse dever do poder concedente tem origem legal e, este sim, não tem qualquer caráter sinalagmático.

Porém, a posição do *concessionário* é distinta. Seu dever de prestar o serviço público deriva dos termos da delegação (concessão ou permissão, p. ex.). A remuneração que lhe é devida pelo usuário passa a ter caráter de contraprestação, pois o vínculo que une concessionário e usuário não é uma relação tributária, *ex lege*, mas

desincumbir-se de tal tarefa. Por outro lado, o contrato fará com que o Estado (e os próprios usuários) exija qualidade dos serviços, sob pena, inclusive, de reversão da concessão ou aplicação de severas multas, até mesmo em homenagem ao princípio da eficiência administrativa.

A propósito, ainda que a CF/88 salvasse direitos dos contribuintes, deve ser lembrado que a livre iniciativa também é um fundamento da república brasileira e princípio da ordem econômica, que deve ser preservado. Logo, a análise jurídica da questão não pode sucumbir a posições ideológicas contrárias às privatizações, até mesmo pela posição metodológica da presente tese, que rechaça argumentos morais ou ponderações pré-fabricadas de valores constitucionais. Se o Estado optou por delegar a prestação de serviços públicos a empresas privadas, nada mais adequado (e justo) do que estas auferirem lucros na empreitada, já que assumem os riscos do negócio. É a perfeita sintonia entre interesse público e livre iniciativa.

Com isso não se defende a política de privatizações efetuada pelo Estado brasileiro na década de 1990, já que este não é o foro apropriado para tanto. Nesse prisma, mesmo a discussão quanto à constitucionalidade ou legalidade com que foram concretizadas essas privatizações ficam à margem da análise tributária, que não pode ser contaminada por tais questões. Nem caberia a um trabalho de direito tributário fazê-lo, pois o objeto de estudo é completamente diverso. A análise tributária deve partir dos termos da Constituição Federal, independentemente dos móveis que levaram à adoção de uma ou outra opção pelo constituinte.

Por outro lado, em sendo uma função precípua do Estado, é claro que esse terá responsabilidade por sua prestação ainda que ele o seja em regime de concessão, inclusive respondendo perante o usuário. Também REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA³⁹⁹ entende que a mudança de titularidade da prestação, do Estado para o concessionário, não altera o dever do primeiro de fiscalizar de maneira efetiva a prestação, de forma a evitar prejuízos aos usuários. Isso se aplica não apenas quanto à qualidade do serviço em si, mas também à

a relação complexa da concessão - que tem aspectos contratuais e regulamentares". PEREIRA (2005), pp. 313-314.

³⁹⁹ "Serviços públicos e tributação. Natureza jurídica da contraprestação de serviços concedidos e permitidos." In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 211.

política tarifária empregada, que certamente deverá ser pautada na capacidade econômica dos usuários, com a desoneração expressa das camadas de consumo básico e/ou dos indivíduos mais necessitados.

Nesse ponto, e sem se pautar na dualidade taxas/preços públicos, INGO WOLFGANG SARLET⁴⁰⁰ entende que a cláusula de máxima eficácia aos direitos fundamentais, inscrita no § 1º do artigo 5º da CF/88, é imposta não apenas às pessoas jurídicas de direito público, mas também às pessoas jurídicas de direito privado que, em relação aos particulares, dispõem de atribuições de natureza pública. Entende ele que é o caso das concessionárias de serviços públicos, que, ao assumirem funções eminentemente públicas, devem dar o máximo de concretude aos direitos fundamentais, sobretudo ao mínimo existencial, o que lhes impõe certos deveres no fornecimento de tais serviços. Entretanto, essa orientação não pode reconhecer qualquer direito subjetivo do usuário quanto à concessionária naquilo que toca à política tarifária, cujo correto manejo deverá ser oposto diretamente ao Estado, titular por excelência dos serviços públicos prestados. O ponto chave dessa questão é o momento do estabelecimento das condições do contrato: é aí que deverá o Estado exigir a modicidade das tarifas para os menos favorecidos⁴⁰¹, sob pena de ter que arcar futuramente (o Estado) com o financiamento das camadas mais pobres da população, cujo direito ao mínimo é incontestável. Será o caso, como dito, de aplicação de “tarifa social” ou subsídios cruzados pela concessionária, ou ainda de subvenção do Estado que cubra o “prejuízo” dessa, tudo isso previsto em lei⁴⁰² e submetido ao regime de regime administrativo, sem qualquer interferência das normas inerentes ao sistema tributário nacional.

4.3. Princípios constitucionais tributários otimizadores da tributação justa e sua relação com o mínimo existencial

Embora não seja a posição da presente tese separar de forma estanque “princípios” e “regras”, conforme já apontado no capítulo introdutório, ao abordar o direito

⁴⁰⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Op. Cit., p. 377.

⁴⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. “Serviços públicos e tributação”. Op. Cit., p. 252.

⁴⁰² JUSTEN FILHO, Marçal. *Teoria geral das concessões de serviço público*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 377. Com opinião mais restritiva, segundo a qual a “diferença” somente poderá ser arcada por impostos

tributário e sua relação com direitos fundamentais, inevitavelmente o Autor fará menções a “princípios” e “regras” ao longo do trabalho, até mesmo porque a doutrina tributária se refere a diversos enunciados constitucionais como “princípios”, ainda que sejam dotados de alta densidade, como é o caso do “princípio da legalidade”.

4.3.1. Capacidade contributiva - Brevíssimo esboço histórico

Dentre os mais basilares “princípios”⁴⁰³ aplicáveis à tributação, encontra-se a capacidade contributiva, geralmente entendida como a aptidão econômica do indivíduo para contribuir com as despesas do Estado. Acredita-se que o conceito de capacidade contributiva tenha surgido com o próprio tributo, tendo sido invocado já no antigo Egito e também pelos filósofos gregos, que pregavam o ideal de justiça distributiva⁴⁰⁴. Registram-se também a presença desse princípio na Magna Carta, no pensamento de São Tomás de Aquino e na obra de Adam Smith, além de constar como cláusula específica da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1791⁴⁰⁵.

Mas foi com os financistas do Século XIX que o estudo da capacidade contributiva tomou fôlego, sobretudo com a obra de ADOLF WAGNER⁴⁰⁶, que a entendia como um poderoso instrumento de distribuição de riquezas.

Do estudo pelos financistas a capacidade contributiva passou a ser entendida como a “causa” da tributação. Nesse passo, atribui-se a ORESTE RANELLETTI a inserção do conceito de causa na escola jurídica italiana, definindo o tributo como a contribuição cobrada dos súditos do poder público, de acordo com uma norma geral, para o alcance indistinto dos fins coletivos e escopos públicos. À prestação coletiva da sociedade por intermédio dos tributos corresponde uma contraprestação do Estado à sociedade. Dessa forma, o serviço do Estado, prestado de forma indistinta aos cidadãos, é a causa primeira

cobrados da coletividade, em respeito à capacidade contributiva: PEREIRA, César A. Guimarães. “A posição dos usuários e a estipulação da remuneração dos serviços públicos”. Op. Cit., pp. 324-325.

⁴⁰³ A doutrina é praticamente uníssona ao afirmar tratar-se a capacidade contributiva de princípio. Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 34.

⁴⁰⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 17.

⁴⁰⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 17.

⁴⁰⁶ *La scienza delle finanze*. Tradução para o italiano de Maggiorino Ferraria e Giovanni Bistolfi. Torino : Unione Tipografico-Editrice, 1891.

dos tributos, ao passo que a capacidade contributiva é a causa última ou imediata, que emerge da lei⁴⁰⁷.

Como superação (e crítica) à doutrina de RANELLETTI, a ponte entre causa primeira e causa última foi construída por GRIZIOTTI. Sua doutrina, em um primeiro momento, centrou a causa dos tributos nas vantagens resultantes para os indivíduos dos serviços públicos prestados pelo Estado, como fundamento ético para a imposição fiscal, o que a aproximava, de certa forma, das correntes contratualistas⁴⁰⁸. Posteriormente, sobretudo após as críticas que lhe foram deferidas por DINO JARACH⁴⁰⁹, GRIZIOTTI agregou o elemento *capacidade contributiva* às suas concepções, o que deu novo lastro às suas idéias⁴¹⁰. Nessa nova concepção, o mestre de Pavia sustentava que *a capacidade contributiva* indica uma correspondência indireta entre o interesse público e o interesse privado dos contribuintes, que são chamados a contribuir de acordo com sua capacidade e não com relação direta às vantagens gerais ou particulares que derivam de sua submissão ao Estado, ainda que, segundo ele, os serviços públicos sejam determinantes para o aumento da capacidade contributiva dos contribuintes (ou seja, os que mais pagam são os mais beneficiados – indiretamente – pelos serviços públicos do Estado, que impulsionam o aumento de sua capacidade)⁴¹¹. Não se trata de uma mera relação de prestação e

⁴⁰⁷ Cf. POMINI, Renzo. *La 'causa impositionis' nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Op. Cit., pp. 308-309.

⁴⁰⁸ Conforme crítica de GILBERTO DE ULHÔA CANTO (“Causa da obrigação tributária”. Op. Cit., p. 309).

⁴⁰⁹ *O fato imponível: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, *passim*.

⁴¹⁰ HELENO TAVEIRA TÔRRES destaca a importância de GRIZIOTTI na construção do direito tributário, ao afirmar que “no seu percurso acadêmico, fundou importantes teorias, como a das quatro dimensões do fenômeno financeiro (jurídico, técnico, econômico-social e político); a teoria da interpretação funcional do Direito Tributário, acompanhando os influxos da doutrina da interpretação econômica, em elaboração na Alemanha, para combater atitudes antielisivas; a teoria da ‘causa impositiva’, fundada no poder de tributar e na demonstração concreta da capacidade contributiva, servindo-se esta, inclusive, como motivo para a inserção do princípio de capacidade contributiva na Constituição Italiana (art. 53); ou mesmo a teoria da função solidarística do imposto, enquanto forma de garantir a manutenção do Estado. (...) Para Griziotti, falar de ‘interpretação do direito tributário’, ao fim e ao cabo, seria o mesmo que tratar sobre a ‘causa’ dos tributos, i.e., sobre finalidade das normas tributárias, projetadas funcionalmente para constituir o patrimônio público e atendendo a um primado de prevalência dos interesses do Fisco, segundo o brocardo *in dubio pro fisco*”. In “Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário Brasileiro”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 1150-1151.

⁴¹¹ GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Op. Cit., p. 77. BALEEIRO, ao comentar a obra do Mestre de Pavia, sintetiza esta idéia da seguinte forma: “o Estado é um produtor de riquezas, pois os serviços públicos aumentam os lucros, diminuem o custo de produção e fomentam o poder aquisitivo dos consumidores. Ele incrementa a capacidade contributiva dos indivíduos, pois ele e a riqueza dependem dos serviços públicos. Existe, pois, uma correlação direta e indireta entre as vantagens e os tributos num sorites: ‘O Estado cobra impostos; os impostos alimentam as despesas; as despesas fornecem os serviços públicos; estes incrementam a riqueza, ou seja, a capacidade contributiva do indivíduo, criando margem para assento do imposto’”. In *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 715.

contraprestação, como ocorre com as taxas, mas de uma sucessão lógica: o Estado exige o imposto; o imposto financia o orçamento; o orçamento provê os valores necessários para a prestação dos serviços públicos; os serviços públicos incrementam a riqueza do particular⁴¹².

A doutrina de GRIZIOTTI encontrou adeptos na chamada Escola de Pavia. VANONI entendia que os princípios fundamentais que inspiram os sistemas tributários vigentes são o princípio da capacidade contributiva e o princípio do benefício, sendo o primeiro baseado na solidariedade social, resolvendo-se na afirmação de que cada um deve contribuir para o bem comum de acordo com suas efetivas possibilidades⁴¹³. Outro seguidor de GRIZIOTTI que deu seqüência à doutrina causalista foi RENZO POMINI⁴¹⁴.

A aplicação da causa no direito tributário – e, de modo geral, no direito público – encontrou muita resistência na doutrina, (i) por forte influência do conceito e da função da causa no direito privado, (ii) em função de a causa ter sido apontada sempre como um momento “pré-legislativo”, ou seja, anterior à instituição dos tributos, bem como (iii) pela forte influência da ciência das finanças em suas concepções, em um momento em que o direito financeiro (ou tributário) passava por um forte movimento de separação total da economia. Nesse passo, há um grande número de autores que se manifestaram contrariamente à sua aplicação no âmbito da tributação⁴¹⁵.

A propósito, a capacidade contributiva, no período em que predominavam as teses mais formalistas, não era considerada um dado jurídico, pois sua invocação era atribuída à ciência das finanças, o que levou os tributaristas a deixarem de estudá-la,

⁴¹² Cf. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Metodología y derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado? In *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 50, n.º 258, out./dez. 2001, pp. 924-925. Entre os pontos da doutrina de GRIZIOTTI que mais teriam sido aceitas pela doutrina espanhola, MARTÍN JIMÉNEZ cita a necessidade de justificação substancial e o caráter instrumental dos tributos.

⁴¹³ Cf. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Op. Cit., pp. 134-135. Tal concepção difere, frise-se, da teoria contratualista do benefício por ele mesmo combatida.

⁴¹⁴ POMINI, Renzo. *La ‘causa impositionis’ nello svolgimento storico della dottrina finanziaria*. Op. Cit., pp. 311 e ss.

⁴¹⁵ Nesse sentido: MARTÍN QUERALT, Juan. “Estudios preliminares”. In VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pp. 43-44; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Análisis jurídico del hecho imponible”. In *Hacienda y Derecho – Tomo IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 438 e ss.

sobretudo por influência de ACHILLE DONATO GIANNINI⁴¹⁶, que nela não reconhecia um dado jurídico (efeito semelhante, no Brasil foi sentido na obra de ALFREDO AUGUSTO BECKER⁴¹⁷, que se referia à “constitucionalização do equívoco”), mesmo com a inserção do princípio na Constituição de 1946). A capacidade contributiva como causa da tributação somente seria resgatada por EMILIO GIARDINA⁴¹⁸ em 1961, alguns anos após a positivação do princípio na Constituição da Itália. Nesse caso, revela-se o pioneirismo de WAGNER, por ser um dos primeiros a defender a justiça fiscal pela capacidade econômica na tributação, bem como uma importante influência de GRIZIOTTI para a doutrina atual, pois o mestre de Pavia, na segunda formulação de sua teoria, adotou a capacidade contributiva como a principal causa da tributação, sendo-lhe apontada, inclusive, a “responsabilidade” pela inclusão desse princípio na Constituição italiana de 1947⁴¹⁹.

No Brasil, a capacidade contributiva, presente de forma intermitente no constitucionalismo desde 1824⁴²⁰, é motivo de muitas controvérsias na doutrina, sobretudo no tocante ao alcance do art. 145, § 1º e os termos “sempre que possível”, “caráter pessoal” e “graduado”, bem como à sua extensão a outros tributos presentes no sistema constitucional tributário, ante a referência a “impostos” apresentada no texto do artigo 145. Desse modo, antes de perquirir a relação entre a capacidade contributiva e o mínimo existencial, cumpre desvendar o sentido (cognitivo) e a função desses termos na CF/88, ainda que em brevíssimas ponderações, para que não se distancie do ponto principal da presente tese.

4.3.1.1. Capacidade econômica e capacidade contributiva

Sustenta-se que a matriz da capacidade contributiva no direito brasileiro aloja-se no artigo 145, § 1º, primeira parte da CF/88, cujos termos são os seguintes: “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade

⁴¹⁶ *Istituzioni di diritto tributario*. Nuova ristampa della nona edizione a curata da V. M. Romanelli Grimaldi. Milano: Giuffrè, 1972, pp. 82-87. Nessa obra, GIANNINI ignora o estudo da capacidade contributiva ao refutar a teoria da causa dos tributos, aduzindo que a capacidade contributiva já é eleita pelo legislador na confecção das normas tributárias.

⁴¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. Cit., pp. 441 e ss.

⁴¹⁸ *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.

⁴¹⁹ Cf. TÓRRES, Heleno Taveira. “Contribuições da doutrina italiana”. Op. Cit., pp. 1150-1151.

⁴²⁰ A capacidade contributiva não chegou a ser um comando sempre presente nas Constituições brasileiras, porquanto constou nas Cartas de 1824 e de 1946 e apenas retornou na CF/88.

econômica do contribuinte”. De início, causa surpresa a menção a “capacidade econômica” e não “capacidade contributiva”, o que deu azo a algumas discussões doutrinárias, com a posição de alguns doutrinadores pela equivalência das expressões e de outros pela sua distinção⁴²¹.

Com efeito, com base na Constituição italiana e invocando o princípio da unidade da Constituição, MOSCHETTI⁴²² entende que a capacidade econômica é anterior à capacidade contributiva, pois essa resulta da capacidade econômica idônea a realizar no campo econômico e social as exigências coletivas acolhidas na Constituição, pois a capacidade econômica deve ser superior a um mínimo de subsistência do indivíduo. Em semelhante sentido é a posição de LUIGI FERLAZZO NATOLI⁴²³, que entende que um indivíduo pode ser capaz economicamente, ao ter renda e patrimônio, mas não ter capacidade contributiva, se toda essa renda é necessária para mantê-lo (mínimo vital).

No constitucionalismo brasileiro, ALIOMAR BALEEIRO⁴²⁴ já entendia que “a capacidade contributiva, objetivamente considerada, pressupõe, no indivíduo, uma base econômica - patrimônio ou renda - apta a suportar o gravame”. Atualmente, é HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴²⁵ quem melhor aparta as duas dimensões, ao entender que “a capacidade contributiva diz respeito unicamente à parcela da capacidade econômica integral do contribuinte, aquela que é alcançada pelos tributos ou que pode ser objeto de tributação, afastado o mínimo existencial e aquelas formas de manifestações econômicas que se possam gravar com tributos”. E prossegue afirmando que “a revelação de capacidade contributiva faz-se a partir da esfera de capacidade econômica do contribuinte, limitadamente ao âmbito das manifestações materiais susceptíveis de serem oferecidas à tributação e preservada a reserva do mínimo vital em matéria tributária”.

O presente trabalho se filia totalmente ao entendimento de TÔRRES, pois entende que a capacidade econômica é anterior à capacidade contributiva, porquanto se volta à totalidade da riqueza do contribuinte, não àquela sujeita à tributação. Na capacidade

⁴²¹ Não cabe, aqui, trazer toda a discussão em torno desta questão, ante o escopo limitado desta tese. Apenas a título ilustrativo, são favoráveis à identificação das expressões SAINZ DE BUJANDA (*Hacienda y derecho - Volume III*. Madrid : Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 189 e MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, pp. 107-108.

⁴²² “Profili generali”. In MOSCHETTI (org.). *La capacita contributiva*. Padova: CEDAM, pp. 24-25.

⁴²³ *Fattispecie tributaria e capacita contributiva*. Milano: Giuffrè, 1979, p. 56.

⁴²⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 1157.

econômica encontram-se todas as despesas necessárias à obtenção da renda do indivíduo, bem como os valores necessários à sua subsistência e à de sua família, ambas inatingíveis pela tributação, como entende a melhor doutrina. Sendo assim, apenas com a exclusão de tais montantes pode-se falar em capacidade contributiva, que não guarda relação direta, portanto, com o mínimo existencial. De todo modo, não se pode negar alguma relação *indireta* entre um e outro.

Como dito, sem capacidade econômica suficiente para a subsistência, ou apenas suficiente, não há que se falar em tributação, o que impõe que sequer se cogite em capacidade contributiva ante uma riqueza básica para a subsistência digna do indivíduo e de sua família. De fato, a capacidade contributiva é decorrência do princípio da igualdade material, que exige que os contribuintes em idêntica situação *econômica* sejam tratados da mesma forma, ao passo que os contribuintes em distintas situações sejam tratados desigualmente, na medida de sua dessemelhança. Por conta disso, são princípios inerentes à tributação, além da igualdade geral prevista no art. 5º, inciso II da CF/88, a igualdade em âmbito tributário, prevista no art. 150, inciso II da CF/88, que veda à União, Estados e 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”. A não discriminação, portanto, faz-se presente na aferição da capacidade econômica dos indivíduos, assim como a discriminação justificada em critérios pessoais⁴²⁶.

Por conta disso, a cláusula do parágrafo 1º do art. 145 da CF/88 não é cláusula exclusiva da capacidade contributiva, pois essa já deveria ser observada independentemente de sua existência, como exigência da igualdade material, tanto geral quanto tributária. Sua função no sistema constitucional tributário brasileiro, portanto, muito mais do que enunciar esse princípio, é a sua exigência segundo critérios de *pessoalidade* e *graduação* de acordo com as condições dos indivíduos, que igualmente complementam (densificam) a igualdade na tributação. Isso também explica a menção apenas a “impostos” na aludida cláusula, uma vez que, por excelência, são esses os tributos mais aptos à aplicação dessas diretrizes.

⁴²⁵ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 599.

⁴²⁶ Defendendo as “discriminações lícitas”, ainda que no sistema constitucional anterior: SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Direito constitucional tributário e ‘due process of law’*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1986, pp. 144-148.

Por outro lado, a expressão “sempre que possível” não revela uma mera faculdade do legislador em aplicar a cláusula do art. 145, § 1º, mas um dever que somente poderá ser desrespeitado na impossibilidade material de fazê-lo⁴²⁷. É o caso dos impostos incidentes de forma plurifásica (ICMS e IPI), cujo ônus financeiro é suportado pelos consumidores finais, e cuja matriz de igualdade reside na seletividade, não na capacidade contributiva. Nesses casos, a “pessoalidade” e a “gradação” exigidas pela CF/88 darão lugar à seletividade dos produtos em função de sua essencialidade, o que também densifica a intributabilidade do mínimo existencial, como será visto mais adiante.

4.3.1.2. O art. 145, § 1º da CF/88: exigência de pessoalidade e gradação

Entende a doutrina que a capacidade contributiva apresenta duas dimensões, uma objetiva e outra subjetiva. Na dimensão objetiva, deve o legislador escolher fatos-signos presuntivos de riqueza, sobre os quais poderão ser cobrados tributos. No caso do sistema tributário brasileiro, percebe-se que a CF/88 já apontou uma série de hipóteses de incidência tributária que revelam riquezas tributáveis (renda, receita, propriedade territorial rural, operações mercantis etc.), deixando pouca margem de liberdade para o legislador, razão pela qual se pode afirmar que a dimensão objetiva da capacidade contributiva já vem bastante revelada na própria Constituição.

Por outro lado, deve-se ter em conta também a dimensão *subjetiva* da capacidade contributiva, para que a igualdade possa fazer-se presente na seara tributária. Na consideração *subjetiva* da capacidade contributiva, deverão ser analisados os ônus que o contribuinte deve assumir para garantir, para si e sua família, uma existência livre e digna, de forma que tais dispêndios serão levados em conta na aferição da capacidade econômica. Esses ônus individuais, muitas vezes, apontam para necessidades cuja satisfação é apontada pela própria Constituição, como é o caso da proteção à família, à saúde, ao estudo etc.⁴²⁸

⁴²⁷ Nesse sentido: COSTA, Regina Helena. *Capacidade contributiva*. Op. Cit., pp. 96-97; GRECO (2009), p. 327; DERZI, Misabel. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 1097.

⁴²⁸ MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Op. Cit., pp. 38-39.

Fala-se, portanto, no critério da *pessoalidade*, cuja referência no art. 145, § 1º da CF/88 é à “capacidade econômica”, não à “capacidade contributiva”. A pessoalidade da capacidade econômica permite deixar à margem de tributação a riqueza que não alcança a mínima capacidade de contribuir com as despesas gerais do Estado - finalidade dos impostos ordinários -, o que permite excluir a reserva do mínimo existencial e as despesas inerentes à obtenção das riquezas a serem tributadas. A título de exemplo, uma pessoa pode perceber regularmente grande soma de dinheiro, fruto de rendimentos obtidos em aplicações financeiras e alugueres de imóveis de sua propriedade. Contudo, esse mesmo sujeito pode sofrer de moléstia gravíssima, que lhe consuma a quase totalidade de seus rendimentos com medicamentos, enfermeiros, terapias hospitalares avançadas etc., pouco sobrando à sua subsistência. Embora esse indivíduo, evidentemente, seja dotado de grande capacidade econômica, sua capacidade contributiva é bastante reduzida, o que impõe que sua contribuição para as despesas gerais do Estado seja inferior à de outros contribuintes, mesmo daqueles que percebem renda bruta inferior. Nesse caso, os critérios da *pessoalidade* e da *capacidade econômica* agem de forma a excluir ou ao menos minorar a carga tributária por ele suportada, ao surpreender sua pouca capacidade contributiva. MOSCHETTI⁴²⁹ dá exemplo semelhante, fruto de julgamento da Corte Constitucional Italiana, comparando rendas equivalentes (mesma capacidade econômica), a primeira oriunda exclusivamente do trabalho, e a segunda de capital. Para ele, a segunda situação (capital) demonstra maior capacidade contributiva do que a primeira (trabalho), não obstante a mesma capacidade econômica. BALEEIRO⁴³⁰, por sua vez, dá o exemplo de alguns milhares de cruzeiros percebidos por um jovem solteiro e por um chefe de família prolífica, sobrecarregado por dívida e moléstia prolongada de um filho. Enfim, os exemplos são diversos, todos eles a corroborar a necessidade de pessoalidade da aferição da capacidade econômica.

A capacidade contributiva a que se volta o § 1º do art. 145 da CF/88, portanto, apenas se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna do contribuinte e de sua família. Desse modo, a pessoalidade do imposto, portanto, exige que apenas a renda livre para o consumo e para o pagamento de tributos seja gravada, com exclusão dos valores necessários à subsistência⁴³¹.

⁴²⁹ MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Op. Cit., p. 25.

⁴³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 1158.

⁴³¹ DERZI, Misabel. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 1096.

A pessoalidade pressupõe a capacidade contributiva objetiva, referente aos fatos signos presuntivos de riqueza eleitos pela Constituição Federal (em alguns casos, pela lei) como passíveis de tributação, eis que se volta à determinação individual do *quantum* da prestação tributária⁴³². Embora ela venha referida no art. 145, § 1º da CF/88, entende HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴³³ que encontra fundamento também no art. 150, inciso II, ao lado da generalidade, da vedação de privilégios e da não discriminação. Nesse prisma, a capacidade contributiva subjetiva se volta ao sujeito individualmente considerado, que deverá ser gravado na medida de suas específicas e reais possibilidades econômicas⁴³⁴, de acordo com a sua realidade individual. Até mesmo por isso o art. 145, § 1º da CF/88 alude a “capacidade econômica”, e não “capacidade contributiva”, pois é a força econômica *real* do contribuinte que deverá ser graduada, como bem lembra MISABEL DERZI⁴³⁵.

Também a “gradação” exsurge como um critério para a aferição da capacidade contributiva do contribuinte. Nesse ponto, tratando o dispositivo de *impostos*, cuja quantificação se dá mediante a aplicação de uma alíquota à base de cálculo que confirme a materialidade tributada, volta-se o dispositivo constitucional à necessidade de que sejam estabelecidos *graus* de tributação de acordo com a capacidade econômica, o que sugere a aplicação de alíquotas progressivas à medida que aumente a base tributável, *sempre que possível* (vide tópico sobre progressividade mais adiante). Nesse sentido, ALIOMAR BALEEIRO⁴³⁶ já afirmava que “tributos graduados são os progressivos, ou seja, aqueles cuja alíquota cresce à medida que se eleva a quantidade ou valor da coisa tributada, em contraste com a relação constante dos impostos simplesmente proporcionais”.

A bem da verdade, o dispositivo em comento mais prestigia os critérios da pessoalidade e, por via reflexa, da progressividade, mecanismos de aferição da capacidade contributiva *subjetiva*, e não tanto a capacidade contributiva objetiva, que é seu pressuposto⁴³⁷. É dizer, somente existe o § 1º do art. 145 porque a CF/88 alberga o

⁴³² TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., pp. 601-602.

⁴³³ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 598.

⁴³⁴ COSTA, Regina Helena. *Capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 28.

⁴³⁵ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 1092.

⁴³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 1161.

⁴³⁷ Em semelhante sentido, embora partindo de outras premissas: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Op. Cit., pp. 174-175.

princípio da capacidade contributiva, ainda que de forma mais genérica, nas dobras do princípio da igualdade material, que é aperfeiçoada pela pessoalidade e, dependendo do caso, pela progressividade (além de outras diretrizes que também a densificam, como a não-cumulatividade). Nesse prisma, MISABEL DERZI⁴³⁸ sustenta que “a progressividade nos tributos é a única técnica de personalização dos impostos, como determina expressamente o art. 145, § 1º, da Constituição de 1988”, o que dá o contorno do âmbito de aplicação desse dispositivo.

4.3.1.3. Capacidade contributiva é princípio aplicável a (quase) todos os tributos

A primeira impressão da leitura do parágrafo 1º do artigo 145 da CF/88 é a de que a capacidade contributiva somente deve ser aplicada aos impostos, o que afastaria a sua aplicação aos demais tributos. Essa conclusão se baseia na dita “interpretação literal” do dispositivo em comento, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Ocorre que essa leitura parece ser demasiadamente restritiva, pois não se podem ignorar outros princípios presentes na CF/88, que igualmente levariam a semelhante conclusão. Como dito no tópico precedente, é o caso da igualdade material, que impõe que a lei trate igualmente os iguais e desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade. Esse princípio, juntamente com a não-discriminação e a vedação de tributos com efeito confiscatório, já seriam suficientes para que a cobrança dos tributos se desse de acordo com a capacidade contributiva de cada indivíduo⁴³⁹, expropriando-se parcelas maiores da riqueza dos mais abastados e menos (ou nada) dos mais desfavorecidos.

Por outro lado, a presença do parágrafo 1º do artigo 145 da CF/88 no sistema tributário brasileiro revela a presença específica do princípio no ordenamento brasileiro, cujo enunciado, que se refere apenas a “impostos”, não pode ser ignorado. Como, então, conciliar esse dispositivo com a igualdade material? Haveria uma restrição na CF/88 para a extensão da igualdade material aos demais tributos?

⁴³⁸ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 1165.

⁴³⁹ PAULO DE BARROS CARVALHO sustenta que “se a Constituição nada previsse expressamente sobre o princípio da capacidade contributiva, tal como o fez a Constituição de 1967, este persistiria no direito brasileiro como formulação implícita nas dobras do primado da igualdade. In CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. Cit., p. 302.

LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁴⁰ entende que o art. 145, § 1º da CF/88 refere-se exclusivamente à capacidade contributiva objetiva, que se apresenta como pressuposto de tributação, sendo a existência de riqueza apta a ensejar a incidência tributária. Para ele, enquanto tributo não vinculado a uma atuação estatal, aos impostos aplica-se a capacidade contributiva objetiva como critério imediato de discriminação para a incidência tributária, indicada no próprio aspecto material da hipótese de incidência da norma, eis que “a base de cálculo própria de impostos é aquela que se vale da capacidade contributiva objetiva, pois é índice de riqueza”. Por sua vez, a capacidade tributária subjetiva mostra-se como critério de graduação e limite do tributo, sendo a parcela da riqueza vislumbrada que poderá ser objeto de tributação em face das condições individuais específicas, o que será aplicado a todos os tributos, não apenas aos impostos.

A leitura do art. 145, § 1º da CF/88, no entanto, enseja outra interpretação, o que demonstra a discordância desta tese à postura de SCHOUERI, embora se concorde com a aplicação da capacidade contributiva a todos os tributos, como se verá mais adiante.

Com efeito, ao exigir *personalidade* e *graduação* dos impostos, o que o dispositivo em comento faz é, justamente, apontar a necessidade de verificação *subjetiva* da capacidade contributiva em casos de impostos, eis que, para essa espécie tributária, a capacidade contributiva *objetiva* já vem delineada na própria CF/88, ao apontar as materialidades de possível incidência. Sequer a interpretação que SCHOUERI faz em conjunto com o § 2º do mesmo artigo, que impõe que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”, confirma sua tese, porquanto ali se trata de clara distinção entre as bases de cálculo de impostos e taxas como critérios de confirmação das materialidades de tais espécies tributárias, que não se confundem, na sempre precisa lição de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴⁴¹. São cláusulas (os §§ 1º e 2º) que não se complementam, mas que informam os critérios de distinção das espécies tributárias arroladas no *caput* e incisos I a III do artigo 145, razão pela qual a posição de SCHOUERI parece dissociada da melhor interpretação do artigo em análise.

⁴⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Op. Cit., pp. 281-285.

⁴⁴¹ *Curso de Direito Tributário*. Op. Cit., pp. 322-329.

Além disso, ao indicar que a capacidade econômica será levada em conta “sempre que possível” na graduação dos impostos, quer o dispositivo em análise indicar que a pessoalidade e a graduação somente não serão adotadas quando for impossível fazê-lo, como é o caso dos impostos plurifásicos cuja repercussão econômica atinge não-contribuintes, eis que a opção do constituinte, nesses casos, foi a técnica da seletividade. Em todos os outros impostos ordinários, a capacidade econômica deverá ser considerada, inclusive com a aplicação da progressividade, decorrência lógica da *graduação*.

Por outro lado, ao excluir as demais espécies tributárias, o § 1º do art. 145 da CF/88 não está negando totalmente a aplicação da capacidade contributiva às contribuições e taxas⁴⁴², mas apenas informando que não há uma obrigatoriedade de adotar o critério pessoal de graduação progressiva nesses tributos, já que as taxas são informadas pelo critério da equivalência e as contribuições sociais, da equidade.

Com efeito, as taxas são espécie tributária que têm por finalidade o custeio de serviços públicos específicos e divisíveis prestados pelo Estado aos cidadãos, de utilização potencial ou efetiva por estes, dependendo do caso. O art. 145, inciso II, da CF/88, estabelece que as taxas serão devidas “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”. Desse modo, não é correto afirmar que a capacidade contributiva se aplica indistintamente às taxas, pois a elas se aplica predominantemente o princípio da equivalência ou benefício, que deve ser afastado apenas no caso de contribuintes despidos de qualquer capacidade econômica, em decorrência da intributabilidade do mínimo existencial⁴⁴³. Nesse ponto, parece não haver realmente espaço para a capacidade contributiva no manejo dessa espécie tributária.

Já com relação às contribuições sociais, enquanto alguns autores entendem peremptoriamente que não se lhes aplica o princípio da capacidade contributiva, outros partem de uma largamente difundida classificação dos tributos em função da vinculação ou não do fato gerador a uma atividade estatal, que encontra duas espécies de tributos:

⁴⁴² Aqui se optou por tratar apenas de contribuições sociais e taxas, por sua maior proximidade com o objeto da presente tese, já que as contribuições de intervenção no domínio econômico, contribuições corporativas, impostos regulatórios e contribuição para custeio da iluminação pública muito pouco ou nada têm com o mínimo existencial, ao menos na acepção em que utilizado neste trabalho.

⁴⁴³ Em semelhante sentido: COSTA, Regina Helena. *Capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 62.

impostos (não vinculados) e taxas (vinculados)⁴⁴⁴. Para esses autores, as contribuições ora se revestirão da natureza de taxa, ora de impostos, razão pela qual se lhes aplicaria o princípio da capacidade contributiva dependendo do caso⁴⁴⁵, sobretudo no caso das contribuições para o custeio da seguridade social, vistas por muitos como autênticos impostos⁴⁴⁶. No entanto, na vigência da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais (inclusive seguridade social) são dotadas de um regime jurídico todo próprio que nada tem com os impostos, razão pela qual falar que as contribuições sociais podem ter natureza de impostos não parece ser o mais acertado, se a intenção é estudar os efeitos jurídicos das espécies tributárias.

Por conta disso, deve ser perquirido o regime jurídico *próprio* das contribuições sociais, que dê sustento às conclusões a serem tomadas. Nesse contexto, embora o art. 145, § 1º a elas não se refira, não se pode ignorar a cláusula do art. 194, parágrafo único, inciso V da CF/88, que determina a adoção da *equidade* na forma de participação do custeio da seguridade social, nos seguintes termos:

“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.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

(...)

⁴⁴⁴ GERALDO ATALIBA, avaliando todas as hipóteses de incidência tributária, verifica que estas ou elegem uma atividade do poder público (ou a repercussão desta) como critério material de sua hipótese de incidência, ou, pelo contrário, um fato inteiramente indiferente a qualquer atividade estatal. No primeiro caso, no qual o legislador vincula o nascimento da obrigação tributária a uma atividade estatal, trata-se de tributos vinculados, ao passo que, no segundo, quando não estabelece tal vinculação, tributos não vinculados. Tributos vinculados são as taxas e contribuições (especiais), enquanto que os não vinculados são os impostos. O estudo das peculiaridades do aspecto material da hipótese de incidência também permite identificar subespécies entre os tributos vinculados (taxas e contribuições) e entre os não vinculados (impostos). In ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 115-120. PAULO DE BARROS CARVALHO também perfilha opinião de que três são as espécies de tributos, elegendo como critério o binômio hipótese de incidência e base de cálculo para tanto. Para o destacado Professor, as espécies seriam imposto (tributo não-vinculado), taxa (tributo diretamente vinculado) e contribuição de melhoria (tributo indiretamente vinculado). Os empréstimos compulsórios podem revestir-se de qualquer das três formas mencionadas, ao passo que as contribuições sociais terão ora a natureza de taxa, ora de imposto. In CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. Cit., pp. 378-379.

⁴⁴⁵ Essa é a posição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO (*Contribuições no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 91 e ss.), REGINA HELENA COSTA (2012, p. 63) e MARCIANO BUFFON (2009, pp. 210-211).

⁴⁴⁶ É o caso de TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume IV*. Op. Cit., p. 536.

V - equidade na forma de participação no custeio”.

Por *equidade* deve ser entendido a aplicação de critérios de justiça e igualdade, o que acarreta, para as contribuições sociais, efeitos semelhantes à capacidade contributiva aplicável aos impostos, como bem sustenta WAGNER BALERA⁴⁴⁷. É a equidade quem permite, portanto, distintos *graus* de tributação das contribuições dos empregados, cujas alíquotas variam de acordo com a renda percebida, bem como *confirma* (densifica) a intributabilidade do mínimo existencial, nos casos em que os rendimentos beiram o limite da subsistência do indivíduo.

No mais, a tese faz coro aos autores⁴⁴⁸ que defendem a aplicação da intributabilidade do mínimo existencial a todos os tributos, inclusive às taxas e contribuições sociais, muito embora a capacidade contributiva não seja o critério por excelência para balizar esses tributos. Essa postura é acolhida nem tanto pela inaplicabilidade da capacidade contributiva às contribuições (o que não se lhes aplica é o art. 145, § 1º, da CF/88), mas pela intributabilidade do mínimo, ponto já discorrido em linhas anteriores.

Por fim, a presente tese entende que os impostos regulatórios⁴⁴⁹, cuja finalidade é a regulação da ordem econômica (sistema financeiro, comércio exterior, concorrência), serão excluídos da apreciação da capacidade contributiva, ao menos em sua feição subjetiva (a capacidade objetiva sempre deverá ser observada, pois se traduz na própria base de incidência: materialidade X base de cálculo). Além disso, sempre que um imposto ordinário seja utilizado com finalidade “extrafiscal” ou “indutora”, com a finalidade de atingir certas finalidades, a capacidade contributiva será mitigada em prol do objetivo a ser perseguido, sem prejuízo, evidentemente, da reserva do mínimo existencial (vide tópico mais abaixo).

⁴⁴⁷ *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 89. Em sentido diverso, atribuindo à equidade uma condição de *objetivo* com base no qual a seguridade social deve ser organizada: GRECO, Marco Aurelio. *Contribuições*. Op. Cit., pp. 113-114.

⁴⁴⁸ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Op. Cit., p. 185.

⁴⁴⁹ Conforme afirmado em trabalho anterior (BARROS, 2010, pp. 192-195), os *impostos regulatórios*, embora tragam muita semelhança com os impostos ordinários, configuram espécie tributária autônoma, cuja finalidade constitucional é a regulação da ordem econômica, mais especificamente o sistema financeiro nacional (impostos sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, coloquialmente chamados de “IOF”), o comércio exterior e a livre concorrência (imposto de importação e imposto de exportação). Esta classificação apartada se dá em função da relação direta destes tributos com as

4.3.1.4. Funções positiva e negativa da capacidade contributiva

A capacidade contributiva apresenta funções positiva e negativa. Na função positiva, deve o poder público esgotar as possibilidades de tributação, de acordo com os limites constitucionais (competência tributária e outros princípios), como decorrência, inclusive, da obrigatoriedade do exercício da competência tributária. Nesse caso, somente a invocação de outro princípio ou objetivo constitucional poderá afastar a observância da capacidade contributiva, nos casos em que o tributo é utilizado com finalidade extrafiscal. Ainda assim, a *justificação* deve ser plausível, de modo que a tributação seja *motivada*.

Por outro lado, a capacidade contributiva também revela uma função negativa, ao consistir em limite máximo à tributação⁴⁵⁰. Esse limite deve levar em conta toda a carga tributária a que está sujeito o indivíduo, não apenas os tributos singularmente considerados, sob pena de se extravasar a capacidade contributiva e, com isso, ter-se confisco. Essa dualidade de funções extravasa o chamado *paradoxo da capacidade contributiva*, pois, ao mesmo tempo em que ela fundamenta a tributação, serve como seu limite, como lembra HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁵¹.

MARCO AURÉLIO GRECO dá outro contorno à função positiva da capacidade contributiva. Para ele, a Constituição Federal de 1988 teria encampado o elemento solidariedade social como uma diretriz positiva do Estado na tributação. Nesse prisma, a capacidade contributiva não é apenas um limite negativo à tributação, possuindo uma eficácia positiva, de tal maneira que a lei *tem de alcançá-la* até onde quer que ela seja detectada, funcionando como um vetor do alcance da legislação. Em outras palavras: a lei alcança o que obviamente prevê, *mas não alcança apenas isto, alcançando, também, aquilo que resulta da sua conjugação positiva com o princípio da capacidade contributiva*.⁴⁵² Um dos pontos que ampara a obra de MARCO AURÉLIO GRECO é a invocação da doutrina de JOSÉ CASALTA NABAIS, cuja leitura seria a de que, dada a necessidade de o Estado buscar recursos dos particulares, existiria, ao lado dos direitos

esferas da realidade aos quais se dirigem, que lhes transforma em instrumentos de ação direta do Estado na ordem econômica, relegando a arrecadação a uma importância irrisória.

⁴⁵⁰ MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Op. Cit., p. 34.

⁴⁵¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 601.

fundamentais constitucionalmente previstos (v.g. legalidade, anterioridade, irretroatividade e tipicidade), um dever fundamental de pagar tributos, o que transformaria o Estado num “Estado Fiscal”.⁴⁵³

Em apertada síntese, a doutrina do *dever fundamental de pagar tributos* parte da premissa de que a função do Estado, a partir do início do Século XX, deixou de ser a proteção de interesses de certos setores sociais e passou a ser a busca da concretização da dignidade da pessoa humana e dos demais direitos fundamentais. Com isso, o tributo passou a integrar a outra face dos direitos fundamentais, pois se presta a custear a sua concretização, sendo o seu fundamento, portanto, a conexão do dever de contribuir com o gasto público e a sua ordenação.

Nesse prisma, CASALTA NABAIS⁴⁵⁴ define os deveres fundamentais como uma categoria jurídico-constitucional própria, colocada ao lado e de forma correlativa dos direitos fundamentais (embora não tenham recebido o mesmo tratamento constitucional destes), cujo objetivo é a realização do bem comum. Esses deveres têm relação com a solidariedade, seja política, econômica ou social, que se conecta, lógica ou ideologicamente, com a cláusula do Estado Social e Democrático de Direito e com os direitos econômicos e sociais que se consagram nas Constituições modernas⁴⁵⁵. Por essa razão, os deveres fundamentais do Estado Social e Democrático de Direito são distintos dos deveres fundamentais do Estado Liberal. Nesse, os deveres de defesa da pátria e de pagar impostos eram a outra face, respectivamente, da liberdade e da propriedade⁴⁵⁶. Com a instituição do Estado Social, surgem os deveres econômicos, sociais e culturais, que se apresentam associados aos direitos sociais⁴⁵⁷.

⁴⁵² GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 45.

⁴⁵³ GRECO, Marco Aurélio. “Planejamento Tributário”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 261.

⁴⁵⁴ *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra : Almedina, 2004, pp. 35-38.

⁴⁵⁵ Cf. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. In *Revista española de derecho financiero* 125, jan./mar.-2005, p. 27.

⁴⁵⁶ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Op. Cit., p. 48.

⁴⁵⁷ CASALTA NABAIS esclarece que tais deveres “exprimem o comprometimento dos indivíduos na existência, não do estado como os deveres clássicos (liberais), nem do estado democrático como os deveres políticos, mas do estado empenhado numa dada sociedade que assim é, em larga medida, fruto da sua acção e intervenção. In *O dever fundamental de pagar impostos*. Op. Cit., p. 52.

Por outro lado, o dever fundamental de pagar tributos, ao contrário das obrigações tributárias, tem um caráter abstrato, inespecífico e geral, pois não se correlaciona a nenhuma situação jurídica concreta. Mas são susceptíveis de serem concretizados, e deverão sê-lo para que se concretizem como efetiva obrigação exigível pelo Estado, o que se dará com a elaboração de lei tributária, que defina todos os elementos necessários à incidência do tributo e à formação da relação jurídica entre Estado e cidadão.

Em hipótese alguma, porém, poderá haver exigência por parte do Fisco sem lei que a estabeleça. Dessa forma, a afirmação da existência de um “dever fundamental de pagar tributos” não pode encerrar um “estado de sujeição tributária permanente”, que prescindia de qualquer formatação legal do dever de tributar, como muito bem apontado por HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁵⁸.

Tampouco a solidariedade deve ser tomada como um fundamento para a invocação de semelhante função positiva da capacidade contributiva, porquanto esse princípio não deve ser aplicado em detrimento da rígida repartição de competências constitucionais. A tarefa de concretização da solidariedade, definitivamente, é múnus do legislador, não da autoridade administrativa, que deve exercer suas funções sempre em cumprimento da lei. Conforme aponta PAULO AYRES BARRETO⁴⁵⁹, ao se conferir uma sobreposição a um princípio, desprezam-se as contenções estabelecidas na própria Constituição, em matérias em que o constituinte entendeu ser o caso de regramento mais objetivo, que não podem ser esvaziados. Esse é o caso da discriminação de competências tributárias.

Dessa forma, devem ser totalmente afastadas concepções comunitárias do tributo, segundo as quais esse constitui a parte devida por cada cidadão em virtude do princípio da solidariedade nacional, em que o sacrifício imposto ao contribuinte em prol dessa “solidariedade” poderia, até mesmo, infringir a capacidade contributiva, como alerta HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁶⁰. A solidariedade deve ser aquela que reconhece os laços republicanos de dever de comunhão de atitudes e de sentimentos dos membros de certa comunidade, com o intuito de reforçar a *solidez* do grupo (*res publica*). Retoma-se o léxico

⁴⁵⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 332.

⁴⁵⁹ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese (Livre-docência). São Paulo: USP, 2008, pp. 194-195.

⁴⁶⁰ TÔRRES, Heleno. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 929-931.

de “solidariedade”, cuja origem é a palavra “sólido”, de modo que a solidariedade coerente com os princípios republicanos será aquela que primar pela solidez do grupo, o que exige o respeito às desigualdades nele existentes, reclama o respeito ao mínimo existencial e a aplicação dos princípios da pessoalidade, da progressividade e da capacidade contributiva, dentre outros⁴⁶¹. Além disso, deve-se reconhecer a supremacia da legalidade, cuja justificativa é a titularidade da *res publica* do povo, em que o governo figura como mero administrador. Se a lei é elaborada pelos mandatários do povo, deverá exprimir a sua (povo) vontade, devendo ser abstrata, isonômica, impessoal, genérica e retroativa (quando crie ou agrave encargos, ônus, múnus) para que seja válida⁴⁶². Afinal, não teria sentido que os cidadãos se reunissem em república, erigissem um Estado, outorgassem a si mesmos uma Constituição, para que tolerassem ou permitissem a violação da igualdade fundamental, postulado básico para a criação do regime republicano, pois a *res publica* é de todos e para todos⁴⁶³.

É bem verdade que a idéia da capacidade contributiva pode levar à conclusão de que nenhum indivíduo, agindo isoladamente, poderia atingir o pleno desenvolvimento de sua personalidade, mas apenas em colaboração com os restantes membros da sociedade em que está inserido. Dessa forma, cada um teria uma quota-parte de responsabilidade perante o bem comum, ao qual deve contribuir de acordo com a sua capacidade. Trata-se, pois, de uma exigência do caráter social da própria natureza humana, o princípio da solidariedade⁴⁶⁴, o que revela uma ligação entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade, na conformação dos critérios de justiça social de um dado sistema tributário.

Entretanto, esses valores não serão os únicos a pautar um sistema fiscal justo e eficiente, pois, ao lado de ambos, incorrerão os princípios do não-confisco e da igualdade material e formal, com todas as suas implicações (generalidade, proporcionalidade ou progressividade etc.). Além disso, a capacidade contributiva deve ser sempre permeada pelo princípio da legalidade, razão pela qual não há que se falar em tributação com base

⁴⁶¹ No que o Autor subscreve as palavras de TÔRRES, Heleno. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Op. Cit., p. 931.

⁴⁶² Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 122-123.

⁴⁶³ Cf. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. Op. Cit., p. 160.

⁴⁶⁴ Cf. SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa : Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 405.

em uma eficácia positiva de tal princípio, quando não houver lei que assim o determine. A lei deverá apontar os fatos signos presuntivos de riqueza, apontando situações que revelem economicamente disposição à incidência de tributo. Quando não o fizer, a situação não poderá sofrer qualquer exação, porquanto o dever de pagar tributos, como visto, sempre deverá ser materializado em lei.

É claro que nem todos os fenômenos que relevam capacidade contributiva estão previstos na legislação. Alguns foram propositadamente excluídos do âmbito de incidência de normas tributárias, enquanto outros resultam de vácuos legislativos sobre uma determinada situação. Entretanto, nem por isso poderá o agente fiscal agir nesses vácuos, ainda que eles sejam fruto de uma omissão do legislador que deve ser corrigida, em prol do dogma da obrigatoriedade do exercício da competência tributária.

Por outro lado, como muito bem lembra PAULO AYRES BARRETO⁴⁶⁵, fosse o desejo do constituinte de alcançar todas as situações econômicas que demonstrassem capacidade contributiva (objetiva), não haveria razão para se instituir uma regra de competência residual para a União Federal, nos termos do art. 154, inciso I da CF/88. Dessa forma, uma interpretação sistemática da Carta revela a total incoerência de se levantar uma eficácia positiva do princípio da capacidade contributiva, ante a evidente opção do próprio constituinte em relegar situações à margem da tributação.

Por conta disso, embora os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade devam nortear a criação das normas tributárias gerais e abstratas, o campo de *aplicação* de tais normas pela fiscalização, na construção de normas individuais e concretas (lançamento), deverá obedecer aos cânones impostos pelo legislador. Dessa forma, a atividade fiscalizatória não poderá ser exercida com base meramente em princípio, pois os princípios da solidariedade e da capacidade contributiva poderão ser elementos apenas para a construção da norma jurídica tributária (geral e abstrata), não da sua interpretação e aplicação nos casos concretos em função da necessidade de que a fiscalização lhes confira o maior grau de eficácia possível, como advoga MARCO AURÉLIO GRECO⁴⁶⁶.

⁴⁶⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão tributária: limites normativos*. Op. Cit., p. 196.

⁴⁶⁶ *Planejamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 200-201.

Tal se dá porque a CF/88 impõe severos limites à atividade impositiva, tais como os princípios da isonomia e da legalidade, as materialidades por ela discriminadas, as limitações constitucionais ao poder de tributar etc. Além dos limites explicitados no texto constitucional, a segurança jurídica reivindica a adoção de critérios claros para a imposição de tributos, permitindo aos contribuintes que saibam exatamente as conseqüências de seus atos (função-certeza), bem como que a exação atinja a todos de maneira uniforme, respeitadas as desigualdades (função-igualdade). A postura adotada por GRECO, portanto, confere à capacidade contributiva um grau de eficácia que a faz sobrepor-se aos demais princípios e regras explicitadas na Carta e que regulam a atividade tributária em nosso país, o que é inaceitável.

4.3.1.4. Capacidade contributiva, proporcionalidade e progressividade

Na presente tese já foi afirmado, linhas acima, que a “gradação” e a “pessoalidade” exigidas pelo art. 145, § 1º da CF/88 acarretam a progressividade, sempre que o imposto comportá-la (“sempre que possível”). Confirmando tal assertiva, afirma MISABEL DERZI⁴⁶⁷ que a pessoalidade e a progressividade são técnicas de gradação da capacidade econômica articuladas, atreladas, que possibilitam a aferição da capacidade contributiva subjetiva. Logo, quanto mais pessoal o tributo, maior deverá ser a progressividade.

Desse modo, a progressividade da tributação é corolário do princípio da capacidade contributiva e da pessoalidade da tributação por impostos, *densificando-os* e, assim, colaborando para a efetivação da igualdade material. A progressividade permite que se analise a capacidade contributiva não apenas pela equidade horizontal ou generalidade (tratamento equivalente para todos na mesma situação - igualdade formal), mas também pela equidade vertical, segundo a qual os contribuintes em situação desigual devem ser tratados na proporção dessa desigualdade⁴⁶⁸. Como sustenta HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁶⁹, a igualdade horizontal e a vertical concorrem para uma proteção contra injustificadas discriminações, cabendo à igualdade vertical preservar os sujeitos de capacidade econômica inferior, mediante progressividade. ANTÔNIO ROBERTO

⁴⁶⁷ Notas In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 1159-1160.

⁴⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 590.

⁴⁶⁹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 590.

SAMPAIO DÓRIA⁴⁷⁰ também destacava a importância da progressividade para se apurar a capacidade contributiva subjetiva, ainda que trabalhando em regime constitucional anterior.

É nesse ponto que reside a ligação entre o mínimo existencial e a progressividade: ainda que essa seja decorrência da capacidade contributiva, que não justifica a preservação do mínimo existencial, como já visto, o simples fato de haver progressividade tende a preservá-lo, caso a adoção dessa técnica preveja uma faixa isenta da tributação (alíquota zero). Aliás, mesmo os Autores contrários à progressividade, mas que admitem faixas de preservação do mínimo existencial, tacitamente reverenciam algum nível de progressividade no sistema, ainda que resumida a meras duas faixas de tributação - a alíquota zero e a alíquota aplicável aos demais casos. Isso vale tanto para as correntes contrárias à progressividade em si, geralmente vinculadas a concepções mais liberais do tributo, quanto aquelas que limitam a aplicação da progressividade apenas aos tributos incidentes sobre a renda.

É certo que a CF/88 expressamente prevê a adoção da progressividade nos casos do imposto de renda (art. 153, § 2º, inciso I) e do IPTU (art. 156, § 1º, inciso I, com a redação da Emenda Constitucional n.º 29/2000)⁴⁷¹. No caso do imposto de renda, não há quaisquer discordâncias quanto à correção da aplicação progressividade, o que, como dito, reforça a intributabilidade do mínimo existencial e potencializa a arrecadação, de modo a dar efetividade aos direitos sociais. Já no caso do IPTU, mesmo em sendo introduzida a possibilidade via emenda constitucional, há vezes que entendem ser inconstitucional sua

⁴⁷⁰ SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Direito constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 181-182.

⁴⁷¹ HUMBERTO ÁVILA (2008, pp. 388-389) vislumbra a possibilidade de instituição de ITR progressivo em função do valor do imóvel, em decorrência da nova redação do art. 153, § 4º, inciso I da CF/88, na redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional n.º 42/03. Entretanto, ao falar em “ser progressivo” e “ter alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”, aparentemente o dispositivo não permitiu tal conclusão, embora a progressividade fiscal seja possível em decorrência da própria aplicação do art. 145, § 1º da CF/88, como é a linha aqui adotada.

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;

incidência progressiva em função do valor dos imóveis (progressividade fiscal)⁴⁷², havendo concordância doutrinária apenas quanto à progressividade fiscal do IR.

Nessa discussão, GERALDO ATALIBA⁴⁷³ ensina que a progressividade é compatível e requerida por todos os impostos, na medida em que todos eles seriam informados pelo princípio da capacidade contributiva, cuja aplicação seria exigida pelo art. 150, inciso II da CF/88. MISABEL DERZI⁴⁷⁴ aponta que a proporcionalidade atenta contra a igualdade, ao passo que ROQUE ANTONIO CARRAZZA⁴⁷⁵, também entendendo que a progressividade deve ser aplicada a todos os impostos, aponta que a proporcionalidade atrita com a capacidade contributiva, ao fazer com que pessoas com distintas capacidades paguem impostos pelas mesmas alíquotas. Semelhante entendimento tem ELIZABETH CARRAZZA⁴⁷⁶, para quem a tributação progressiva é um instrumento muito mais eficaz do que a tributação proporcional e deve ser aplicada indistintamente a todos impostos.

Com entendimento contrário, YONNE DOLÁCIO DE OLIVEIRA⁴⁷⁷ sustenta ser equivocado o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva exigiria a aplicação da progressividade para todos os impostos, destacando, inclusive, que a Constituição Federal teria feito a seleção dos impostos que poderiam ser submetidos à progressividade. HUMBERTO ÁVILA⁴⁷⁸ segue a mesma linha, entendendo que não há um *dever* do legislador em utilizar a progressividade em todos os tributos, mas apenas uma “tradição”. Em sua visão, a progressividade sequer tem fundamento na capacidade contributiva, mas no princípio da solidariedade, pois a capacidade contributiva apenas exigiria uma alíquota proporcional⁴⁷⁹.

⁴⁷² Ver, por todos: BARRETO, Aires Fernandino. “Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU)”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. pp. 454-455.

⁴⁷³ ATALIBA, Geraldo. “IPTU: progressividade”. In *Revista de Direito Público* vol. 23, n.º 93, jan./mar. 1991, p. 233.

⁴⁷⁴ “A Constituição obriga à progressividade no imposto de renda (art. 153, § 2º, I). A leitura superficial do art. 145, § 1º, da Constituição Federal parece restringir a tributação à mera proporcionalidade nos demais impostos. Entretanto, graduar ‘segundo a capacidade econômica’ é dito que, aliado aos arts. 1º e 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio. O conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do *status quo*, mas ganha um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes.” Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 871.

⁴⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. Op. Cit., p. 88-89.

⁴⁷⁶ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998, p. 102.

⁴⁷⁷ “Progressividade do IPTU e princípio da capacidade contributiva e da redistribuição”. In *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 5, n.º 17, São Paulo, outubro/dezembro, 1996, pp. 40 e ss.

⁴⁷⁸ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 392-393.

⁴⁷⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. Op. Cit., p. 394.

Já RICARDO LOBO TORRES⁴⁸⁰ aponta que a proporcionalidade será a regra aplicada a todos os tributos, a não ser que a CF/88 exija expressamente de modo contrário. Também HELENO TAVEIRA TÔRRES⁴⁸¹ nega a exigência de progressividade em todos os tributos, ao entender que ela somente pode ser aplicada quando expressamente autorizada na CF/88:

“A capacidade contributiva pode necessitar do concurso da *progressividade* para se efetivar. A seleção dos *atos impositivos*, para usar a linguagem tão ao gosto de Geraldo Ataliba, e o critério da *proporcionalidade* das alíquotas compõem as bases deste princípio. A *progressividade*, por sua vez, restringe-se àqueles casos expressamente autorizados pela Constituição, como um mecanismo excepcional de proporcionalidade, que visa a garantir a chamada *isonomia vertical* entre contribuintes. A progressividade dos tributos no sistema tributário brasileiro somente pode ser empregada quando autorizada expressamente pela Constituição.”

Há ainda autores que adotam postura extrema com relação à progressividade, no sentido de que a progressividade não só não confirma como atenta contra a capacidade contributiva, dada a sua total incompatibilidade, como é o caso de LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁴⁸², escorado em casuística que de forma alguma confirma a regra.

Enfim, a doutrina se divide. Toda essa discussão, na prática, volta-se à possibilidade de se aplicar a progressividade nos impostos que incidem sobre o patrimônio (IPTU), em sua acepção “fiscal” (progressividade de alíquotas exclusivamente em função do valor dos imóveis), e transmissão de bens (ITCMD e ITBI), bem como às contribuições sociais.

Por ser medida de concretização da capacidade contributiva (e, em decorrência disso, da própria igualdade), a progressividade não deve ficar adstrita às hipóteses expressamente previstas pela CF/88, pois sempre que a adoção do tributo justo exija sua aplicação, em detrimento de outras medidas de isonomia tributária material (como deduções da base de cálculo, por exemplo), assim deverá ser feito. Aqui não se reconhece,

⁴⁸⁰ *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume II. Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 312.

⁴⁸¹ TORRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. Op. Cit., p. 603.

portanto, que o silêncio da CF/88 com relação aos demais tributos tornaria a progressividade do Imposto de Renda a única possível sob o ponto de vista distributivo.

Dessa forma, não há problema, por exemplo, em se aplicar a progressividade nos impostos sobre a transmissão estaduais (doação e *causa mortis*) e municipal (bens imóveis), ou ainda na instituição de novos impostos pela União Federal, no exercício de sua competência residual ou extraordinária. Da mesma forma, poderá haver a aplicação da progressividade em contribuições sociais e outras espécies tributárias, bem como em sistemas de simplificação e equalização do recolhimento de tributos, como é o caso do SIMPLES NACIONAL (que, além de função simplificadora, também extravasa nítida função distributiva).

Por outro lado, embora a presente tese se filie à corrente que admite a progressividade fiscal no IPTU, essa progressividade deve ser aplicada de forma comedida e nunca com a mesma envergadura da progressividade do IRPF (0% a 27,5%), dada a pouca liquidez da riqueza objeto da tributação, pois, do contrário, a graduação excessiva poderá aproximar o tributo de um efeito confiscatório. A título de exemplo, o bem de família, sobretudo se for o único imóvel familiar, deve ser tributado comedidamente, ainda que seu valor seja acima do limite de isenção.

Também no caso do ITCMD pode haver progressividade, mas desde que se permita aos herdeiros que primeiramente liquidem parte dos bens para a obtenção do montante objeto de tributação. Sem isso, aliás, sequer se terá capacidade contributiva, o que torna o regime de tributação antes da partilha, no Estado de São Paulo, absolutamente inconstitucional. A propósito, dependendo do valor da herança, deverá haver isenção do ITCMD, como proteção ao mínimo existencial, considerando que a família já teve que arcar com o custo do funeral, que não é baixo.

De outra banda, vale lembrar que a progressividade, na medida em que acarreta aumento da arrecadação, indiretamente contribui para a efetividade de direitos sociais, ao aumentar a receita disponível para que o Governo invista nessa área. Aliás, a leitura mais adequada do art. 145, § 1º da CF/88, bem como do próprio art. 194, inciso V (equidade no custeio da seguridade social), impõe que a arrecadação seja potencializada, de modo a

⁴⁸² *Direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 2011, p. 360.

suprir os cofres públicos de montante suficiente para que ele cumpra o seu papel. Conforme relata MISABEL DERZI⁴⁸³, os objetivos fundamentais da república tornam o Estado brasileiro caro, sendo de se esperar uma elevada carga tributária, desde que respeitada a vedação ao tributo com efeito confiscatório. Logo, além da intangibilidade do mínimo existencial, já comentado em tópico precedente, a garantia dos direitos básicos dos cidadãos impõe a adoção da progressividade dos tributos não apenas para garantir a faixa isencional da camada mais pobre, despida de capacidade econômica, mas ainda para potencializar a arrecadação, ou seja, para o aumento da base tributável.

Infelizmente, percebe-se que a utilização da progressividade no sistema tributário brasileiro é tímida, pois ela atinge poucos impostos e, no caso do Imposto de Renda, a maior alíquota nominal já é aplicada a uma faixa de remuneração que não espelha quantia exorbitante, ao menos se comparada aos altíssimos salários pagos em alguns mercados e os altos rendimentos de algumas pessoas físicas, muitas vezes não alcançados pelo IRPF por serem fruto de distribuição de lucros e dividendos, o que faz com que o imposto incida, eminentemente sobre salários (e não *renda*).

4.3.1.6. Capacidade contributiva e mínimo existencial

Por todo o exposto, resulta evidente a relação entre capacidade contributiva e mínimo existencial, ainda que a intributabilidade deste não seja fundamentada no aludido princípio. O que se dá é uma relação excludente, pois, onde houver capacidade contributiva certamente já se superaram as riquezas mínimas necessárias à subsistência do contribuinte e de sua família.

MOSCHETTI⁴⁸⁴ também fala em intributabilidade do mínimo existencial, que se traduz em manifestações econômicas mínimas despidas de qualquer capacidade

⁴⁸³ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 909-910.

⁴⁸⁴ “Ebbene, nell’ordinamento tributario italiano esiste oggi una stupefacente violazione del principio di capacita contributiva proprio sotto tale *irrinunciabile* aspetto, poichè l’imposta sul reddito complessivo delle persone fisiche (quindi l’imposta più tipicamente idonea ad una tassazione di tipo personale) *non prevede* forma alcuna di esenzione per la generalità dei redditi minimi. Solo per i redditi di lavoro e di impresa minore è previsto - grazie ad una detrazione dall’imposta lorda - un *minimum* esente. Da ciò non solo la violazione del principio di capacità contributiva, ma anche del principio di eguaglianza. Il diritto al minimo esente è *di ‘tutti’* (in quanto ‘tutti sono tenuti... in ragione della loro capacità contributiva’) senza distinzione corporative. Per determinare il ‘quantum’ di esenzione, si dovranno poi considerare anche altre norme costituzionali che garantiscono la dignità della persona come l’art. 2, il secondo comma dell’art. 3 e l’art. 36. Ai sensi in particolare di quest’ultima disposizione, ‘il lavoratore ha diritto ad una retribuzione proporzionata

econômica, indicando, inclusive, que essa teria sido a razão principal para a inclusão do princípio da capacidade contributiva na Constituição italiana. Para ele, embora o mínimo existencial esteja guarnecido pela ausência de capacidade econômica, a tributação do mínimo existencial viola o princípio da capacidade contributiva, além do princípio da igualdade e da dignidade da pessoa humana⁴⁸⁵.

MOSCHETTI⁴⁸⁶ entende também que a intangibilidade do mínimo existencial deve ser aplicada tanto para os tributos diretos como indiretos, como exigência da capacidade contributiva. FERNANDO SAINZ DE BUJANDA⁴⁸⁷ também sustenta que o mínimo existencial é inseparável da capacidade contributiva, ao tratar da tributação sobre o consumo, eis que a tributação não pode atingir os artigos de primeira necessidade. Entretanto, no sistema tributário brasileiro essa conclusão não é aplicável, porquanto a CF/88 aponta diretriz própria a ser seguida no caso dos tributos sobre o consumo, que é o caso do princípio da seletividade, que tende a densificar a igualdade material na tributação pelo ICMS e pelo IPI, o que será objeto do próximo tópico.

Também REGINA HELENA COSTA⁴⁸⁸ vislumbra uma relação entre capacidade contributiva e mínimo existencial, ao entender que, em sendo ela critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará como limite de tributação, permitindo a manutenção do mínimo. Nesse prisma, conforme entende KLAUS TIPKE⁴⁸⁹, embora a capacidade contributiva não fundamente a intributabilidade do mínimo existencial, fundada na dignidade da pessoa humana e na cláusula do Estado Social, ela o protege, já que não há capacidade contributiva enquanto a renda não ultrapassar o mínimo.

alla quantità del suo lavoro e in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa'. Se questo vale nei confronti del datore di lavoro, deve valere - a maggior ragione - nei confronti dello Stato. Il minimo esente non è dunque un minimo vitale per la sopravvivenza economica, ma un minimo per un'esistenza 'libera e dignitosa' e non solo del contribuente ma dell'intera famiglia". In MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Op. Cit., pp. 36-37.

⁴⁸⁵ FEDERICO MAFFEZZONI também invocava a dignidade da pessoa humana e sua ligação com a igualdade e a capacidade contributiva. In *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Torino : UTET, 1970, pp. 371-372.

⁴⁸⁶ MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Op. Cit., p. 38.

⁴⁸⁷ SAINZ DE BUJANDA. *Hacienda y Derecho – Volume III*. Op. Cit., p. 197.

⁴⁸⁸ COSTA, Regina Helena. *Capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 31. Em semelhante sentido: GRUPENMACHER, Betina Treiger. "Justiça fiscal e mínimo existencial". In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 110.

⁴⁸⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Op. Cit., pp. 30 e 34.

De fato, ao se falar em capacidade contributiva, supõe-se a preservação do mínimo existencial, já que aquela pressupõe capacidade econômica suficiente para arcar com as despesas básicas e necessárias do contribuinte. Além disso, ao se preservar da tributação o mínimo existencial, dá-se eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, que na área tributária se manifesta pela intributabilidade do mínimo⁴⁹⁰.

4.3.2. Seletividade e tributação do consumo

O princípio da seletividade em matéria tributária é previsto na Constituição Federal e aplicável ao IPI e ao ICMS. Na prática, confere-se um tratamento diferenciado a determinados produtos em virtude de critérios de *essencialidade* estabelecidos pelo legislador, embora já sugeridos pela própria CF/88, tratamento esse que tanto pode ser benéfico, com a adoção de alíquotas reduzidas ou até mesmo zero, quanto maléficis, com a aplicação de alíquotas mais gravosas. Nesse caso, não se aumenta a alíquota conforme o aumento da base de cálculo, como ocorre com a progressividade, mas se a reduz na razão inversa da essencialidade do bem tributado.

A *essencialidade*, que surge como critério para que sejam selecionadas as mercadorias a serem mais ou menos gravadas, visa favorecer os consumidores finais⁴⁹¹, que, embora não sejam os contribuintes desses impostos, terminam por suportar o ônus financeiro de sua incidência. Nas magistrais palavras de ALIOMAR BALEEIRO⁴⁹², a essencialidade refere-se “à adequação do produto à vida do maior número de habitantes do país”, porquanto “as mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo”.

Além disso, em função de *essencialidade* deve o legislador ajustar a carga tributária, de acordo com os objetivos e direitos fundamentais albergados na CF/88,

⁴⁹⁰ Em semelhante sentido: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Op. Cit., p. 177. Entretanto, esse autor parece ver correlação entre a capacidade contributiva e a intributabilidade do mínimo existencial, ao afirmar que “se, por um lado, o princípio da capacidade contributiva exige que o dever fundamental de pagar tributos seja absorvido, de uma forma mais expressiva, por parte daqueles que estão no topo da pirâmide social e econômica, por outro lado, acarreta a impossibilidade de se tributar o mínimo vital à existência humana, sendo que essa talvez seja sua face mais expressiva.” In BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Op. Cit., p. 181.

⁴⁹¹ CARRAZZA, Roque. *ICMS*. 15ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 490.

tratando de desonerar bens relacionados à efetivação desses direitos, ou ao menos garantir que eles sofram menor carga tributária do que outros considerados supérfluos. O contrário, embora não seja incomum⁴⁹³, deve ser evitado, sob pena de se violar o princípio da seletividade.

Alguns autores⁴⁹⁴ entendem ser a seletividade uma regra que concretiza a capacidade contributiva na tributação plurifásica. Para esses autores, a capacidade contributiva dos consumidores finais, que suportam o ônus da tributação via repercussão econômica, restaria salvaguardada com a aplicação da seletividade em função da essencialidade dos produtos.

Entretanto, a seletividade não tem relação com a capacidade contributiva, pois não se volta aos contribuintes do ICMS e do IPI, mas aos consumidores finais dos produtos. Nesse ponto, há certa inconsistência da doutrina, que por um lado entende que a dicotomia tributos diretos e indiretos é alheia ao direito, assim como os efeitos da repercussão econômica, e, de outro, aponta que a seletividade está relacionada à capacidade contributiva dos consumidores ou “contribuintes de fato”. O que densifica a capacidade contributiva, na tributação plurifásica, é a não-cumulatividade, essa sim voltada aos contribuintes do ICMS e do IPI (industriais, comerciantes), cuja aptidão para concorrer com os valores desses impostos somente será adequado caso possam descontar créditos dos insumos adquiridos, não a seletividade.

A relação entre seletividade e capacidade contributiva, aliás, é de *substituição*⁴⁹⁵, não de *fundamentação*: apenas se aplica a seletividade porque, no caso do

⁴⁹² In *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição, atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 347-348.

⁴⁹³ CARRAZZA dá o exemplo de armas de fogo, tributadas a 18%, em comparação com a energia elétrica, gravada a 25%. In *ICMS*. Op. Cit., p. 492.

⁴⁹⁴ CARRAZZA, Roque. *ICMS*. Op. Cit., pp. 95-96; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário – capacidade contributiva*. Op. Cit., pp. 88-89; BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Op. Cit., p. 213. De certa forma, essa também é a opinião de DOUGLAS YAMASHITA, que entende que a igualdade, na tributação plurifásica, é medida pela *igualdade no consumo*, razão pela qual o ICMS (e o IPI se submetem à capacidade contributiva. In TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Op. Cit., pp. 107-111.

⁴⁹⁵ Segundo MISABEL DERZI, “tornar-se-ia muito difícil, senão impossível, graduar o imposto sobre produtos industrializados ou sobre operação de circulação de mercadorias de acordo com a capacidade econômica da pessoa que adquire o produto ou a mercadoria para o consumo. Por isso, a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece, em substituição, o princípio da seletividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados e para o Imposto sobre Operação

ICMS e do IPI, não há como se graduar a incidência tributária segundo os critérios pessoais dos contribuintes ou ainda dos adquirentes dos produtos. Nesses termos, a seletividade não se relaciona nem com a capacidade contributiva subjetiva, que é sempre pessoal, pois os gêneros de primeira necessidade isentos são adquiridos por todos, conforme entende MISABEL DERZI⁴⁹⁶. Nesse prisma, a seletividade mais se aproxima da dignidade da pessoa humana⁴⁹⁷, ao exigir a intributabilidade dos bens de primeira necessidade⁴⁹⁸, e assume dimensão própria, quanto à graduação dos demais produtos em função da essencialidade, colaborando indiretamente para a salvaguarda da efetivação de direitos sociais via aumento da arrecadação de bens supérfluos⁴⁹⁹. Logo, da mesma forma que a progressividade, a seletividade também tem uma dimensão que dá efetividade aos direitos sociais, ao exigir a tributação mais gravosa de artigos e luxo.

Nesse ponto, diverge-se de REGINA HELENA COSTA⁵⁰⁰, que entende que as seletividades do IPI e do ICMS são expedientes que prestigiam a capacidade contributiva dos contribuintes, já que o consumo de certos bens revela riqueza desses consumidores. Não se trata de mensuração de capacidade “contributiva” dos consumidores, pois os contribuintes desses impostos são, respectivamente, produtores e comerciantes, cuja capacidade contributiva é aferida mediante a aplicação da não-cumulatividade, nada tendo com a seletividade. Ainda que se possa reconhecer alguma referibilidade entre as alíquotas e o tipo de consumo que lhe será correspondido, essa relação é metajurídica e não é

de Circulação de Mercadorias e Serviços, nos arts. 153, § 3º, I, e 155, § 2º, II.” Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 891.

⁴⁹⁶ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 891. A ilustre autora retoma o ponto em BALEEIRO (2010, p. 1097). Em semelhante sentido: ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp.76-79.

⁴⁹⁷ Em semelhante sentido: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. Op. Cit., p. 294, inclusive negando peremptoriamente a relação entre seletividade e capacidade contributiva. Relacionando a seletividade à dignidade da pessoa humana e ao mínimo existencial, embora não afaste sua vinculação com a capacidade contributiva: CARRAZZA, Roque. *ICMS*. Op. Cit., pp. 495-496.

⁴⁹⁸ No mesmo sentido: GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Justiça fiscal e mínimo existencial”. Op. Cit., p. 113. Vinculando a seletividade com os bens relacionados à cláusula do salário mínimo e defendendo sua não tributação: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*. Op. Cit., pp. 358 e 362.

⁴⁹⁹ “Desde que a lei isente ou tribute modicamente os gêneros de primeira necessidade (pois, em relação a eles, não há liberdade de escolha), não existe empecilho constitucional a que se eleve substancialmente a carga tributária que recai sobre os produtos e serviços suntuários, de luxo ou supérfluos.” DERZI, Misabel. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 891. Esse também é o entendimento de DOUGLAS YAMASHITA in TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 114.

⁵⁰⁰ COSTA, Regina Helena. *Capacidade contributiva*. Op. Cit., pp. 59-60. Mais adiante a autora afirma que “na seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço mais nítida ainda é a ideia de capacidade contributiva. Isto porque a Constituição sinaliza que, quanto mais essencial qualquer deles for, menor deve ser a alíquota - e, conseqüentemente, o imposto -, e vice-versa. Tal norma volta-se, portanto, para

correta, já que consumidores de alto poder aquisitivo também consomem bens de primeira necessidade.

Aqui não se faz coro, portanto, à repercussão econômica como aspecto relevante da tributação, como querem TULLIO ROSEMBUJ⁵⁰¹ e JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA⁵⁰². A opção do Constituinte não foi essa, pois, ao adotar a seletividade em função da essencialidade, não se importou com a capacidade contributiva dos consumidores, que, como dito, nada contribuem.

Ademais, especificamente com relação aos bens de primeira necessidade, por mais uma razão não haveria que se falar em observância de respeito à capacidade contributiva, uma vez que a capacidade econômica do contribuinte somente se inicia *depois* do consumo de bens de primeira necessidade⁵⁰³, ou seja, a partir do momento em que ele já gastou com a satisfação de sua existência mínima e de sua família⁵⁰⁴. Logo, como a medida seria baseada na capacidade contributiva, se o dispêndio aloja-se em fase anterior à sua qualificação? No máximo, poder-se-ia admitir que a capacidade contributiva *impede* (não fundamenta) a tributação dos bens essenciais, assim como faz com relação à renda necessária à subsistência do indivíduo (capacidade econômica sem capacidade contributiva).

Embora a CF/88 imponha a seletividade em relação ao IPI, ao determinar no artigo 153, § 3º, inciso I que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto”, há dúvidas na doutrina quanto à obrigatoriedade de aplicação desse princípio ao ICMS, dado que o artigo 155, § 2º, inciso III fala em “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Nesse sentido, RICARDO LOBO TORRES⁵⁰⁵ entende tratar-se de opção no caso do ICMS, embora admita que, quando se

a concepção da preservação do ‘mínimo vital’, anteriormente por nós apreciada.” In COSTA, Regina Helena. *Capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 106.

⁵⁰¹ O autor trabalha com as dualidades “contribuintes sem norma e contribuintes por norma”, “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, “fato imponible” e “fato contributivo”, “capacidade contributiva de direito” e “capacidade contributiva de fato”. In *El hecho de contribuir*. Buenos Aires: Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1975, pp. 79-80.

⁵⁰² OLIVEIRA, José MARCOS DOMINGUES de. *Capacidade contributiva*. Op. Cit., pp. 88-89

⁵⁰³ Nos dizeres de GRIZIOTTI: “Las manifestaciones de la capacidad contributiva, en relación con la riqueza, se observan en los momentos de la *adquisición*, del *gasto* y de la *transferencia de la riqueza*.” In GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Op. Cit., p. 224. Itálicos originais.

⁵⁰⁴ Em semelhante sentido: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 395-396.

⁵⁰⁵ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume II*. Op. Cit., pp. 320-321. No mesmo sentido: MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS*. 12ª edição. São Paulo: Dialética, 2012, p. 358.

tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social dos indivíduos, não haverá espaço para qualquer tributação. ROQUE CARRAZZA⁵⁰⁶, pelo contrário, afirma categoricamente que a seletividade no ICMS é obrigatória, porquanto tanto ele quanto o IPI têm caráter “extrafiscal”, eis que servem para estimular a aquisição de bens e serviços necessários, úteis ou convenientes à sociedade.

As duas posições demonstram-se incorretas, sendo que a segunda o é pelo fundamento, não pela conclusão. Embora se possa reconhecer a possibilidade de utilização do ICMS e do IPI para fins extrafiscais, é claro que não é essa sua função precípua no sistema tributário nacional. Primeiramente, tanto o ICMS quanto o IPI devem ter repartido com Municípios e Estados (no caso do segundo) parte do produto de sua arrecadação, como determinam os artigos 158, inciso IV, e 159, inciso II da CF/88. Ora, não haveria o menor sentido que o constituinte elegeisse, como fontes de receitas transferidas de Estados e Municípios, tributos cuja principal finalidade não é arrecadatória, mas regulatória, o que fragilizaria a repartição de receitas inerentes ao princípio federativo.

Por outro lado, a intributabilidade do mínimo existencial nada tem com políticas públicas promovidas via tributos, ao menos não diretamente, como sugere CARRAZZA. Ninguém deve ser estimulado a consumir bens de primeira necessidade, pois isso é inerente ao ser humano. Consumi-los é preciso, assim como respirar (e não se cogita, evidentemente, a instituição de norma indutora da respiração), razão pela qual não há qualquer *elasticidade* no consumo de tais produtos, como bem compreendeu ALIOMAR BALEEIRO⁵⁰⁷: seu consumo deverá seguir o mesmo padrão independentemente de eventual incentivo fiscal. No caso, poder-se-ia dar incentivos de IRPJ, CSLL e PIS/COFINS para *estimular* as empresas que se dediquem à produção de bens essenciais, mas daí o estímulo é ao produtor, não ao consumidor.

⁵⁰⁶ *Curso de direito constitucional tributário*. Op. Cit., pp. 96-97.

⁵⁰⁷ “(...) importa verificar se a procura do objeto tributado é rígida ou elástica. O comprador, embora esbravejando ou resmungando, resigna-se à aquisição das coisas de procura rígida, como os alimentos básicos, o vestuário essencial, os transportes imprescindíveis, medicamentos de extrema necessidade etc. Mas pode desistir da compra de coisas que não satisfazem necessidades imperiosas e cuja procura, portanto, é elástica, ou pode deslocar sua preferência para os sucedâneos de menor preço ou menos tributados. Muitas vezes, o consumidor de vinho, p.ex., quando este encarece, passa a consumir o nacional em substituição ao estrangeiro, ou muda seu hábito para a cerveja”. In BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª edição, 6ª tiragem. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 156.

Dessa forma, não há que se reconhecer qualquer caráter *extrafiscal* na seletividade, pois ele visa alcançar critérios de justiça na quantificação do ICMS e do IPI, integrando a própria estrutura desses tributos, ao impor que mercadorias e produtos mais supérfluos sejam tributados de maneira mais gravosa.

Por fim, deve ser lembrado que a seletividade deve ser aplicada a todos os produtos e mercadorias relacionados ao mínimo existencial, o que abarca os produtos da cesta básica, medicamentos e até mesmo a energia elétrica⁵⁰⁸. Todos esses bens, por exigência constitucional, devem ser afastados da tributação pelo ICMS e pelo IPI, promovendo-se, ainda, mecanismos eficientes de recuperação de créditos de insumos relacionados a eles. No caso específico da energia elétrica, ao menos uma parcela básica de consumo individual deverá ser considerada isenta. Só assim a seletividade, princípio que densifica a dignidade da pessoa humana, se fará efetivo.

4.3.3. O princípio do não-confisco e sua relação com os direitos sociais

O princípio da vedação da cobrança de tributo com efeito confiscatório (“princípio do não-confisco”), presente no artigo 150, inciso IV da CF/88, proíbe que, por intermédio de tributos, sejam subtraídos direitos fundamentais dos contribuintes, sobretudo a propriedade e a livre iniciativa. Em função dele, a imposição tributária não poderá ser *proibitiva*, de modo a inviabilizar a atividade ou a propriedade, para que não haja um desvio de finalidade na norma tributária (proibir ao invés de desestimular).

É certo que um dos limites da tributação, em função da premissa de que os tributos incidirão sobre fatos considerados lícitos, é a não-proibição. Caso fosse o desejo

⁵⁰⁸ “Neste fim de século, mesmo as famílias de baixíssima renda consomem energia elétrica em suas casas. Talvez apenas aqueles mais miseráveis, que nem teto possuem, não sejam seus consumidores. A maioria da população possui uma geladeira para conservar seus alimentos, um ferro elétrico para passar suas roupas, lâmpadas para iluminar a escuridão; bens sem os quais não se vive com dignidade. Sem energia não há vendas, prestação de serviços ou produção. Não se vive, apenas se sobrevive, e mal. Enfim, no momento histórico atual, não se pode em sã consciência questionar a essencialidade da energia elétrica, razão pela qual entendemos ofensivo à inteligência do leitor neste ponto nos alongarmos. Poder-se-ia argumentar que a energia elétrica não possui a mesma essencialidade do pão, do leite e demais itens da cesta básica, não merecendo, por isso, tributação diferenciada. A afirmação, embora não seja absurda, é impropriedade. E mesmo que procedente fosse, as alíquotas praticadas pelos diversos Estados continuariam inconstitucionais. De fato, a energia não é bem supérfluo, nem suntuário. Não se compara ao fumo ou às bebidas. Deveria, portanto, ser tributada no máximo pela mesma alíquota das demais mercadorias e serviços, que na maioria dos Estados é de 17%. Nunca por alíquotas de 25% ou 30%”. MACHADO

do Governo proibir certa atividade, bastaria que assim o fizesse por meio do instrumento legal adequado, respeitando-se os limites constitucionais para tanto. Ao tributo, portanto, não toca proibir determinando comportamento ou mesmo a propriedade, que é a fonte da própria tributação.

Para RICARDO LOBO TORRES⁵⁰⁹, trata-se a vedação da instituição de tributo com efeito confiscatório uma espécie de imunidade, pois é limitação constitucional relacionada à liberdade. Tendo em vista a definição de imunidade adotada nesta tese, não se acata a posição do professor fluminense. Embora o princípio do não-confisco seja uma garantia quanto à liberdade e à propriedade individuais, dependendo do caso, não é possível reconhecê-lo como vera imunidade, dada a baixa densidade normativa desse comando.

KLAUS TIPKE⁵¹⁰, debruçando-se sobre a Constituição brasileira, entende que há confisco nas hipóteses em que o imposto é tão alto que somente pode ser recolhido da substância patrimonial, quando consome completa ou quase completamente o rendimento do capital, ou ainda quando torna não-rentável certa atividade. Essa concepção, embora diretamente fulcrada na riqueza do contribuinte, também se volta à sua liberdade, ao tratar da inviabilidade do exercício de atividade econômica⁵¹¹. Em semelhante sentido, DOUGLAS YAMASHITA⁵¹² entende que o princípio do não-confisco resulta de três direitos fundamentais, quais sejam: direito de propriedade, direito de herança e direito ao livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão.

Com efeito, aparentemente a invocação do princípio do não-confisco, ao se tratar do mínimo existencial, pode parecer inócua. Isso porque, se a caracterização do confisco se dá com a inviabilização da atividade ou da propriedade no qual se funda o tributo confiscatório, exaurindo totalmente a capacidade contributiva, não há que se falar em sua relação com o mínimo existencial, já que o mínimo se situa em momento anterior,

SEGUNDO, Hugo de Brito. “A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 62, 2000, p. 73.

⁵⁰⁹ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume III*. Op. Cit., p. 128.

⁵¹⁰ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 46.

⁵¹¹ Condenando os chamados “impostos proibitivos”, ainda que não apontando expressamente o princípio do não-confisco: SAMPAIO DÓRIA (1982), pp. 183-187.

⁵¹² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. Op. Cit., p. 68.

ou seja, ainda na verificação da capacidade econômica. Entretanto, MISABEL DERZI⁵¹³ sinaliza com a relação entre não-confisco e a intributabilidade do mínimo existencial, relacionando-o ainda com a capacidade e a pessoalidade da tributação. São suas as seguintes palavras:

“A pessoalidade é própria e tecnicamente adequada à apuração da capacidade econômica. Entretanto, só se ajusta, de fato, aos impostos sobre a renda percebida, sobre o patrimônio e seus acréscimos. Essa capacidade só se inicia após deduzidos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda ou do patrimônio (art. 145, § 1º). Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação:

- a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção;
- b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, IV, da Constituição Federal, indispensável a uma exigência digna, pessoal e familiar, do contribuinte;
- c) que obste o consumo dos gêneros de primeira necessidade (...)”.

Por outro lado, aparta a autora o não-confisco do art. 145, § 1º da CF/88, uma vez que, embora tenha ele relação com a capacidade econômica, já que o tributo não pode exceder à força econômica do contribuinte, o dispositivo citado obriga à proporcionalidade e à graduação igual, vinculando-se à justiça, ao passo que o não-confisco volta-se à proteção da propriedade em sentido lato. Conforme entende MISABEL DERZI⁵¹⁴, enquanto o art. 145, § 1º visa assegurar a igualdade, de modo a graduar os deveres fiscais de acordo com a capacidade e as dessemelhanças entre os indivíduos, o princípio do não-confisco é amplo e absoluto, não suportando comparação. O único traço de semelhança entre ambos é o fato de partirem da capacidade econômica, que exige pessoalidade. Nesse prisma, entende a autora mineira que qualquer tributação que invada o mínimo existencial do contribuinte é confiscatória, pois nesses limites não há que se falar em qualquer capacidade para contribuir, o que é de todo acolhido na presente tese.

Por conta disso, reconhece-se a relação entre o princípio do não-confisco e o mínimo existencial⁵¹⁵, pois aquele restará violado sempre que o tributo atingir o mínimo

⁵¹³ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 868.

⁵¹⁴ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 911-913.

⁵¹⁵ Em semelhante sentido: QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda*. Op. Cit., p. 379.

indispensável à subsistência. Aqui, diferentemente da capacidade contributiva, a relação é direta, pois o não-confisco visa preservar a riqueza do contribuinte necessária à sua subsistência, independentemente da existência de capacidade contributiva (que lhe é posterior). O princípio do não-confisco, aliás, age nas duas pontas da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, além e aquém da capacidade contributiva: violará direitos básicos do cidadão ao atingir o mínimo para a sua subsistência, em uma ponta, e mutilará a propriedade na outra, podendo chegar, até mesmo, à sua completa eliminação⁵¹⁶. Sendo assim, verifica-se que também o não-confisco *densifica* a dignidade da pessoa humana, embora seja cláusula, ela própria, de alto grau de porosidade.

Por outro lado, tendo em vista que o rol de direitos sociais previstos na CF/88 exige uma alta arrecadação, funciona o princípio em comento como um freio para que o Governo não sacrifique direitos fundamentais de primeira geração (propriedade e livre iniciativa) em prol dos direitos sociais. Deve ser buscado um equilíbrio nas contas públicas que (i) reserve montantes suficientes para as despesas de cunho social e (ii) não aniquile a fonte das receitas tributárias, que é a própria riqueza privada. Esse equilíbrio passa, evidentemente, pelo controle rigoroso da qualidade dos gastos públicos, o que pode ser efetuado com a inspeção tanto da elaboração quanto da execução orçamentárias.

4.3.4. “Extrafiscalidade” e mínimo existencial

A extrafiscalidade, segundo doutrina assentada⁵¹⁷, corresponde à adoção de medidas tributárias tendentes a estimular determinados comportamentos dos contribuintes, sempre com o objetivo de lograr alcançar alguma finalidade, que não a simples arrecadação. Essas medidas poderão tornar o tributo mais oneroso, no intuito de desestimular o comportamento objeto da norma, ou ainda reduzir o ônus do contribuinte, de modo a promover as condutas desejadas. Trata-se o último caso, na acepção de NORBERTO BOBBIO⁵¹⁸, das “sanções premiais”, espécie de norma (modal permissivo) cujo cumprimento premia o indivíduo (no caso, o contribuinte).

⁵¹⁶ Cf. GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo : Revista do Tribunais, 2003, pp. 162-163.

⁵¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. Cit., p. 241; BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. Cit., pp. 535 e ss.

⁵¹⁸ *Da estrutura à função – novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Baccaccia Versiani. Barueri : Manole, 2007. Sobre o tema, vide ainda: BENEVIDES FILHO, Maurício. *A sanção premial no direito brasileiro*. Brasília : Brasília Jurídica, pp. 89 e ss.

Diferentemente do uso corrente, neste trabalho se considerará a “extrafiscalidade” de forma ligeiramente diversa, pois aplicada apenas quando a função “extrafiscal” não é a função primordial dos tributos, como é o caso dos impostos regulatórios (Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IOF). Nesses casos, a função interventora compõe a própria *fiscalidade* dos tributos, que de antemão se prestam às intervenções sobre a ordem econômica⁵¹⁹. Não há que se falar em “extrafiscalidade” para esses tributos, embora a função indutora neles esteja presente.

Com efeito, nesses tributos a função interventora deverá sempre prevalecer sobre a capacidade contributiva subjetiva dos contribuintes, o que não significa, que fique bem claro, violação ao mínimo existencial. A título de exemplo, caso se verifique uma queda abrupta na produção de bens de primeira necessidade no país, o que acarreta aumento de preços, será legítimo que o Governo majore a alíquota do Imposto de Importação sobre tais produtos, de modo a estimular a produção interna de tais bens e reduzir preços, desde que a produção nacional seja suficiente para suprir as necessidades básicas dos cidadãos (eventualmente, essa política poderá ser associada à aquisição e distribuição gratuita de mercadorias às camadas mais pobres da população). Ao assim fazer, restará estimulado o próprio abastecimento da população, o que, de certa forma, privilegia o acesso a tais bens. Tal não poderá ocorrer, evidentemente, se essa majoração acarretar o desabastecimento ou o encarecimento dos produtos, ante a escassez no mercado interno. Caso se verifique que os produtos estão com preços sobrelevados internamente, também se poderá baixar a alíquota do II para promover a competição interna e, com isso, baixar os preços de tais produtos. Da mesma forma, em caso de bens que não tenham similar nacional, ou ainda em caso de medicamentos ainda sujeitos à proteção intelectual (patentes), o gravame deverá ser zero. Tudo dependerá do contexto do mercado e do nível de acesso a tais bens por parte da população, sendo que a adoção de tais políticas sempre exigirá motivação por parte das autoridades públicas, como também se exige motivação no caso das alíquotas de impostos regulatórios⁵²⁰.

⁵¹⁹ Essa proposta já constava de trabalho anterior do Autor (BARROS, 2010, pp. 192 e ss.). Em semelhante sentido, entendendo que os tributos não têm função “fiscal” ou “extrafiscal”, mas uma função constitucional: CORTI, Horácio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 17.

⁵²⁰ “Conquanto a Constituição não o diga, é inteiramente razoável exigir-se que o ato do Poder Executivo, alterando alíquotas, traga motivação expressa, pela qual se verifique sua compatibilidade com ‘condições e limites’ da lei. Já se pronunciou, nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal”. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., 2006, p. 64. Ainda sobre motivação das normas

No tocante à aplicação da chamada extrafiscalidade em tributos de índole arrecadatória, trata-se de campo em que a capacidade contributiva se faz presente e atuante, o que revela um potencial conflito com as pretensões extrafiscais. No entanto, desde que legitimamente amparada em princípios constitucionais ou objetivos fundamentais da república, a tributação extrafiscal pode ser um critério de mitigação da capacidade contributiva, em seu aspecto subjetivo. No caso, rompe-se com a capacidade contributiva em prol de outros valores presentes na CF/88⁵²¹, tais como o desenvolvimento nacional ou a redução das desigualdades regionais, em caso de incentivos fiscais, ou ainda do desestímulo a condutas gravosas ao meio-ambiente, em caso de imposições mais elevadas sobre certas atividades ou produtos. Tudo, evidentemente, deverá ser motivado, bem como acarretará a revogação imediata das legislações que se demonstrem inefetivas passado algum tempo de sua implantação, respeitando-se eventuais direitos adquiridos⁵²².

É claro que a extrafiscalidade, embora mitigue a capacidade contributiva subjetiva, deverá resguardar o mínimo existencial, não sendo possível adotá-la em detrimento da riqueza básica necessária à sobrevivência do indivíduo e de sua família, bem como sobre os bens de necessidade básica a serem consumidos⁵²³. Nesse sentido, não poderão ser majoradas as alíquotas do IPI de eletrodomésticos de primeira necessidade, com o intuito de restringir o consumo, pois a intervenção sobre a ordem econômica, nesse caso, deve sucumbir à dignidade da pessoa humana⁵²⁴. Aqui não se trata de preservar um valor em detrimento de outro, mas de se privilegiar a *seletividade* em detrimento da *exceção à regra* que é a aplicação da extrafiscalidade no IPI.

tributárias gerais e abstratas, vide: MACHADO, Hugo de Brito. “Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade”. In *Revista dialética de direito tributário* n.º 154, 2008, pp. 51-60; FERRAZ, Roberto. “Intervenção do Estado na economia por meio da tributação - a necessária motivação dos textos legais”. In *Direito tributário atual* n.º 20. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 238-252; BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. *Sobre o princípio democrático na fundamentação da atividade tributária - uma proposta hermenêutica de utilização de seus desdobramentos no âmbito do direito tributário*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC/SP, 2008; BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 239-247.

⁵²¹ No mesmo sentido: DERZI, Misabel. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 887-888.

⁵²² Além de proteção constitucional, a situação também é prevista no Código Tributário Nacional: “Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.”

⁵²³ Nesse sentido: GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*. Op. Cit., pp. 150-154.

A extrafiscalidade terá influência sobre o mínimo existencial também no caso do IPTU e do ITR progressivos no tempo, ainda que de modo indireto. Nesses casos, a CF/88⁵²⁵ expressamente prevê a adoção de alíquotas progressivas desses tributos no tempo, de modo a desestimular a improdutividade, no caso das propriedades rurais, e a sub ou não utilização de imóveis urbanos, o que realça a preservação da função social da propriedade. Trata-se, evidentemente, da utilização desses impostos para a efetivação de políticas voltadas à moradia e à subsistência da população rural, o que faz com que as normas correspondentes densifiquem o mínimo existencial⁵²⁶.

Outra regra que merece destaque é a possibilidade de instituição de alíquotas diferenciadas de IPTU em função da localização do imóvel, nos termos do art. 156, § 1º, inciso II da CF/88. Nesse caso, trata-se também de instrumento apto a salvaguardar o mínimo existencial, sobretudo se utilizado para isentar do imposto municipal imóveis construídos em áreas em que o Estado não supre as necessidades básicas dos cidadãos, tais como água, esgoto, energia elétrica etc.⁵²⁷ Nesses casos, a isenção funcionaria como medida de contraprestação aos gastos dessas pessoas em obter esses bens de fontes alternativas, independentemente de o valor do imóvel estar em faixa superior à de isenção geral do IPTU do município correspondente.

Outra relação indireta entre a extrafiscalidade e o mínimo existencial se dá quando o Estado confere incentivos fiscais a empresas que promovam programas sociais

⁵²⁴ Não que aqui se defenda o dever de imposição de isenção sobre tais bens, que fique bem claro, embora a *seletividade* sugira a adoção da desoneração fiscal de produtos básicos.

⁵²⁵ 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;

Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

(...)

§ 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:

(...)

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

⁵²⁶ Em semelhante sentido: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Op. Cit., pp. 234 e ss.

⁵²⁷ Em semelhante sentido, embora partindo de premissas distintas: BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Op. Cit., pp. 203-204.

ligados a educação, saúde, cultura e lazer, ou ainda incentivos para a produção e comercialização de produtos mais saudáveis.

4.4. Contribuições sociais e a afetação de suas receitas

4.4.1. Natureza jurídica das contribuições sociais

Outro importante instrumento de efetivação dos direitos sociais são as contribuições sociais, espécie tributária prevista na CF/88 que se caracteriza por sua finalidade e afetação do produto da arrecadação⁵²⁸. Trata-se, por excelência, do tributo que mais se identifica com o conceito de Estado Social e Democrático de Direito, pois visa custear a intervenção do Estado na garantia do mínimo existencial para os cidadãos, de modo a proporcionar a todos uma existência digna desde o nascimento até a morte, inclusive em momentos de fragilidade ou até de incapacidade⁵²⁹. Além disso, dentro da proposta fulcral deste trabalho, as contribuições sociais são os tributos em que a relação entre ingresso e gasto públicos é mais evidente⁵³⁰, o que ressalta a unidade da atividade financeira do Estado (ingressos e despesas públicas).

À margem de questões envolvendo a classificação das espécies tributárias⁵³¹, a doutrina clássica⁵³² sempre entendeu que as contribuições consistiam em tributo cujo fato

⁵²⁸ Como bem pontua LUCIANO AMARO, “a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar (ou financiar) a atuação da União (ou dos demais entes políticos, na específica situação prevista no parágrafo único do art. 149) no setor da ordem social”. In AMARO, Luciano da Silva. “Conceito e classificação dos tributos”. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n.º 55, 1991, p. 267.

⁵²⁹ BARROS, Maurício. “Considerações Iniciais”. In BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS na teoria e na prática*. 3ª edição. São Paulo: MP, 2012, p. 25.

⁵³⁰ Cf. RODRÍGUEZ BEREJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero*. Op. Cit., p. 93.

⁵³¹ Com efeito, a CF/88, diferentemente das Constituições anteriores, não deixou qualquer margem de dúvida quanto à natureza tributária das contribuições, inclusive das contribuições sociais, porquanto a matriz dessa espécie tributária repousa no art. 149 da CF/88, cláusula geral para a instituição de contribuições (inclusive interventivas e corporativas) alojada no seio do capítulo dedicado ao “Sistema Tributário”:

“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 (...)”.

⁵³² Embora sem uma uniformidade de opiniões, os critérios da referibilidade e da finalidade específica sempre foram apontados pela doutrina como elementos inerentes às contribuições, como se verifica em GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Op. Cit., pp. 58 e ss.; INGROSSO, Giovanni. *I contributi nel sistema tributario italiano*. Napoli : Jovene, 1964, p. 271 (ao comentar os “tributos especiais”, nome também dado às contribuições pela doutrina italiana de seu tempo); VILLEGAS, Hector. *Curso de direito tributario*. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, pp. 27-28;

gerador relacionava-se a uma atuação do Estado mediatamente referível ao contribuinte ou ao grupo ao qual ele pertence, todo ele (grupo) sujeito ao recolhimento correspondente. Essa espécie distinguia-se, portanto, dos impostos, espécie tributária não vinculada a qualquer atuação estatal, e das taxas, na medida em que essas exigem um benefício direto e específico em prol do contribuinte, manifestado via serviço público específico e divisível.

De fato, a CF/88 incorporou apenas parcialmente essas concepções clássicas de *contribuição*. Nesse prisma, dentre o gênero maior *contribuições*, a CF/88 (art. 149) aparta as contribuições *sociais*, espécie tributária cuja finalidade é o financiamento de políticas ligadas à área social. Para se decifrar o alcance dessas contribuições, deve ser analisado o extenso Título VIII da CF/88, que aponta os valores e regras conformadoras da ordem social brasileira em nível constitucional. Dentro desse Título, destaca-se a previsão expressa da instituição e recolhimento de algumas contribuições sociais, no mais das vezes correspondentes a contribuições já existentes no regime constitucional anterior e recepcionadas pela ordem inaugurada em 1988, ligadas a distintas áreas sociais, tais como as contribuições à seguridade social (art. 195), ao salário-educação (art. 212, § 5º), ao sistema “S” e ao seguro-desemprego (art. 239). É claro que nem todos os setores da ordem social contam com contribuições específicas, a não ser algumas contribuições interventivas mais específicas e que nem sempre têm referibilidade clara (ex.: cultura, que conta com o CONDECINE, e o meio-ambiente, que conta com a CIDE-petróleo).

Analisando-se os capítulos do Título VIII, pode-se diferenciar as contribuições *sociais* das contribuições *para o custeio da seguridade social*, sendo essas uma espécie daquele gênero, previstas no art. 195 da CF/88. Trata-se de contribuições cuja finalidade constitucional é o custeio geral de saúde, previdência social e assistência social, conforme o conceito de *seguridade social* previsto no art. 194 da CF/88⁵³³. Nesses casos, as materialidades estão previamente definidas pela CF/88 (COFINS - receita ou faturamento,

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. Op. Cit., pp. 129-132; BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 37-38; TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume IV*. Op. Cit., pp. 467-468. GERALDO ATALIBA sustentou que os tributos vinculados comportavam duas subespécies, que se diferenciavam pelas características do inter-relacionamento estabelecido pelo legislador entre os aspectos material e pessoal hipótese de incidência. Este critério diferenciador, segundo o eminente jurista, é a “referibilidade” da atuação estatal em relação ao contribuinte: caso seja diretamente referida ao obrigado, é o caso de taxa; caso seja indiretamente, contribuição.

⁵³³ 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.

COFINS-importação - importação de produtos e serviços, CSLL - lucro, e contribuição patronal - folha de salários), sendo cobradas diretamente das empresas, embora essas contribuições se voltem, como dito, ao financiamento da seguridade social. Por conta disso, grande parcela da doutrina aponta tratar-se não de vera *contribuição*, mas de impostos com destinação específica, uma vez que esses tributos são despidos de qualquer referibilidade entre o grupo de contribuintes chamados ao seu recolhimento (empresas) e a atuação estatal que financiam, que correspondentes às ações de saúde, previdência social e assistência social⁵³⁴.

Contudo, no contexto da CF/88, a referibilidade já não pode ser aceita como critério caracterizador das contribuições para o custeio da seguridade social, pois elas passaram a ser informadas também pelo princípio da solidariedade. É o que se deduz da cabeça do art. 195, que expressamente impõe que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei”. Dessa forma, a seguridade social deverá ser financiada por toda a sociedade, mesmo pelos sujeitos que muito pouco ou nada recebem da atuação estatal por elas financiada⁵³⁵. Essa foi, inclusive, a posição do Supremo Tribunal Federal em duas decisões⁵³⁶, que transformaram o sistema de

⁵³⁴ Essa é a contundente posição de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, que, embora reconheça a constitucionalidade dessas exações, faz duras críticas ao modelo instituído no Brasil. In *Contribuições no direito brasileiro - seus problemas e soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 34-39. Em semelhante sentido, chamando as contribuições para o custeio da seguridade social de “exóticas”: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário - Volume IV*. Op. Cit., pp. 518 e 555 e ss. Em sentido contrário, inadmitindo que as contribuições sejam chamadas de “impostos com destinação específica”: MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 85.

⁵³⁵ BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 204-205.

⁵³⁶ São elas:

“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PARÂMETROS - NORMAS DE REGÊNCIA - FINSOCIAL - BALIZAMENTO TEMPORAL. A teor do disposto no artigo 195 da Constituição Federal, incumbe à sociedade, como um todo, financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias - folha de salários, o faturamento e o lucro. Em norma de natureza constitucional transitória, emprestou-se ao FINSOCIAL característica de contribuição, jungindo-se a imperatividade das regras insertas no Decreto-Lei nº 1940/82, com as alterações ocorridas até a promulgação da Carta de 1988, ao espaço de tempo relativo a edição da lei prevista no referido artigo. Conflita com as disposições constitucionais - artigos 195 do corpo permanente da Carta e 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - preceito de lei que, a título de viabilizar o texto constitucional, toma de empréstimo, por simples remissão, a disciplina do FINSOCIAL. Incompatibilidade manifesta do art. 9º da Lei nº 7689/88 com o Diploma Fundamental, no que discrepa do contexto constitucional” (Tribunal Pleno, RE 150764, rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, rel. p/ acórdão Min. MARCO AURÉLIO, j. em 16/12/1992, DJ de 02/04/1993, p. 5623).

“(…) 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade,

contribuições sociais em “contributivo e solidário”, e não mais “contributivo e retributivo”, como prevalecia no regime anterior⁵³⁷. A referibilidade exigida das clássicas contribuições, portanto, tornou-se um critério que se opõe à solidariedade que marca as contribuições para o custeio da seguridade social.

E não poderia ser diferente. Com a CF/88, houve um drástico aumento das funções do Estado no tocante a direitos sociais, sobretudo pela universalização da saúde e da assistência social, que passaram a abranger pessoas que nunca contribuíram para a previdência (ainda que essas pessoas não possam receber aposentadoria, é-lhes garantido um rendimento mínimo a título de assistência social)⁵³⁸. Isso, somado à enorme massa de cidadãos abaixo da linha da pobreza, fez com que a seguridade social exigisse um orçamento gigantesco, o que justifica, portanto, a matriz universal de seu financiamento, tudo isso com plena aceitação do constituinte originário, que confeccionou esse sistema. As críticas ao sistema encabeçadas por alguns, portanto, só podem estar fundamentadas em teses que desvalorizam a Constituição Federal, o que não é a postura da presente tese, definitivamente.

Sendo assim, a CF/88 criou quatro contribuições vinculadas à seguridade e vinculou as receitas às rubricas correspondentes (saúde, assistência e previdência social), todas elas destinadas a orçamento específico (vide tópico mais abaixo). Aparte às contribuições para o financiamento da seguridade social, existem as “contribuições sociais” *lato sensu*, dentre as quais se destacam o salário-educação⁵³⁹, destinado a ser fonte adicional de financiamento do ensino fundamental público, as contribuições do chamado “sistema S” (SESC, SENAC, SENAI, SESI, SENAT, SEST, SENAR, SESCOOP), destinadas a financiar as entidades privadas de serviço social e de formação profissional, e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS). Tais contribuições, como visto,

equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações. (...)” (Tribunal Pleno, ADIn 3128-DF, rel. Min. ELLEN GRACIE, j. em 18/08/2004, DJ de 18/02/2005, p. 4, Ement. Vol. 2180-03, p. 450, RDDT n. 135, pp. 216-218).

⁵³⁷ Essa é a leitura de RICARDO LOBO TORRES (2007, p. 548), que desfere duras críticas às decisões do STF (2007, pp. 555-557).

⁵³⁸ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro*. Op. Cit., pp. 93-94 e 162-163.

⁵³⁹ Que SACHA CALMON também entende tratar-se de imposto finalístico, ante a inexistência de qualquer atuação estatal. In COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro*. Op. Cit., p. 132.

servem para o custeio de direitos sociais não incluídos no conceito de “Seguridade Social”⁵⁴⁰.

No mais, o traço principal das contribuições sociais, a partir da CF/88, que lhes aparta dos demais tributos, é não mais a referibilidade ou a solidariedade apenas do grupo beneficiado (ou ainda o “sinalagma”, como informa SACHA CALMON⁵⁴¹), traço característico da clássica concepção de “contribuição”, mas a finalidade e a destinação específica do produto de sua arrecadação⁵⁴². Tanto que a CF/88 instituiu, de um lado, uma universalidade no espectro de contribuintes do PIS, COFINS, CSLL e contribuição sobre a folha, ao incluir sujeitos que não são beneficiados (pessoas jurídicas) e, de outro, destacou um orçamento específico para esses recursos. Ainda que a solidariedade do grupo e a referibilidade não tenham desaparecido por completo (as contribuições dos empregados são prova disso), tais aspectos se tornaram secundários e de forma alguma informam essa subespécie tributária (contribuições para o custeio da seguridade social).

4.4.2. Contribuições sociais em espécie e a afetação de suas receitas

Como visto, as contribuições sociais são caracterizadas por sua finalidade, o que destaca a importância da vinculação legal do produto de sua arrecadação a fundos e despesas específicos, relacionados ao custeio de direitos sociais. Trata-se, até mesmo, de critério de validação desses tributos, conforme entendem LEANDRO PAULSEN⁵⁴³, MISABEL DERZI⁵⁴⁴ e PAULO AYRES BARRETO⁵⁴⁵. A exigência é do próprio texto da

⁵⁴⁰ Cf. DERZI, Misabel, Notas In BALEEIRO. Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., 2006, pp. 594-595.

⁵⁴¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro*. Op. Cit., p. 35.

⁵⁴² “(...) se a destinação pública caracteriza o tributo como gênero, é a *especial destinação* que, afinal, *distingue* as contribuições como *subespécies tributárias afetadas*, e justifica constitucionalmente a sua instituição em homenagem a *valores especialmente tutelados*; então, aquele princípio de destinação pública dos tributos deve-se entender, no campo das contribuições, como um *princípio de destinação específica* atrelada aos respectivos fatos geradores.” In OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira”. In *Revista dialética de direito tributário* 108, p. 128.

⁵⁴³ PAULSEN, Leandro. *Contribuições – custeio da seguridade social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pp. 34-35.

⁵⁴⁴ “(...) a destinação, discriminada na Constituição é que define o conteúdo e a extensão da norma de competência federal. A União, os Estados e Municípios não podem instituir impostos com destinação específica. Apenas a União poderá criar tributos com destinação específica, denominados de contribuição ou empréstimo compulsório. Essas últimas espécies tributárias, ainda que tenham hipótese de impostos (lucro, faturamento ou remuneração paga a empregados), fato que indica capacidade econômica do contribuinte, a teor do art. 145, § 1º, só podem ser instituídas para atender às finalidades expressamente consignadas no Texto Constitucional. A destinação é fundante da norma de competência. Se inexistente o órgão, a despesa ou a pessoa que, necessariamente, devem financiar, falece competência à União para criar contribuições ou

CF/88, que aponta claramente a necessidade de o legislador ordinário relacionar a instituição e a arrecadação das contribuições sociais às finalidades a que se propõem.

De fato, a afetação das receitas, no caso das contribuições sociais, muito mais do que uma imposição constitucional *pressuposta*, como ocorre com as taxas, é imposta pela Constituição Federal, ainda que, em alguns casos, de forma implícita (já que a afetação é condição mesma para o exercício da competência tributária). Isso se torna ainda mais evidente no caso das contribuições para o custeio da seguridade social, que conta com previsão de orçamento específico, conforme se depreende do art. 165, § 5º, incisos I a III da CF/88, que prevê a existência de três orçamentos, nos seguintes termos:

“Art. 165. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

(...)

§ 5º - A lei orçamentária anual compreenderá:

I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;

III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.”

Dessa forma, as contribuições para o custeio da seguridade social (contribuição sobre a folha de salários, contribuição do empregado, PIS/COFINS e CSLL), devem ser integralmente destinadas ao orçamento da seguridade social, ao menos na concepção original da CF/88.

empréstimos compulsórios. Inexistindo o fundamento constitucional, legitimador do exercício da faculdade legislativa, o contribuinte pode opor-se à cobrança, pois indevido o tributo que nasce de norma sem validade. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 951.

⁵⁴⁵ *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. Op. Cit., p. 179. LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2011, p. 209) apresenta outra proposta, segundo a qual a desafetação torna as contribuições legítimos impostos, o que faz com que o regime jurídico de impostos sejam aplicados às contribuições a partir de então. Em semelhante sentido, mas apenas no caso de haver a desafetação *total* das contribuições: VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 61.

Densificando o disposto no artigo acima, a legislação infraconstitucional prevê expressamente a destinação do produto da arrecadação desses tributos à seguridade social. Nesse sentido, o artigo 11 da Lei n.º 8.212/91, que institui o Plano de Custeio da Seguridade Social e regulamenta a cobrança das contribuições da empresa (sobre a folha de salários), dos empregadores domésticos, do empregador rural e dos segurados, aponta a composição das receitas do Orçamento da Seguridade Social, vinculando expressamente a arrecadação desses tributos, nos seguintes termos:

“Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos” (grifo nosso).

Nesse prisma, a legislação da COFINS não desmente a previsão constitucional, ao prever expressamente a vinculação do produto de sua arrecadação ao orçamento da Seguridade Social, nos termos do art. 10 da Lei Complementar 70/91:

“Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Parágrafo único. À contribuição referida neste artigo aplicam-se as normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, bem como, subsidiariamente e no que couber, as disposições referentes ao imposto de renda, especialmente quanto a atraso de pagamento e quanto a penalidades.”

Também as receitas das contribuições para o PIS/PASEP, conforme Leis Complementares 7/70 e 8/70 e alterações posteriores, são destinadas à cobertura do Programa de Seguro-Desemprego e ao pagamento do Abono Salarial, o que integra o

orçamento da seguridade social. Contudo, quarenta por cento dos recursos do PIS/PASEP são repassados ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), para aplicação em programas de desenvolvimento econômico, devendo essa parcela das receitas integrar o Orçamento Fiscal⁵⁴⁶.

Por sua vez, a contribuição social sobre o lucro líquido das empresas, que tem materialidade e base de cálculo semelhantes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, tem sua receita afetada ao Orçamento da Seguridade Social. O artigo 1º da Lei n.º 7.689/88 trata da afetação da receita correspondente: “Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social” (grifo nosso).

Com relação às demais contribuições sociais, ainda que não sejam vinculadas ao orçamento da seguridade social, a conclusão é a mesma quanto à sua afetação. Nesse prisma, quanto ao salário-educação, atesta o art. 212, § 6º da CF/88 que “a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei”. Nesse caso, “as cotas estaduais e municipais da arrecadação da contribuição social do salário-educação serão distribuídas proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica nas respectivas redes públicas de ensino” (§ 7º), o que atesta sua afetação constitucional a despesas relacionadas com direitos sociais. O artigo 15 da Lei n.º 9424/96 confirma essa vinculação:

“Art 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 1º O montante da arrecadação do Salário-Educação, após a dedução de 1% (um por cento) em favor do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, calculado sobre o valor por ele arrecadado, será distribuído pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, observada, em 90% (noventa por cento) de seu valor, a arrecadação realizada em cada Estado e no Distrito Federal, em quotas, da seguinte forma:

⁵⁴⁶

In http://www.orcamentofederal.gov.br/informacoes-orcamentarias/arquivos-receitas-publicas/RECEITA_DA_SEGURIDADE_COMPLETA.pdf. Acesso em 28/12/2012.

I - Quota Federal, correspondente a um terço do montante de recursos, que será destinada ao FNDE e aplicada no financiamento de programas e projetos voltados para a universalização do ensino fundamental, de forma a propiciar a redução dos desníveis sócio-educacionais existentes entre Municípios, Estados, Distrito Federal e regiões brasileiras;

II – Quota Estadual e Municipal, correspondente a 2/3 (dois terços) do montante de recursos, que será creditada mensal e automaticamente em favor das Secretarias de Educação dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para financiamento de programas, projetos e ações do ensino fundamental.”

Por sua vez, a contribuição ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, embora existam divergências da doutrina quanto à sua correta qualificação⁵⁴⁷, tem o produto de sua arrecadação, que é cogente para o empregador, destinado ao financiamento de programas de construção e aquisição de casas próprias, intermediadas pela Caixa Econômica Federal.

Já as contribuições relacionadas ao chamado “sistema S” (SESC, SENAC, SENAI, SESI, SENAT, SEST, SENAR, SESCOOP⁵⁴⁸) são destinadas a financiar as entidades privadas de serviço social e de formação profissional, em prol do aprimoramento da mão-de-obra, lazer, apoio, instrução e socorro dos trabalhadores dos setores envolvidos⁵⁴⁹. Em sendo destinadas a essas instituições, em sistema parecido com o que se denomina “parafiscalidade”, os montantes arrecadados são aplicados diretamente no desempenho das atividades relacionadas, o que envolve sua aplicação em atividades relacionadas ao mínimo existencial, tais como o ensino e o lazer.

Essas afetações, como visto, relacionam-se ao cumprimento, pelo Estado, de metas relacionadas a direitos sociais, o que contribui diretamente para a preservação do mínimo existencial dos indivíduos. Infelizmente, essas afetações não vêm sendo respeitadas pelo Governo Federal, como se verá mais adiante.

⁵⁴⁷ Vide CORDEIRO, André Felipe de Barros. “Reflexões sobre a natureza do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 156, pp.7-22, set. 2008.

⁵⁴⁸ Serviço Social do Comércio (SESC), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Social do Transporte (SEST), Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT), Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) e Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (Sescoop) são instituições privadas sem fins lucrativos, criadas com a finalidade de promover o bem-estar social, o desenvolvimento cultural, o ensino e a melhoria da qualidade de vida dos trabalhadores dos setores em que atuam.

4.4.3. A contribuição ao fundo de combate à pobreza (FECP)

A pobreza tem relação direta com os direitos sociais e a preservação do mínimo existencial, como visto nos capítulos introdutórios desse trabalho. Nesse prisma, a criação de fundos de combate à pobreza, como feito pela Emenda Constitucional n.º 31/2000, merece os maiores encômios, pois trata de dar efetividade a um dos objetivos fundamentais da república, que é a erradicação da pobreza.

O objetivo desse tópico não é tratar dos fundos em si, que serão abordados em tópico específico, mas chamar a atenção para um tributo cuja instituição foi autorizada pela Emenda Constitucional n.º 31/2000 para o custeio dos fundos estaduais de combate à pobreza. Nesse sentido, para financiar o fundo federal, o artigo 82, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias determinou que os Estados poderiam criar adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS sobre os produtos e serviços supérfluos, nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, inciso XII da CF/88, não se aplicando, sobre este percentual, a vinculação de 25% do produto da arrecadação do ICMS destinada aos Municípios (art. 158, IV, da CF/88). No caso, o adicional incidiria sobre produtos e serviços supérfluos a serem definidos em lei federal, conforme o artigo 83 do ADCT.

Não obstante essa clara determinação do ADCT (necessidade de veiculação de lista de produtos e serviços supérfluos por lei federal), alguns Estados instituíram internamente o novo tributo antes da criação da aludida lista de produtos, como foi o caso do Rio de Janeiro, por intermédio da Lei Estadual nº 4.056/02. No caso do tributo fluminense, foi determinada a cobrança de um ponto percentual sobre a alíquota geral do ICMS e de cinco pontos percentuais para os serviços de fornecimento de energia elétrica e de telecomunicações, partindo da - equivocada - premissa de que esses serviços são ainda mais supérfluos que os demais. Apenas os produtos que compõem a cesta básica ficaram livres da incidência do tributo. Posteriormente, a Lei Estadual 4.086/03 ampliou a base de produtos excluídos da incidência⁵⁴⁹, bem como determinou a alíquota de 4% para a energia

⁵⁴⁹ Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro*. Op. Cit., p. 130.

⁵⁵⁰ Foram excepcionados da incidência, além dos produtos da cesta básica, os Medicamentos Excepcionais previstos na Portaria nº 1318, de 23.07.2002, do Ministério da Saúde, e suas atualizações; Material Escolar; Gás Liquefeito de Petróleo (gás de cozinha); o fornecimento de energia elétrica residencial até 300

elétrica consumida em montante superior a 300 quilowatts/hora mensais e sobre os serviços de comunicação. A intenção foi das melhores, mas a forma não contou com a devida higidez constitucional.

Não obstante a clara inconstitucionalidade do tributo instituído pelo Estado fluminense, sobreveio em 2003 a Emenda Constitucional n.º 42, cujo artigo 4º determina que “os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional n.º 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”. Instado a se manifestar sobre o novo tributo, o Supremo Tribunal Federal, em decisão monocrática da lavra do Ministro CARLOS BRITTO, entendeu que a EC 42/03 teria convalidado as legislações estaduais que o haviam instituído⁵⁵¹, razão pela qual entendeu ter havido a perda de objeto da ação⁵⁵².

Após a convalidação da Emenda Constitucional 42/03 e a decisão do STF, alguns adicionais de ICMS estão em vigência no país, ainda que a lista federal de produtos supérfluos nunca tenha sido publicada.

À margem da polêmica quanto à sua higidez constitucional, ao instituir um adicional ao ICMS vinculado a fundo específico, existem polêmicas quanto à própria natureza do tributo. Para SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁵⁵³, tratam-se essas contribuições de verdadeiros impostos com destinação específica, na mesma linha do que sustenta com relação às contribuições para o custeio da seguridade social. Entretanto, a posição do ilustre professor quanto a essas contribuições, como visto, é divergente da presente tese, que entende tratar-se de legítimas contribuições, dada a finalidade constitucional específica das aludidas exações, bem como pelo afastamento do princípio da

quilowatts/horas mensais; o consumo residencial de água até 30 m³; e o consumo residencial de telefonia fixa até o valor de uma vez e meia a tarifa básica.

⁵⁵¹ Eis o ponto do voto que afirma a convalidação: “A bem da verdade, observa-se que o art. 4º da Emenda Constitucional n.º 42/2003 validou os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, ainda que estes estivessem em desacordo com o previsto na Emenda Constitucional n.º 31/2000. Sendo assim, se pairavam dúvidas acerca da constitucionalidade dos diplomas normativos ora adversados, estas foram expressamente enxotadas pelo mencionado art. 4º.”

⁵⁵² ADIn 2869, rel. Min. CARLOS BRITTO, j. em 04/05/2004, publicado em DJ 13/05/2004, p. 4.

⁵⁵³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro*. Op. Cit., p. 126.

não-afetação, que é típico dos impostos (como é o caso do ICMS). Ainda que a legislação tenha se referido a um adicional de ICMS, cuja materialidade é a mesma do imposto estadual, os principais critérios que conformam o novo tributo nada têm com as características do ICMS, que não é afetado, serve ao custeio das despesas gerais dos Estados e deve ser repartido com os Municípios, o que não ocorre com o novo tributo.

Por outro lado, ante a divergência quanto às premissas (ou seja, a própria definição de *contribuição social*), a divergência quanto à classificação do adicional ao ICMS é irrelevante, até mesmo porque o seu traço diferencial é a destinação específica do produto de sua arrecadação, sobre o que não se pode transigir.

4.5. Limites constitucionais orçamentários e os direitos sociais

4.5.1. O orçamento da seguridade social

Embora ainda não seja o momento de tratar da posição do orçamento na efetivação de direitos sociais, cumpre apontar a proteção constitucional a essa esfera de direitos promovida pela CF/88, ao destacar um orçamento próprio para a seguridade social. Evidentemente, nesse tópico não serão abordadas questões referentes à lei orçamentária, objeto de ponto específico nesta tese, mas a regra constitucional que, *densificando* os direitos sociais previstos na Carta, traz uma verdadeira garantia à sua efetivação.

Com efeito, a Seguridade Social visa atenuar a desigualdade econômica brasileira, que se traduz em uma das metas fundamentais do Estado, bem como amparar os cidadãos nos momentos mais difíceis de sua vida, tais como a velhice, a doença, o desemprego e a invalidez, como bem lembra MISABEL DERZI. É a mão do Estado que se estende aos indivíduos, para que estes, enquanto formalmente cidadãos, possam exercer a cidadania também de forma efetiva⁵⁵⁴.

A criação, pela CF/88, de um orçamento exclusivo para a Seguridade Social teve o condão de eliminar um problema que havia no passado, em que o Governo não necessitava de aprovação do Congresso Nacional para promover alterações neste

orçamento, bastando, para tanto, um mero ato do Executivo. Essa abertura motivou uma série de desvios orçamentários, tornando a Seguridade Social amplamente deficitária. Embora longo, merece citação o contundente relato de MISABEL DERZI⁵⁵⁵ sobre o assunto, que não deixa dúvidas quanto à conveniência da postura adotada pelo constituinte:

“Para nós, as razões de uma parafiscalidade necessária radicam no fato de a Carta de 1988 ter pretendido exatamente alterar as principais causas dos desvios de recursos da Seguridade Social, praticados pelo Governo Federal até então. É sabido que as contribuições previdenciárias, recolhidas diretamente pela Previdência Social, eram **paraorçamentárias (parafiscais)**, ou seja, não integravam a lei orçamentária da União. Com base no art. 62, § 1º, da Constituição anterior, o orçamento vultoso da Previdência Social escapava à apreciação do Congresso Nacional, era aprovado por mero ato do Executivo, o qual podia, também, por simples decreto alterá-lo, remanejá-lo ou estorná-lo. Os desvios não cessaram de se repetir e os abusos cresceram comprometendo a saúde financeira da Previdência Social. Nessa ocasião, a parafiscalidade continuou grassando, enquanto era da conveniência do Tesouro Nacional.

O que a Constituição de 1988 pretendeu fazer e, de fato, fez, foi submeter os orçamentos da Seguridade e de investimento das empresas estatais à apreciação do Poder Legislativo, de modo que os desvios de recursos e o estorno sem prévia anuência legal, ficassem vedados (art. 167, VI e VIII).

Entendemos que a Constituição Federal não unificou os caixas do Tesouro e da Seguridade Social, ao contrário, só restabeleceu a legalidade, cassando - fato histórico inédito - a capacidade tributária ativa da União para arrecadar e administrar as contribuições sociais, destinadas ao custeio dos órgãos de Seguridade Social. E nem poderia ser de outra forma. Restabelecer a legalidade para impedir desvios seria inútil, se o produto arrecadado com as contribuições criadas para custear a Seguridade entrasse pelo **caixa do Tesouro**. Dificilmente os recursos seriam repassados, mas se o fossem, o seriam apenas depois de a União utilizá-los por tempo suficiente para reduzi-los substancialmente. Por isso a Constituição Federal separou rigidamente os orçamentos e não deixou lacunas ou omissões, sendo inconstitucionais, segundo a posição minoritária, as leis tributárias que autorizam a arrecadação das contribuições securitárias pela Receita Federal e os atos que prendem os recursos advindos da contribuição social sobre o lucro ou sobre o FINSOCIAL, lesando a Previdência.

⁵⁵⁴ BARROS, Maurício. *Tributação no estado social e democrático de direito*. Op. Cit., pp. 202-203.

⁵⁵⁵ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 954-955.

Por isso, em relação às contribuições sociais, de que são espécie aquelas destinadas ao custeio da Seguridade Social, a Constituição pareceu-nos ter cassado, expressamente, a capacidade tributária ativa da União, ou seja, tão só a aptidão para exigir e arrecadar o tributo. Essa interpretação parece-nos ser a única cabível, pela letra e pelo espírito dos dispositivos magnos.”

A leitura sistemática da CF/88 não leva a outra conclusão. De fato, a criação do orçamento da seguridade social, de um lado, e das novas contribuições para o seu custeio, de outro, deixou claro o desejo do constituinte de separar o caixa da União Federal daquele destinado à seguridade, tendo em vista a extensa agenda de objetivos e tarefas a serem cumpridas pelo Estado brasileiro nesse setor. A reserva exclusiva dos recursos, portanto, traduz-se na vontade do constituinte originário, sendo certo que o desvirtuamento desse sistema, empenhado nos últimos anos⁵⁵⁶, não encontra berço na Constituição. Embora de forma menos contundente, SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁵⁵⁷ também destaca a criação do orçamento da seguridade social, apontando que o empenho do constituinte visou apartá-lo do Caixa Único do Tesouro Nacional, com a contrapartida da criação e direcionamento de diversas contribuições para ele.

O expediente adotado pela CF/88, no entanto, encontrou críticas de RICARDO LOBO TORRES⁵⁵⁸, que entendeu ter-se tratado de um “retrocesso em termos de parafiscalidade”, pois o orçamento, no Brasil seguiu “caminho heterodoxo”. A leitura que faz o Professor TORRES, no entanto, não leva em consideração a realidade narrada por MISABEL DERZI, bem como está imbuída da posição de TORRES contrariamente ao leque de direitos sociais trazidos pela CF/88, que ele insiste em desmerecer.

No mais, é certo que a CF/88, em sua confecção original, tratou de salvaguardar os direitos inerentes à seguridade social, ao prever um orçamento apartado.

⁵⁵⁶ Esse ponto será abordado em dois tópicos distintos, um deles tratando das desvinculações constitucionais, e outro dos desvios legais verificados no orçamento da seguridade social.

⁵⁵⁷ “O orçamento da Seguridade visava apartá-la do Caixa Único do Tesouro. Para fornecer os cofres da Seguridade, o Constituinte originário criou um imposto sobre o jogo, especialmente os lotéricos, a cargo dos apostadores e ganhadores, refundiu dois outros sobre receitas e faturamento (PIS e COFINS) e sobre o lucro das empresas (CSLL), aperfeiçoando o imposto pago pelos empregadores sobre a folha de salários, e mais dois foram criados pelo Constituinte derivado, o IPMF, depois a CPMF, e o SAT (refundido), para fazer face, o primeiro, aos gastos com a saúde pública e o segundo aos gastos com as aposentadorias precoces, em razão dos fatores de risco do trabalho insalubre.” In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Contribuições no direito brasileiro*. Op. Cit., 162-163.

Contudo, o Governo Federal tratou de burlar esse desígnio do constituinte, o que será abordado em pontos mais à frente.

4.5.2. As despesas obrigatórias com educação e saúde

Além da criação da seguridade social, tratou o constituinte de preservar alguns direitos sociais básicos do cidadão, através de instrumento financeiro específico, aplicável a todos os entes políticos da federação. Nesse prisma, a criação da lei orçamentária anual pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, sem prejuízo da autonomia financeira desses últimos, não é totalmente livre, pois a CF/88 impõe alguns limites expressos, ao obrigar despesas com educação e saúde em um dado exercício.

No caso da saúde⁵⁵⁹, verifica-se na CF/88 que há uma determinação, introduzida pela Emenda Constitucional n.º 29/2000 (“EC n.º 29/00”), de que lei complementar estabeleça o quanto deverá ser aplicado⁵⁶⁰. A EC n.º 29/00 também incluiu um artigo no Ato das Disposições Constitucionais Provisórias (“ADCT”) que determinou os percentuais “provisórios” a serem aplicados até que fosse editada a mencionada lei complementar, o que perdurou até a publicação da LC 141/2012. Até dessa o advento dessa lei, a União era obrigada a aplicar um percentual não inferior ao do ano anterior, variável de acordo com a oscilação do PIB; os Estados e Distrito Federal, 12% do produto da arrecadação de impostos e das transferências obrigatórias; e os Municípios, o percentual de 15% sobre a arrecadação de impostos e das transferências, conforme art. 77 do ADCT:

⁵⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume IV*. Op. Cit., p. 530.

⁵⁵⁹ Existe ainda uma disposição no art. 55 do ADCT, que determina que “até que seja aprovada a lei de diretrizes orçamentárias, trinta por cento, no mínimo, do orçamento da seguridade social, excluído o seguro-desemprego, serão destinados ao setor de saúde”. Tendo em vista tratar-se de regra de *exceção*, esse dispositivo não será abordado no presente trabalho.

⁵⁶⁰ Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

(...)

§ 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I - no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º;

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

§ 3º Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá:

“Art. 77. Até o exercício financeiro de 2004, os recursos mínimos aplicados nas ações e serviços públicos de saúde serão equivalentes:

I - no caso da União:

a) no ano 2000, o montante empenhado em ações e serviços públicos de saúde no exercício financeiro de 1999 acrescido de, no mínimo, cinco por cento;

b) do ano 2001 ao ano 2004, o valor apurado no ano anterior, corrigido pela variação nominal do Produto Interno Bruto - PIB;

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, doze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios; e

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, quinze por cento do produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

(...)

§ 4º Na ausência da lei complementar a que se refere o art. 198, § 3º, a partir do exercício financeiro de 2005, aplicar-se-á à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios o disposto neste artigo.”

A citada Lei Complementar 141/2012 manteve percentuais semelhantes⁵⁶¹, embora tenha trazido critérios mais detalhados para a aplicação desses recursos, que não vem ao caso especificar.

I - os percentuais de que trata o § 2º”.

⁵⁶¹ Art. 5º A União aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, o montante correspondente ao valor empenhado no exercício financeiro anterior, apurado nos termos desta Lei Complementar, acrescido de, no mínimo, o percentual correspondente à variação nominal do Produto Interno Bruto (PIB) ocorrida no ano anterior ao da lei orçamentária anual.

§ 1º (VETADO).

§ 2º Em caso de variação negativa do PIB, o valor de que trata o caput não poderá ser reduzido, em termos nominais, de um exercício financeiro para o outro.

§ 3º (VETADO).

§ 4º (VETADO).

§ 5º (VETADO).

Art. 6º Os Estados e o Distrito Federal aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam o art. 157, a alínea “a” do inciso I e o inciso II do caput do art. 159, todos da Constituição Federal, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 7º Os Municípios e o Distrito Federal aplicarão anualmente em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 15% (quinze por cento) da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam o art. 158 e a alínea “b” do inciso I do caput e o § 3º do art. 159, todos da Constituição Federal.

Parágrafo único. (VETADO).

Art. 8º O Distrito Federal aplicará, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde, no mínimo, 12% (doze por cento) do produto da arrecadação direta dos impostos que não possam ser segregados em base estadual e em base municipal.

Já com relação à educação, o percentual mínimo a ser aplicado por Estados, Distrito Federal e Municípios é de 25%, ao passo que União deverá aplicar 18%, conforme o art. 212 da CF/88:

“Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino.”

Com relação a esses artigos, tratam eles da receita total proveniente da arrecadação de impostos e das transferências percebidas por Estados, Distrito Federal e Municípios, da qual serão deslocados os percentuais que os entes deverão aplicar em saúde e educação. Não há que se confundir, portanto, tais despesas obrigatórias com a vinculação aos impostos ou às transferências, pois as “reservas” percentuais para a educação e saúde deverão levar em conta o *total* de impostos auferidos por esses entes, bem como os percentuais arrecadados e transferidos pelos Estados (no caso dos municípios) e pela União Federal.

Tal se dá porque a obrigação de aplicação dos percentuais constitucionais é uma obrigação de despesa, que não se vincula diretamente à transferência dos impostos que é feita pela União Federal e pelos Estados. Há uma clara diferença entre *vinculação de receitas*, fenômeno que ocorre, por exemplo, com os montantes arrecadados a título de contribuições sociais e de intervenção, e as *obrigações de despesas*, que nada mais são do que mecanismos que obrigam os entes públicos a gastar determinada parcela de seu orçamento em um dado exercício. Enquanto as receitas *vinculadas* não necessariamente devem ser gastas no mesmo ano, os percentuais de despesas obrigatórios são vinculados a cada exercício, o que não permite, por exemplo, que um município postergue para o ano seguinte parte daquilo que tinha a obrigação de gastar no ano corrente. Se a CF/88 determina que a despesa anual seja de 15%, não é facultado ao ente público gastar 10% em um ano e 20% no ano seguinte, pois a despesa, repita-se, é obrigatória, e não admite a adoção de “médias” ao longo dos anos.

Não é o que ocorre com as receitas vinculadas, cujo montante arrecadado poderá ser aplicado nos exercícios seguintes, como determina o art. 8º, parágrafo único, da Lei de Responsabilidade Fiscal:

“Art. 8º Até trinta dias após a publicação dos orçamentos, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias e observado o disposto na alínea c do inciso I do art. 4º, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Parágrafo único. Os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso.”

Resulta da leitura da LRF, claramente, que as receitas *vinculadas* já ingressam nos cofres do Estado com destinação certa, restando vinculadas a tal destinação independentemente do exercício em que sejam percebidas. É dizer, o montante cujo recolhimento é vinculado a uma dada finalidade permanecerá adstrito a ela até o seu efetivo dispêndio, o que poderá ocorrer no mesmo ano de sua arrecadação ou nos exercícios seguintes. O importante é que a despesa seja destinada àquela finalidade, para que não ocorra a trestinação dos recursos públicos e violação da CF/88.

Outra é a função das *despesas obrigatórias*, em que o *elemento temporal* é decisivo: o ente público *deve* aplicar os percentuais constitucionalmente previstos em um dado exercício, não podendo compensar tais valores com montantes gastos em percentuais superiores aos mínimos dos anos anteriores, ou ainda pretender postergar parte do montante que deve aplicar para os exercícios seguintes. A obrigação constitucional é peremptória, pois está relacionada à aplicação de recursos para a garantia de direitos sociais à população, razão pela qual a CF/88 prevê, até mesmo, a possibilidade de intervenção nos Estados e nos Municípios em caso de seu descumprimento, nos termos dos arts. 34 e 35 da CF/88⁵⁶².

⁵⁶² Art. 34. A União não intervirá nos Estados nem no Distrito Federal, exceto para:

(...)

VII - assegurar a observância dos seguintes princípios constitucionais:

(...)

e) aplicação do mínimo exigido da receita resultante de impostos estaduais, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde” (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000).

Art. 35. O Estado não intervirá em seus Municípios, nem a União nos Municípios localizados em Território Federal, exceto quando:

Por conta disso, não há *vinculação* das transferências de impostos efetuados pela União e pelos Estados às despesas obrigatórias com saúde e educação, pois o que a CF/88 determina é que os percentuais de despesas obrigatórias com educação e saúde devem incidir sobre as receitas de impostos e transferências intergovernamentais *globalmente consideradas*. Exatamente de qual imposto de competência dos municípios (ISS, ITBI ou IPTU) ou transferência a que lhes toca (IR, IPI, ICMS, ITR e IPVA⁵⁶³) sairão os montantes representativos dos percentuais obrigatórios já é tarefa de decisão do próprio Município, que tem autonomia para tomar tal decisão. O mesmo vale para os Estados e União Federal.

Nem se alegue que o art. 167, inciso IV da CF/88⁵⁶⁴, que consigna o princípio constitucional da não-afetação das receitas de impostos, desmentiria tudo o quanto exposto até aqui, ao ressaltar a aplicação do princípio os percentuais obrigatórios destinados a saúde e educação. Tal dispositivo em nada afeta a leitura efetuada nos parágrafos precedentes, pois, embora ele trate tanto das transferências obrigatórias quanto dos gastos com saúde e educação, em nenhum momento ele atrela as transferências a essas despesas, pois se refere aos impostos *arrecadados* pelo ente competente para tanto (no caso do ICMS, os Estados), e não aos impostos *transferidos* a outros em função da repartição federativa da arrecadação. Vale lembrar que as *receitas de impostos* não se confundem com as receitas transferidas de um ente para o outro, *pois as primeiras têm natureza de “receita tributária”, enquanto que as transferências enquadram-se na “receita de transferências correntes”*, como se depreende da classificação das receitas determinada pelo art. 11 da Lei n.º 4.320/64.

(...)

III - não tiver sido aplicado o mínimo exigido da receita municipal na manutenção e desenvolvimento do ensino e nas ações e serviços públicos de saúde;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

⁵⁶³ Enquanto as parcelas de arrecadação do ICMS, do ITR e do IPVA são transferidos aos Municípios de forma direta, os montantes referentes ao IR e ao IPI o são de forma indireta, de acordo com os critérios dos arts. 158 e 159 da CF/88.

⁵⁶⁴ “Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

Nesse prisma, mesmo quando a CF/88 expressamente determina a sujeição das transferências aos percentuais de despesas obrigatórias, conforme os artigos 77 e 212 supra transcritos, fá-lo com a intenção não de vincular tais percentuais às transferências diretamente, mas apenas deixar claro que o montante total a ser considerado como base de cálculo de aplicação dos percentuais de despesas com educação e saúde deverá abranger não apenas os impostos arrecadados pelos municípios, mas também as transferências que lhes são repassadas por União e Estados. E nem poderia ser diferente, pois, se a despesa fosse vinculado somente a impostos, restaria absolutamente inócua a determinação constitucional na grande maioria dos municípios brasileiros, cujas principais fontes de receitas são, justamente, as transferências intergovernamentais.

A propósito, convém recordar que a própria CF/88, ao determinar as despesas obrigatórias da União e dos Estados em saúde e educação, expressamente exclui da base de cálculo de tais despesas os montantes transferidos a Estados e Municípios, considerando, portanto, somente os montantes arrecadados que, efetivamente, permanecem em seus cofres (líquido). Ao assim fazê-lo, a CF/88 dissocia completamente transferências e despesas obrigatórias, ao não permitir quaisquer interconexões entre uns e outros⁵⁶⁵.

Convalidando esse raciocínio, é a lição de ANDRÉ CASTRO CARVALHO⁵⁶⁶, em recente trabalho monográfico que tratou com profundidade o tema em análise:

“(...) há, em nossa opinião, um critério diferencial que separa vinculação de receita de despesas obrigatórias. O fator preponderante é, justamente, a obrigatoriedade do gasto. A despesa obrigatória, conforme o próprio nome diz, obriga ao gasto no exercício financeiro, diferentemente da vinculação. Esta, por outro lado, apenas estabelece um elo normativo entre uma fonte e destino.

Como exemplo para elucidar a diferença, pode-se cogitar uma hipotética vinculação de 10% sobre a receita de um

⁵⁶⁵ Art. 19. (...) § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios

Art. 212. (...) § 2º - § 1º - A parcela da arrecadação de impostos transferida pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, ou pelos Estados aos respectivos Municípios, não é considerada, para efeito do cálculo previsto neste artigo, receita do governo que a transferir.

⁵⁶⁶ CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 120-121. Grifos originais.

tributo incidente sobre combustível e destinada a um fundo de fomento à infraestrutura: nesse caso, não há a obrigatoriedade do gasto anual desses recursos. O ente federativo pode, por exemplo, decidir acumular o montante de verbas no fundo para daqui a dois anos construir uma rodovia transnacional, ou, então, modernizar todos os aeroportos do País. Mas, para tanto, pode ser que precise auferir mais recursos que ultrapassem o exercício financeiro. Esta é a permissão, aliás, dada pelo próprio parágrafo único do artigo 8º da Lei de Responsabilidade Fiscal, in verbis:

(...)

Já a despesa ou gasto obrigatório é, como o próprio nome diz, mandatário: exige que o ente federativo gaste certo percentual de sua receita pública total ou de alguma espécie tributária específica (comumente impostos) em um programa social dentro do exercício financeiro. É facilmente perceptível essa distinção quando a Constituição Federal, por exemplo, inscreve que os entes federativos deverão aplicar anualmente (artigo 212, caput e 198, § 2º) determinado percentual sobre as receitas em saúde e educação.”

Ainda que se referindo à Constituição anterior, HELY LOPES MEIRELLES⁵⁶⁷

tem entendimento quanto à possibilidade de vinculação das receitas de ICMS transferidas dos Estados aos Municípios em situação semelhante, nos seguintes termos:

“Pode o Município vincular os recursos do ICM, para amortizar ou garantir eventuais empréstimos ou financiamentos? Em que pesem as opiniões em contrário, fundadas no § 2º do art. 62 da Constituição da República⁵⁶⁸ ou no art. 54 da Lei 4.320, de 17.3.1964, entendemos que inexistente óbice constitucional ou legal a essa vinculação. Com efeito, o que a Constituição proíbe é a vinculação do produto da arrecadação de tributo, fora das hipóteses ressalvadas, pela própria entidade tributante, ou seja, a vinculação de tributos próprios, o que o ICM, relativamente ao Município, não é.”

⁵⁶⁷ *Finanças municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, p. 119.

⁵⁶⁸ O art. 62, § 2º da Constituição de 1967 (com a Emenda n.º 1/69) é dispositivo que previa o princípio da não-afetação da Carta anterior, correspondendo, atualmente, ao art. 167, inciso IV da CF/88, nos seguintes termos:

Art. 62. (...)

(...)

§ 2º Ressalvados os impostos mencionados nos itens VIII e IX do artigo 21 e as disposições desta Constituição e de leis complementares, é vedada a vinculação do produto da arrecadação de qualquer tributo a determinado órgão, fundo ou despesa. A lei poderá, todavia, estabelecer que a arrecadação parcial ou total de certos tributos constitua receita do orçamento de capital, proibida sua aplicação no custeio de despesas correntes.

Por tudo isso, não há vinculação ou afetação entre as receitas percebidas pelos Estados e Municípios a título de transferências obrigatórias e os gastos obrigatórios com saúde e educação. No mais, trata-se de importante mecanismo de proteção dos direitos sociais, com até maior efetividade do que as vinculações de receitas, já que existe a obrigatoriedade de se efetuar o gasto no ano, o que não ocorre com as receitas afetadas. Esse instrumento contribui definitivamente para a efetivação do mínimo existencial.

4.5.3. Fundos constitucionais

Outra limitação orçamentária relacionada à efetivação de direitos sociais, com matriz constitucional (embora nela não se esgote), são os fundos, responsáveis pelo custeio de muitos serviços públicos no Brasil, em função das características intervencionistas da CF/88⁵⁶⁹. O artigo 71 da Lei n.º 4.320/64 determina que “constitui fundo especial o produto de receitas especificadas que por lei se vinculam à realização de determinados objetivos ou serviços, facultada a adoção de normas peculiares de aplicação”. HELENO TAVEIRA TÔRRES⁵⁷⁰ apresenta definição mais completa, entendendo que “os *fundos especiais* propõem-se como medida de alocação legal de recursos, orçamentários ou não, sob a forma de patrimônio separado vinculado ao emprego em certos fins, ao atendimento de necessidades públicas ou como complementação financeira para a prestação de serviços públicos disponíveis, a partir de uma entidade ou órgão público dotado de administração financeira e contábil autônoma, ou mesmo desprovido de tal autonomia.”

Os principais aspectos dos fundos, portanto, são sua finalidade e os critérios estabelecidos para a sua aplicação (inclusive afetação de receitas específicas), como também decorre das lições de HELY LOPES MEIRELLES⁵⁷¹ e JOSÉ MAURÍCIO

⁵⁶⁹ “No Brasil, muitos serviços públicos são atendidos com recursos administrados por fundos especiais, em virtude das peculiaridades exigidas pelos valores de intervenção do Estado na ordem econômica e como garantia dos princípios de solidariedade, redução de desigualdades regionais e outros fundamentos”. In TÔRRES, Heleno Taveira. “Fundos especiais para prestação de serviços públicos e os limites da competência reservada em matéria financeira.” In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 35.

⁵⁷⁰ . “Fundos especiais para prestação de serviços públicos e os limites da competência reservada em matéria financeira.” Op. Cit., p. 40.

⁵⁷¹ “*Fundo financeiro* é toda reserva de receita, para a aplicação determinada em lei. Os fundos são instituídos pela própria Constituição ou por lei ordinária, para sua inclusão no orçamento e utilização na forma legal, por seus destinatários”. In *Finanças municipais*. Op. Cit., p. 133.

CONTI⁵⁷². Trata-se da forma mais usual de vinculação de receitas a finalidades previamente determinadas⁵⁷³, inclusive no tocante a tributos⁵⁷⁴, havendo quem entenda até mesmo tratar-se de “autênticos orçamentos independentes dentro do orçamento geral”⁵⁷⁵. Sua vinculação com o orçamento é grande, na medida em que o fundo serve para reunir receitas afetadas e dirigidas para determinadas finalidades, o que somente pode ser instrumentalizado por intermédio da lei orçamentária⁵⁷⁶. Além disso, devem ser instituídos por lei, nos termos do art. 167, *caput* e inciso IX da CF/88⁵⁷⁷, embora existam fundos previstos na própria Constituição Federal.

Os “fundos especiais” não se distinguem de “fundos” no direito financeiro, embora a CF/88 adote a última expressão e a Lei 4.320/64, a primeira⁵⁷⁸. Conforme a lição de RÉGIS FERNANDES DE OLIVEIRA⁵⁷⁹, existem dois tipos básicos de fundos: (a) *fundos de destinação*, correspondentes à vinculação de receitas para aplicação em determinada finalidade⁵⁸⁰, e (b) *fundos de participação*, correspondentes à reserva de recursos para distribuição a pessoas jurídicas determinadas. Com relação aos fundos de destinação, por terem finalidades específicas, não pode haver desvio de recursos para outros objetivos⁵⁸¹.

Além disso, a legislação⁵⁸² menciona a existência de fundos “contábeis” e “financeiros”, embora a distinção de um e outro não seja nem clara nem tão relevante,

⁵⁷² “Pode-se conceituar genericamente fundo como sendo um conjunto de recursos utilizados como instrumento de distribuição de riqueza, cujas fontes de receita lhe são destinadas para uma finalidade determinada ou para serem redistribuídas segundo critérios preestabelecidos”. In *Federalismo fiscal e fundos de participação*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 75; *A autonomia financeira do Poder Judiciário*. São Paulo: MP, 2006, p. 154.

⁵⁷³ CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. Op. Cit., p. 234.

⁵⁷⁴ “A finalidade do tributo há de coincidir com a finalidade do fundo”. In TÔRRES, 2006, p. 46.

⁵⁷⁵ GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 2010, p. 77.

⁵⁷⁶ NUNES, Cleucio Santos. Comentários ao art. 71 da Lei 4.320/64. In CONTI, José Mauricio. *A Lei 4.320/64 comentada*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 236.

⁵⁷⁷ Art. 167. São vedados:

(...)

IX - a instituição de fundos de qualquer natureza, sem prévia autorização legislativa.

⁵⁷⁸ Cf. SANCHES, Osvaldo Maldonado. “Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal.” In *Revista de Informação Legislativa* n.º 154, abr./jun. de 2002, p. 275.

⁵⁷⁹ Cf. OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. Op. Cit., pp. 311-312.

⁵⁸⁰ Aqui a menção a “finalidade” como vinculação dos valores a matérias específicas (educação, saúde etc.), já que todos os fundos têm alguma finalidade (o Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios, por exemplo, têm as finalidades de canalizar recursos para esses entes subnacionais.

⁵⁸¹ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. Op. Cit., p. 316.

⁵⁸² Estas são as definições trazidas pelo Decreto 93.87286:

conforme CLEUCIO SANTOS NUNES⁵⁸³. Outra classificação possível, apontada por OSVALDO MALDONADO SANCHES⁵⁸⁴, é a separação dos fundos especiais (típicos) ao que chama de “fundos atípicos”, que seriam os fundos que não se enquadram exatamente dentro dos contornos legais dos fundos especiais, embora exerçam influência no manejo das contas públicas. Esses contornos legais seriam (a) sua inclusão no orçamento, (b) ter previsão de receitas específicas que o comporão, (c) vincular as receitas a gastos determinados, (d) vinculação a órgão da administração direta, (e) aplicação dos recursos de acordo com a lei orçamentária e (f) critérios contábeis específicos no âmbito da unidade gestora.

Como dito, a CF/88 determina que os fundos sejam criados por lei. Entretanto, a própria Constituição pode criar um fundo, uma vez que, em regra⁵⁸⁵, o fundo não é uma pessoa jurídica⁵⁸⁶, mas tão só a vinculação específica de receitas no orçamento, embora sua gestão deva ser conferida a algum órgão ou autarquia. Nesse prisma, existe uma grande quantidade de fundos existentes atualmente, tanto criados pela Constituição, quanto pela lei ou até mesmo por decretos e resoluções, como testemunha REGIS FERNANDES OLIVEIRA⁵⁸⁷, que critica a balbúrdia legal em torno de fundos e a vinculação de receitas efetuada por instrumentos infraconstitucionais, embora admita o expediente quando autorizado pela CF/88.

Analisando os fundos efetivamente criados pela CF/88, o único fundo⁵⁸⁸ ligado diretamente a direitos sociais é o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FCEP),

“Art . 71. Constitui Fundo Especial de natureza contábil ou financeira, para fins deste decreto, a modalidade de gestão de parcela de recursos do Tesouro Nacional, vinculados por lei à realização de determinados objetivos de política econômica, social ou administrativa do Governo.

§ 1º São Fundos Especiais de natureza contábil, os constituídos por disponibilidades financeiras evidenciadas em registros contábeis, destinados a atender a saques a serem efetuados diretamente contra a caixa do Tesouro Nacional.

§ 2º São Fundos Especiais de natureza financeira, os constituídos mediante movimentação de recursos de caixa do Tesouro Nacional para depósitos em estabelecimentos oficiais de crédito, segundo cronograma aprovado, destinados a atender aos saques previstos em programação específica.”

⁵⁸³ NUNES, Cleucio Santos. *Comentários*. Op. Cit., pp. 239-240.

⁵⁸⁴ SANCHES, Osvaldo Maldonado. “Fundos federais”. Op. Cit., p. 275.

⁵⁸⁵ Diz-se “em regra” porque pode haver fundos vinculados a uma pessoa jurídica, como é o caso do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação (FNDE), autarquia federal criada pela Lei 5.537, de 21 de novembro de 1968.

⁵⁸⁶ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. Op. Cit., p. 316.

⁵⁸⁷ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. Op. Cit., pp. 314-316. Nessas páginas o ilustre professor aponta uma extensa lista de fundos é citada pelo Autor.

⁵⁸⁸ Pode-se considerar o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), reformulação do antigo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (Fundef), como um fundo constitucional, eis que sua

criado pela Emenda Constitucional 31/2000, ainda que sua regulamentação tenha sido atribuída a lei complementar, nos seguintes termos:

“Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser regulado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.

Parágrafo único. O Fundo previsto neste artigo terá Conselho Consultivo e de Acompanhamento que conte com a participação de representantes da sociedade civil, nos termos da lei.”

Conforme a Lei Complementar 111/2001, que regulamentou o Fundo, os recursos serão direcionados a ações que tenham como alvo (i) famílias cuja renda *per capita* seja inferior à linha de pobreza, assim como indivíduos em igual situação de renda; e (ii) as populações de municípios e localidades urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, que apresentem condições de vida desfavoráveis. O atendimento às famílias e indivíduos, no primeiro caso, seria feito por meio de programas de reforço de renda, nas modalidades “Bolsa Escola”, para as famílias que têm filhos com idade entre seis e quinze anos, e “Bolsa Alimentação”, àquelas com filhos em idade de zero a seis anos e indivíduos que perderam os vínculos familiares. A “linha de pobreza” ou conceito que viesse a substituí-lo, assim como os municípios com condições de vida desfavoráveis, seriam definidos e divulgados pelo Poder Executivo anualmente.

O Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, originalmente, foi instituído para vigorar até 2010, tendo sido prorrogado indefinidamente pela Emenda Constitucional 67/2010. O Fundo foi instituído com a previsão de vinculação de um percentual da extinta CPMF, da parcela de 5% do IPI sobre produtos considerados supérfluos e do produto da arrecadação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), além de dotações orçamentárias, doações de qualquer natureza e outras receitas. Atualmente, não há receitas vinculadas a

criação tem origem na Emenda Constitucional 53/2006. Entretanto, o FUNDEB não é um fundo único nacional, existindo um fundo para cada Estado, para o qual a União Federal enviará recursos, via transferências automáticas (cf. Lei 11.494/07). Por outro lado, tendo em vista que o FCEP não constitui

tributos, pois a CPMF foi extinta⁵⁸⁹ e as duas outras medidas (adicional de IPI e IGF) nunca foram tomadas. Isso revela a pouca efetividade normativa desse fundo, atualmente superado, eis que sua receita dependia da própria formação da lei orçamentária anual, o que o torna um fundo constitucional dependente da vontade do legislador infraconstitucional e sem vinculação constitucional de tributos. Além disso, os programas “Bolsa Escola” e “Bolsa Alimentação” foram incorporados pelo programa “Bolsa Família”, criado pela Lei 10.836/2004, que é financiado com as dotações alocadas nos programas federais de transferência de renda e no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal⁵⁹⁰, bem como de outras dotações do Orçamento da Seguridade Social da União que vierem a ser consignadas ao Programa, o que tornou secundária a utilidade desse fundo.

Além do Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza, existem diversos outros fundos previstos para a alocação de receitas para fins relacionados a direitos sociais, até mesmo mais efetivos do que o citado fundo constitucional, quais sejam: (a) Fundo Nacional de Assistência Social⁵⁹¹, (b) Fundo Social⁵⁹², (c) Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE⁵⁹³, (d) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS⁵⁹⁴, (e) Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, (f) Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT⁵⁹⁵, (g) Fundo do Regime Geral de Previdência Social⁵⁹⁶ e (h) Fundo

unidade orçamentária nem tem contabilidade própria, a rigor ele sequer poderia ser considerado um “fundo especial”, conforme o alerta de JAMES GIACOMONI (2011, p. 344).

⁵⁸⁹ Segundo fontes oficiais, de junho de 2000 a junho de 2002 o fundo contou com um adicional equivalente a 0,02% do índice da CPMF. Em 2003 e 2004, esse valor subiu para 0,08%, mas, com a extinção do tributo em 2007, o fundo perdeu a sua principal fonte de recursos. “Câmara prorroga o Fundo de Combate à Pobreza”. In <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ASSISTENCIA-SOCIAL/191863-CAMARA-PRORROGA-O-FUNDO-DE-COMBATE-A-POBREZA.html>. Acesso em 31/12/2012.

⁵⁹⁰ O Cadastro Único para Programas Sociais - CadÚnico é instrumento de identificação e caracterização sócio-econômica das famílias brasileiras de baixa renda, a ser obrigatoriamente utilizado para seleção de beneficiários e integração de programas sociais do Governo Federal voltados ao atendimento desse público.

⁵⁹¹ Originalmente era o Fundo Nacional de Ação Comunitária (Funac), instituído pelo Decreto nº 91.970, de 22 de novembro de 1985, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 18 de dezembro de 1990, e transformado no Fundo Nacional de Assistência Social (FNAS) pela Lei 8.742/93.

⁵⁹² Criado pela Lei 12.351, de 22 de dezembro de 2010.

⁵⁹³ Criado pela Lei 5.537, de 21 de novembro de 1968, e alterado pelo Decreto-Lei nº 872, de 15 de setembro de 1969, é responsável pela execução de políticas educacionais do Ministério da Educação (MEC).

⁵⁹⁴ Criado pela Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966 e atualmente regulado pela Lei nº 8.036/90. Há quem entenda não se tratar propriamente de fundo, por não pertencer ao patrimônio público, já que os recursos não vêm do orçamento público, mas do pagamento de contribuições da iniciativa privada. Nesse sentido: NUNES (2010), p. 342.

⁵⁹⁵ Criado pela Lei 7.998, de 11 janeiro de 1990.

⁵⁹⁶ Criado pela Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Nacional da Cultura - FNC⁵⁹⁷, todos eles criados pela legislação (infraconstitucional), embora a CF/88, em alguns casos, expressamente tenha autorizado a sua criação ou recepcionado do sistema anterior. Não é a intenção do presente trabalho tratar pormenorizadamente de cada um desses fundos, tendo em vista o limite de escopo. Além disso, não serão abordados pormenorizadamente os fundos estaduais ligados a direitos sociais, tais como o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB), igualmente pelo limite de escopo do trabalho, sem prejuízo de sua importância ao aumentar a vinculação de valores destinados à educação⁵⁹⁸. De qualquer forma, a relação dos fundos com o orçamento e os direitos sociais será tratada de forma genérica no próprio tópico destinado ao orçamento, uma vez que se tratam de vinculações específicas da lei orçamentária.

4.5.4. Contraponto: afetação de receitas e a inconstitucionalidade da Desvinculação de Receitas da União (DRU)

Como visto, a CF/88 traça os tributos cujas receitas correspondentes devem ser afetadas a gastos específicos, com destaque para as contribuições sociais, voltadas a custear o grande rol de tarefas sociais do Estado brasileiro, impostas pelo próprio texto constitucional. Trata-se, portanto, de questão das mais caras à efetivação de direitos sociais no Brasil, justamente por tratar do custeio desses direitos pelo Estado, do que depende a vida de milhões de pessoas.

Entretanto, esse sistema de arrecadação e aplicação de recursos, que ao menos em tese bem funciona quanto às contribuições sociais (sobretudo as de custeio à seguridade social), sofreu um grande abalo nos últimos anos, com a criação de instrumentos que passaram a “desvincular” o produto de sua arrecadação. O processo de desvinculação de receitas foi iniciado ainda em 1994, com a criação do Fundo Social de Emergência (FSE) pela Emenda Constitucional de Revisão nº 1/1994, com o objetivo de “saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de

⁵⁹⁷ Criado pela Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986 e ratificado pela Lei 8.313, de 23 de dezembro de 1991 (“Lei Rouanet”).

⁵⁹⁸ Para uma análise do FUNDEB, vide: XIMENES, Salomão Barros. “Vinculação de recursos e desequilíbrios no financiamento da educação”. Op. Cit., pp. 385-406.

passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social”, nos termos do artigo 71 do ADCT (em sua redação original). A bem da verdade, não se trata propriamente de um “fundo”, na acepção correta do termo⁵⁹⁹, bem como é sabido que ele foi criado para garantir a estabilidade econômica na adoção do Plano Real em 1994, tendo sido mantido para garantir o superávit primário necessário ao pagamento dos títulos da dívida pública⁶⁰⁰, o que transparece algum desvio de finalidade⁶⁰¹.

Com prazo de vigência original de 1994 a 1995, o FSE passou a ser chamado de Fundo de Estabilização Fiscal (FEF) a partir do início do exercício financeiro de 1996, tendo sido prorrogado até 30/06/1997 pela EC 10/1996 e de 01/07/97 a 31/12/1999 pela EC 17/1997. Esses “fundos” foram custeados por diversas fontes de receita, inclusive pela desvinculação de receitas afetadas de impostos e contribuições sociais⁶⁰². Findo o prazo de vigência do FEF, foi criada a “Desvinculação das Receitas da União” (DRU) pela Emenda Constitucional 27/2000, que acrescentou o art. 76 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), que assim dispunha em sua redação original:

⁵⁹⁹ Cf. GIACOMONI, James. *Orçamento público*. Op. Cit., p. 77.

⁶⁰⁰ Nesse sentido: CALCIOLARI, Ricardo Pires. “Direitos sociais e federalismo: a agonia do orçamento da seguridade social e o crescente endividamento dos entes subnacionais”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal - Questões contemporâneas*. Florianópolis : Conceito, 2010, p. 428.

⁶⁰¹ Defendendo o interesse público da tomada de empréstimos públicos e a legitimidade da DRU para obtenção de superávit primário, embora criticando a prorrogação indefinida do instituto, vide MARTINS, Marcelo Guerra. “As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação das Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 841-843. Em sentido contrário, pelo prisma do desenvolvimento (objetivo fundamental): SABBAG, César. *Orçamento e desenvolvimento*. Campinas: Millennium, 2007, pp. 99 e ss.

⁶⁰² Art. 72. Integram o Fundo Social de Emergência:

- I - o produto da arrecadação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza incidente na fonte sobre pagamentos efetuados, a qualquer título, pela União, inclusive suas autarquias e fundações;
- II - a parcela do produto da arrecadação do imposto sobre propriedade territorial rural, do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, decorrente das alterações produzidas pela Medida Provisória n.º 419 e pelas Leis n.ºs 8.847, 8.849 e 8.848, todas de 28 de janeiro de 1994, estendendo-se a vigência da última delas até 31 de dezembro de 1995;
- III - a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, passa a ser de trinta por cento, mantidas as demais normas da Lei n.º 7.689, de 15 de dezembro de 1988;
- IV - vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União, excetuado o previsto nos incisos I, II e III;
- V - a parcela do produto da arrecadação da contribuição de que trata a Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, devida pelas pessoas jurídicas a que se refere o inciso III deste artigo, a qual será calculada, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, mediante a aplicação da alíquota de setenta e cinco centésimos por cento sobre a receita bruta operacional, como definida na legislação do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;
- VI - outras receitas previstas em lei específica.

“Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2000 a 2003, vinte por cento da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não reduzirá a base de cálculo das transferências a Estados, Distrito Federal e Municípios na forma dos arts. 153, § 5º; 157, I; 158, I e II; e 159, I, ‘a’ e ‘b’, e II, da Constituição, bem como a base de cálculo das aplicações em programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste a que se refere o art. 159, I, ‘c’, da Constituição.

§ 2º Excetua-se da desvinculação de que trata o *caput* deste artigo a arrecadação da contribuição social do salário-educação a que se refere o art. 212, § 5º, da Constituição.”

A única exceção à desvinculação, no tocante aos recursos destinados à área social, foi no tocante ao salário-educação, mantidos todos os demais, inclusive os gastos obrigatórios com educação e saúde (que, por incidirem sobre o total da base de impostos, sofria restrição indiretamente). A DRU foi prorrogada até 2007 pela EC 42/03⁶⁰³, que incluiu a desvinculação da receita das recém-criadas contribuições de intervenção no domínio econômico, e sofreu mais duas prorrogações, até 2011 pela EC 56/2007, e até 31/12/2015 pela EC 68/2011. No meio tempo, a EC 59/2009⁶⁰⁴ reduziu paulatinamente a desvinculação dos gastos obrigatórios com educação a que se refere o art. 212 da CF/88, o que foi confirmado pela EC 68/2011⁶⁰⁵, deixando as proteções constitucionais orçamentárias da educação (receita do salário-educação e despesa obrigatória) à margem da aplicação da DRU a partir do exercício de 2011, felizmente.

Mesmo com a exclusão das garantias constitucionais à educação (salário-educação e despesas obrigatórias), ainda assim a DRU desvincula vinte por cento do total da arrecadação da União Federal com impostos e contribuições (sociais e de intervenção no domínio econômico), diminuindo sensivelmente a vinculação da lei orçamentária anual

⁶⁰³ Art. 76. É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, no período de 2003 a 2007, vinte por cento da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados no referido período, seus adicionais e respectivos acréscimos legais.

⁶⁰⁴ Inclusão do § 3º ao art. 76 do ADCT:

§ 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição, o percentual referido no **caput** deste artigo será de 12,5 % (doze inteiros e cinco décimos por cento) no exercício de 2009, 5% (cinco por cento) no exercício de 2010, e nulo no exercício de 2011.

⁶⁰⁵ § 3º Para efeito do cálculo dos recursos para manutenção e desenvolvimento do ensino de que trata o art. 212 da Constituição Federal, o percentual referido no **caput** será nulo.

às imposições constitucionais vinculantes. Isso porque a DRU tende a reduzir o volume de recursos disponibilizados pela CF/88 para o financiamento de programas de desenvolvimento econômico (art. 239), para o financiamento de programas vinculados ao FAT – Fundo de Amparo ao Trabalhador, tais como seguro-desemprego, abono salarial etc. (art. 239), e para o financiamento da seguridade social (art. 195), dentre outros, o que ressalta a sua frontal inconstitucionalidade, ao violar os direitos fundamentais vinculados à sua aplicação (direitos sociais), como entende FERNANDO FACURY SCAFF⁶⁰⁶. Além da expressamente excluída contribuição ao seguro-educação, ficaram de fora apenas as contribuições então arrecadadas pelo INSS, quais sejam, as devidas pelo segurados e as pagas pelas empresas, incidentes diretamente sobre a folha de salários, já que o PIS, a COFINS e a CSLL eram recolhidas para a União Federal⁶⁰⁷.

Além da violação a direitos sociais, a DRU ainda viola o federalismo fiscal brasileiro, garantido pelo art. 60, § 4º, inciso I da CF/88, pela criação de tributos *sui generis*, híbridos de contribuições e impostos, cuja receita não é nem destinada totalmente à seguridade social, caso contribuições fossem, nem partilhada com Estados, Distrito Federal e Municípios, se de impostos se tratassem⁶⁰⁸.

Além dessas violações em si, houve uma manobra do Governo Federal de fragilizar ainda mais o controle das receitas afetadas à previdência social. Isso porque, com o advento da Lei n.º 11.457/2007⁶⁰⁹, ocorreu a centralização do recolhimento de todos os tributos federais na então criada Receita Federal do Brasil (ou “Super Receita”), fruto da fusão das Secretarias da Receita Federal e da Receita Previdenciária, o que abriu caminho

⁶⁰⁶ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU”. In FISCHER, Octávio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 70-71 e 79.

⁶⁰⁷ Cf. DERZI, Misabel. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., p. 959.

⁶⁰⁸ Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições - Teoria Geral, Contribuições em Espécie*. Op. Cit., p. 66. Levantando ainda a eterna “provisoriamente” da DRU e mecanismos preexistentes no ADCT como outra inconstitucionalidade, além dos argumentos já apresentados: OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. “Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias”. In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, pp. 69-70.

⁶⁰⁹ Art. 1º A Secretaria da Receita Federal passa a denominar-se Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão da administração direta subordinado ao Ministro de Estado da Fazenda.

Art. 2º Além das competências atribuídas pela legislação vigente à Secretaria da Receita Federal, cabe à Secretaria da Receita Federal do Brasil planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas a tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e das contribuições instituídas a título de substituição.

para que a DRU atingisse também as receitas com as contribuições antes arrecadadas pelo INSS. Não obstante a CF/88 ter cláusula expressa vedando a utilização de tais recursos para qualquer outra destinação que não os pagamentos de benefícios do regime geral de previdência social⁶¹⁰, bem como a própria Lei 11.457/2007 garantir a efetiva separação da arrecadação destinada à previdência social⁶¹¹, há desconfiança de que haja mais uma burla à Constituição Federal⁶¹², por intermédio da utilização da DRU. Para MISABEL DERZI⁶¹³, mesmo o recolhimento da CSLL, do PIS e da COFINS pela Receita Federal, antes da criação da “Super Receita”, já era inconstitucional, pois, em seu entendimento, o fato de a CF/88 prever um orçamento para a seguridade social necessariamente impunha que o recolhimento fosse feito pela autarquia responsável pela seguridade (INSS). Esse posicionamento tem fundamento e, de alguma forma, pode ser uma barreira à efetiva aplicação dos recursos em questões sociais, embora essa possível violação seja uma questão a ser comprovada mediante análise atuarial das contas correspondentes.

Voltando à análise da DRU, a desvinculação foi criada com o intuito de reduzir a alta vinculação constitucional de parcela expressiva das receitas a finalidades específicas, dando maior liberdade ao Governo Federal para distribuir recursos orçamentários entre programas que julgasse prioritários, fazendo com que a lei orçamentária prevalecesse sobre os desígnios da Constituição⁶¹⁴.

É bem verdade que o engessamento do orçamento, tendência mundial que se verifica fortemente no Brasil, é um problema para os administradores públicos, sobretudo

⁶¹⁰ Art. 167. São vedados:

(...)

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

⁶¹¹ Assim é o que determinam os §§ 1º e 2º do art. 2º:

§ 1º O produto da arrecadação das contribuições especificadas no **caput** deste artigo e acréscimos legais incidentes serão destinados, em caráter exclusivo, ao pagamento de benefícios do Regime Geral de Previdência Social e creditados diretamente ao Fundo do Regime Geral de Previdência Social, de que trata o art. 68 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.

§ 2º Nos termos do art. 58 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Secretaria da Receita Federal do Brasil prestará contas anualmente ao Conselho Nacional de Previdência Social dos resultados da arrecadação das contribuições sociais destinadas ao financiamento do Regime Geral de Previdência Social e das compensações a elas referentes.

⁶¹² É a opinião de MISABEL DERZI, Misabel. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 959-960 e 983-984.

⁶¹³ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 981-982.

⁶¹⁴ Cf. DERZI, Misabel. Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 1024-1025.

após a promulgação da CF/88⁶¹⁵. Dados da Secretaria de Orçamento Federal (SOF)⁶¹⁶ revelam que em 1988 os recursos da União de livre alocação representavam 55,5% do total das receitas do Tesouro, enquanto que, em 1993, a participação caiu para 22,9%. Já no exercício de 2002, considerando-se a parcela da DRU, apenas 19,4% dos recursos da União eram isentos de vinculação, e a previsão para 2003 era de que este percentual fosse de 19,7%. Nesse prisma, FÁBIO ZAMBITTE IBRAHIM⁶¹⁷, sustentando uma interpretação conforme a constituição, defende a plena constitucionalidade da EC 27/2000, na medida em que está de acordo com o princípio constitucional da eficiência da administração. Essa posição é bastante contestável, pois o princípio da eficiência orienta a atividade administrativa no sentido de conseguir os melhores resultados com os meios escassos de que se dispõe e a menor custo⁶¹⁸. No caso da DRU ocorre justamente o contrário, pois ela parte da premissa de que o Estado é ineficiente para alterar a regra do jogo, desvirtuando recursos que já tinham destinação predefinida pela CF/88. É a confirmação da ineficiência, portanto.

Existem ainda entendimentos⁶¹⁹ de que a DRU não altera a natureza das contribuições, pois sequer se pode afirmar com segurança se os montantes afetados serão por ela diminuídos, já que os vinte por cento de desvinculação incidem sobre a totalidade das receitas de impostos, contribuições sociais e CIDEs (salvo as exceções já apontadas), não havendo a incidência desse percentual sobre cada uma dessas rubricas isoladamente (embora haja a notícia de que, ao menos com relação ao ensino, houve uma queda de investimento aos patamares anteriores à CF/88⁶²⁰). Segundo esse entendimento, o montante

⁶¹⁵ Para uma enumeração sucinta das vantagens e desvantagens das vinculações de receitas, vide: GIACOMONI, James. “Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária”. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 340.

⁶¹⁶ *Vinculações de receitas dos orçamentos fiscal e da seguridade social e o poder discricionário de alocação dos recursos do governo federal*. Brasília : Secretaria de Orçamento Federal (SOF), p. 7, 2003, In http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Arquivos/sof/publicacoes/vinculacoes_orcamentarias.pdf. Acesso em 01/01/2013.

⁶¹⁷ “Desvinculação parcial da arrecadação de impostos e contribuições: uma interpretação possível da Emenda Constitucional nº 27. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 61, 2000, p. 48.

⁶¹⁸ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. Op. Cit., p. 671.

⁶¹⁹ Nesse sentido: CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. Op. Cit., p. 277.

⁶²⁰ Cf. XIMENES, Salomão Barros. “Vinculação de recursos e desequilíbrios no financiamento da educação”. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal - Questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010, pp.401-403. Por outro lado, com relação às contribuições sociais do trabalhador e do empregador, há notícia de que não foram afetadas pela DRU. Nesse sentido: DIAS, Fernando Álvares Correia. “Desvinculação de receitas da União, gastos sociais e ajuste fiscal”. In *Textos para discussão 38*. Brasília: Senado Federal, 2008. In http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD38-FernandoAlvaresDias.pdf. Acesso em 30/12/2012

desviado somente seria aferível mediante procedimentos contábeis na análise do orçamento, o que não significa a inconstitucionalidade *prima facie* da DRU, mas apenas a verificação de sua inconstitucionalidade *a posteriori*, como entende ANDRÉ CASTRO CARVALHO⁶²¹.

Aqui devem ser feitas duas análises distintas. Primeiramente, ainda que haja coerência no raciocínio, o simples fato de a DRU *potencialmente* acarretar o desvio de recursos destinados à seguridade social já enseja uma instabilidade no sistema previdenciário, ante a incerteza quanto ao efetivo cumprimento das tarefas do Estado com os recursos exclusivamente destinados a tanto. Essa incerteza acarreta que a DRU, sobre violar direitos sociais dos cidadãos, viole a própria segurança jurídica, ao causar tamanha incerteza quanto à efetividade desses direitos. Vale lembrar que o art. 60, § 4º, inciso IV da CF/88 determina que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda *tendente a abolir* os direitos e garantias individuais”. Não é necessário que haja a supressão total e direta de tais direitos, mas apenas que a emenda constitucional possa ameaçá-los, como é o caso das emendas que trouxeram a DRU. Essa ameaça poderia ter sido superada caso as emendas apartassem da aplicabilidade da DRU não apenas os montantes destinados à saúde, mas também as contribuições sociais e as CIDEs, o que, no entanto, esvaziaria a intenção do Governo. No mais, se houver tredestinação de recursos pela lei orçamentária com base na DRU, o problema não é da lei orçamentária, mas das cláusulas constitucionais que a autorizam a tanto (ou seja, que autorizam a DRU), razão pela qual o argumento não procede.

Com relação à análise contábil da lei orçamentária para a apuração dos desvios, de fato, isso também deverá surtir os efeitos necessários, mas não o de inconstitucionalidade em si da DRU, que já é bastante com o mero confronto entre as emendas constitucionais que a instituíram e o texto da CF/88. Nesse caso, os desvios perpetrados pela LOA, uma vez declarada a inconstitucionalidade da DRU ou do próprio trecho da lei orçamentária que incorreu no desvio⁶²², deverão informar os montantes a serem restituídos aos contribuintes que efetuaram os recolhimentos acreditando tratar-se de valores destinados integralmente à seguridade social⁶²³, pois não há dúvidas de que o

⁶²¹ CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. Op. Cit., p. 278.

⁶²² A questão da inconstitucionalidade da lei orçamentária será abordada em ponto mais adiante.

⁶²³ Além da posição de MISABEL DERZI favorável a essa tese, também JOSÉ MARCOS DOMINGUES DE OLIVEIRA defende que “a tredestinação orçamentária das contribuições rompe com o fato gerador

recolhimento, após a trespdestinação, tornou-se *indevido*. Não se trata de atacar a higidez em si da regra-matriz de incidência das contribuições, mas do reconhecimento de um direito legítimo dos contribuintes que confiaram suas riquezas a uma finalidade específica e expressamente determinada pela CF/88, mas que foram traídos pela malversação dos valores recolhidos. No mínimo, houve enriquecimento ilícito do Estado, que merece ser reparado.

Nesse ponto, alguns contribuintes chegaram a argüir a inconstitucionalidade da DRU como fundamento para o pedido de restituição parcial de contribuições sociais recolhidas. Infelizmente, o Poder Judiciário tem negado esses pedidos⁶²⁴, bem como confirmou a constitucionalidade da DRU, como se depreende da seguinte decisão do STF:

“EMENTA: 1. TRIBUTO. Contribuição social. Art. 76 do ADCT. Emenda Constitucional nº 27/2000. Desvinculação de

acessório (finalidade) e provoca o respectivo indébito tributário”. In OLIVEIRA (2004), p. 131. No mesmo sentido: SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Op. Cit., p. 89; BARRETO Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. Op. Cit., pp. 176-179. O Tribunal Regional Federal da 2ª Região chegou a determinar a restituição de contribuição de intervenção por falta de destinação adequada, como se depreende da seguinte decisão:

“TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE (LEI Nº 10.168/2000). FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO – FNDCT. LEI 8.172/91. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR.

I – “As contribuições especiais, à exceção da regulada no artigo 195, § 4º, do Texto Básico, que não se cuida na hipótese, dispensam para a sua instituição a exigência de Lei Complementar, sendo suficiente Lei Ordinária (STF, RE 209.365, DJ 7/12/00; RE 214.206, DJ 29/5/98; RE 242.431, DJ 14/5/99; RE 148.754; RE 209.365; RE 218.061)”

II – Não tendo o Congresso Nacional ratificado o FNDCT no prazo previsto no art. 36 do ADCT, a sua recriação só pode ser feita através de Lei Complementar.

III – Considerando-se inexistente o FNDCT, para o qual se destinava a contribuição exigida pela Lei 10.168/2000, desaparece a destinação da exação, o que a torna também inexistente, ou a transforma em imposto vinculado, o que é vedado pelo art. 167 da Constituição Federal, impondo-se desta forma a sua inexigibilidade. (precedente da Quarta Turma desta Corte Regional)” (TRF 2ª Região, 4ª Turma, processo 200151010143090, rel. Des. Fed. Rogério Carvalho, DJU de 01/09/2004, p. 195).

⁶²⁴ “EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 27/00. FUNDO DE ESTABILIZAÇÃO FISCAL. DESVINCULAÇÃO DE PARTE DAS RECEITAS DECORRENTES DA ARRECAÇÃO DA COFINS. CONSTITUCIONALIDADE.

(...)

A Emenda Constitucional nº 27/00, ao destinar parte da arrecadação decorrente das contribuições sociais ao denominado Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado Fundo de Estabilização Fiscal, no período compreendido entre 2000 a 2003, não incorreu em inconstitucionalidade, uma vez que adstrita às limitações impostas pela Constituição Federal ao poder constituinte derivado, inexistindo, *in casu*, afronta a qualquer das cláusulas pétreas discriminadas no art. 60, § 4º. Tal destinação não implicou instituição de novo tributo, haja vista que as contribuições à seguridade social caracterizam-se pela correspondente finalidade, e não pela destinação do produto da sua arrecadação. A utilização da via da emenda constitucional, observados os limites materiais previstos na Constituição Federal, é suficiente para legitimar a desvinculação da arrecadação das referidas contribuições sociais. Não havendo a criação de novo tributo, desnecessária a observância da anterioridade do exercício financeiro (art. 150, III, b, da Constituição Federal)” (TRF – 4ª Região, 2ª Turma, APELREEX 2003.71.00.032244-6/TRF, rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, j. em 14/07/2009).

20% do produto da arrecadação. Admissibilidade. Inexistência de ofensa a cláusula pétrea. Negado seguimento ao recurso. Não é inconstitucional a desvinculação de parte da arrecadação de contribuição social, levada a efeito por emenda constitucional.”⁶²⁵

Sem prejuízo da posição da Suprema Corte brasileira quanto ao tema, é preciso ter a consciência de que os recursos arrecadados com as contribuições sociais sejam, efetivamente, direcionados para os propósitos aos quais foram elas instituídas, sob pena de flagrante violação aos direitos fundamentais⁶²⁶, pois esses recursos se prestam à efetivação, pelo Estado, de políticas públicas com o intuito de garantir os direitos fundamentais de segunda dimensão, inclusive a salvaguarda do mínimo existencial. Por outro lado, a DRU distorce todo o sistema tributário nacional construído pelo constituinte originário, ao mitigar os regimes de competência e embaralhar as justificativas para a criação e cobrança dos tributos com específicas finalidade e destinação de recursos. Não se ignoram os problemas do alto grau de vinculação dos orçamentos brasileiros, mas burlar essa situação significa burlar a própria CF/88. Mesmo os argumentos quanto ao excesso de recursos para alguns setores não é de todo acertado, pois, embora a qualidade da prestação dos serviços não dependa apenas de dinheiro, não se pode negar que a sua disponibilidade acarreta um conforto para o administrador geri-los de forma eficiente⁶²⁷. Parece que o problema é de ineficiência administrativa, pois o discurso do Governo, ao tratar da precariedade da educação e da saúde brasileiras, direciona-se à falta de recursos, quando é sabido que há desvio de valores legitimados pelo próprio Estado (além da DRU, há os desvios

⁶²⁵ Segunda Turma, RE 537610-RS, rel. Min. CEZAR PELUSO, DJe de 18/12/2009.

⁶²⁶ Neste sentido: SCAFF, Fernando Facury. “Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da contribuição”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 94, 2003, pp. 1126 e ss. Em outro ponto de sua obra, FERNANDO FACURY SCAFF desfere duras críticas à DRU, de todo acolhidas na presente tese: “Desta maneira, entendo que o procedimento que vem sendo adotado pelo Governo Federal para tratar desta matéria malfere a Constituição e a coloca em um patamar idêntico ao de uma norma inoportuna, que impede a gestão financeira saudável do Brasil. É a tese da ingovernabilidade que paira como ameaça à concretização constitucional desde sua promulgação. A classe dirigente brasileira comporta-se como se a Constituição pudesse, e devesse, ser afastada para a concretização de seus objetivos de governo, e não que o exercício do governo devesse estar subsumido às normas constitucionais. A ideia de Supremacia da Constituição não encontra guarida na cultura técnico-burocrática brasileira. É imperioso levar ao Supremo Tribunal Federal esta matéria, pois cabe a ele a guarda da Constituição, embora dela todos sejamos intérpretes”. (“Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU”. Op. Cit., p. 79. Também sustentando a inconstitucionalidade da DRU: XIMENES, Salomão Barros. “Vinculação de recursos e desequilíbrios no financiamento da educação”. Op. Cit., pp. 400-401.

⁶²⁷ A propósito, a título meramente ilustrativo, existem estudos que sustentam que o aumento de vinculação de receitas com a educação interfere na qualidade do ensino, embora somente essa medida não seja suficiente para tanto. Não cabe aqui debater as razões dessas conclusões, pelo escopo limitado desta tese, mas, sem dúvida, trata-se de um dado importante em eventual análise judicial da questão. In MENDES JÚNIOR. Antônio Sérgio da Silva. *Vinculação de receitas orçamentárias e seu impacto nos índices da educação*

qualitativos na lei orçamentária, que serão abordados no subcapítulo destinado à lei orçamentária).

No mais, é certo que a DRU *tende* a abolir direitos fundamentais, pois pode acarretar uma supressão importante de recursos voltados a essas finalidades. Por outro lado, no intuito de se minimizar os problemas com o alto grau de engessamento do orçamento brasileiro, pode-se até pensar, por exemplo, na redução dos percentuais constitucionais de despesas obrigatórias, desde que feito paulatina e modicamente e com as devidas contrapartidas, o que não necessariamente atentaria contra cláusulas pétreas. Mas a análise da higidez constitucional de uma norma não pode ignorar a realidade, que diz por si mesma as condições precárias da seguridade social no país, o que torna questionável a desvinculação autorizada pelas emendas constitucionais citadas. Se os recursos são além do necessário, a ponto de se poder abrir mão de parte dele, por que a saúde brasileira não tem nível de excelência? A conta não fecha, e isso se dá não apenas em função da DRU, mas por outra desvinculação reiteradamente praticada na elaboração das leis orçamentárias, como será visto no capítulo dedicado ao orçamento.

Apresentados os instrumentos constitucionais fiscais e financeiros aptos a dar efetividade ao mínimo existencial, é o momento de analisar de que modo normas infraconstitucionais densificam tais direitos.

5. INSTRUMENTOS INFRACONSTITUCIONAIS DE EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS NO DIREITO TRIBUTÁRIO E NO DIREITO FINANCEIRO

Conforme analisado no capítulo anterior, a CF/88 arrola uma série de princípios e regras referentes aos subdomínios do direito tributário e do direito financeiro, que permitem que o legislador infraconstitucional dê ainda mais concretude aos direitos sociais consignados na Constituição Federal, dotando-os de maior densidade. Nesse contexto, este capítulo tratará dos instrumentos infraconstitucionais aptos a assumir esse papel, tanto na seara tributária quanto na financeira.

Evidentemente, neste capítulo não será abordada a totalidade absoluta das normas que possivelmente poderiam densificar aqueles direitos, porquanto a descrição desse universo de possibilidades tornaria o trabalho extenso e enfadonho. Logo, ainda que a tese tenha concluído que o uso da progressividade fiscal é um meio indireto a dar maior efetividade ao mínimo existencial, ante o aumento das receitas do Estado, não serão abordadas, neste capítulo, todas as possibilidades para que isso se concretize, já que essa tarefa acarretaria perpassar todas as regras-matrizes de incidência de impostos ordinários e contribuições sociais, o que não é o caso. Tampouco serão surpreendidos isoladamente temas já abordados no capítulo anterior, como é o caso dos fundos especiais, tema a ser enfrentado tangencialmente nos tópicos dedicados às leis orçamentárias, ou ainda as contribuições sociais em espécie na configuração que lhes dá o legislador infraconstitucional, pois as ponderações apresentadas anteriormente já são bastantes para o entendimento quanto ao modo em que eles dão efetividade ao mínimo existencial.

Sendo assim, o capítulo que se inicia tratará das espécies de normas infraconstitucionais que acrescentam algo diferente a tudo o que foi dito anteriormente, seja porque dão concretude à intributabilidade do mínimo existencial de modo especial, como é o caso das isenções e reduções de base de cálculo de tributos, seja porque são as normas por excelência a extravasar a atividade financeira do Estado do lado das finanças, como é o caso das leis orçamentárias. Esses pontos serão abordados sempre em cotejo com outras questões que podem afetar o mínimo existencial, tais como a Lei de Responsabilidade Fiscal, as rígidas normas para a concessão de isenções de ICMS e as questões referentes à reserva do possível, tudo isso a ser estudado com os olhos dos direitos sociais estatuídos pela CF/88, como, aliás, é a proposta deste trabalho.

5.1. Instrumentos tributários relacionados à intangibilidade fiscal do mínimo existencial

5.1.1. Isenções como regras de densificação de direitos sociais

Como visto, a Constituição Federal, ao dotar as pessoas políticas subnacionais de competência tributária, impõe-lhes que essa competência seja utilizada, mediante a instituição interna dos tributos pela legislação correspondente. Essa competência, no entanto, não é absoluta ou ilimitada, pois a União, Estados, Distrito Federal e Municípios devem utilizá-la de acordo com as determinações da CF/88, seja elas objetivamente limitadoras (legalidade, anterioridade etc.), sejam valorativas (igualdade, capacidade contributiva etc.). Nesse prisma, muitas vezes a “tributação” justa é a não tributação⁶²⁸, nos casos em que o indivíduo não demonstra qualquer capacidade econômica para contribuir com os custos sociais, como é o caso do mínimo existencial.

Uma das formas de justificação para a omissão do Estado em tributar determinados sujeitos e situações, ante sua incompetência para tanto, dá-se com as imunidades, regras constitucionais que moldam a competência tributária pela negativa. As imunidades, também foi visto, relacionam-se a valores presentes na Constituição, *densificando-os*, inclusive com relação ao mínimo existencial, como é o caso da imunidade explícita do ITR sobre pequenas glebas rurais e a imunidade implícita do IRPF sobre o salário mínimo.

Entretanto, tendo em vista a definição de *imunidade* adotada neste trabalho, percebe-se que o rol de regras constitucionais de incompetência é bastante limitado, o que demonstra sua insuficiência para cobrir todas as situações em que a tributação deve ser omitida. Não obstante essa constatação, nem por isso as situações que demonstrem a inexistência de capacidade econômica sofrerão o ônus dos tributos, como é o caso da

⁶²⁸ “Capacidad contributiva y exenciones pueden, en efecto, considerarse, desde cierta perspectiva, como conceptos complementarios. *Se exime - debe eximirse - lo que es justo que no tribute*. Inversamente: *no se exime - no debe eximirse - lo que es justo que tribute*”. In SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Teoría jurídica de la exención tributaria”. In *Hacienda y derecho - Volume III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 417.

intributabilidade do mínimo existencial, que não só é deduzida na como exigida pela CF/88. É justamente nesse ponto que emerge a importância das isenções tributárias, medidas que visam justamente desonerar os contribuintes e, em assim fazendo, *densificar* mandamentos constitucionais.

A definição de *isenções*, na doutrina brasileira, sempre foi objeto de discórdias. Em sua concepção original, era entendida como uma “dispensa legal do pagamento do tributo”, o que pressupõe a incidência da norma tributária. Segundo essa corrente⁶²⁹, a norma incide, fazendo nascer a obrigação tributária, mas a lei dispensa o seu pagamento. JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁶³⁰ desferiu críticas a essa concepção, ao entender que não ocorre essa “transubstancialização” legal, pois, se tal fosse possível, “a norma que estabelecesse a isenção estaria a rigor em contradição com a norma que definisse o fato gerador da obrigação tributária, e duas proposições normativas contraditórias não poderiam ser ambas válidas (*princípio jurídico de contradição*)”. Essa objeção de BORGES é totalmente procedente, embora ainda hoje existam defensores⁶³¹ daquela posição pioneira no Brasil.

Também ALFREDO AUGUSTO BECKER⁶³² desferiu críticas à doutrina brasileira inaugural, ao entender que a lógica da definição apresentada está correta apenas no plano pré-jurídico da Política Fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção. Para o jurista gaúcho, a regra jurídica de isenção consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação, eis que a primeira incide para que a segunda não incida⁶³³.

Já AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO⁶³⁴ trabalha com a existência de um *fato impeditivo* que afeta a consequência jurídica típica do fato gerador do tributo, fazendo com que o contribuinte não seja por ele onerado. Para o citado professor, que labora com a coexistência autônoma entre as duas normas, ocorre a incidência conjunta da norma

⁶²⁹ Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 120.

⁶³⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., 2001, p. 163. Em semelhante sentido: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Op. Cit., p. 178.

⁶³¹ Esse é o entendimento de LUÍS EDUARDO SCHOUERI (2011, p. 225), ao pensar nas isenções no contexto do Código Tributário Nacional, que aloja o instituto dentre as hipóteses de “exclusão do crédito tributário”.

⁶³² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. Cit., p. 276.

⁶³³ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Op. Cit., p. 277.

tributária e da norma de isenção. Essa teoria também é desmentida por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁶³⁵, que nega a existência de um acréscimo à norma obrigacional na hipótese normativa que institui a isenção, pois a norma isencional nada acrescenta, mas apenas retira da norma tributária.

Assim é que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, autor da mais profunda obra brasileira sobre o assunto, concebe a isenção tributária como a “hipótese de não incidência legalmente qualificada”, que resulta na ocorrência de um *fato isento*, qualificado normativamente, mas que não gera a consequência tributária típica⁶³⁶.

Essa concepção tampouco passou ilesa a críticas. Partindo de premissas distintas das de SOUTO MAIOR BORGES, PAULO DE BARROS CARVALHO⁶³⁷ entende que não ocorre a incidência anterior da norma de isenção sobre os fatos, impedindo a incidência da norma tributária. Para ele, as normas de isenção são da classe das regras de estrutura, que atuam sobre a regra-matriz de incidência tributária, tolhendo-lhe um ou mais de seus critérios, ainda que parcialmente, fazendo com que a regra tributária não incida em determinadas situações. Se o fato é isento, não ocorre a incidência de norma alguma, não havendo que se falar em ocorrência do fato jurídico tributário. Também SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO⁶³⁸ desfere críticas semelhantes à teoria de SOUTO MAIOR BORGES, entendendo que “a norma de isenção não é. E se não é, não pode ser *não juridicizante*. Não sendo, também não incide”.

Essas parecem ser as posições mais adequadas, embora não se possa negar a coerência da posição de SOUTO MAIOR BORGES com as premissas que adota.

De todo modo, as regras de isenção operam dentro da esfera de competência do ente tributante, o que as aparta totalmente das normas imunizantes, que moldam a própria competência. O exercício da competência tributária, aliás, deve seguir as determinações da

⁶³⁴ *Teoria e prática das isenções tributárias*. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 7.

⁶³⁵ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 152-153.

⁶³⁶ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 200-201.

⁶³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. Cit., pp. 519-521.

⁶³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. Op. Cit., p. 180.

CF/88, o que não é diferente com as normas de isenção, que devem seguir suas determinações⁶³⁹.

Dentre os princípios informadores da concessão de isenções encontra-se a isonomia, que exige a generalidade na tributação e não permite que alguns sujeitos sejam privilegiados em detrimento de outros⁶⁴⁰, rejeitando-se os “privilégios odiosos”. As isenções, portanto, não podem ser simplesmente discriminatórias, fazendo com que alguns indivíduos sejam privilegiados e não outros, sem qualquer critério racional que o justifique. Por outro lado, sabe-se que algumas medidas discriminatórias devem ser tomadas pelo legislador em função da própria igualdade material, ao conferir tratamento desigual a sujeitos que se encontram em situações desiguais, na medida dessa desigualdade. No campo da tributação, o respeito à capacidade contributiva exige intervenções desse tipo, sem que se possa argüir legitimamente qualquer violação à isonomia.

Dessa forma, o ponto central da análise das isenções tributárias, ao menos para o que interessa o presente trabalho, é separar as isenções *fiscais* das isenções *extrafiscais*, classificação que é bem aceita na doutrina tributária tanto no Brasil quanto alhures⁶⁴¹. As isenções *extrafiscais* são adotadas para que o tributo exerça uma função reguladora alheia à justiça tributária, sedimentadas em interesse coletivo, tais como a promoção do desenvolvimento econômico⁶⁴². Nesses casos, desde que plenamente justificável pelo interesse público, afastam-se os critérios de justiça da tributação, para que seja almejado um fim geral da coletividade⁶⁴³.

Já por isenções *fiscais* entendem-se as medidas a serem adotadas pelo ente tributante de modo a, justamente, preservar a igualdade material entre os indivíduos,

⁶³⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 31. No mesmo sentido: SAINZ DE BUJANDA; Fernando. “Teoría jurídica de la exención tributaria”. In *Hacienda y derecho - Volumen III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 395.

⁶⁴⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 44.

⁶⁴¹ Cf. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. “Teoría jurídica de la exención tributaria”. In *Hacienda y derecho - Volumen III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963, p. 419-421.

⁶⁴² BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 70-71. Em semelhante sentido: SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e prática das isenções tributárias*. Op. Cit., pp. 114-117.

⁶⁴³ Em interessante estudo, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES aponta que não necessariamente a extrafiscalidade atentará contra a igualdade, pois se trata de medida teleológica, que visa a atenuar as desigualdades nos planos social e econômico (igualdade substancial entre as regiões e os Estados). A igualdade, sob essa perspectiva, aloja-se no altiplano dos interesses nacionais mais relevantes, o dos objetivos fundamentais (art. 3º). “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. In *Revista de direito tributário* n.º 63, p. 209.

fazendo com que os sujeitos sem qualquer capacidade econômica permaneçam à margem do campo de incidência das normas tributárias⁶⁴⁴.

É aqui que entra a determinação constitucional de intributabilidade do mínimo existencial, aplicada pelo legislador infraconstitucional sempre que elege (na verdade reconhece) fatos que não podem ser alcançados pelas normas tributárias, mediante a adoção de normas de isenção. Nesse caso, por intermédio de uma regra inerente ao exercício da competência tributária, o legislador densifica, no plano infraconstitucional, uma determinação da CF/88 para que seja respeitado o mínimo necessário à sobrevivência dos indivíduos.

Alguns vinculam a necessidade de reconhecimento dessa isenção ao princípio da capacidade contributiva, como é o caso de EMILIO GIARDINA⁶⁴⁵. No entanto, não se trata propriamente de uma *fundamentação*, mas meramente do *efeito* que a busca pela capacidade contributiva subjetiva acarreta, conforme já exposto linhas acima. Sendo assim, a isenção do mínimo existencial não será deduzida *diretamente* da capacidade contributiva, pois ela representa (extravasa) a própria ausência dessa capacidade, embora nada impeça que, em buscando alcançar a *pessoalidade* da tributação, o legislador afaste situações de inexistência de capacidade econômica do campo da tributação. De todo modo, não há qualquer violação à igualdade, pois não a viola a adoção de isenção em situações que não demonstram qualquer capacidade contributiva⁶⁴⁶.

Não se trata, por certo, de *opção* do legislador, adoção de *política fiscal* ou *extrafiscalidade*, pois ele deve cumprir uma determinação da CF/88 ao fazê-lo, estando *vinculado* a ela. Não se trata de “aconselhamento” da Constituição, como bem sustenta JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁶⁴⁷, e não há qualquer grau de discricionariedade, ao

⁶⁴⁴ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 47.

⁶⁴⁵ “L’esonzione dei redditi minimi è stata considerata sin dai primordi della scienza finanziaria come una lógica implicazione del principio della capacità contributiva”. In GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*. Op. Cit., p. 212.

⁶⁴⁶ “Es erróneo concebir que un sistema tributario choque contra el principio de la igualdad cuando se excluye de la contribución a algunas categorías de contribuyentes o a una parte del territorio nacional por falta de capacidad contributiva (...). En los impuestos reales la remuneración mínima de los factores de la producción representa un costo de producción que no ofrece capacidad contributiva. No la ofrece tampoco el mínimo de existencia en el sistema de la imposición personal. En estos casos el no percibir el impuesto no significa violar el principio de la igualdad, porque no pueden aplicarse impuestos donde no hay capacidad contributiva”. In GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Tradução da primeira edição italiana pelo próprio autor. 2ª edição. Madrid : Reus, 1958, p. 178.

⁶⁴⁷ BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., p. 53.

menos não no sentido de liberdade para a tomada de decisão. Nesse ponto, vale retomar a lição de CANOTILHO⁶⁴⁸ e sua distinção entre as *determinantes autônomas* e *determinantes heterônomas* das normas infraconstitucionais, aduzindo que as primeiras, embora sejam eleitas pelo legislador, deverão seguir as últimas, que são impostas pela Constituição. É o caso, inclusive, de reconhecimento de inconstitucionalidade da legislação que não segue as determinantes constitucionais⁶⁴⁹, como é o caso da intributabilidade do mínimo existencial.

Nesse campo, o caso mais emblemático é o da faixa de isenção do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, em que o legislador ordinário aponta um limite de renda que não pode ser alcançado, dando concretude à intangibilidade tributária do mínimo existencial⁶⁵⁰. Outra forma de exteriorização da intributabilidade do mínimo existencial se nota nas faixas de isenção de IPTU aplicadas aos imóveis urbanos, que densificam o direito social à moradia e impedem que o imposto municipal invada o mínimo para a subsistência do indivíduo, independentemente de tratar-se do proprietário ou locatário do imóvel⁶⁵¹. Caso exista legislação municipal que imponha uma alíquota única a todos os moradores locais, independentemente das condições pessoais de cada um, certamente haverá inconstitucionalidade em tal regra, caso existam sujeitos com poucos recursos. Essa

⁶⁴⁸ “A existir um caso típico de discricionariedade esse só pode ser quando, no âmbito das imposições constitucionais, o legislador, na eleição das determinantes autônomas (factores a ponderar pelo legislador segundo critérios de valoração própria), não obedece ao conteúdo directivo material das determinantes heterônomas. Quer dizer: só no caso em que existem determinantes heterônomas e autônomas e aquelas ‘comandam’ ou ‘dirijam’ positivo-materialmente estas últimas se poderá falar de discricionariedade legislativa. Nestas hipóteses será então possível falar-se de um controlo dos actos legislativos que diz respeito não apenas à correspondência objectiva entre lei e normas constitucionais, mas também à *adequação teleológica*, isto é, conformidade das leis com os fins expressos na constituição”. In CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., pp. 264-265.

⁶⁴⁹ “Não está em causa um ‘dever de boa-lei’, mas o dever de observância dos fins constitucionais, concretamente plasmados em normas constitucionais impositivas, heteronomamente vinculantes das escolhas discricionariamente feitas pelo legislador. Por outras palavras: o legislador, através das determinantes autônomas, continua a valorar autonomamente as circunstâncias de facto e as finalidades sociais, políticas e económicas de determinado acto legislativo. Quando, porém, a constituição impõe concretamente a obtenção de certos fins e traça as directivas materiais para a sua obtenção, impõe-se que, a nível de interpretação da lei, se capte a eventual desconformidade do acto legislativo, por contraditoriedade, não pertinência ou incongruência com os fins e directivas materiais da constituição”. In CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador*. Op. Cit., p. 265.

⁶⁵⁰ Embora entenda que o mínimo existencial é uma verdadeira imunidade, como já apontado, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES (2001, p. 49) aponta que “dentre as possibilidades de serem utilizadas isenções em consideração à capacidade contributiva dos indivíduos, inclui-se a de exoneração do mínimo vital (isenção, p. ex., das pequenas rendas). A isenção leva em conta, aí, peculiares circunstâncias denunciadoras de ausência de capacidade contributiva. Sustenta-se mesmo que a tributação termina onde começa o mínimo vital, inexistindo, nas hipóteses de rendas insignificantes, matéria a ser tributada.”

⁶⁵¹ Pois essa isenção não protege a propriedade, mas o próprio direito à moradia, como entende INGO WOLFGANG SARLET (2012, p. 337). O único desajuste da presente tese com relação à opinião do Prof.

questão deverá ser decidida caso a caso e sempre dependerá de prova do sujeito passivo de sua condição de incapacidade econômica, para que se construa a norma de decisão exonerando-o do ônus tributário.

5.1.2. “Reduções” de base de cálculo e o Imposto de Renda da Pessoa Física

A base de cálculo corresponde à dimensão da materialidade a ser onerada pelo tributo, ou seja, a “grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica alíquota para obter o quantum a pagar”, o que revela a “verdadeira e autêntica expressão econômica” do fato gerador⁶⁵². Com efeito, já foi afirmado nesse trabalho, com escólio na precisa lição de PAULO DE BARROS CARVALHO⁶⁵³, que a base de cálculo apresenta três funções, quais sejam: (1) *função mensuradora*, de medir as proporções econômicas do fato gerador; (2) *função objetiva*, destinada a compor a específica determinação da dívida (em conjunto com a alíquota); e (3) *função comparativa*, de afirmar, confirmar ou infirmar o critério material da hipótese tributária.

Por outro lado, algumas vezes o legislador, após eleger a materialidade de alguns tributos, é obrigado a fazer alguns ajustes no primeiro critério econômico apontado pela legislação como riqueza tributável, de modo a mensurar e afirmar o critério material do tributo. Apenas assim, portanto, poderá alcançar a verdadeira riqueza a ser tributada, de acordo com o critério material da regra-matriz de incidência tributária.

No caso do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) isso não é diferente, pois a legislação, partindo do *rendimento bruto*⁶⁵⁴ do contribuinte, arrola uma série de despesas que ele poderá abater desse rendimento para, ao final desse processo matemático, obter sua renda líquida tributável (a “renda” a que se refere a CF/88). Não se trata, portanto, de vera “redução de base de cálculo”, mas de reduções do primeiro critério econômico utilizado (rendimento bruto) para se chegar à renda, que é a legítima materialidade tributável.

SARLET é que ele entende que o mínimo existencial é uma verdadeira imunidade, o que não ocorre nesse trabalho.

⁶⁵² FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. Op. Cit., pp. 137-138.

⁶⁵³ *Curso de Direito Tributário*. Op. Cit., pp. 322-329.

⁶⁵⁴ Cf. art. 37 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto 3.000/99: “Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões

Com relação ao IRPF, percebe-se que a legislação traz uma lista pequena de despesas sujeitas à dedução do rendimento bruto do contribuinte⁶⁵⁵, contendo valores às vezes ínfimos para que o contribuinte deduza despesas vitais à sua existência digna e à de sua família, como é o caso das despesas com educação. Isso quando não veda implicitamente deduções destinadas à manutenção do núcleo familiar, como é o caso das despesas com aluguel. Essa configuração legislativa acaba por distorcer o próprio conceito de *renda*⁶⁵⁶, fazendo com que a base de cálculo *infirme* a hipótese de incidência tributária⁶⁵⁷.

Segundo HUMBERTO ÁVILA⁶⁵⁸, assim como a capacidade contributiva impõe a progressividade no imposto de renda, os deveres de proteção da dignidade, da família e da educação exigem a obrigatoriedade de dedução dos gastos necessários à realização *mínima* desses bens e valores. REGINA HELENA COSTA⁶⁵⁹ também entende que a intributabilidade do mínimo existencial exige que sejam dedutíveis todas as despesas necessárias à manutenção do contribuinte. Posição semelhante é encontrada em MISABEL DERZI⁶⁶⁰, que ainda aponta o efeito confiscatório do imposto que avança sobre a parcela do mínimo indispensável e sustenta que somente após as deduções necessárias se alcançará a pessoalidade e a real capacidade econômica do contribuinte.

Entretanto, embora permita o abatimento de despesas com saúde e previdência social, o regramento do IRPF no Brasil não permite a dedução suficiente das despesas com educação, bem como silencia quanto à possibilidade de dedução de despesas com moradia, alimentação, lazer, vestuário, higiene e transporte, fazendo com que o imposto incida sobre

percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”.

⁶⁵⁵ Cf. arts 74 e ss. do RIR.

⁶⁵⁶ Não é o caso de se apresentar, aqui, toda a discussão com respeito ao conceito de “renda”, eis que esse labor foge ao tema do trabalho. Para tanto, recomenda-se a leitura de GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002. Vinculando a proteção ao mínimo existencial com o conceito de “renda”, vide QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 127-129; QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 239.

⁶⁵⁷ Em semelhante sentido, entendendo que o IRPF deveria incidir sobre a renda líquida: QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda*. Op. Cit., p. 145.

⁶⁵⁸ “Somente aquela parte dos rendimentos que esteja disponível para o sujeito passivo é que pode ser tributada. Despesas inevitáveis, que sejam necessárias para a manutenção da dignidade e da família, devem ficar de fora do âmbito da tributação. Do contrário, esse imposto não mais iria atingir a renda, mas qualquer receita. O imposto sobre a renda é um imposto sobre a renda líquida pessoal, isto é, sobre a renda economicamente disponível.” In ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. Op. Cit., p. 379.

⁶⁵⁹ COSTA, Regina Helena. Capacidade contributiva. Op. Cit., p. 73.

despesas vitais à dignidade do contribuinte e de sua família, incorrendo em graves violações à CF/88. Isso porque apenas com uma legislação que preveja a possibilidade de deduções *suficientes* de gastos vinculados ao mínimo existencial esse direito será preservado⁶⁶¹, ainda que o indivíduo, mesmo após todos esses gastos, apresente base tributável e recolha o imposto. Uma coisa é a proteção do mínimo necessário à sua subsistência, que não revela capacidade econômica; outra, distinta, é a sua aptidão para recolher tributos depois de garantida a intangibilidade de sua condição digna de existência (sua e de sua família).

É claro que as deduções não podem ser ilimitadas, para que não ocorram distorções no sistema, com a assunção de ônus tributário maior em famílias com rendimento muito inferior a outras. As rubricas “lazer” e “alimentação”, por exemplo, devem ser bastante limitadas, sendo razoável que a segunda seja equivalente ao valor da cesta básica *per capita*, e a primeira o correspondente a um valor básico para dispêndio, igualmente de acordo com o número de indivíduos no núcleo familiar do contribuinte (dependentes). Já as despesas com educação devem ser ilimitadas, até mesmo como mecanismo de incentivo ao investimento das famílias na educação dos filhos.

Por outro lado, também para que sejam evitadas as indesejadas distorções (desigualdade), o aumento das possibilidades de dedução deve vir acompanhado de uma drástica reforma no sistema de progressividade do imposto⁶⁶², que hoje é bastante tímido se comparado ao período anterior à CF/88 (em que sequer havia previsão de progressividade nas Constituições)⁶⁶³ e sujeita indivíduos com enorme diferença de rendimentos à mesma

⁶⁶⁰ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 867-868.

⁶⁶¹ Há quem entenda tratar-se de vera imunidade, o que, como visto em outros pontos deste trabalho, não é o entendimento desta tese. Nesse sentido: BORBA, Eduardo José Paiva. “Abatimentos com despesas de saúde e educação da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007, p. 112.

⁶⁶² Cf. MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva*. Op. Cit., pp. 301-305.

⁶⁶³ Curiosamente, até a CF/88 a progressividade do Imposto de Renda não constava expressamente nas constituições brasileiras, embora tenha sido largamente aplicada até então, nos seguintes termos: 12 alíquotas entre 0% e 55%, no período de 1979 a 1982; 13 alíquotas de 0% a 60%, entre 1983 e 1985; 11 alíquotas de 0% a 50%, entre 1986 e 1987; e 9 alíquotas de 0% a 45% em 1988. Após a promulgação da CF/88 passou-se a aplicar não mais do que 2 alíquotas (além da faixa de isenção) de 10% e 25%, sendo que atualmente, embora existam 4 alíquotas, o maior percentual é de 27,5%. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri : Manole, 2004, p. 41. Não por acaso HENRY TILBERY, comentando a legislação aplicável ao IRPF em 1991, apontou que “o legislador brasileiro seguiu o modelo da reforma tributária REAGAN, quando as alíquotas anteriores foram substituídas por alíquotas mais baixas, por outro lado, para evitar perda na arrecadação, os abatimentos da renda bruta e deduções cedulares foram

alíquota nominal (e, a partir de um nível de renda, praticamente à mesma alíquota real)⁶⁶⁴. Essa conjunção de deduções mais condizentes com as despesas reais de subsistência, cumulada com o uso efetivo da progressividade, é o que garante a *pessoalidade* da tributação da pessoa física, ao captar de modo mais certo a real capacidade contributiva do indivíduo⁶⁶⁵.

Nesse prisma, ainda que o *rendimento bruto* do indivíduo possa estar nas faixas tributáveis do imposto (o que, em uma leitura apressada, pudesse revelar sua capacidade econômica), ao se apurar as despesas do contribuinte necessárias à sua manutenção e à de sua família, aplicando-se o princípio da *pessoalidade* (condições pessoais para o recolhimento do tributo), revela-se sua incapacidade contributiva. Aliás, a riqueza bruta às vezes pode ser elevada, a sugerir que não há que se cogitar em ausência de capacidade econômica. No entanto, caso o contribuinte, em função de suas condições *pessoais*, revele ter pouca disponibilidade de sua renda, pois ela é quase toda destinada, por exemplo, a medicamentos, alimentação especial, tratamentos hospitalares etc., pouca capacidade contributiva poderá ser encontrada. De todo modo, a busca pela capacidade contributiva subjetiva⁶⁶⁶ sempre preservará o mínimo existencial, ainda que *indiretamente*, como já afirmado.

5.1.3. Ainda o IRPF e o mínimo existencial: “Base de cálculo negativa”, Prestações financeiras do Estado e o “Imposto de renda negativo”

Foi visto, no decorrer do trabalho, que há uma esfera de direitos sociais individualizáveis, aqui chamada de “mínimo existencial”, à qual todos os cidadãos têm direito no Brasil. Essa esfera de direitos está (ou deveria estar) à margem da tributação, o que impõe que a legislação do IRPF permita que os contribuintes deduzam de seus

abolidos.” In *Imposto de Renda Pessoa Física - 1991*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1991, p. 36. Esse tipo de política fiscal, claramente, veio de encontro aos anseios da recém-criada “Constituição-cidadã”.

⁶⁶⁴ Para uma demonstração dos efeitos das alíquotas reais e nominais do Imposto de Renda, vide: BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

⁶⁶⁵ Em sentido diverso, entendendo que as deduções “devem ser calculadas de modo a não atingirem a progressividade e beneficiarem quem auferir maiores rendas e tem maior poder de consumo”: QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda*. Op. Cit., p. 59.

⁶⁶⁶ PAULO DE BARROS CARVALHO, em princípio infenso à capacidade contributiva relativa ou subjetiva (2008, pp. 304-307), admite que o imposto de renda é um dos poucos tributos que se prestam à aferição da autêntica capacidade contributiva relativa, dada a sua forte índole de *pessoalidade*. In CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. Op. Cit., p. 596.

rendimentos os montantes correspondentes, de modo a aferir sua real capacidade econômica.

Há, contudo, uma série de cidadãos cujos rendimentos estão aquém do mínimo necessário à sua subsistência, em decorrência da percepção de remunerações baixíssimas, e muitos deles sem mesmo qualquer tipo de rendimento, uma vez situados à margem do sistema produtivo brasileiro. Nesses casos, em uma conta hipotética, os “dispêndios” básicos necessários com moradia, alimentação, saúde, educação etc., ainda que em bases mínimas, ultrapassariam (também hipoteticamente) a “renda” desses sujeitos. Nesses casos, há espaço para alguma medida *tributária* do Estado para a solução dessa questão?

A resposta há de ser negativa, embora existam outros mecanismos em vigência para minimizar o desamparo dessas pessoas.

Com efeito, em alguns países se advoga a adoção do chamado “Imposto de Renda Negativo”, fórmula de cálculo progressivo do Imposto de Renda segundo o qual os sujeitos que tenham renda abaixo de um limite mínimo (inclusive nenhum) recebem um pagamento do governo, ao invés de serem chamados ao pagamento do imposto. A ideia de “imposto de renda negativo”, de matriz liberal e que se baseia em princípios assistenciais e redistributivos⁶⁶⁷, pauta-se na ideia de que todos os indivíduos devem receber do Estado um determinado montante em dinheiro sempre que sua renda esteja abaixo de certo limite de subsistência, de forma proporcional. Esse mecanismo, desenvolvido por MILTON FRIEDMAN⁶⁶⁸, da Escola de Chicago, e na Inglaterra por JULIET RHYS-WILLIAMS⁶⁶⁹, estrema-se dos programas de renda da cidadania (ou “dividendos sociais”), que se caracterizam pela garantia de uma renda básica para todos os cidadãos, a ser paga pelo Estado independentemente da condição social do beneficiário, radicada no pensamento keynesiano dos anos trinta e cujos objetivos são o estímulo ao favorecimento do trabalho digno e o combate à pobreza⁶⁷⁰.

⁶⁶⁷ TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. In *Società italiana di economia pubblica*. Julho de 2000. In <http://www-3.unipv.it/websiep/wp/009.pdf> (acesso em 28/10/2012), p. 8.

⁶⁶⁸ *Capitalism and freedom*. Reissue. Chicago/London: University of Chicago Press, 1982, pp.161 e ss.

⁶⁶⁹ *A new look at Britain's economic policy*. Middlesex: 1965, pp. 159-172.

⁶⁷⁰ TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., p. 8.

Com efeito, o maior expoente do tema é o pensador belga PHILIPPE VAN PARIJS⁶⁷¹. Segundo essa teoria, mesmo que a renda da cidadania seja paga também aos ricos, os pobres sempre serão os mais beneficiados, na medida em que o imposto de renda progressivo fará com que a parcela destinada aos mais abastados seja, invariavelmente, muito atingida, o que não deverá ocorrer com os mais pobres. Tudo isso com a vantagem de se afastar as desvantagens do “assistencialismo”, quais sejam, a estigmatização dos pobres como dependentes do Estado, a criação de duas classes sociais bem definidas, o afastamento dos pobres do desejo de trabalhar (“armadilha da pobreza”) e a redução dos custos administrativos com o benefício, se comparada à renda prestada de maneira seletiva⁶⁷².

Segundo RENATA TARGETTI LENTI⁶⁷³, existem diferenças profundas entre os dois sistemas, que não apenas as matrizes ideológicas de um e outro. Do ponto de vista substancial, o dividendo social é uma medida autenticamente universal, enquanto que o imposto de renda negativo o é apenas aparentemente. Tal se dá porque, enquanto no modelo de renda da cidadania os pagamentos são efetuados independentemente da condição socioeconômica do beneficiário (mesmo os ricos poderão recebê-la), no caso do imposto de renda negativo há uma clara condição a ser comprovada para seu recebimento, qual seja, o nível de renda a ser considerado no momento do lançamento tributário.

Com efeito, a polêmica discussão entre universalismo e seletividade dos direitos sociais⁶⁷⁴, na realidade constitucional brasileira, demonstra-se despicienda. Apenas para fincar as bases dessa discussão, os seletivistas entendem que as prestações estatais (mormente os direitos sociais) devem ser prestados somente aos necessitados, na medida em que ao Estado tocaria deveres meramente residuais para com o indivíduo⁶⁷⁵. Nesse

⁶⁷¹ VAN PARIJS, Philippe; VANDERBORGHT, Yannick. *Renda básica de cidadania: fundamentos éticos e econômicos*. Tradução de Maria Beatriz de Medina. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006, pp. 63-94. Sobre o tema, vide ainda: PISARELLO, Gerardo; CABO (org.), Antonio de. *La renta básica como nuevo derecho ciudadano*. Madrid: Trotta, 2006; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; VILLELA, José Corrêa; LINS, Carlos Otávio (coord.). *Renda mínima*. São Paulo LTr, 2003; SUPLICY, Eduardo Matarazzo. *Da distribuição da renda e dos direitos à cidadania*. São Paulo: Brasiliense, 1988; SUPLICY, Eduardo Matarazzo. *Programa de garantia de renda mínima*. Brasília: Senado Federal, 1992; SUPLICY, Eduardo Matarazzo. *Renda básica de cidadania: a resposta pelo vento*. 2ª edição. Porto Alegre: L&PM, 2006.

⁶⁷² TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., pp. 13 e 15.

⁶⁷³ TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., p. 9.

⁶⁷⁴ Para um panorama dessa discussão na Europa, vide TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit.

⁶⁷⁵ Para um amplo estudo sobre a seletividade na seguridade social, vide: SANTOS, Marisa Ferreira. *O princípio da seletividade das prestações de seguridade social*. São Paulo: LTr, 2004.

caso, os benefícios são prestados apenas mediante a comprovação da situação de insubsistência do indivíduo, tendo como baliza quantitativa apenas o mínimo de recursos para que o sujeito subsista⁶⁷⁶. Os defensores dessa postura apontam que ela reduz os custos do Estado com tais prestações, bem como que, ao selecionar a parte da população que realmente necessita, tende a ser mais efetiva⁶⁷⁷.

Já os universalistas propugnam que todos os cidadãos sejam providos de prestações do Estado (em dinheiro ou *in natura*) suficientes para lhes garantir a necessária segurança em sua existência (afastar os riscos da existência), independentemente de sua condição social. Trata-se de uma evolução do Estado de bem-estar meramente assistencialista, que se baseia em assistir não apenas a todos os cidadãos pobres, mas a todos os cidadãos independentemente de sua condição social (passagem do esquema de solidariedade limitada, com finalidade exclusivamente assistencial, ao modelo de solidariedade difusa)⁶⁷⁸. A vantagem desse modelo seria evitar que se criassem “cidadãos de segunda classe” em uma dada sociedade, com todos os estigmas que isso acarretaria (discriminação, divisão social), bem como evitar a ocorrência da “armadilha da pobreza” (tradução livre de “poverty trap” e “trapola della povertà”), que estimula a manutenção de uma parcela da população no limite da pobreza, ao desincentivar o trabalho⁶⁷⁹.

Existem estudiosos⁶⁸⁰ que, até mesmo, propugnam a adoção da renda básica da cidadania universal e o abandono de políticas redistributivas, tais como a progressividade dos tributos, bem como a substituição dos sistemas públicos de saúde e previdência por sistemas exclusivamente privados, que seriam acessíveis a todos, justamente, em função da renda de cidadania. Não é preciso dizer o quão distante de nossa realidade estão tais ideias, além da franca contrariedade a ditames constitucionais objetivos, que inviabilizariam sua concretização (seria necessária uma nova Constituição para tanto).

O Brasil, por sua vez, adota um sistema híbrido entre o “imposto de renda negativo” e o de Renda Básica da Cidadania proposto por VAN PARIJS, uma vez que o

⁶⁷⁶ Cf. TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., p. 5.

⁶⁷⁷ TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., p. 6.

⁶⁷⁸ TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., p. 5.

⁶⁷⁹ TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., pp. 6-7.

⁶⁸⁰ É o caso de TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. Op. Cit., p. 21.

sistema brasileiro opta não por vincular a assistência do Estado às faixas ou métodos de cálculo do Imposto de Renda, mas por requisitos pessoais e familiares dos beneficiários. Por outro lado, por serem *seletivos* e não *universais*, os programas brasileiros se distanciam do modelo de *Basic Income* alienígena, já que apenas os sujeitos que se enquadram em seus requisitos podem ser beneficiados. A seletividade não parte de opção do legislador infraconstitucional, mas dos termos do artigo 203 da CF/88, que determina que “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”.

Por outro lado, tampouco se poderia falar em “Imposto de Renda Negativo” no Brasil, pois, além dos mecanismos distintos eleitos pelo legislador, a assistência aos desamparados, segundo o artigo 23 da CF/88,⁶⁸¹ não é tarefa exclusiva da União Federal, mas também dos Estados, Distrito Federal e Municípios, alguns deles com programas próprios, inclusive⁶⁸². Há, portanto, uma sobreposição de competências no caso brasileiro que impediriam os demais entes da federação de instituírem algum tipo complementar de Imposto de Renda, ainda que apenas com fins assistenciais.

Por outro lado, os programas de renda mínima exaltam as características desiguais da sociedade brasileira, pois, acaso a desigualdade não fosse um problema no Brasil, tais programas não seriam necessários, ao menos não nas proporções em que adotados, como pontua MISABEL DERZI⁶⁸³. Embora não seja objeto do presente estudo

⁶⁸¹ “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: (...)

X - combater as causas da pobreza e os fatores de marginalização, promovendo a integração social dos setores desfavorecidos”.

⁶⁸² É o caso dos programas “Bolsa Escola” do Distrito Federal e de Campinas/SP, posteriormente incorporados pelo Programa Bolsa Família do Governo Federal.

⁶⁸³ “Nem se suponha que a adoção do imposto de renda negativo seja contrária aos mandamentos da economia neoliberal. Sabe-se que Milton Friedman (*Capitalismo e Liberdade*) foi um de seus próceres. Exatamente porque, estruturalmente, o mercado é insuficiente para prover os mais fracos – trabalhadores pobres, incapazes ou desempregados – o imposto de renda negativo configura uma medida de economia política contemporânea de que são exemplo, entre outros, o *Prime our l'Emploi* da França e o EIT (*Earned Income Tax Credit*) norte-americano. Também o estímulo à caridade ou à filantropia privada é consequência da mesma filosofia liberal. Aliás, os serviços de filantropia particular sempre se desenvolveram no auge do capitalismo, embora sejam paliativos que se mostram frágeis para reconduzir a uma ampla inclusão econômica e social dos miseráveis.

É verdade que a teoria da renda mínima ou do imposto de renda negativo tem dificuldade de se conciliar com as teorias da justiça tributária mais difundidas. Se há justiça em uma determinada sociedade, então estarão satisfeitos (ou deveriam estar) os bens primários, fundados na liberdade, como a saúde, a educação, a previdência, o transporte, sendo desnecessário o programa de renda mínima, como preconizava Rawls.” In DERZI, Misabel. “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. Op. Cit., pp. 73-74.

avaliar os programas de renda mínima ou figuras afins, tem razão a ilustre professora mineira. De fato, tanto o IR Negativo quanto os programas de renda mínima não teriam lugar em uma sociedade justa, ao menos não nas proporções em que praticado. Entretanto, deve ser lembrado que a CF/88 foi promulgada em uma realidade de profundas distorções sociais, que em boa parte perduram até hoje, e que justificam a adoção de políticas de ajuda aos necessitados, como forma de alteração das estruturas econômicas (aplicação da “cláusula de transformação” a que alude BERCOVICI: art. 3º da CF/88). Trata-se (as políticas de renda mínima) do primeiro passo rumo à alteração de tais estruturas, devendo conviver com programas que promovam o desenvolvimento pessoal e profissional das pessoas fundados no amplo acesso à educação.

De todo modo, são programas sociais que não se amoldam a medidas fiscais e financeiras, tendo apenas relação com a lei orçamentária anual, que deve prever dotações suficientes para fazer frente a tais despesas do Estado.

5.1.4. Contraponto: as exigências da Lei de Responsabilidade Fiscal e sua inaplicabilidade às isenções e deduções vinculadas ao mínimo existencial

A Lei Complementar 101/2000, comumente chamada de “Lei de Responsabilidade Fiscal” (“LRF”), foi um marco nas finanças públicas brasileiras, ao estabelecer rígidos métodos de controle dos gastos públicos, inclusive mediante a responsabilização de administradores públicos. Para o que interessa ao objeto da presente tese, além do artigo 11 citado no capítulo destinado à competência tributária, merece atenção o artigo 14 da LRF, que traz limitações à concessão do que chama de “renúncias de receita”:

“Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados

fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”

Embora existam vozes que, em um primeiro momento⁶⁸⁴, tenham afirmado que o artigo citado viola a CF/88, bem como outras afirmando que ele apenas se aplica à União Federal⁶⁸⁵, fato é que o artigo 14 da LRF demonstra um avanço em termos de controle da concessão desenfreada de incentivos fiscais, que, à margem do necessário controle de constitucionalidade, aplicável a toda a legislação produzida no país, invoca também um critério quantitativo para a concessão dos benefícios, confirmando uma tendência que já se vinha demonstrando nas Leis de Diretrizes Orçamentárias anteriores à publicação da LRF.

Com efeito, ao falar de “incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita”, incluindo dentre as formas de renúncia de receita a “isenção em caráter não geral” e a “modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições”, o artigo 14 pode levar à conclusão de que, caso

⁶⁸⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária e Renúncia”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 23. Posteriormente, a autora reviu seu posicionamento em GRUPENMACHER, Betina Treiger. “Responsabilidade Fiscal, Renúncia de Receitas e Guerra Fiscal”. Op. Cit., pp. 112-114.

o Governo Federal pretenda permitir deduções de despesas com alimentação e lazer da base tributável do IRPF, ainda que de forma limitada, deveria seguir as determinações do artigo 14, mormente a comprovação de que a “renúncia” não afetará as metas de resultado ou que adotará medidas de compensação, mediante aumento de tributos. Da mesma forma, caso o CONFAZ autorize os Estados a conceder isenção de ICMS de alguns produtos básicos que hoje são tributados, tais como medicamentos e produtos de higiene, também os Estados deveriam proceder da mesma forma, caso adotassem internamente a desoneração. Nessas hipóteses, caso as desonerações implicassem redução da projeção de arrecadação sem qualquer contrapartida de aumento da carga tributária, em tese não poderiam ser concedidas, por imposição do artigo em comento.

Essa não é a leitura mais acertada, contudo. Isso porque nem toda a desoneração tributária deve ser considerada uma “renúncia de receita”, pois o que o artigo 14 da LRF visa alcançar é a concessão de incentivos fiscais, ou seja, o uso de normas tributárias com fins extrafiscais positivos, incentivando os contribuintes a adotarem certas condutas via redução de tributos. Isso se justifica em um sistema tributário que preza pela capacidade contributiva, pois, como visto, o uso extrafiscal de tributos mitiga esse princípio, ao eleger situações que, embora demonstrem riqueza, passarão ao largo da tributação (ou terão sua carga reduzida), em função da adoção de algum objetivo perseguido (e efetivamente demonstrado), como estímulo ao contribuinte.

Já as medidas de equalização da tributação, que visam apenas desonerar situações que claramente não demonstram capacidade contributiva, ou ainda estabelecer critérios justos para a percepção da capacidade contributiva subjetiva, não podem ser consideradas “renúncias de receita”. Ninguém renuncia a um direito que não tem, como é o caso das parcelas da riqueza dos indivíduos tocadas pela intangibilidade do mínimo existencial⁶⁸⁵. A expropriação de parte desses valores, por parte do Estado, nunca foi autorizada pela Constituição, ainda que não tenha sido explicitamente proibida, como ocorre com as imunidades. Se antes havia essa invasão patrimonial e posteriormente

⁶⁸⁵ BORGES, José Souto Maior. “A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 63, pp. 81-99, 2000; CARRAZZA, Roque. *ICMS*. Op. Cit., pp. 584-586.

⁶⁸⁶ Em semelhante sentido, afastando a isenção de imposto de renda do conceito de “renúncia de receita”, embora por outros argumentos: HENRIQUES, Elcio Fiori. *Os benefícios fiscais no direito financeiro e orçamentário: o gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 224.

deixou-se de instituir tais cobranças, nada mais fez o Estado do que reverter uma situação de inconstitucionalidade, ou seja, de “tirar o bode da sala”, como diz o jargão popular.

É bem verdade que a CF/88, no artigo 165, § 6º, determina que “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”. Ante o teor bastante abrangente e a falta de distinção, é possível concluir que as isenções fiscais se incluam nessa determinação, que menciona “isenções” sem vinculá-las a “benefícios” (a conjunção “e” é prova disso). No entanto, não é apenas o artigo 14 da LRF que encontra fundamento neste artigo, pois ele também é explicitado nesta lei pelo artigo 5º, inciso II, que determina que o projeto de lei orçamentária anual “será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado” (grifo nosso). Ora, se o comando do art. 165, § 6º da CF/88, que é abrangente, já foi explicitado quanto às “isenções” pelo art. 5º, inciso II da LRF, qual seria a função do artigo 14?

Claramente, o artigo 14 da LRF especifica uma situação mais restrita do que a do artigo 5º, ao referir-se a “concessão de isenção em caráter não geral” e a “alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições”. As expressões grifadas não deixam dúvidas de que as exigências do artigo 14, mais severas do que as do artigo 5º, inciso II, não se aplicam a toda e qualquer desoneração tributária, mas apenas àquelas que não sejam concedidas em caráter *geral*, no caso das isenções, ou que acarretem *discriminação*, no caso das reduções de base de cálculo⁶⁸⁷. Logo, seu campo de incidência é o das normas que mitigam a capacidade contributiva, como é o caso das isenções e reduções de base de cálculo de caráter extrafiscal. Em um caso, há discriminação entre *desiguais*; no segundo, a discriminação é entre *iguais*, o que justifica a maior exigência.

Outro ponto que diferencia a abrangência dos artigos 5º e 14 é que, enquanto o primeiro se aplica aos projetos de lei orçamentária anuais, o segundo se volta às próprias normas que concedem os incentivos, relacionando-as com as leis de diretrizes orçamentárias. Os campos de atuação de uma e outra, portanto, são distintos (o artigo 5º se

aplica a *todas* as formas de desoneração, ao passo que o artigo 14 apenas às desonerações *extrafiscais*).

Entretanto, alguns autores⁶⁸⁸ parecem confundir a função dos dois artigos, ao suspeitar que o Governo Federal tenha um entendimento de que medidas de equalização (isenções e reduções fiscais) sejam consideradas incentivos (extra)fiscais para fins de aplicação do artigo 14 da LRF, em clara confusão entre as funções dos artigos 5º e 14 da LRF. Talvez essa confusão se dê pelo fato de a RFB atribuir à expressão “gasto tributário”, que corresponde à tradução fiel do termo *tax expenditure* adotado nos Estados Unidos da América do Norte (pioneiramente por STANLEY S. SURREY⁶⁸⁹), todo e qualquer tipo de desoneração tributária⁶⁹⁰. Nesse prisma, embora arrole como “gastos tributários” a dedução

⁶⁸⁷ Cf. CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime jurídico dos incentivos fiscais*. Op. Cit., pp. 96-97.

⁶⁸⁸ “Também o texto constitucional brasileiro, no controle dos ‘privilégios odiosos’, exige a identificação das normas tributárias indutoras, quando o § 6º de seu artigo determina que o projeto de orçamentária se faça acompanhar ‘de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia’. No mesmo sentido, o artigo 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) exige que ‘a concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes’. (...) O mandamento constitucional vem sendo cumprido pela Secretaria da Receita Federal, que anualmente torna público o relatório denominado ‘Demonstrativo de Benefícios Tributários’. No ano 2001, os benefícios listados acumularam 1,51% do produto interno Bruto (para uma receita administrada pela Secretaria da Receita Federal da ordem de 13,52%). (...) Quando, entretanto, se compulsam os dados coletados, constata-se que também aqui se revelou a dificuldade na identificação dos efeitos das normas tributárias indutoras, uma vez que o critério da ‘exceção à norma que referencia o tributo’, conforme já discutido acima, não é suficiente para tal fim, dada a inexistência de critério certo sobre a ‘normalidade’. Se não se sabe o que é uma tributação ‘normal’, não há como identificar uma ‘exceção’. O resultado é que além de indiscutíveis normas tributárias indutoras, como o são as que tratam de incentivos regionais, incluíram-se no relatório valores concernentes a isenção sobre bagagens (que dificilmente se enquadrariam como norma indutora, a menos que se entenda que o Poder Público pretende incentivar o turismo para o exterior). Tampouco se incluem entre as normas tributárias indutoras (e sequer como benefício de qualquer índole) as deduções, efetuadas pelas pessoas físicas, com despesas médicas, também incluídas no referido relatório.” In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras*. Op. Cit., pp. 59-60. No mesmo sentido: BORBA (2007), p. 109.

⁶⁸⁹ *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973. Na Argentina adota-se terminologia semelhante (“gastos fiscais”), conforme CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 863.

⁶⁹⁰ “No entanto, o sistema tributário é permeado por desonerações. São consideradas desonerações tributárias todas e quaisquer situações que promovam: presunções creditícias, isenções, anistias, reduções de alíquotas, deduções ou abatimentos e adiamentos de obrigações de natureza tributária.

Tais desonerações, em sentido amplo, podem servir para diversos fins. Por exemplo:

- a) simplificar e/ou diminuir os custos da administração;
- b) promover a equidade;
- c) corrigir desvios;
- d) compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo;
- e) compensar ações complementares às funções típicas de estado desenvolvidas por entidades civis;
- f) promover a equalização das rendas entre regiões; e/ou,
- g) incentivar determinado setor da economia.

(...)

Tal grupo de desonerações irá compor o que se convencionou denominar “gastos tributários”. Infelizmente, não existe um procedimento universalmente aceito e padronizado para a determinação dos gastos tributários.

de despesas médicas e de despesas com educação, o Demonstrativo dos Gastos Tributários 2013, elaborado pela Receita Federal do Brasil, explicita as desonerações (ou “gastos tributários”) de acordo com o artigo 5º, inciso II da LRF e art. 165, § 6º da CF/88, como consta no próprio relatório⁶⁹¹, razão pela qual todas as desonerações tributárias federais constam do documento. No mais, o fato de também as desonerações *fiscais* serem arroladas não causa quaisquer restrições ao seu gozo pelos destinatários das normas correspondentes, já que não se trata, como visto, do rigor do artigo 14 da LRF.

Por tudo isso, fica claro que os critérios rigorosos à concessão de benefícios fiscais previstos no artigo 14 da LRF se aplicam estritamente aos incentivos *extrafiscais*, ou seja, às desonerações veiculadas mediante normas tributárias indutoras, cuja finalidade é uma ação ou omissão do contribuinte⁶⁹². Nesse contexto, não estão inseridas as medidas tributárias decorrentes da aplicação, pelo legislador infraconstitucional, dos princípios constitucionais da capacidade contributiva e do mínimo existencial⁶⁹³, em que a finalidade de tais regras não é o estímulo a certos comportamentos do contribuinte, mas somente a equalização da tributação com vistas a valores maiores⁶⁹⁴. Essas medidas, obviamente, não passam pela barreira da LRF e são absolutamente desejáveis pelo sistema, por sua função equalizadora.

In RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2013*, pp. 6-7. In <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf>. Acesso em 05/01/2013.

⁶⁹¹ “O Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária – Gastos Tributários, para o exercício financeiro de 2013, foi elaborado com vista a atender:

a) o parágrafo 6º do art. 165 da Constituição Federal, que estabelece a obrigação de o Poder Executivo apresentar demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza tributária, financeira e creditícia; e,

b) o inciso II do art. 5º da Lei Complementar n.º 101, de 04 de maio de 2000, que estabelece que o projeto de lei orçamentária anual (LOA) será acompanhado de documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal, bem como das medidas de compensação de renúncias de receita e do aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado.” In RECEITA FEDERAL. *Demonstrativo dos Gastos Tributários 2013*, p. 5. In <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2013/DGT2013.pdf>. Acesso em 05/01/2013

⁶⁹² No mesmo sentido, CATÃO (2004), pp. 96-97.

⁶⁹³ Embora entenda que o mínimo existencial seja uma autêntica imunidade tributária, JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES entende que muitas vezes o sistema somente logra garanti-la mediante a concessão de isenções subjetivas, tendo em vista seu alto grau de subjetivismo. In *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 55-56.

⁶⁹⁴ Para uma completa análise desses aspectos, cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. Op. Cit., pp. 48-49.

5.1.5. Problemas da garantia do mínimo existencial na tributação plurifásica

5.1.5.1. ICMS e exigências da LC 24/75: o *bloqueio* da intributabilidade absoluta do mínimo existencial pelo princípio federativo

A questão das desonerações fiscais tendentes a preservar o mínimo existencial toma outra dimensão na tributação plurifásica, em especial no tocante ao ICMS, tributo de competência estadual que tem nítido caráter nacional. Tal se dá pelas rígidas normas constitucionais e infraconstitucionais que regem esse tributo, tão caro à preservação da federação brasileira.

Com efeito, a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, exige a edição de lei complementar para deliberar a forma com que os Estados poderão conceder isenções, incentivos e benefícios fiscais, nos seguintes termos:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
(...)
XII - cabe à lei complementar:
(...)
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

A rigidez constitucional para a concessão de isenções, incentivos e benefícios se dá porque a federação brasileira é formada por Estados-membros que possuem certa autonomia na regulamentação do ICMS, editando leis e normas infralegais próprias em âmbito tributário. Por outro lado, embora seja um tributo de competência estadual, o ICMS tem nítida dimensão nacional, calcada na liberdade de negociação e de tráfego de bens entre as unidades da federação, vedando-se quaisquer discriminações, bem como no sistema de compensação do imposto devido na etapa anterior da cadeia mercantil (a não-cumulatividade), que se opera independentemente da origem do crédito. Por tudo isso, deve haver uma *uniformização* do regramento do imposto, por intermédio de *normas*

gerais de alcance nacional⁶⁹⁵, o que se dá por meio de lei complementar ou outra forma por ela prevista, em prol da segurança jurídica de Estados e contribuintes.

É certo que a lei complementar a que alude o dispositivo constitucional supra citado nunca foi criada, tendo em vista que a Lei Complementar n.º 87/96, a lei geral e nacional do ICMS, silencia quanto à concessão de incentivos fiscais por parte dos Estados. Nesse prisma, ante o silêncio do Congresso Nacional em editar a referida lei, e tendo em vista o disposto no artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias⁶⁹⁶, é a Lei Complementar n.º 24, de 1975, que atualmente regulamenta a matéria, pois o seu objetivo é regular a concessão de benefícios fiscais e gerar harmonia entre os entes Federados. Nesse contexto, o artigo 1º da referida lei está assim redigido:

“Art. 1º - As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus (...)” (grifo nosso).

Logo se vê que o conteúdo do artigo 1º é bastante abrangente, indicando no *caput* apenas “isenções” e, nos incisos I a IV, outras hipóteses sobre as quais o regramento da LC 24/75 também é aplicável (“o disposto neste artigo *também* se aplica”). Desse modo,

⁶⁹⁵ Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, o princípio da segurança, que resulta do binômio certeza-igualdade, informa as normas gerais em matéria tributária. Desse modo, as funções certeza e igualdade, respectivamente, se materializam em normas gerais capazes de (1) tipificar comportamentos e (2) garantir que esta tipificação atinja a todos os destinatários da norma geral. In “Segurança jurídica e normas gerais tributárias”, in *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 17-18, jul./dez. de 1982, pp. 51-52.

⁶⁹⁶ “Art. 34. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores.

(...)

§ 8º - Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, ‘b’, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”

tanto as isenções de cunho *fiscal*, como é o caso das que privilegiam a seletividade, como aquelas de finalidade *extrafiscal*, visando induzir os contribuintes à adoção de certos comportamentos, devem se sujeitar à aprovação prévia via Convênio entre os Estados.

Por outra perspectiva, poder-se-ia argumentar que o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da CF/88, ao exigir a edição de lei complementar para deliberar a forma com que os Estados poderão conceder *isenções*, incentivos e benefícios fiscais, na verdade trata apenas das isenções *extrafiscais*. Entretanto, sobre o fato de o dispositivo aplicar a conjunção “e” entre “isenções” e “incentivos”, deixando claro tratar-se de dois institutos distintos, o fato de o ADCT ter recepcionado a LC 24/75 sem quaisquer ressalvas deixa claro que seu âmbito de aplicação também se aplica às isenções meramente fiscais, o que torna inconsistente esse raciocínio⁶⁹⁷. O próprio artigo 155, § 2º, inciso, II da CF/88⁶⁹⁸, ao prever que as alíquotas internas não poderão ser inferiores às alíquotas interestaduais, *salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal*, confirma essa vontade incontestada do legislador de deixar a solução da questão para os entes tributantes, o que, atualmente, é regido pela famigerada LC 24/75.

Poder-se-ia exortar ainda que, por se tratar de norma de direito fundamental, a intributabilidade do mínimo existencial tornaria a exigência da Lei Complementar n.º 24/75 inconstitucional. Nesse caso, tendo em vista que as regras da LC 24/75 *densificam* o princípio federativo, esse raciocínio teria que invocar uma prevalência do mínimo existencial sobre esse princípio, o que contraria uma das premissas do trabalho, que rejeita as ponderações pré-concebidas entre princípios constitucionais. Nem mesmo a dignidade da pessoa humana deve ser vista como o princípio supremo da ordem constitucional brasileira, prevalecendo sobre todos os demais, pois ele foi erigido à categoria de princípio estruturante tanto quanto o princípio federativo, ambos alojados no artigo 1º da CF/88.

⁶⁹⁷ No mesmo sentido: COSTA, Alcides Jorge. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 86-87. Invocando o art. 14 da LRF como confirmando esse entendimento: TORRES, Ricardo Lobo. “Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e Guerra Fiscal o ICMS”. In SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal - 10 anos de vigência - Questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 20.

⁶⁹⁸ “Art. 155. (...)”

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, ‘g’, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais”.

Logo, devem ser respeitados os procedimentos determinados pela LC 24/75 quanto à concessão de isenções de ICMS, por mais que sejam eticamente questionáveis, pela necessária adesão à unidade da Constituição.

Isso não quer dizer, contudo, que deverá ser exigido, também no caso das isenções fiscais, o quórum qualificadíssimo a que se refere o artigo 2º, § 2º da LC 24/75, que determina que “a concessão de *benefícios* dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados”⁶⁹⁹. Ao usar o signo *benefícios*, quer parecer que o dispositivo se volta apenas às isenções de cunho extrafiscal, já que as isenções para garantir o mínimo existencial, ainda que, em sentido lato, *beneficiem* os consumidores, nada mais traduzem do que a exigência constitucional da seletividade, com o intuito de se preservar a dignidade da pessoa humana. *Benefícios* e *incentivos* devem ser tomados como conceitos semelhantes e em oposição à intributabilidade do mínimo existencial, que não mitiga, mas confirma o respeito à capacidade econômica. Logo, não se aplica a exigência de unanimidade do CONFAZ para as isenções de cunho meramente fiscal.

Infelizmente, poucos são os produtos e serviços relacionados ao mínimo existencial que contam com suficiente desoneração. Algumas isenções de ICMS relacionadas ao mínimo existencial são expressamente autorizadas pelo Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/SP), com amparo em convênios, como é o caso das operações com leite pasteurizado⁷⁰⁰, insumos e medicamentos para o tratamento de portadores do vírus da AIDS⁷⁰¹, preservativos⁷⁰², medicamentos destinados a alguns hospitais da rede pública⁷⁰³, medicamentos para o tratamento de câncer⁷⁰⁴, produtos

⁶⁹⁹ A correção dessa exigência está sendo testada atualmente no STF, por intermédio da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 198, em que se questiona a coerência dos artigos 2º, § 2º e 4º (que trata de mecanismos de ratificação e rejeição dos Convênios) aos princípios democrático, federativo e da proporcionalidade.

⁷⁰⁰ O art. 43do Anexo I do RICMS/SP concede isenção de ICMS na saída interna de estabelecimento varejista de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com até 2% de gordura, ou de leite pasteurizado tipo "A" ou "B", com destino a consumidor final, nos termos do Convênio ICM-25/83, cláusulas primeira, Convênios ICM-10/84, cláusula primeira, ICM-19/84, cláusula primeira, ICMS-43/90, e ICMS-124/93, cláusula primeira, V, 6)

⁷⁰¹ Cf. art. 2º do Anexo I do RICMS/SP.

⁷⁰² Cf. art. 66 do Anexo I do RICMS/SP.

⁷⁰³ O art. 153 do Anexo I do RICMS/SP, com base no Convênio ICMS-120/11, concede isenção de ICMS na saída interna de medicamentos, promovida pela Fundação Faculdade de Medicina, com destino ao Hospital das Clínicas da Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo; à Faculdade de Medicina da Universidade de São Paulo; ao Instituto do Câncer do Estado de São Paulo; ao Instituto de Medicina Física e Reabilitação - Rede Lucy Montoro; e aos hospitais públicos da Prefeitura do Município de São Paulo. Trata-se de isenção bastante restrita.

destinados às campanhas de vacinação⁷⁰⁵, soros e vacinas antiofídicos⁷⁰⁶, alguns hortifrutigranjeiros⁷⁰⁷ e perdas de alimentos destinadas o exótico “Banco de Alimentos”,⁷⁰⁸.

Por outro lado, paradoxalmente os produtos da cesta básica, composta dos produtos necessários a uma alimentação básica, não conta com isenção de ICMS, eis que o Convênio ICMS 128/94⁷⁰⁹ apenas “autoriza” a redução da base de cálculo do imposto, de modo que ele resulta em, no mínimo, 7% sobre o valor da operação, autorizada a manutenção dos créditos dos insumos necessários à fabricação desses produtos, se for o caso⁷¹⁰. Além da flagrante violação da competência do Senado Federal para estipular

⁷⁰⁴ O art. 154 do Anexo I do RICMS/SP concede isenção de ICMS nas operações com medicamentos utilizados no tratamento de câncer, relacionados no Anexo Único do Convênio ICMS-162/94.

⁷⁰⁵ O art. 34 do Anexo I do RICMS/SP concede isenção de ICMS na importação realizada pela Fundação Nacional de Saúde e pelo Ministério da Saúde de produtos imunobiológicos, medicamentos, inseticidas e outros, destinados às campanhas de vacinação e de combate à dengue, malária e febre amarela, promovidas pelo Governo Federal, conforme Convênio ICMS-95/98.

⁷⁰⁶ O art. 13 do Anexo I do RICMS/SP concede isenção de ICMS no desembaraço aduaneiro decorrente de importação do exterior, promovida pelo Instituto Butantan e pela Fundação Butantan, de insumos destinados à produção de soros e vacinas de interesse do Ministério da Saúde, conforme Convênio ICMS-73/00.

⁷⁰⁷ O art. 36 do Anexo I do RICMS/SP concede isenção de ICMS nas operações com produtos em estado natural, exceto quando destinados à industrialização, nos termos do Convênio ICM 44/75 e Convênio ICMS-124/93. Os produtos são os seguintes: abóbora, abobrinha, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfazema, almeirão, aneto, anis, araruta, arruda e azedim; bardana, batata, batata-doce, berinjela, bortalha, beterraba, brócolos e brotos de vegetais usados na alimentação humana; cacateira, cambuquira, camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, cogumelo, cominho, couve e couve-flor; endívia, erva-cidreira, erva de santa maria, erva-doce, ervilha, escarola, espargo e espinafre; funcho, flores e frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas, nozes, pêras e maçãs; gengibre, hortelã, inhame, jiló e losna; macaxeira, mandioca, manjerição, manjerona, maxixe, milho verde, moranga e mostarda; nabiça e nabo; ovos; palmito, pepino, pimenta e pimentão; quiabo, rabanete, raiz-forte, repolho, repolho chinês, rúcula, ruibarbo, salsa, salsão e segurelha; taioba, tampala, tomate, tomilho e vagem; demais folhas usadas na alimentação humana.

⁷⁰⁸ O art. 9º do Anexo I do RICMS/SP concede isenção de ICMS na doação de produtos alimentícios considerados como “perdas” com destino aos estabelecimentos do Banco de Alimentos (FOOD BANK) e do Instituto de Integração e de Promoção da Cidadania (INTEGRA), sociedades civis sem fins lucrativos, para entrega, após necessária industrialização ou recondicionamento, a entidades, associações e fundações que devam distribuí-los gratuitamente a pessoas carentes, conforme Convênio ICMS-136/94, cláusula primeira. Por se tratar de perdas, seria discutível a incidência de ICMS na operação, já que as perdas caracterizam-se por materiais inaptos ao consumo.

⁷⁰⁹ Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

(...)

§ 1º Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do artigo 32 do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que trata o caput desta cláusula.

⁷¹⁰ Conforme artigo 3º do Anexo II do RICMS/SP, os produtos da cesta básica, em São Paulo, são os seguintes: leite em pó; café torrado, em grão, moído e o descafeinado, óleos vegetais comestíveis refinados, semi-refinados, em bruto ou degomados, exceto o de oliva, e a embalagem destinada a seu acondicionamento; açúcar cristal ou refinado, alho, farinha de milho, fubá, inclusive o pré-cozido; pescados, exceto crustáceos e moluscos, em estado natural, resfriados, congelados, salgados, secos, eviscerados, filetados, postejados ou defumados para conservação, desde que não enlatados ou cozidos; manteiga, margarina e creme vegetal; apesuntado; maçã e pêra; ovo de codorna seco, cozido, congelado ou conservado de outro modo; pão de forma, pão de especiarias, sem adição de frutas e chocolate e nem recobertos, e pão tipo bisnaga, trigo em grão, exceto para semeadura, farinha de trigo, mistura pré-preparada

alíquotas mínimas em operações internas (o Convênio se aplica tanto às operações interestaduais quanto internas), trata-se de flagrante violação ao princípio da seletividade, sobretudo se considerado que há outros produtos menos “essenciais” gozando de isenção, como é o caso dos produtos vendidos em Loja Franca⁷¹¹.

5.1.5.2. A não-cumulatividade e a desoneração do ICMS e do IPI na cadeia produtiva

Como sabido, o ICMS é um imposto estadual que incide ao longo da cadeia mercantil, de maneira plurifásica, de modo que é permitido ao contribuinte abater do ICMS incidente na saída da mercadoria o imposto que incidiu quando de sua aquisição (ou sobre as mercadorias adquiridas e utilizadas como insumos, em caso de industrialização). Esse abatimento concretiza a não-cumulatividade, pois, caso o contribuinte não possa aproveitar o ICMS incidente na operação anterior, arcará sozinho com a integralidade do tributo incidente na operação anterior (embutido no preço) e a integralidade do tributo incidente na operação de saída de seu estabelecimento, o que fará com que o ICMS se torne cumulativo.

Por outro lado, o art. 155, § 2º, inciso II da CF/88 determina que a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, (a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Desse modo, a CF/88 aponta para situações em que o ICMS poderá (i) fazer com que o ônus financeiro do ICMS incidente sobre insumos seja suportado pelos consumidores finais, na hipótese de venda de produtos isentos, e (ii) se tornar cumulativo, caso ocorra uma não incidência (imunidade ou isenção) no meio da cadeia mercantil.

Felizmente, conforme visto em tópico precedente, nos casos de concessão de isenção de algumas mercadorias essenciais, os Convênios CONFAZ autorizam a

de farinha de trigo para panificação, que contenha no mínimo 95% de farinha de trigo, massas alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo, biscoitos e bolachas derivados do trigo, dos tipos cream cracker, água e sal, maisena, maria e outros de consumo popular, classificados na posição 1905.31 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, desde que não sejam adicionados de cacau, recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial, pão francês ou de sal, aquele de consumo popular, arroz, farinha de mandioca, feijão, charque e sal de cozinha, lingüiça, mortadela, salsicha, sardinha enlatada e vinagre.

⁷¹¹ Conforme art. 44 do Anexo I do RICMS/SP. Embora essa isenção subjetiva, sabe-se que tais lojas vendem, precipuamente, mercadorias supérfluas.

manutenção dos créditos do imposto, ainda que as saídas subsequentes sejam isentas⁷¹². Dessa forma, o custo de ICMS que incidia ao longo da cadeia produtiva/mercantil, em tese, não é repassado ao consumidor final, o que preserva a acessibilidade da mercadoria considerada essencial.

Já com relação à não incidência intermediária, é certo que a CF/88 não trata da matéria. Também é certo que, se um dado comerciante ou produtor vender a mercadoria sem a incidência do imposto, e o adquirente dessa mercadoria sem incidência vendê-la com ICMS sem a possibilidade de aproveitamento de qualquer crédito, ter-se-á nova tributação integral do imposto, causando sua *cumulação*. Em casos tais, tendo em vista que há um silêncio da CF/88 quanto a essa específica situação, entende MISABEL DERZI⁷¹³ que deve ser aplicada a interpretação que evite a ocorrência dessa cumulação do imposto, preservando-se a não-cumulatividade, o que parece estar correto.

Por sua vez, o art. 20, § 6º da LC 87/96 apresenta mecanismo infraconstitucional de neutralização desse efeito cumulativo da não incidência do ICMS, nos seguintes termos:

“Art. 20. (...)

(...)

§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I – produtos agropecuários;

II – quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.”

O dispositivo possibilita o aproveitamento de créditos do tributo incidente nas operações anteriores à operação isenta ou não tributada, para que sejam abatidos na operação tributada seguinte, o que garante que o ICMS não incida integralmente na mesma cadeia produtiva. Ao assim fazer, evita a curiosa situação em que o ICMS se torna mais

⁷¹² E nem poderia ser diferente, pois essa manutenção de crédito resulta mais de uma imposição constitucional que mitiga a “autorização” do aludido convênio. Sobre a relação entre produtos essenciais e aproveitamento de créditos de ICMS, vide PISANI, José Roberto; LEAL, Saul Tourinho. “Cesta básica, mínimo existencial e aproveitamento integral dos créditos de ICMS”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 188, maio/2011.

⁷¹³ Notas in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Op. Cit., pp. 746-747.

cumulativo quanto mais isenções ou não-incidências ocorram, ou seja, quanto mais desoneração, mais tributo para o consumidor final⁷¹⁴.

Contudo, o dispositivo citado restringe o direito a crédito aos produtos agropecuários, relegando às legislações estaduais a faculdade de autorizar os créditos quanto às demais mercadorias, o que pode gerar instabilidades na cadeia mercantil de produtos essenciais, já que esses, na prática, não são totalmente desonerados pelos Estados, como visto em tópico precedente. Trata-se de mais uma violação ao mínimo existencial perpetrado pela legislação do imposto estadual, portanto.

Essa situação não ocorre com o IPI. Assim como o ICMS, o IPI é um tributo não-cumulativo e incidente de maneira plurifásica, e que igualmente deve ter como parâmetro de quantificação, pelo legislador, o princípio da seletividade. No entanto, diferentemente do ICMS, o IPI não incide ao longo de *toda* a cadeia mercantil, pois sua materialidade se resume às operações com “produtos”, ou seja, com bens que tenham sido objeto de alguma operação de *industrialização* por parte do contribuinte, ou ainda de operação em que o estabelecimento se revista da condição de “equiparado a industrial” por ficção legal, o que também o tornará titular do dever de apurar o tributo.

Dessa forma, em sendo um tributo plurifásico que *não necessariamente* incide sobre todas as etapas da cadeia produtiva, podendo haver etapas em que há mera revenda de sujeito não equiparado a industrial, pode ser que situações de não incidência do IPI sejam intercaladas com operações sujeitas à sua incidência, o que faria com que o IPI se tornasse cumulativo ao longo da cadeia de produção e de comercialização dos produtos (o IPI debitado e recolhido na operação anterior viraria *custo* na operação seguinte). Para o que interessa ao presente estudo, embora a grande maioria dos produtos considerados *essenciais* esteja à margem da incidência do imposto federal, poderia ocorrer a cumulação do IPI ao longo das etapas *prévias* da cadeia produtiva desses produtos essenciais, ou seja, incidência sobre os *insumos* utilizados para a sua industrialização.

⁷¹⁴ Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. “ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais”. In *Revista de Direito Tributário* n.º 48, p. 21

Felizmente, a Lei 9.779/99⁷¹⁵ determina que o ressarcimento do IPI que tenha eventualmente incidido na etapa anterior da cadeia produtiva, o que preserva a não-cumulatividade desse imposto sem onerar a cadeia produtiva de produtos essenciais.

5.2. O papel do orçamento na concretização de direitos sociais

Finalmente, chega o momento de analisar o instrumento do direito financeiro (*lato sensu*) que tem a maior aptidão para dar concretude aos direitos sociais, sendo considerado por muitos, até mesmo, a mais importante das leis de um Estado. Trata-se da lei orçamentária, que no sistema brasileiro não corresponde a uma, mas a três espécies distintas de leis, quais sejam: lei orçamentária anual (LOA), a lei que veicula o orçamento por excelência; a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), que fixa as metas e prioridades da administração pública federal, orienta a elaboração da lei orçamentária anual, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (cf. art. 165, § 2º da CF/88); e o plano plurianual (PPA), lei de vigência quadrienal que impõe, “de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada” (cf. art. 165, § 1º da CF/88).

Evidentemente, não é a intenção da presente tese tratar pormenorizadamente cada uma dessas três espécies normativas, mas apenas apontar a função do orçamento (leia-se LOA) no sistema de efetivação de direitos sociais, bem como os problemas verificados nessa seara. Portanto, sempre que se fizer menção a “lei orçamentária”, o trabalho estará abordando a LOA, ao passo que as duas outras espécies de *leis orçamentárias* serão mencionadas individualmente.

A importância do estudo da lei orçamentária se deve ao fato de que ela é o instrumento por excelência de garantia de direitos fundamentais (individuais e sociais), na medida em que é nela que estarão presentes as previsões de gastos do Estado na

⁷¹⁵ “Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o

implantação de políticas públicas, de acordo com a Constituição Federal. Posto isso, para que se possa buscar respostas às perguntas apresentadas, faz-se necessário inicialmente investigar algumas características das leis orçamentárias, sobretudo a forma com que a doutrina apontou e aponta ser sua natureza jurídica, o que surte efeitos quanto à sua eficácia⁷¹⁶.

5.2.1. Natureza jurídica do orçamento

O direito financeiro em sentido estrito somente passou a ser objeto de estudo jurídico em meados do Século XIX, e ainda hoje carrega concepções formalistas originadas nos primórdios de seus estudos, o que dificulta sua contextualização nos complexos problemas jurídicos atuais. O principal aspecto negativo para essa desatualização da ciência e jurisprudência do direito financeiro muito se deve à sedimentação da natureza jurídica do orçamento, que há até pouco tempo ainda se baseava nas vetustas idéias dos publicistas do final do Século XIX, sobretudo de PAUL LABAND⁷¹⁷. Essa postura teórica, evidentemente, não justifica qualquer má gestão do dinheiro público, mas influencia o descaso com que se formula e executa o orçamento no Brasil⁷¹⁸, sobretudo pela mitigação de seu controle pelo Poder Judiciário e à pouca importância que se dá ao tema.

Com efeito, LABAND via na lei orçamentária uma lei meramente formal, porquanto voltada à execução interna da administração⁷¹⁹, cuja função era somente prever as receitas públicas e autorizar os gastos do Poder Executivo, sem criar qualquer vinculação ao executor das despesas. Elaborada pelo monarca, a submissão do orçamento ao parlamento ocorria apenas como uma formalidade a ser cumprida, não necessariamente pela exigência de se aferir a “vontade do povo” representada na casa legislativa, até mesmo

disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.”

⁷¹⁶ Algumas das ideias expostas nesse subcapítulo foram apresentadas pelo Autor em monografia de conclusão de um dos créditos do doutorado (“Finanças públicas e orçamento”), posteriormente publicada sob o título “Orçamento e discricionariedade”, in CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 975-1007.

⁷¹⁷ LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Op. Cit., *passim*.

⁷¹⁸ Além da própria “cultura orçamentária” brasileira, enraizada em um patrimonialismo histórico que acarretou a visão de que o orçamento não é um plano de governo, mas um instrumento de manutenção de privilégios injustificados, como alerta RICARDO LOBO TORRES. In *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Volume V. O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 29-63.

⁷¹⁹ LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Op. Cit., pp. 22-25.

pela impossibilidade de se fazer quaisquer emendas (aprovava-se ou não o orçamento, sem a possibilidade de emendas⁷²⁰).

Além disso, para LABAND⁷²¹ o orçamento não passava de um ato administrativo despojado de qualquer vinculação ao executor, pois se resumia a uma simples *autorização* de gastos, que, em si, não encerrava a obrigatoriedade quanto à canalização dos recursos, pois o orçamento não era o fundamento dos gastos e dos ingressos, que eram lastreados em outras normas jurídicas do sistema⁷²². Assim, tratava-se de expediente de ordem prática sem qualquer significação jurídica⁷²³, composta de meras cifras relacionadas à gestão das receitas e despesas do Estado⁷²⁴.

Por outro lado, a doutrina de LABAND não via na lei orçamentária uma norma capaz de resolver conflitos, verdadeiras normas jurídicas em sentido material⁷²⁵, mas um conjunto de enunciados que apenas formalmente era constituído como *lei* estatal, já que resultava de uma formalidade empreendida entre legislativo e executivo, sem conter qualquer manifestação do Estado de estabelecer ou declarar uma regra de direito, ou seja, uma norma jurídica material (distinção entre “lei formal” e “lei material”)⁷²⁶. Para ele, a única razão de o orçamento ter de passar pelo Parlamento era a necessidade de ser “referendado” pelos representantes do povo, dotando-o de legitimidade perante o Governo, como decorrência da separação de poderes empreendida a partir das idéias iluministas⁷²⁷.

⁷²⁰ CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 43.

⁷²¹ LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Op. Cit., pp. 166-168

⁷²² Cf. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Introducción”. In LABAND, Paul. *Derecho presupuestario*. Tradução para o espanhol de José Zamit. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. LVI-LVIII.

⁷²³ Cf. CAMPOS, Francisco. “Orçamento – Natureza jurídica – Anualidade – Discriminação de rendas – Imposto de indústrias e profissões – Movimento Econômico – Imposto sobre vendas e consignações”. In *Revista de Direito Administrativo* Vol. 71, janeiro/março de 1963, p. 325. CAMPOS aponta três conseqüências da doutrina orçamentária de LABAND, quais sejam: (1) o poder orçamentário do parlamento não é livre, mas vinculado, pois a legislação permanente é a que determina quais os gastos que devem ser efetuados, não a lei orçamentária; (2) as derrogações ao orçamento não constituem infrações jurídicas, ainda que feitas de forma deliberada; e (3) o orçamento tem um sentido meramente político, pois é apenas um plano de gestão ou um programa de administração. In CAMPOS (1963), p. 326.

⁷²⁴ LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Op. Cit., pp. 24 e 126.

⁷²⁵ LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Op. Cit., pp. 9-10.

⁷²⁶ Cf. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Introducción”. Op. Cit., pp. LII-LIV.

⁷²⁷ Cf. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Introducción”. Op. Cit., pp. X e ss.

Nesse contexto, a lei orçamentária, completamente isolada dos contextos histórico, econômico, político e social, singularizava-se como um texto fechado a quaisquer influências externas, de cunho meramente autorizativo/permissivo⁷²⁸.

Concepções semelhantes foram se sedimentando em momentos posteriores, sempre minimizando a posição da lei orçamentária no sistema jurídico das nações. Desse modo, o orçamento seguiu compreendido como um ato sem qualquer força normativa autônoma, já que decorria de trâmites burocráticos que não vinculavam seus destinatários (os executores do orçamento). Nesse sentido, RICCA SALERNO⁷²⁹, demonstrando algumas diferenças quanto ao processo de aprovação da lei orçamentária na Inglaterra e no restante da Europa, dava prevalência à sua condição de lei meramente formal, já que sua porção material era determinada pela legislação permanente dos Estados. Em linhas semelhantes, TROTABAS⁷³⁰ e RANELLETTI⁷³¹ exaltavam a posição da lei orçamentária como mero ato-condição que autorizava a execução dos gastos pelo Poder Executivo, enquanto GRAZIANI⁷³² ressaltava que a lei orçamentária, por ser uma lei formal, não podia violar as leis materiais e orgânicas do Estado, pois resultava de um instrumento de meros controle (*sindacato*) e inspeção do legislativo sobre o executivo, sem atribuir ou retirar permissões e obrigações aos indivíduos. Essas teses também ganharam a adesão de grande parte da doutrina brasileira, desde os estudos clássicos de ALIOMAR BALEEIRO⁷³³ e HELY LOPES MEIRELLES⁷³⁴, até concepções mais atuais, como é o caso de RICARDO LOBO TORRES⁷³⁵, para quem o orçamento exerce mera função limitadora dos gastos do Poder Executivo.

⁷²⁸ Cf. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. “Introducción”. Op. Cit., pp. XLII-XLVIII.

⁷²⁹ RICCA SALERNO, Giuseppe. *Scienza delle finanze*. 2ª edição. Firenze: G. Barbèra, 1890, pp. 112-115.

⁷³⁰ TROTABAS, Louis. *Précis de science et législation financières*. 11ª edição. Paris: Dalloz, 1951, p. 47.

⁷³¹ RANELLETTI, Oreste. *Lezioni di diritto finanziario*. Padova: CEDAM, 2009, p. 53.

⁷³² GRAZIANI, Augusto. *Istituzioni di scienze delle finanze*. 3ª edição. Torino: UTET, 1929, pp. 99-100.

⁷³³ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. Op. Cit., pp. 415-417. Embora entenda que a lei orçamentária seja uma lei formal, BALEEIRO sustenta que somente com relação às despesas variáveis haverá discricionariedade do executor do orçamento, pois as despesas fixas têm fundamento em outras leis.

⁷³⁴ “A nosso ver, a razão está com os que sustentam tratar-se de *ato-condição*, espécie do gênero *ato administrativo*. Não importa que, impropriamente, se apelide o orçamento anual de *lei orçamentária* ou de *lei de meios*, porque sempre lhe faltará a força normativa e criadora da lei propriamente dita. Terá, apenas, o aspecto formal de lei, pela aprovação do Legislativo, mas isso não é o bastante para erigi-lo à categoria das normas legislativas.” In MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979, pp. 161-162.

⁷³⁵ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume V*. Op. Cit., pp. 78-79 e 96.

Essas visões formalistas levaram o Poder Judiciário a não aceitar o controle de constitucionalidade das leis orçamentárias⁷³⁶, mesmo com o surgimento dos Tribunais Constitucionais na primeira metade do Século XX.

Mas a teoria formalista foi combatida pelas doutrinas construídas após a Segunda Guerra Mundial, em que novas concepções do direito público vieram a lume, dando-se a devida importância à intervenção do Estado sobre a ordem econômica, aos direitos fundamentais e ao reforço das constituições como cartas de direitos e de planejamento da ação estatal, e não apenas como enunciados programáticos. Nesse contexto, SAINZ DE BUJANDA⁷³⁷ apontou o fim da concepção clássica do orçamento ante as novas funções de planejamento do Estado, alertando que o direito financeiro deveria rever suas posições com relação à lei orçamentária, sob pena de ser decretada a morte do Estado de Direito em uma zona de vital importância para a nação. Já RODRIGUEZ BEREIJO⁷³⁸ afirmou que o orçamento não é somente uma mera relação contábil das quantias que o Estado prevê que se realizarão, com relação a receitas e despesas, mas a expressão jurídica das obrigações e dos direitos, das faculdades e dos deveres que competem à Administração em matéria financeira. É uma norma jurídica que dá efetividade e relevância jurídica ao plano financeiro do ente público.

No Brasil, FRANCISCO CAMPOS⁷³⁹ teceu severas críticas à teoria labandiana. Segundo ele, a tese de LABAND rebaixava a lei orçamentária a simples quadro de valor puramente aritmético, com base em uma visão da constituição como simples instrumento político, cujas violações não teriam consequências jurídicas. Essa postura, segundo ele, não poderia ser aceita em países de autêntico regime constitucional. Prossegue o jurista mineiro:

“Ora, para chegar à conclusão de que o orçamento não é lei em sentido material, Laband afirma, axiomáticamente, que a lei orçamentária não contém regra jurídica, ordem proibição ou autorização. Mas, a questão relativa à natureza jurídica do orçamento consiste, precisamente, em saber se nele se

⁷³⁶ Vinculando a doutrina sobre as leis orçamentárias e a impossibilidade de controle de constitucionalidade vide CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. XXVI.

⁷³⁷ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Tomo I*. 1ª edição, 2ª reimpressão. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975, pp. 446-449.

⁷³⁸ RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero*. Op. Cit., p. 173.

⁷³⁹ CAMPOS, Francisco. “Orçamento”. Op. Cit., p. 331.

contém preceito jurídico, ordem, autorização ou proibição. A teoria de Laband resulta, portanto, em uma evidente petição de princípio, ou em um raciocínio circular, cuja conclusão vem a ser a mesma premissa que serviu de ponto de partida. (...) Ele vê no orçamento apenas o que é visível, isto é, uma conta ou um confronto entre o débito e o crédito. Ele não atina com o que é invisível no orçamento, ou os pressupostos jurídicos e políticos de que resulta, não a exatidão material e aritmética daquela conta, mas a sua validade, ou a força mediante a qual o orçamento consiste precisamente em determinadas cifras e não em outras quaisquer, que poderiam ser permutadas com elas, se o orçamento fosse, efetivamente, uma operação juridicamente indiferente.”⁷⁴⁰

Também JOSÉ AFONSO DA SILVA⁷⁴¹, ancorado na doutrina de RODRÍGUEZ BEREJO (com as ressalvas de sua aplicação ao sistema jurídico brasileiro), entende que o orçamento das despesas, por conter uma programação governamental, assemelha-se às “leis de impulso”, ou seja, aos instrumentos para a realização de objetivos determinados, eis que destinado a realizar a direção da economia e da sociedade. Por essas razões, a lei orçamentária é lei material, pois tem eficácia substancial com respeito aos órgãos do Estado, que deverão sujeitar suas atividades às regras por ela estabelecidas, e aos particulares, cujas relações jurídicas com o Estado podem resultar modificadas pelas normas orçamentárias.

De fato, a visão formalista do orçamento não apresenta qualquer consistência, sobretudo se invocada no contexto da CF/88. De fato, não se trata o orçamento de norma *geral*, pois não abrange diretamente a *generalidade* das pessoas, pois os destinatários *diretos* dos recursos públicos serão algumas pessoas jurídicas determinadas (pessoas políticas de direito público, autarquias, fundações etc.), o que lhe dá um caráter de *pluriparticular*, na acepção de HORACIO GUILLERMO CORTI⁷⁴². No entanto, se bem os destinatários diretos são pessoas determinadas, indiretamente a totalidade dos cidadãos é afetada, o que torna essa *não-generalidade* especial, com forte carga difusa. Essas instituições são apenas os agentes que fazem a intermediação entre as receitas e as despesas, que em geral se reverterão à coletividade. Por outro lado, tendo em conta que os *recursos* apontados na LOA pertencem à coletividade - assim como o próprio Estado é

⁷⁴⁰ CAMPOS, Francisco. “Orçamento”. Op. Cit., p. 332.

⁷⁴¹ *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, pp. 267-275.

⁷⁴² CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 40.

espelho da sociedade (daí a concepção de Estado *social*⁷⁴³) -, não é absurdo entender que há um interesse *geral* na distribuição da riqueza, o que também mitiga a *não-generalidade* da lei orçamentária.

Já com relação à *abstração*, é certo também que alguns gastos já são esperados ao longo do exercício financeiro, como é o caso dos salários dos servidores públicos já contratados⁷⁴⁴, o que denota um caráter *concreto* da lei orçamentária nesse aspecto. Entretanto, existem despesas que surgem no decorrer do ano e cuja exata dimensão/momento ainda não é possível conhecer quando da elaboração da LOA, o que igualmente mitiga esse caráter *concreto* da lei orçamentária. Ainda que exista uma dotação de gasto *máximo* em uma dada finalidade, não há uma particularização do total a ser despendido e suas circunstâncias. Também nesse caso, entende HORACIO GUILLERMO CORTI⁷⁴⁵ que há uma *generalidade* na lei orçamentária, ao não se saber de antemão em que momento serão gastos os montantes orçados, o que chama de *generalidade desde a perspectiva da ocasião* (ou abstração).

Por tudo isso, conclui o ilustre magistrado e professor argentino que, dependendo do ponto de vista (pessoal ou de ocasião), as leis orçamentárias podem ter caráter geral (ou seja, geral e abstrato), o que infirma a tese de LABAND nesse ponto e vem sendo aceito pelo Tribunal Superior argentino. Além disso, parece que o critério da generalidade e abstração, dado o *interesse público* dos valores a serem gastos pelos organismos do Estado, não deveria ser determinante na avaliação da possibilidade ou não de controle de constitucionalidade da lei orçamentária⁷⁴⁶. Aliás, como bem lembra CANOTILHO⁷⁴⁷, essa diferenciação entre *leis formais* e *leis materiais* não encontra qualquer graduação nos textos constitucionais, que assegure uma base minimamente objetiva para a distinção entre umas e outras, para fins de análise nas Cortes Constitucionais. É o caso brasileiro, cujo rechaço *prima facie* de ações diretas de inconstitucionalidade é um atentado contra a própria CF/88, situação em que a Corte Constitucional, ao invés de proteger, viola a Constituição.

⁷⁴³ GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. Op. Cit., p. 21-22; NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito*. Op. Cit., p. 180.

⁷⁴⁴ CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 41.

⁷⁴⁵ CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 41.

⁷⁴⁶ Em semelhante sentido: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “A lei do orçamento na teoria da lei”. Op. Cit., p. 579.

⁷⁴⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “A lei do orçamento na teoria da lei”. Op. Cit., p. 578.

Por outro lado, tampouco a condição de mero “ato administrativo” se verifica, pois no Brasil o Congresso Nacional pode alterar a lei orçamentária, fato esse que já seria suficiente para afastar a importância da dicotomia entre *lei formal* e *lei material*, pois todos os atos legais sujeitos a aprovação do parlamento são *leis*, independentemente de seu conteúdo⁷⁴⁸, e aponta para a inexistência de norma de eficácia meramente interna do Poder Executivo. O envio do orçamento para aprovação pelo Congresso Nacional, embora de iniciativa do Presidente da República no sistema brasileiro, não corresponde a mera formalidade, mas a matéria submetida à apreciação do legislativo, inclusive com a possibilidade de alterá-la mediante votação. Aqui é a legítima vontade democrática do povo que se manifesta⁷⁴⁹, ante a relevância do tema, sua total submissão à ordem constitucional e a vinculação aos direitos fundamentais.

Em que pesem as objeções apresentadas pela doutrina e a posição singular da lei orçamentária no sistema jurídico brasileiro, a jurisprudência histórica do Supremo Tribunal Federal seguiu a orientação diminuidora do alcance da lei orçamentária no sistema jurídico, ao recepcionar a teoria segundo a qual o orçamento é ato concreto⁷⁵⁰, nos seguintes termos:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Arguição de inconstitucionalidade parcial dos artigos 7º e 9º da Lei 8.029/90, bem como dos incisos III e IV do artigo 2º do Decreto 99240/90. Medida liminar requerida.

- A ação direta de inconstitucionalidade é o meio pelo qual se procede, por intermédio do Poder Judiciário, ao controle da constitucionalidade das normas jurídicas ‘in abstracto’. Não se presta ela, portanto, ao controle da constitucionalidade de atos administrativos que tem objeto determinado e destinatários certos, ainda que esses atos sejam editados sob a forma de lei - as leis meramente formais, porque tem forma de lei, mas seu conteúdo não encerra normas que disciplinem relações jurídicas em abstracto.

⁷⁴⁸ Nesse sentido, embora trabalhando com outros sistemas: CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. 43; CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “A lei do orçamento na teoria da lei”. Op. Cit., pp. 563-564.

⁷⁴⁹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “A lei do orçamento na teoria da lei”. Op. Cit., p. 576.

⁷⁵⁰ Relacionando a não sujeição da lei orçamentária à herança doutrina do Século XIX, vide: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “A lei do orçamento na teoria da lei”. Op. Cit., p. 577.

- No caso, tanto o artigo 7º como o artigo 9º da Lei 8.029 são leis meramente formais, pois, em verdade, tem por objeto atos administrativos concretos.

(...)

Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida”⁷⁵¹.

Essa aversão à análise da constitucionalidade das leis orçamentárias, por parte do STF, perdurou durante décadas⁷⁵². Nesse sentido, em voto exarado na Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 4048 (vide ementa mais abaixo), o Ministro Gilmar Mendes, citando outras decisões, destacou a posição da Corte quanto à natureza das leis orçamentárias, ao lembrar que o STF já decidiu que “atos estatais de efeitos concretos, ainda que veiculados em texto de lei formal, não se expõem, em sede de ação direta, à jurisdição constitucional abstrata do Supremo Tribunal Federal”, porquanto “a ausência de densidade normativa no conteúdo do preceito legal impugnado desqualifica-o – enquanto objeto juridicamente inidôneo – para o controle normativo abstrato”⁷⁵³.

Felizmente, em outras oportunidades o STF chegou a analisar a constitucionalidade de leis orçamentárias, sempre que essas continham dispositivos considerados “gerais e abstratos”, como ocorreu no pioneiro julgamento da ADIn 2.925-DF, tido como um marco na análise da constitucionalidade das leis orçamentárias. Nesse caso, o STF reconheceu o caráter “geral e abstrato” de disposições da LOA e julgou inconstitucional dispositivos da lei que determinavam a aplicação de recursos da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, instituída pela Lei 10.336/2001 (a chamada “CIDE-Combustíveis”), a finalidades outras que não aquelas para as quais fora instituída⁷⁵⁴. Embora o STF tenha julgado inconstitucional a lei orçamentária por violação às regras de competência da CIDE (arts. 149 e 177 da CF/88), bem como que, no caso, tratava-se de finalidade expressamente vinculada à destinação da receita do tributo, não se pode negar que foi um importante passo rumo à possibilidade de declarar a

⁷⁵¹ Tribunal Pleno, ADIn 647-DF, rel. Min. MOREIRA ALVES, j. em 18/12/1991, DJ de 27/03/1992, p. 3801, RTJ 140-01, p. 36.

⁷⁵² Para uma análise da evolução da jurisprudência do STF nesse assunto, vide SANTOS, Roberto Mizuki Dias dos. “A evolução do controle de constitucionalidade das leis orçamentárias enquanto instrumento de efetivação dos direitos fundamentais”. In *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2561, 6 jul.2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/16935>>. Acesso em: 28 out. 2012.

⁷⁵³ ADIn 842, rel. Min. Celso de Mello, DJ de 14/05/1993, p. 9002; ADIn 647, rel. Min. Moreira Alves, DJ de 27/03/1992, p. 3801; e ADIn 767, rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 18/06/1993, p. 12110.

⁷⁵⁴ Vide ADIn 2.925-8-DF, rel. Min. ELLEN GRACIE, DJU de 04/03/2005, p. 10. Para uma ampla e profunda análise da decisão, vide GRECO, Marco Aurélio. “ADIN 2925 – um acórdão histórico numa história inacabada”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: tributação empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 229-256.

inconstitucionalidade de leis orçamentárias por desvio de finalidade, e que poderá ser um importante precedente também para a análise de desvios de finalidade não tão evidentes.

Outro caso emblemático refere-se à decisão quanto à constitucionalidade de medida provisória determinando a abertura de crédito extraordinário sem a observância dos critérios constitucionais para tanto, em que a Corte Constitucional, expressamente, proclamou a “revisão da jurisprudência sobre o controle abstrato de normas orçamentárias”, inclusive proclamando a desnecessidade de que os dispositivos invocados tenham caráter “geral e abstrato”, o que destacou o avanço empenhado no STF quanto ao assunto:

”EMENTA: MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 405, DE 18.12.2007. ABERTURA DE CRÉDITO EXTRAORDINÁRIO. LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATIVIDADE LEGISLATIVA EXCEPCIONAL DO PODER EXECUTIVO NA EDIÇÃO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS.

(...)

II. CONTROLE ABSTRATO DE CONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS ORÇAMENTÁRIAS. REVISÃO DE JURISPRUDÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal deve exercer sua função precípua de fiscalização da constitucionalidade das leis e dos atos normativos quando houver um tema ou uma controvérsia constitucional suscitada em abstrato, independente do caráter geral ou específico, concreto ou abstrato de seu objeto. Possibilidade de submissão das normas orçamentárias ao controle abstrato de constitucionalidade. (...)”⁷⁵⁵.

E nem poderia ser diferente, já que os dogmas do Século XIX quanto à natureza das leis orçamentárias devem ser considerados mais do que superados⁷⁵⁶. Por outro lado, apenas privilegiando os comandos constitucionais quanto à canalização de recursos públicos e limitações orçamentárias que os direitos sociais serão efetivados, até mesmo para que não haja uma inversão de valores: lei orçamentária se sobrepondo a direitos fundamentais.

⁷⁵⁵ Tribunal Pleno, ADIn 4048-MC, rel. Min. GILMAR MENDES, j. em 14/05/2008, DJe de 21/08/2008, RTJ 206-01, p. 232

⁷⁵⁶ No mesmo sentido: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “A lei do orçamento na teoria da lei”. Op. Cit., p. 553.

5.2.2. Regras constitucionais impositivas e “liberdade” na elaboração da lei orçamentária

No decorrer desta tese foi visto que o extenso rol de direitos e tarefas que a CF/88 impõe ao Estado brasileiro torna a nossa Constituição *dirigente*, exigindo uma postura pró-ativa do governo na efetivação de diversos objetivos positivados. Além disso, foi visto que a CF/88, para além de direitos fundamentais de baixa densidade normativa, impõe limites claros para a atuação do Estado no trato das questões orçamentárias, inclusive com a designação expressa de afetação do produto da arrecadação de alguns tributos, como é o caso das contribuições sociais, o dever de alocação de recursos a fundos específicos (embora a maioria tenha sido criado por lei) e ao orçamento da seguridade social, e a imposição de despesas anuais obrigatórias, como ocorre com a saúde e a educação.

Com efeito, a importância de se reconhecer a presença do dirigismo constitucional nas leis orçamentárias (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei Orçamentária Anual – LOA) resulta do fato de que são elas os *meios* com os quais o Estado planeja a sua atuação, que atinge seu grau máximo de concretude no momento da execução da LOA (aplicação concreta dos recursos na efetivação de direitos). Portanto, é certo afirmar que a LOA “densifica” os objetivos e princípios constitucionais, conformando-os (i) com a intermediação de outras leis, (ii) pela aplicação dos limites constitucionais orçamentários, e (iii) diretamente, ao prestigiar valores que não tenham nem limites constitucionais claros nem regulamentação normativa. No mais, no orçamento serão eleitas as prioridades do Governo na aplicação dos recursos públicos, o que deverá ser feito sempre com vistas às finalidades constitucionais do Estado.

Em semelhante sentido, entende FERNANDO FACURY SCAFF⁷⁵⁷ que o sistema de planejamento constituído pelas leis orçamentárias (PPA, LDO e LOA) deve ter

⁷⁵⁷ “Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos”. In *Interesse Público* n.º 32, julho/agosto de 2005, p. 220. No mesmo local, FERNANDO FACURY SCAFF propriamente aduz que “as limitações aos gastos públicos também podem ser *materiais*, pois o uso de recursos públicos deve se dar de forma a permitir que os objetivos estabelecidos no art. 3º da Constituição sejam alcançados. Para tanto é *imprescindível que sejam realizados gastos públicos em direitos fundamentais sociais, a fim de permitir que as pessoas possam exercer sua liberdade jurídica obtendo condições de exercer sua liberdade real* (Alexy). Logo, os gastos

necessária e obrigatória pertinência com as normas-objetivo traçadas no art. 3º, bem como com outras espraiadas no texto constitucional. Dessa forma, entende o ilustre professor que não há total e completa liberdade de conformação do legislador para dispor dos recursos públicos como bem entender, pois essa “liberdade” é conformada pela Supremacia da Constituição.

A presente tese faz coro integral a essas ponderações. Além da vinculação aos objetivos constitucionais, que devem permear as escolhas do legislador na construção da norma orçamentária, com ainda mais força a LOA deverá seguir os limites constitucionais objetivos, normas de alta densidade que permite pouca margem de discricionariedade. Nesse ponto, impõe considerar que as determinações da CF/88 vinculadas à efetivação dos objetivos constitucionais (afetação de receitas, destaque do orçamento da seguridade social, previsão de fundos e as despesas anuais obrigatórias), caso ainda subsistisse a vetusta concepção das leis orçamentárias como meros atos institucionais, certamente restariam completamente esvaziadas, pois a ausência de controle constitucional tornaria totalmente livre a atuação do Estado na produção e execução da LOA⁷⁵⁸. Com relação a esses pontos, certamente não há qualquer “autorização” de gastos ao executivo, já que a LOA nada mais faz do que verter em números as imposições constitucionais. Ainda que sempre subsista a possibilidade de controle via Tribunais de Contas, parece claro que esse tipo de controle não surte os mesmos efeitos que o amplo espectro de competência do STF, que, inclusive, pode suspender liminarmente a eficácia de enunciados da LOA, evitando-se, assim, a malversação dos recursos públicos (o controle *a posteriori*, por ser efetuado após a destinação de recursos, é sempre mais deficitário).

O caráter meramente “autorizativo” da LOA, portanto, deve ser bastante relativizado, dado o alto grau de limitações impostas pela CF/88, além da legislação orçamentária à qual se subordina (LDO, PPA e LRF). É claro que não há que se falar em imposição com relação às *receitas* previstas na LOA, porquanto a efetivação da arrecadação prevista depende de uma série de variáveis econômicas e sociais, tais como o crescimento do país, a taxa de adimplemento das obrigações tributárias, a eficiência

públicos não permitem que o legislador e muito menos o administrador realizem gastos de acordo com sua livre consciência, de forma desvinculada aos objetivos impostos pela Carta, especialmente em seu art. 3º.”

⁷⁵⁸ “Logo, se uma decisão financeira, assim o orçamento, não pode ser objeto de controle de constitucionalidade, também diminuem os incentivos práticos para examinar seu regime constitucional.

administrativa na cobrança dos tributos (tanto administrativa quanto judicial) etc. Existe, é claro, a obrigação de instituição e cobrança dos tributos, por força da regra de obrigatoriedade do exercício da competência tributária e do princípio da indisponibilidade do interesse público, mas não o dever, absolutamente inalcançável, de prever exatamente o montante que será arrecadado. Nesse caso, pode-se concordar com o argumento de que a lei orçamentária é meramente formal, embora a previsão de receitas seja importante para a definição das despesas e tenha critérios em princípio coerentes.

Já com relação às *despesas* o campo de liberdade do legislador é escasso. Além das *despesas permanentes* de cumprimento obrigatório (remuneração de servidores, despesas de instalações de prédios públicos etc.), referidas pelo art. 17 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁷⁵⁹, em relação às quais há plena vinculação do legislador⁷⁶⁰, existem as já referidas *despesas constitucionais obrigatórias*, tais como os gastos com saúde e educação, já tratadas nessa tese.

Além disso, a CF/88 e suas reformas trataram de enumerar toda uma gama de recursos públicos destinados a certas finalidades/despesas, o que se convencionou chamar de “vinculação de receitas”⁷⁶¹, sobretudo no caso da União Federal. Nesse prisma, para o que interessa o objeto da presente tese, é vinculada a arrecadação das contribuições sociais, que será destinada ao orçamento da seguridade social (art. 165, § 5º, III, CF/88) e a fundos específicos⁷⁶², inclusive vinculados ao regime de previdência geral, nos termos do artigo

Exclusão do controle, exclusão da juridicidade, exclusão do conhecimento.” In CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. Op. Cit., p. XXVI.

⁷⁵⁹ Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

⁷⁶⁰ Cf. NASCIMENTO, Carlos Valder. Comentários ao art. 17. In MARTINS, Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 120-122.

⁷⁶¹ Com a ressalva de que, como destaca ANDRÉ CASTRO CARVALHO, nem todas as chamadas “vinculações” são, efetivamente, receitas vinculadas a determinadas finalidades, como é o caso das repartições federativas de receitas de impostos entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que nada mais são do que mecanismos de operacionalização de transferências, pois lhes falta destinação específica do gasto (o ente que recebe essas transferências poderá, em tese, gastá-las naquilo em que lhe convier). In CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. Op. Cit., p. 117.

⁷⁶² Ainda que os fundos sejam criados por leis, e não pela CF/88, a LOA não poderá trestinar os recursos a ele afetados, porquanto não é sua *função* derogar a legislação permanente. Nesse caso, também haverá uma inconstitucionalidade na LOA, ao violar os limites que foram impostos pela própria CF/88. Em semelhante sentido, tratando da “autovinculação” do legislador ao elaborar a lei orçamentária e sua ligação com o princípio da legalidade, vide: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “A lei do orçamento na teoria da lei”. Op. Cit., pp. 582-583. Além disso, sempre que o fundo estiver relacionado a direitos fundamentais, poder-se-á entender ter havido também uma violação a tais direitos pela LOA.

68 da LRF⁷⁶³. Há também vinculação às demais contribuições sociais, conforme exposto no capítulo específico destinado a essa espécie tributária. A emergência de normas constitucionais vinculando receitas públicas fez com que a teoria formal da lei orçamentária tivesse se enfraquecido nos últimos anos, como reconhece RICARDO LOBO TORRES⁷⁶⁴.

Por tudo isso, pode-se afirmar que, hodiernamente, a elaboração do orçamento (sobretudo o da União Federal) é muito mais vinculado do que livre⁷⁶⁵, tendo em vista que boa parte das receitas deverá, necessariamente, ser alocada em finalidades específicas, em função de comandos expressos da CF/88. Essas vinculações (*lato sensu*) reduzem drasticamente o campo de liberdade do legislador na elaboração da lei orçamentária, traduzindo-se em verdadeiras *imposições* das quais não se podem furtar os Poderes Executivo e Legislativo ao propor e aprovar a LOA, respectivamente. Além disso, a vinculação de receitas revela-se instrumento útil de garantia da aplicação de recursos públicos em setores carentes da sociedade, sobretudo em países em desenvolvimento ou com sérios problemas de tredestinação de verbas públicas, nos quais a ampla liberdade dos poderes executivo e legislativo pode acarretar a pouca atenção a setores básicos de subsistência do povo. Foi o que motivou a criação do orçamento da seguridade social pelo constituinte de 1988, embora esse limite seja reiteradamente tergiversado pelo legislador, não apenas pela institucionalizada tredestinação de recursos (DRU), mas pela própria *qualificação* das despesas consignadas na lei orçamentária. Esse será o tema do próximo tópico.

⁷⁶³ Art. 68. Na forma do art. 250 da Constituição, é criado o Fundo do Regime Geral de Previdência Social, vinculado ao Ministério da Previdência e Assistência Social, com a finalidade de prover recursos para o pagamento dos benefícios do regime geral da previdência social.

§ 1º O Fundo será constituído de:

I - bens móveis e imóveis, valores e rendas do Instituto Nacional do Seguro Social não utilizados na operacionalização deste;

II - bens e direitos que, a qualquer título, lhe sejam adjudicados ou que lhe vierem a ser vinculados por força de lei;

III - receita das contribuições sociais para a seguridade social, previstas na alínea *a* do inciso I e no inciso II do art. 195 da Constituição;

IV - produto da liquidação de bens e ativos de pessoa física ou jurídica em débito com a Previdência Social;

V - resultado da aplicação financeira de seus ativos;

VI - recursos provenientes do orçamento da União.

§ 2º O Fundo será gerido pelo Instituto Nacional do Seguro Social, na forma da lei.

⁷⁶⁴ *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – Volume V. Op. Cit., p. 97.*

5.2.3. Contraponto: os desvios de finalidade no orçamento da seguridade social

Foi visto que a CF/88 reserva um orçamento todo específico para a seguridade social, impondo a afetação de recursos para o cumprimento dos deveres inerentes às prestações estatais relacionadas a saúde, previdência social e assistência social. As dotações da LOA nesse ponto, portanto, deveriam demonstrar despesas voltadas a essas finalidades, por expressa dicção constitucional. Ainda que desnecessário, o artigo 8º, parágrafo único da LRF confirma esse entendimento, ao enunciar que “os recursos legalmente vinculados a finalidade específica serão utilizados exclusivamente para atender ao objeto de sua vinculação, ainda que em exercício diverso daquele em que ocorrer o ingresso”.

Ocorre que a prática orçamentária brasileira dos últimos anos não tem respeitado essa imposição constitucional, ao incluir no orçamento da seguridade social despesas que muito pouco ou nada têm com saúde, assistência social e previdência, o que acarreta uma gravíssima violação à CF/88 e bloqueia a efetividade de direitos sociais constitucionalmente previstos. É bem verdade que existem despesas que podem ser alocadas em mais de uma finalidade, como é o caso da merenda escolar, que pode ser relacionada tanto à saúde quanto à educação, do transporte escolar (transporte e educação), da ronda escolar (segurança e educação) e do saneamento (saúde e infra-estrutura)⁷⁶⁶. Nesses casos, pode-se reconhecer que há certa liberdade do legislador ao elaborar a lei orçamentária, desde que haja *coerência* em suas escolhas e não ocorra o *esvaziamento* de alguma finalidade em detrimento de finalidades híbridas (exemplo: esgotar os recursos vinculados à educação com merenda, transporte e ronda escolares).

Entretanto, há casos de claras afrontas às finalidades demarcadas na CF/88, em que a lei orçamentária aponta de despesas que não se vinculam à finalidade exigida. Esse fato é denunciado por RICARDO PIRES CALCIOLARI⁷⁶⁷, que aponta que o Plano Plurianual Anual de 2008-2011 determinou que os recursos do orçamento da seguridade

⁷⁶⁵ No mesmo sentido: DALLARI, Adilson. “Orçamento impositivo”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 327.

⁷⁶⁶ Exemplos dados por CARVALHO, André Castro. “Uma teoria de direito constitucional financeiro e direito orçamentário substantivo no Brasil. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 69.

⁷⁶⁷ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *O orçamento da seguridade social e a efetividade dos direitos sociais*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 136.

social custeariam, além de despesas vinculadas à área, programas considerados totalmente alheios, tais como os de qualidade dos serviços de abastecimento de petróleo, seus derivados, gás natural e biocombustíveis (0271) e o de segurança pública nas rodovias federais (1.184).

Além disso, com amparo em dados oficiais, RICARDO PIRES CALCIOLARI⁷⁶⁸ aponta que existem despesas contidas no orçamento da seguridade social que deveriam ser arcadas pelo orçamento fiscal, como é o caso do regime de previdência próprio dos servidores públicos da União Federal. Nesse caso, o artigo 40, § 12 da CF/88⁷⁶⁹ estabelece que as disposições referentes ao Regime Geral de Previdência Social serão aplicadas aos servidores públicos apenas subsidiariamente, o que aparta os dois regimes e veda que os benefícios correspondentes sejam computados como despesa da seguridade social. Com a exclusão de tais valores, o referido autor apontou um superávit de pouco mais de R\$ 8 bilhões para o ano de 2008 (até outubro), diferentemente do que anunciado pelo Governo Federal. Analisando os anos anteriores, CALCIOLARI⁷⁷⁰ ainda chega ao seguinte quadro:

- “(i) Em 2007 um déficit divulgado de R\$ 33.341,3 milhões e um superávit real de R\$ 1.311,1 milhões, 0,46% do total arrecadado;
- (ii) Em 2006 um déficit divulgado de R\$ 36.909,9 milhões e um déficit real de R\$ 4.331,7 milhões, 1,72% do total arrecadado;
- (iii) Em 2005 um déficit divulgado de R\$ 21.820,2 milhões e um superávit real de R\$ 8.485,1 milhões, 3,68% do total arrecadado;
- (iv) Em 2004 um déficit divulgado de R\$ 20.815,1 milhões e um superávit real de R\$ 11.230,3 milhões, 5,58% do total arrecadado;
- (v) Em 2003 um déficit divulgado de R\$ 25.582,9 milhões e um superávit real de R\$ 4.705,6 milhões, 2,84% do total arrecadado;
- (vi) Em 2002 um déficit divulgado de R\$ 21.277,9 milhões e um superávit real de R\$ 7.307,9 milhões, 5,11% do total arrecadado;

⁷⁶⁸ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *O orçamento da seguridade social e a efetividade dos direitos sociais*. Op. Cit., pp. 154-155.

⁷⁶⁹ § 12 - Além do disposto neste artigo, o regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo observará, no que couber, os requisitos e critérios fixados para o regime geral de previdência social.

⁷⁷⁰ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *O orçamento da seguridade social e a efetividade dos direitos sociais*. Op. Cit., pp. 155-156.

(vii) Em 2001 um déficit divulgado de R\$ 19.506,5 milhões e um superávit real de R\$ 6.518,4 milhões, 5,29% do total arrecadado;

(viii) Em 2000 um déficit divulgado de R\$ 9.312,1 milhões e um superávit real de R\$ 12.901,1 milhões, 1,72% do total arrecadado”.

Esses montantes foram considerados mesmo após a aplicação da DRU. Sem essa aplicação, os superávits seriam muito maiores, como é o caso do superávit parcial de 2008, que salta de R\$ 8.160,9 milhões para R\$ 48.110,3 milhões⁷⁷¹.

No mesmo sentido, e com base em métodos atuariais sofisticados, mas preservando as finalidades constitucionais voltadas à efetivação da seguridade social, a Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) realizou estudo⁷⁷² em que chega às mesmas conclusões, anotando severas críticas aos procedimentos atualmente adotados:

“Ao longo da série histórica a ANFIP demonstra que a Seguridade Social tem sido superavitária e, em 2011, não foi diferente, apesar dos impactos da Crise do Euro.

(...)

Estão classificados em Benefícios Previdenciários exclusivamente os gastos com os benefícios do Regime Geral de Previdência Social. São excluídas, portanto, as despesas dos regimes previdenciários próprios de servidores e militares. Constitucionalmente, dentro do Capítulo da Seguridade Social, há apenas o Regime Geral de Previdência Social (art. 201).

(...)

É importante ressaltar que não constam as despesas relativas aos benefícios previdenciários de servidores e militares, porque não se enquadram no conceito do regime geral, mas derivam de um encargo patronal do setor público. Atendem a segmentos específicos, têm requisitos, exigências, contribuições e critérios diferenciados. A mistura dessas despesas com as do RGPS, como é frequentemente feita pela grande imprensa sempre que se quer ‘propagandear’ ou alarmar a necessidade de reformas, não se presta ao entendimento dos problemas. Enfim, até mesmo a avaliação

⁷⁷¹ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *O orçamento da seguridade social e a efetividade dos direitos sociais*. Op. Cit., p. 157.

⁷⁷² *Análise da Seguridade Social 2011*. 12ª edição. Brasília: ANFIP, 2012. Disponível em http://www.anfip.org.br/publicacoes/20120726205332_Analise-da-Seguridade-Social-2011_01-12-2011_analise2011.pdf. Acesso em 11/01/2013.

dos diversos regimes próprios precisa separar os gastos com servidores, membros dos Poderes e Militares.

Essas despesas dos regimes próprios vêm sendo pagas com recursos das contribuições sociais. Haveria até amparo legal para fazê-lo, mas somente se a situação fosse diversa.

Quando foi promulgada, a Lei n.º 8.212, de 1991, estabelecia uma previsão de utilização decrescente das receitas de contribuições sociais no pagamento dos encargos previdenciários dos regimes próprios. A partir de 1995, esses pagamentos deveriam ser integralmente realizados com recursos do Orçamento Fiscal e as contribuições sociais reservadas para as ações típicas da Seguridade Social. Entretanto, em 1995, o governo FHC alterou o art. 17 dessa Lei para admitir a hipótese do uso quase irrestrito de contribuições sociais com as despesas de servidores e militares.

A única ressalva prevista hoje é: ‘desde que estejam satisfeitas todas as obrigações com a saúde e a assistência social’. Foi desnecessário incluir a Previdência Social, porque o governo já é obrigado a cobrir qualquer insuficiência de recursos da Seguridade para o pagamento dos benefícios previdenciários e os de natureza continuada (LOAS e RMV). Diante de tantas carências não atendidas no âmbito das ações da Seguridade, como é notório no caso da Saúde, por exemplo, ao utilizar recursos de contribuições sociais para pagamento dessas despesas com os regimes próprios, o governo afronta o texto legal, desconhecendo as restrições ali contidas.

Vale ressaltar que o uso das contribuições sociais para o pagamento dos benefícios de servidores e militares também significa que o governo reconhece a condição superavitária do Orçamento da Seguridade Social, senão, não poderia fazê-lo. Mas, ao contrário, apesar de desviar os recursos das contribuições para o pagamento das despesas dos regimes próprios, o discurso comumente repetido é o de déficit da Seguridade.”

Nesses casos, há evidente desvio de finalidade na lei orçamentária, que deveria ser evitado e, em última instância, condenado pelo Poder Judiciário, inclusive via medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade concedida antes do início da execução orçamentária. Com efeito, o desvio de poder legislativo se relaciona com a norma constitucional de competência do ato e acarreta a inconstitucionalidade da lei, pois a CF/88 não admite o abuso da competência legislativa para distorcer finalidades determinadas pela

Carta, como é o caso da afetação de recursos à seguridade social. Nesse sentido, leciona PEDRO ESTEVAM SERRANO⁷⁷³:

“As normas constitucionais, em seu conteúdo dispositivo, não admitem o uso abusivo ou teleologicamente inadequado das competências legislativas. A Constituição repudia o abuso, a incongruência, a desproporção, e o desvio de seus fins. E manifesta este repúdio por normas constitucionais, através de seu conteúdo prescritivo explícito ou implícito.”

CELSO ANTÔNIO BANDEIRA DE MELLO⁷⁷⁴ tem entendimento semelhantes, vazado nos seguintes termos:

“Tanto pode existir desvio de poder em ato administrativo quanto em ato legislativo ou jurisdicional. Assim como o ato administrativo está assujeitado à lei, às finalidades nela prestigiadas, a lei está assujeitada à Constituição, aos desideratos ali consagrados e aos valores encarecidos neste plano superior. Demais disto, assim como um ato administrativo não pode buscar escopo distinto do que seja *específico* à *específica* norma legal que lhe sirva de arrimo, também não pode a lei buscar objetivo diverso do que seja inerente ao específico dispositivo constitucional a que esteja atrelada a disposição legiferante expedida. Ou seja, se a Constituição habilita legislar em vista de dado escopo, a lei não pode ser produzida com traição a ele.”

Com efeito, a Lei Orçamentária Anual resulta de escolhas dentre um universo de alternativas, preferências e políticas públicas, que deverá seguir a orientação constitucional no tocante aos limites e finalidades nela expostas⁷⁷⁵. Nesse contexto, ao atribuir ao Estado esse poder, a CF/88 visa a busca por aquele fim que ela mesma determinou, que não pode ser desconsiderado pelo legislador. Logo, ainda que o legislador cumpra o desígnio imediato da Constituição de vincular recursos à seguridade social, respeitando, assim, esse limite objetivo, falecerá validade à LOA nos casos em que essa vinculação tenha sido distorcida, pois tal empreitada minimiza o acesso da população a direitos fundamentais.

⁷⁷³ SERRANO, Pedro Estevam A. P. *O desvio de poder na função legislativa*. São Paulo: FTD, 1997, p. 77.

⁷⁷⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 971.

⁷⁷⁵ CALCIOLARI, Ricardo Pires. *O orçamento da seguridade social e a efetividade dos direitos sociais*. Op. Cit., pp. 137-138.

5.2.4. Adendo: algumas palavras sobre o mínimo existencial e a “reserva do possível”

Antes de concluir o trabalho, vale discorrer um pouco sobre o polêmico e tormentoso tema da reserva do possível, discussão que tomou fôlego na dogmática brasileira nos últimos anos, sobretudo pelo grande volume de ações judiciais pleiteando o financiamento, pelo Estado, de caros tratamentos de saúde, com fundamento no art. 5º, § 1º da CF/88 e no direito social correspondente.

Com efeito, a doutrina da “reserva do possível” tem origem em decisão do Tribunal Constitucional da Alemanha que, diante de um caso específico tratando da impossibilidade de garantir vagas universitárias a todos os candidatos que se apresentaram, sustentou-se na impossibilidade *razoável* de que todos eles fossem incorporados à universidade em questão, por questões orçamentárias, ainda que reconhecendo a inconstitucionalidade da restrição alegada. A “reserva do possível”, portanto, impõe que “todo orçamento possui um limite que deve ser utilizado de acordo com exigências de harmonização econômica geral”, na definição de FERNANDO FACURY SCAFF⁷⁷⁶.

Existe um conflito na doutrina quanto ao real alcance da “reserva do possível” no sistema brasileiro. De um lado, existem os autores que entendem tratar-se de uma limitação fática, na medida em que se traduz na indisponibilidade de recursos para fazer frente às despesas⁷⁷⁷. De outro lado, o grupo que aponta ter havido uma má compreensão da decisão do tribunal alemão do instituto, que nada mais fez do que estabelecer uma “reserva democrática”, no sentido de que as prestações sociais se legitimam pelo princípio democrático da maioria e pela sua concessão discricionária pelo legislador⁷⁷⁸.

⁷⁷⁶ Cf. SCAFF, Fernando Facury. “Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível”. In SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 151.

⁷⁷⁷ É o caso de SCAFF, Fernando Facury. “Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível”. Op. Cit., p. 152. Admitindo as duas espécies: CALIENDO, Paulo. “Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação”. In SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 182.

⁷⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., p. 105.

Na lição de INGO WOLFGANG SARLET⁷⁷⁹, a reserva do possível pode apresentar uma dimensão tríplice, correspondendo a (a) efetiva disponibilidade fática de recursos para a efetivação dos direitos fundamentais, (b) disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos, que guarda íntima relação com a distribuição das receitas e competências tributárias, orçamentárias, legislativas e administrativas, entre outras, e que reclama o equacionamento no sistema constitucional federativo, e (c) proporcionalidade da prestação, em especial no tocante à sua exigibilidade e proporcionalidade, com relação ao sujeito que postula as prestações.

Não é o objetivo desta tese entrar nessa discussão. Sem prejuízo das divergências doutrinárias quanto ao seu conceito, é assente na doutrina que o mínimo existencial não se submete à “reserva do possível”, como entendem INGO WOLFGANG SARLET⁷⁸⁰, HORACIO GUILLERMO CORTI⁷⁸¹, RICARDO LOBO TORRES⁷⁸², FERNANDO FACURY SCAFF⁷⁸³ e PAULO CALIENDO⁷⁸⁴. Também o Supremo Tribunal Federal⁷⁸⁵ entendeu dessa forma, tendo chegado a decidir que a invocação da “reserva do possível” é insustentável em se tratando de imposições constitucionais de alta densidade, como é o caso dos direitos de proteção à criança e ao adolescente (em casos tais, a margem de discricionariedade do legislador ou ainda do aplicador é irrisória, eis que tais tarefas devem ser efetivamente cumpridas)⁷⁸⁶, o que é bastante razoável. Por essa simples constatação, a relação entre mínimo existencial e reserva do possível não é um

⁷⁷⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 288.

⁷⁸⁰ *A eficácia dos direitos fundamentais*. Op. Cit., p. 288.

⁷⁸¹ “Derechos fundamentales y presupuesto público”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 165-166.

⁷⁸² *O direito ao mínimo existencial*. Op. Cit., pp. 105-106.

⁷⁸³ “Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos”. In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 115.

⁷⁸⁴ “Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação”. Op. Cit., p. 179.

⁷⁸⁵ ADPF 45-MC, rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 29/04/2004, DJ de 04/05/2004, p. 12 RTJ 200-01, p. 191; Segunda Turma, RE 639337 AgR, rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 23/08/2011, DJe de 15/09/2011.

⁷⁸⁶ “Cumpra advertir, desse modo, que a cláusula da ‘reserva do possível’ – ressalvada a ocorrência de justo motivo objetivamente aferível – não pode ser invocada, pelo Estado, com a finalidade de exonerar-se, dolosamente, do cumprimento de suas obrigações constitucionais, notadamente quando, dessa conduta governamental negativa, puder resultar nulificação ou, até mesmo, aniquilação de direitos constitucionais impregnados de um sentido de essencial fundamentalidade. Tratando-se de típico direito de prestação positiva, que se subsume ao conceito de liberdade real ou concreta, a proteção à criança e ao adolescente – que compreende todas as prerrogativas, individuais ou coletivas, referidas na Constituição da República (notadamente em seu art. 227) – tem por fundamento regra constitucional cuja densidade normativa não permite que, em torno da efetiva realização de tal comando, o Poder Público, especialmente o Município, disponha de um amplo espaço de discricionariedade que lhe enseje maior grau de liberdade de conformação, e de cujo exercício possa resultar, paradoxalmente, com base em simples alegação de mera conveniência e/ou

problema para a presente tese, não apenas em função de não estar no escopo do trabalho (por isso esse “Adendo”), mas ainda pela concordância do Autor quanto à aparente unanimidade doutrinária e jurisprudencial (ainda que existam conceitos distintos de *mínimo existencial* e da própria *reserva do possível*, como se registrou neste trabalho).

No mais, a presente tese concorda que a escassez de recursos (públicos) é um problema real na sociedade brasileira, em que as *escolhas trágicas* são fatos a serem encarados pelo Estado na canalização desses recursos. Entretanto, olhando para a questão *conjuntural* da atividade financeira do Estado, conforme exposto neste trabalho, parece que a falta de recursos para a efetivação de direitos fundamentais, tendo em vista todo o aparato à disposição do Estado apontado nos tópicos precedentes, somente ocorrerá caso o Estado falhe no manejo dos instrumentos tributários e financeiros. Em um país de DRUs, de sistema tributário incoerente e de trestinações legais de recursos destinados à seguridade social (e também à educação), não deveria haver espaço para ser invocada a “reserva do possível”, pois ela é fruto da própria imperícia do Estado ao desempenhar suas *atividades-meios*. A discussão, portanto, deve dar um passo atrás e verificar se o que se invoca como “impossível” não é apenas algo juridicamente negligenciado, o que tornaria a “reserva do possível” uma espécie de “reserva da torpeza”. PAULO CALIENDO⁷⁸⁷ faz considerações semelhantes ao estudar a “reserva do possível”, como se verifica do excerto abaixo:

“Assim, se fizermos uma leve comparação entre o que o governo orça para gastar em saúde, educação e segurança e o que gasta pagando a dívida pública veremos que existe uma *reserva do possível geral* no Brasil que impede os gastos sociais que se chama *dívida pública*. Enquanto não houver solução para este problema não haverá como reduzir o esforço fiscal do Estado, a carga tributária e o nanismo nos investimentos sociais. Não se trata, contudo, de um fenômeno novo. Trata-se de uma servidão iniciada há muito tempo que impede o desenvolvimento nacional e social.”

Embora tenha levantado outra causa para a existência da “reserva do possível”, que não necessariamente contraria os pontos levantados neste trabalho - aliás, a criação das DRUs teve o claro propósito de criar *superávit* fiscal -, o ponto levantado por CALIENDO

oportunidade, a nulificação mesma dessa prerrogativa essencial (...)” (RE 667745, rel. Min. CELSO DE MELLO, j. em 24/02/2012, DJe de 05/03/2012). Essa tese já era defendida por SARLET (2012, p. 342).

demonstra que o problema é mais profundo do que discutir-se o que deve ou não sujeitar-se à escassez de recursos. Deve ser feita uma reflexão estrutural da atividade financeira do Estado, que permita, se não evitar totalmente (dificilmente os recursos serão extravagantes), ao menos minimizar o quadro negativo atual.

⁷⁸⁷ “Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação”. Op. Cit., p. 182.

6. CONCLUSÃO

Na presente tese pretendeu-se demonstrar que os direitos fundamentais inerentes ao mínimo existencial, que, para fins deste trabalho, coincidem com as rubricas dispostas na cláusula constitucional do salário-mínimo, devem ser efetivados pelo Estado, em homenagem ao § 1º do art. 5º da CF/88, afastando-se posturas jusnaturalistas que invoquem circunstâncias estranhas ao texto constitucional para bloqueá-los. O dirigismo da CF/88 exige essa postura, sobretudo pelo subdesenvolvimento ainda presente na realidade brasileira, que não deve ser comparada com a de outros países. Apenas com a efetiva garantia de tais direitos se poderá falar em alteração das estruturas sociais brasileiras, que ainda revelam as marcas do colonialismo.

Demonstrou-se ainda que existem instrumentos fiscais e financeiros aptos a efetivar esses direitos, sobretudo no tocante à seguridade social e à educação. Esses instrumentos são elencados a partir da CF/88, todos eles sofrendo a influência dos direitos fundamentais e, conseqüentemente, da cláusula do mínimo existencial. Entretanto, o manejo desses instrumentos pelo Estado brasileiro é absolutamente inadequado, dando azo a uma série de inconstitucionalidades, tanto por violação às regras que densificam direitos sociais, quanto aos direitos fundamentais em si.

Do lado da receita, a seletividade dos impostos sobre o consumo (ICMS e IPI), de acordo com a essencialidade dos produtos/mercadorias, é praticamente inexistente, sobretudo no tocante ao tributo estadual, o que torna o sistema altamente regressivo. Nem mesmo as amarras relacionadas à instituição de isenções de ICMS, apresentadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal e pela Lei Complementar n.º 24/75 (unanimidade), impedem esse procedimento, pois essas limitações se aplicam apenas a incentivos fiscais em sentido lato (normas indutoras), dentre os quais não se localizam as medidas de equalização (densificação da intributabilidade do mínimo existencial).

Ainda do lado da receita, percebe-se um sistema deficitário na legislação do imposto de renda, cuja base de exclusões não condiz com os custos com educação, alimentação, moradia, vestuário etc. arcados pelos contribuintes, bem como pela tímida e

inoperante progressividade aplicada, cujo teto nominal atinge apenas assalariados, o que o torna um imposto sobre salários, não sobre a renda.

Do lado da despesa, vê-se uma grande violação à CF/88 na tredestinação da receita das contribuições para a seguridade social, tanto no tocante à DRU quanto às dotações consignadas com evidente desvio de finalidade, o que torna uma grande falácia o famigerado “déficit” da previdência social, materialmente inexistente.

Por tudo isso, os argumentos sobre a falta de recursos para o cumprimento dos objetivos republicanos, inclusive a chamada “reserva do possível” (independentemente do sentido que se lhe tenha dado no Brasil), não são convincentes para que o Estado negue o acesso a tais direitos. Isso porque a falta de recursos para a efetivação de direitos fundamentais somente ocorre porque o Estado falha no manejo dos instrumentos tributários e financeiros postos à sua disposição, como restou demonstrado. Em um país de DRUs, de sistema tributário incoerente e de tredestinações “legais” de recursos destinados à seguridade social (e também à educação), não deveria haver espaço para ser invocada a “reserva do possível”, pois ela é fruto da própria imperícia do Estado ao desempenhar sua atividade financeira (que é *atividade-meio!*), razão pela qual há uma verdadeira “reserva da torpeza”.

Nesse prisma, o problema é mais profundo do que discutir-se o que deve ou não se sujeitar à escassez de recursos. Deve ser feita uma reflexão estrutural da atividade financeira do Estado, promovendo uma releitura integrada dos instrumentos fiscais e financeiros que prestigie a unidade da Constituição, permitindo-se, com isso, ao menos minimizar o quadro negativo atual.

Essa foi a finalidade desta tese, que procurou apresentar uma análise jurídica crítica da atividade financeira do Estado, a partir do uso de um instrumental metodológico próprio e inovador. Essa análise crítica prestigia a unidade da Constituição, em detrimento dos estudos cindidos de cada instituto do direito tributário, e rejeita a insistente visão do orçamento como mera peça formal sem qualquer comunicação com a Constituição Federal.

Ainda que não tenha sido objeto do trabalho tratar dos mecanismos para a correção dessa situação, toca ao Poder Judiciário, principalmente ao Supremo Tribunal

Federal, corrigir essas distorções, desde que provocado pelos sujeitos e meios aptos a tanto. Não se trata de judicialização de direitos sociais ou interferência do judiciário na esfera de competência dos poderes legislativo e executivo, mas apenas da proteção e efetivação da Constituição Federal.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADEODATO, João Mauricio Leitão. “A concretização constitucional de Friedrich Muller”. In *Revista da ESMape* vol. 2, n.º 3, pp.233-232, jan./mar. 1997.
- _____. *Ética e retórica: para uma teoria da dogmática jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2002
- AGRA, Walber de Moura. “Pós-modernidade, crise do estado social de direito e crise na legitimação da jurisdição constitucional”. *Revista da Esmape*. Recife, v. 9, n. 19, pp. 575-610, jan./jun. 2004.
- ALESSI, Renato; STAMMATI, Gaetano. *Istituzioni di diritto tributario*. Torino : UTET, s/d.
- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. 2ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.
- ALLEMAND, Luiz Cláudio. *A tributação do mínimo existencial: desindexação da tabela do imposto de renda*. Sapucaia do Sul: Nota Dez, 2010.
- ALTAMIRANO, Alejandro; FERRAZ, Roberto; OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Tributação e Meio Ambiente – Livro 2*. 1ª edição, 3ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2003.
- ALVIM, Tatiana Araujo. *Contribuições sociais - desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- _____; MELO, Daniele. “Há direitos acima dos orçamentos?”. In SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 79-100.
- AMARO, Luciano da Silva. “Conceito e classificação dos tributos”. *Revista de Direito Tributário*, v. 15, n.º 55, 1991.
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- AMAYA, Adolfo A. *La función social de los impuestos – ensayo político-financiero de la cuestión social*. Córdoba: Dirección Nacional de Publicidad de la Universidad Nacional de Córdoba, 1961.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3ª edição. Coimbra: Almedina, 2007.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da norma tributária*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- _____. “Hermenêutica Constitucional e a Teoria Estruturante do Direito”. *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*, v. 7, p. 31-51, 2008
- _____. “Legalidade Tributária, Segurança Jurídica, Pós-positivismo e a difícil Relação entre Política e Direito”. *Thesis* (São Paulo), v. 5, p. 1, 2006.
- _____; BERCOVICI, Gilberto; MASSONETO, Luís Fernando. “Reforma do estado, prestação de serviços públicos, contribuições especiais e federalismo”. *Revista do Instituto de Pesquisas e Estudos*, v. 40, p. 171-193, 2006.
- _____. “A Constituição Brasileira e as Considerações Teleológicas na Hermenêutica Constitucional”. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel; BINENBOJM, Gustavo. (org.). *Vinte anos da Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, pp. 323-340.
- ARRUDA JR., Edmundo Lima de; BARBOSA, Leila Carioni (org.). *Direitos humanos e desenvolvimento*. Florianópolis : OAB/SC, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. “Regime jurídico da extrafiscalidade”. *Justitia*, julho-1966, pp. 101 e ss.

- _____. “Destinação do produto da arrecadação de tributo - emenda Calmon - despesas com educação. *Revista dos Tribunais*. São Paulo. v.75. n.612. p.18-26. out. 1986.
- _____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª edição, 8ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.
- _____. *República e Constituição*. 2ª edição, 3ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. “Tributação extrafiscal”. *Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo*, vol. 5, s. d., p. 7/24.
- _____. “IPTU: progressividade”. In *Revista de Direito Público* vol. 23, n.º 93, jan./mar. 1991
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. *Sistema constitucional tributário*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª edição, 6ª tiragem. Revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- _____. *Cinco aulas de finanças e política fiscal*. 2ª edição. São Paulo: José Bushatsky, 1975
- _____. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição (anotado por Misabel Abreu Machado Derzi). Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 2001.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro : Forense, 2010.
- BALERA, Wagner. “A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- _____. *Noções preliminares de direito previdenciário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- BALTHAZAR, Ezequiel Antonio Ribeiro. “Fundos constitucionais como instrumento de redução das desigualdades regionais na Federação”. In CONTI, José Mauricio. *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2004, pp. 101-135.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Discricionariedade e controle jurisdicional*. 2ª edição, 4ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo : Malheiros, 2009.
- _____. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição, 7ª tiragem, 1999.
- BARBOSA, Evandro Paes. *Progressividade do IPTU*. São Paulo: Pillares, 2007.
- BARCELLOS, Ana Paula de. *A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. “Progressividade (conteúdo, sentido, limites de sua aplicação ao IPTU)”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

- _____. BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias – Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1998.
- BARRETO, Paulo Ayres. “As contribuições sociais e a tredestinação de seus recursos”. In *Revista de Direito Tributário* n.º 88.
- _____. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- _____. *Elisão tributária: limites normativos*. Tese (Livre Docência). São Paulo: USP, 2008.
- BARROS, Maurício. “Ilegitimidade de cobrança antecipada do ICMS sem substituição violação ao art. 150, 7º da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 159, pp. 62-78, 2008.
- _____. “Função da lista de serviços da LC n. 116/03 e a competência tributária municipal”. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel. (Org.). *Comentários à Lei Complementar 116/03 - de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, 2009, pp. 393-412.
- _____. *Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: PUC/SP, 2010.
- _____. “Discrecionariiedade e Orçamento”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 975-1007.
- _____. “Considerações Iniciais”. In BERGAMINI, Adolpho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *PIS e COFINS na teoria e na prática*. 3ª edição. São Paulo: MP, 2012.
- BARROSO, Luis Roberto. “A efetividade das normas constitucionais revisitada”. In *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro. n.º 197, pp. 30-60. jul./set. 1994.
- _____. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo, Saraiva, 1996.
- _____. *O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas - limites e possibilidades da constituição brasileira*. 9ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. “Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro (pós modernidade, teoria crítica e pós-positivismo)”. In *Revista Forense*. Rio de Janeiro. v. 97, n.º 358, pp. 91-114. nov./dez. 2001.
- _____. “Prefácio – Estado e Constituição para os que precisam”. In OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Morte e vida da Constituição dirigente*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BATISTA, Roberto Carlos. “A interpretação constitucional como concretização”. In *Revista da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios* n.º 10, julho-dezembro/1997, pp. 53-68.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BELTRAME, Pierre. *Os Sistemas Fiscais*. Tradução de Marco Aurélio Greco. Coimbra: Almedina, 1976.
- BENEVIDES FILHO, Maurício. *A sanção premial no direito brasileiro*. Brasília: Brasília Jurídica.

- BERCOVICI, Gilberto. “A problemática da constituição dirigente: algumas considerações sobre o caso brasileiro”. In *Revista de Informação Legislativa*, ano 36, n.º 142, 1999.
- _____. “A Constituição Dirigente e a Crise da Teoria da Constituição”. In SOUZA NETO, Cláudio Pereira de Souza; BERCOVICI, Gilberto; MORAES FILHO, José Filomeno de; LIMA, Martonio Mont’Alverne B. *Teoria da Constituição – estudos sobre o lugar da política no direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003, pp. 75-149.
- _____. *Constituição e estado de exceção permanente - atualidade de Weimar*. Rio de Janeiro: Azougue, 2004.
- _____. “Constituição econômica e desenvolvimento”. In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* n.º 5, 2004.
- _____. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003.
- _____. *Soberania e Constituição: para uma crítica do constitucionalismo*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- _____. “Teoria do Estado e Teoria da Constituição na Periferia do Capitalismo: Breves Indagações Críticas”. In NUNES, António José Avelãs; COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (orgs.). *Diálogos Constitucionais: Brasil/Portugal*. Rio de Janeiro, Renovar, 2004, pp. 263-290.
- _____; MASSONETTO, Luís Fernando. “A constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da constituição econômica. In *Separata do Boletim de Ciências Econômicas XLIX*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2006, pp. 3-23.
- _____; MASSONETTO, Luís F. Breve História da Incorporação dos Direitos Sociais nas Constituições Democráticas Brasileiras. *Revista do Departamento de Direito do Trabalho e da Seguridade Social*, v. 3, p. 61-84, 2007.
- BERMAN, Harold J. *Direito e revolução: a formação da Tradição Jurídica Ocidental*. Tradução de Eduardo Takemi Kataska. São Leopoldo: Unisinos, 2006.
- BERTI, Flávio de Azambuja. *Impostos - Extrafiscalidade e Não-Confisco*. Curitiba: Juruá, 2003.
- BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. “Imunidade do mínimo existencial na tributação do imposto de renda pessoa física”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 159, dezembro/2008, pp. 19-30.
- BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. “O direito na pós-modernidade”. In *Revista Sequência* n.º 57, pp. 131-152, dez. 2008.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Trad. de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 5ª edição. Brasília : UNB, 1994.
- _____. *Teoria da Norma Jurídica*. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. São Paulo: Edipro, 2001.
- _____. *Da estrutura à função – novos estudos de teoria do direito*. Tradução de Daniela Baccaccia Versiani. Barueri : Manole, 2007.
- _____. *L'età del diritto*. Torino: Einaudi, s/d.
- BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. “Teoria estrutural do direito de Friedrich Müller”. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 231-233.

- _____. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *Do país constitucional ao país Neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001
- _____; PAES DE ANDRADE. *História constitucional do Brasil*. 2ª edição. Brasília: Paz e Terra Política, 1990.
- BORBA, Eduardo José Paiva. “Abatimentos com despesas de saúde e educação da base de cálculo do imposto sobre a renda de pessoa física”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. “Princípio da isonomia e sua significação na Constituição de 1988”. In *Revista de Direito Público* 93, pp. 34-40.
- _____. “Contribuição para o IAA”. In *Revista de Direito Tributário*, v.º 55, p. 115/135, janeiro-março/1991.
- _____. “Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo”. In *Revista de direito tributário* n.º 63, pp. 206-210.
- _____. “Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, 1996, n.º 6, p. 69 e ss., 1996.
- _____. *Introdução ao direito financeiro*. 2ª edição. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. “A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e sua inaplicabilidade a incentivos financeiros estaduais”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 63, pp. 81-99, 2000.
- _____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2001.
- _____. “Aspectos fundamentais da competência municipal para instituir o ISS (do Decreto-lei n. 406/68 à LC 116/2003) (à memória de Geraldo Ataliba)”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição*. Barueri: Manole, 2004.
- BORGES, Paulo Fernando Souto Maior. *Sobre o princípio democrático na fundamentação da atividade tributária - uma proposta hermenêutica de utilização de seus desdobramentos no âmbito do direito tributário*. Dissertação de mestrado. São Paulo: PUC/SP, 2008.
- BRENDLER, Karina Meneghetti. “A panacéia do Estado Social e a crise fiscal”. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo* n.10, pp. 367-362, maio de 2005.
- BRESSAN, Ana Laura. “As políticas públicas no atual contexto brasileiro: universalidade versus focalidade”. *Universidade e Sociedade*. Brasília. v.14. n.33. p.163-70. jun. 2004.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito Administrativo e Políticas Públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BUENO JUNIOR, Loril L. “O seguro contra acidente de trabalho (uma análise do desvio de finalidade nas contribuições sociais)”. In *Boletim dos Procuradores da República* Vol. 3, nº 27, pp.21-22, jul. 2000.
- BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- _____. *O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Memória Jurídica, 2003.

- BUSHMANN, Marcus Vinícius. “A extrafiscalidade, o princípio da proporcionalidade e ponderação de princípios no comércio exterior”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 9, n.º 39, julho-agosto/2001, p. 9/21.
- BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. “Sobre o conceito de norma e a função dos enunciados empíricos na argumentação jurídica segundo Friedrich Müller e Robert Alexy”. In *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 43, pp. 98-109, 2003.
- BUZANELLO, José Carlos. “Constituição política em Hermann Heller”. In *Revista de Informação Legislativa* 129, jan./mar. de 1996, pp. 259-265.
- CALCIOLARI, Ricardo Pires. *O orçamento da seguridade social e a efetividade dos direitos sociais*. Curitiba: Juruá, 2009.
- . “Direitos sociais e federalismo: a agonia do orçamento da seguridade social e o crescente endividamento dos entes subnacionais”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal - Questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010
- CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário - Três modos de pensar a tributação*. Porto Alegre: LAEL, 2009.
- . *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- . “Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação”. In SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 175-185.
- CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Direito e democracia*. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- . *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CAMPOS, Francisco. “Orçamento – Natureza jurídica – Anualidade – Discriminação de rendas – Imposto de indústrias e profissões – Movimento Econômico – Imposto sobre vendas e consignações”. In *Revista de Direito Administrativo* Vol. 71, janeiro/março de 1963, pp. 324-344.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e direito privado*. Tradução de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. 2ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009.
- . *Pensamento sistemático e o conceito de sistema na ciência do direito*. 3ª edição. Tradução de A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. “Brançosos” e interconstitucionalidade: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. 2ª edição. Coimbra : Almedina, 2008.
- . *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. Coimbra: Coimbra Editora, 1982.
- . *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7ª edição, 6ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2003.
- . “A lei do orçamento na teoria da lei”. In *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra - Estudos em homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1979.
- ; CORREIA, Marcus Orione Gonçalves; CORREIA, Érica Paula Barcha (coord.). *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CANTO, Gilberto de Ulhoa. “As contribuições especiais no direito brasileiro”. In *Revista de Direito Tributário*, vol. 31.

- _____. “Causa da obrigação tributária”. In CANTO, Gilberto de Ulhoa. *Temas de Direito Tributário – Volume Primeiro*. Rio de Janeiro: Alba, 1964, pp. 286-332.
- CARNEIRO, Bernardo Lima Vasconcelos. “A inconstitucionalidade do limite de dedução dos gastos com educação no imposto de renda pessoa física”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 203, pp. 32-53, ago. 2012.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *ICMS*. 15ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012
- CARVALHO, André Castro. *Vinculação de receitas públicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- _____. “Uma teoria de direito constitucional financeiro e direito orçamentário substantivo no Brasil. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- CARVALHO, Paulo de Barros. “Sobre os Princípios Constitucionais Tributários”. *Revista de Direito Tributário*, n.º 55, janeiro-março/1991, p. 142/155.
- _____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. “A ‘dignidade da pessoa humana’ na ordem jurídica brasileira”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- CASSESE, Sabino. “La finanza come strumento di azioni dei potere pubblici”. In *Revista di diritto fonanziario e scienza delle finanze*, Anno XLIX, n.º 2. Milano: Giuffrè, 1990.
- CASTANHEIRA NEVES, A. *Metodologia jurídica – problemas fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 1993.
- CATÃO, Marcos André Vinhas. *Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais*. São Paulo: Renovar, 2003.
- CATARINO, João Ricardo. *Redistribuição tributária – Estado Social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.
- CAVALCANTI, Márcio Novaes. *Fundamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.
- CHRISTENSEN, Ralph. “Teoria estruturante do direito”. In MÜLLER, Friedrich. *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, pp. 233-246.
- CLÉVE, Clémerson Merlin. “Estado constitucional, neoconstitucionalismo e tributação”. In *Revista de direito tributário* n.º 92.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 9ª edição, 5ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- _____. “Contribuições no direito brasileiro – seus problemas e as soluções”. In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 17-63.
- _____. *Contribuições no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- _____. “Apontamentos necessários à compreensão da repartição constitucional de competências tributárias - as contribuições especiais - a importância da base de cálculo”. In *Revista dialética de direito tributário* n.º 156, pp. 95 e ss., 2008.

- _____. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.
- _____. “Serviços públicos e tributação”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral e religião no mundo moderno*. 3ª reimpressão. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
- _____. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 7ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. “Ordem Econômica na Constituição Brasileira de 1988”. In *Revista de Direito Público*, n.º 93, pp.263-276, janeiro-março/1990.
- _____. “Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas”. *Revista dos Tribunais* n.º 737, março de 1997.
- CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.
- _____. *Direito Financeiro*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 1998.
- _____. (coord.). *Orçamentos públicos. A Lei 4320/1964 comentada*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- _____; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal. 10 anos de vigência – questões atuais*. São José: Conceito/IBDF, 2010.
- CORDEIRO, André Felipe de Barros. “Reflexões sobre a natureza do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 156, pp.7-22, set. 2008.
- CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao estudo da extrafiscalidade*. São Paulo: Bentivegna, 1964.
- CORREIA, Marcos Orione Gonçalves; VILLELA, José Corrêa; LINS, Carlos Otávio Bandeira (coord.). *Renda mínima*. São Paulo: LTr, 2003.
- CORTI, Horacio Guillermo. *Derecho constitucional presupuestario*. 2ª edição. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.
- _____. “Derechos fundamentales y presupuesto público: uma renovada relación em El marco del neoconstitucionalismo periférico”. SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 127-185.
- COSTA, Alcides Jorge. “Capacidade Contributiva”. In *Revista de Direito Tributário* n.º 55, janeiro-março, 1991.
- _____. *Estudos sobre IPI, ICMS e ISS*. São Paulo: Dialética, 2009
- COSTA, Antonio José da. “Extrafiscalidade dos tributos à luz da Constituição” *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, v. 10, n.º 40, setembro-outubro/1986, p. 45/55.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.
- _____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.
- COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a constituição dirigente*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- DALLARI, Adílson de Abreu. “Tarifa remuneratória de serviços concedidos.” In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. “Orçamento impositivo”. In CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 309-328.

- DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de teoria geral do Estado*. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.
- DANILEVICZ, Igor. “Contribuições: do conceito à definição”. In *Direito tributário em questão – Revista da FESDT* n.º 1, 2008, pp. 101-121.
- DANTAS, Miguel Calmon. *Constitucionalismo dirigente e pós-modernidade*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DELGADO, Maurício Godinho; PORTO, Lorena Vasconcelos. “O Estado de Bem-Estar Social no capitalismo contemporâneo. In DELGADO, Maurício Godinho; PORTO, Lorena Vasconcelos (org.). *O Estado de Bem-Estar Social no Século XXI*. São Paulo: LTr, 2007, pp.19- 30.
- DEL NERO, João Alberto Schützer. “Do ‘Estado Liberal’ ao ‘Estado Social’ – o caso do direito privado?”. In *Revista de Direito Constitucional e Internacional* 41, pp. 97-115.
- DEODATO, Alberto. *Manual de ciência das finanças*. São Paulo: Saraiva, 1971.
- DERZI, Misabel. “Limites constitucionais para a instituição de contribuições”. In *Revista de direito tributário* 94.
- . “Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo”. *Revista Dialética de Direito Tributário* 100, pp.65-80, 2004.
- . “A causa final e a regra matriz das contribuições. In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 637-667.
- DIAS, Fernando Álvares Correia. “Desvinculação de receitas da União, gastos sociais e ajuste fiscal”. In *Textos para discussão* 38. Brasília: Senado Federal, 2008. In http://www.senado.gov.br/senado/conleg/textos_discussao/TD38-FernandoAlvaresDias.pdf. Acesso em 30/12/2012.
- DÍAZ, Elías. *Estado de Derecho y sociedad democrática*. 7ª edição. Madrid: Cuadernos para el Diálogo, 1979.
- DIMOULIS, Dimitri. *Positivismo jurídico: introdução a uma teoria do direito e defesa do pragmatismo jurídico-político*. São Paulo: Método, 2006.
- . MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.
- DOMINGUES, José Marcos (coord.). *Direito tributário e políticas públicas*. São Paulo: MP Editora, 2008.
- . “O controle do desvio de finalidade das contribuições”. In *Revista Tributária e de Finanças Públicas* 75, pp. 103-144.
- . “Tributação, orçamento e políticas públicas.” In *Interesse Público* n.º 63, 2010.
- DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade contributiva: análise dos Direitos Humanos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ELALI, André. *Tributação e regulação econômica: um exame da tributação como instrumento de regulação econômica na busca da redução das desigualdades regionais*. São Paulo: MP, 2007.
- ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 10ª edição. Trad. de João Baptista Machado. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.
- ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- FALCÃO, Amílcar Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

- FERNÁNDEZ-MIRANDA CAMPOAMOR, Alfonso. “El Estado social”. In *Revista Española de Derecho Constitucional* v.23, n. 69, pp. 139-180, sep./dic. 2003.
- FERRAZ, Roberto. “Intervenção do estado na economia por meio da tributação - a necessária motivação dos textos legais”. In *Direito tributário atual* 20. São Paulo: Dialética, 2006.
- _____. “Intervenção do Estado na economia por meio da tributação - a proteção da empresa e a livre concorrência”. In *Revista de direito tributário* 99.
- FERRAZ JÚNIOR, TERCIO Sampaio. *Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____; DINIZ, Maria Helena; GEORGAKILAS. *Constituição de 1988: legitimidade, vigência e eficácia, supremacia*. São Paulo: Atlas, 1989.
- _____. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. “Guerra fiscal, Fomento e Incentivo na Constituição Federal”. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coordenadores). São Paulo: Dialética, 1998, pp. 275/285.
- _____. *Direito constitucional – liberdade de fumar, privacidade, Estado, direitos humanos e outros temas*. Barueri : Manole, 2007.
- _____. “Segurança jurídica e normas gerais tributárias”, in *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 17-18, p. 51-56.
- _____. “ICMS: Não-cumulatividade e suas exceções constitucionais”. In *Revista de Direito Tributário* n.º 48.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. “A aplicação imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”. In *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo* n.º 29, 1988.
- FERREIRA NETO, Arthur M. *Classificação constitucional de tributos pela perspectiva da justiça*. Porto Alegre: LAEL, 2006.
- _____. *Natureza jurídica das contribuições na Constituição de 1988*. São Paulo: MP, 2006.
- FIGUEIREDO, Sylvia Marlene de Castro. “A interpretação constitucional como ‘concretização’ ou método hermenêutico concretizante”. In *Revista de direito constitucional e internacional* n.º 46, janeiro-março/2004, pp. 117-135.
- FIORI, José Luís. *Em Busca do Dissenso Perdido: Ensaio Crítico sobre a Festejada Crise do Estado*. Rio de Janeiro: Insight, 1995.
- _____. (org.). *Estados e Moedas no Desenvolvimento das Nações*. 3ª edição. Petrópolis: Vozes, 2000.
- FISCHER, Octavio Campos. “A Escola glorificadora da finalidade, Contribuições & Reforma Tributária”. In *Revista da Associação Paulista de Estudos Tributários* n.º 2.
- FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. *O Controle Judicial de Políticas Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do direito*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.
- FRIAS, Ángeles Garcia. “Los Fines Extrafiscales en las Tasas”. *Tasas y Precios Públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*. Madrid: Marciel Pons, 1991, p. 171/183.
- FRIEDMAN, Milton. *Capitalism and freedom*. Reissue. Chicago/London: University of Chicago Press, 1982, pp.161 e ss.
- FURTADO, Celso. *Formação econômica do Brasil*. 27ª edição. São Paulo: Companhia Editora Nacional/Publifolha, 2000 (Coleção “Grandes nomes do pensamento brasileiro”).

- GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. São Paulo: Noeses, 2009.
- GARCIA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2ª edição. Madrid: Alianza, 1985.
- GARCÍA-QUINTANA, Cesar Albiñana. “Los Impuestos de Ordenamiento Económico”. In *Hacienda Pública Española*, n.º 71, 1981, p. 17/29.
- GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 2010.
- _____. “Receitas vinculadas, despesas obrigatórias e rigidez orçamentária”. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- GIANNINI, Achille Donato. *Istituzioni di diritto tributario*. Nuova ristampa della nona edizione curata da V. M. Romanelli Grimaldi. Milano: Giuffrè, 1972.
- GIANNINI, Massimo Severo. *Diritto pubblico dell’economia*. Urbino: Il Mulino, 1995.
- GIARDINA, Emilio. *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*. Milano: Giuffrè, 1961.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho financiero – Volume I*. 2ª edição. Buenos Aires: Depalma, 1973.
- GODÓI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- GOMEZ ISAZA, Maria Cristina. “El estado social de derecho como directiva de interpretación constitucional”. In *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Pontificia Bolivariana* n.º 99, pp. 161-79, 1998.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda – pressupostos constitucionais*. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. “Contribuições de intervenção”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 7. São Paulo: Dialética, 2003, pp. 291-302.
- _____; ATALIBA, Geraldo. “A contribuição social instituída pela Lei n.º 7.689/88. In *Revista do Advogado* 31, pp. 11-22.
- _____. “Tributação, liberdade e propriedade”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 241-254.
- GOUVEIA, Humberto. *Limites à atividade tributária e o desenvolvimento nacional – dignidade da pessoa humana e capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.
- GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional – estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *A ordem econômica na Constituição de 1998*. 12ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.
- GRAZIANI, Augusto. *Istituzioni di scienze delle finanze*. 3ª edição. Torino : UTET, 1929.
- GRECO, Marco Aurélio. “Notas para uma sistematização da intervenção do Estado na ordem econômica”. *Revista de Direito Público*, janeiro-1979; n.º 49, p. 272/283.
- _____. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 1998.

- _____. *Contribuições (Uma Figura “Sui generis”)*. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. “A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE sobre combustíveis”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 104, p. 122, 2004.
- _____. “Planejamento Tributário”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Tributação das Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.
- _____. *Dinâmica da tributação – uma visão funcional*. 2ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2007.
- _____. “Em busca do controle sobre as CIDEs”. In *Revista do Advogado*, Ano XXVUU, n.º 94, Nov./2007, pp. 101-118.
- _____. “ADIN 2925 – um acórdão histórico numa história inacabada”. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio (coord.). *Direito tributário: tributação empresarial*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 229-256.
- _____. *Planejamento tributário*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2009.
- _____; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. *Internet e direito*. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. “ICMS sobre produtos da cesta básica: fixação de alíquota interna mediante redução de base de cálculo. Hipótese do artigo 155, parágrafo 2º, VI, da CF/88 e não de isenção parcial. Descabido o estorno proporcional de créditos”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 187, pp. 146-65.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. *Principios de ciencia de las finanzas*. Tradução para o espanhol de Dino Jarach. Buenos Aires : Depalma, 1949.
- _____. *Primi elementi di scienza delle finanze*. Nuova edizione ampliata e aggiornata a cura di GIANNINO PARRAVICINI. Milano: Giuffrè, 1962.
- _____. *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*. Trad. espanhola por Enrique R. Mata. Madrid: Instituto Editorial Reus, 1958.
- _____. *Saggi sul rinnovamento dello Studio della scienza delle finanze e del diritto finanziario*. Milano : Giuffrè, I, 1951.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger, “Lei de Responsabilidade Fiscal, Competência Tributária e Renúncia”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.
- _____. “Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e Guerra Fiscal”. In SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência - Questões Atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010, pp. 106-107.
- _____. “Justiça fiscal e mínimo existencial”. In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O tributo – análise ontológica à luz do Direito Natural e do Direito Positivo*. São Paulo: Max Limonad, 1983.
- GUSMÃO, Daniela Ribeiro de. *Incentivos fiscais, princípio da igualdade e da legalidade e efeitos no âmbito do ICMS*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.
- HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional – a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição*. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2002.

- HART, Herbert L. A. *O conceito de direito*. 5ª edição. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.
- HELLER, Hermann. *Teoria do Estado*. Trad. de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo: Mestre Jou, 1968.
- HENARES NETO, Halley. “A importância da destinação nas contribuições sociais”. *IOB-Repertório de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo* n. 21, pp. 625-618, nov. 2001.
- HENRIQUES, Élcio Fiori. *O gasto tributário no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991.
- _____. *Temas Fundamentais do Direito Constitucional*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes et alli. São Paulo: Saraiva, 2009.
- _____. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Porto Alegre: Fabris, 1998.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *As contribuições no sistema constitucional tributário*. Campinas: Copola, 1996.
- HOLANDA, Nilson. *Incentivos fiscais e desenvolvimento regional*. 2ª edição. Fortaleza: Banco do Nordeste, 1975.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights. Why liberty depend on taxes*. New York: W.W.Norton & Company, 1999.
- HORKHEIMER, Max. “Teoria Tradicional e Teoria Crítica”. In HORKHEIMER, Max. *Textos Escolhidos*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.
- HORVATH, Estevão. “As Contribuições na Constituição Brasileira - ainda sobre a Relevância da Destinação do produto da sua arrecadação”. In *Revista de direito tributário* n.º 100.
- _____. “Desvinculação do Produto da Arrecadação: Efeitos”. In *Revista de direito tributário* n.º 94.
- _____. “A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 (‘Lei de Responsabilidade Fiscal’). Algumas Questões. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo : Dialética, 2001.
- GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Trad. de Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- HUGON, Paul. *O imposto*. 2ª edição. Tradução de Dorival Texeira Vieira. Rio de Janeiro: Financesiras, s/d.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. “Desvinculação parcial da arrecadação de impostos e contribuições: uma interpretação possível da Emenda Constitucional nº 27. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 61, 2000.
- INGROSSO, Giovanni. *I contributi nel sistema tributario italiano*. Napoli: Jovene, 1964.
- JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo*. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- _____. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3ª edição. Reimpressão. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- JESUS, Noel Antonio Tavares de. “O processo de concretização constitucional: limites e possibilidades”. In *Revista Forense* n.º 374, julho-agosto/2004, pp. 201-215.
- JUSTEN FILHO, Marçal. “Contribuições Sociais”. In *Caderno de Pesquisas Tributárias*. Volume 17. São Paulo: Resenha Tributária/Centro de Extensão Universitária, 1992.
- _____. *Curso de direito administrativo*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2006.

- _____. *Teoria geral das concessões de serviço público*. São Paulo: Dialética, 2003.
- KAUFFMANN, Arthur; HASSEMER, Winfried. *Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneas*. 2ª edição. Tradução de António Manuel Hespanha. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 4ª edição. Tradução de João Baptista Machado. Coimbra: Armênio Amadio, 1976.
- _____. *Teoria geral do direito e do Estado*. 4ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- KEYNES, John Maynard. “O Fim do ‘Laissez-Faire’”. In SZMRECSÁNYI, Tamás (org.). *John Maynard Keynes*. Coleção Os Grandes Cientistas Sociais. 2ª edição. São Paulo: Ática, 1984, pp. 111-124.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4ª edição. Trad. de José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- LABAND, Paul. *Il diritto del bilancio*. Tradução italiana de Clemente Forte. Milano: Giuffrè, 2007.
- LEAL, Ana Luíza Domingues de Souza. “O direito fundamental ao mínimo existencial como conceito normativamente dependente”. In *Revista da AJURIS* n.º 117, março de 2010.
- LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo. *Teoria dos direitos fundamentais sociais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- LINARES QUINTANA, Segundo V. *El poder impositivo y la libertad individual – la causa constitucional del impuesto en el derecho fiscal argentino y comparado, y especialmente a través de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. Buenos Aires: Alfa, 1951.
- LINS, Robson Maia. “A revogação de isenção de ICMS e a desnecessidade de convênio/Confaz”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 106, pp.81-90, jul. 2004.
- LOIS, Cecília Caballero; BASTOS JÚNIOR, Luiz Magno Pinto; LEITE, Roberto Basile (coord.). *A Constituição como espelho da realidade: interpretação e jurisdição constitucionais em debate: homenagem a Silvio Dobrowolski*. São Paulo: LTr, 2007.
- LYOTARD, Jean-François. *A condição pós-moderna*. 9ª edição. Tradução de Ricardo Corrêa Barbosa. Rio de Janeiro: José Olympio, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. “Inconstitucionalidade do aumento do IOF com desvio de finalidade”. In *Revista dialética de direito tributário* n.º 154, pp. 51-60.
- _____. “Serviços públicos e tributação”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005
- _____. *Curso de direito tributário*. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. “A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 62, 2000.
- MACHETE, Pedro. *Estado de direito democrático e administração paritária*. Coimbra: Coimbra, 2007.
- MARANHÃO, Jarbas. *O Estado Social de Direito*. 2ª edição. Recife: s/e, 1985.
- MARTIGNANO, Gisella. “A concretização da norma por meio de *topoi*: possibilidade ou incongruência”. In *Revista de direito constitucional e internacional* n.º 67, abril-junho/2009, pp.107-124.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. “Metodología y derecho financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado? In

- Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* Vol. 50, n.º 258, pp. 913-947, out./dez. 2001.
- MARTÍN QUERALT, Juan. “Estudios preliminares”. In VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973.
- MARTINS, Ives Gandra; NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ; NASCIMENTO, Carlos Valder. *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Saraiva, 2001,
- MARTINS, Marcelo Guerra. “As vinculações das receitas públicas no orçamento. A Desvinculação das Receitas da União (DRU). As contribuições e a referibilidade”. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Orçamentos públicos e direito financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- MARTINS, Ricardo Marcondes. *Efeitos dos vícios do ato administrativo*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Finanças municipais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1979.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 10ª edição. São Paulo: Malheiros, 1998.
- . *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo: Malheiros, 2009.
- . *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª edição, 7ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 1999.
- MELLO, Márcio Bernardes de. *Teoria do fato jurídico*. 3ª edição. São Paulo: Saraiva, 1988.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2000.
- . *ICMS*. 12ª edição. São Paulo: Dialética, 2012
- MENDES JÚNIOR, Antônio Sérgio da Silva. *Vinculação de receitas orçamentárias e seu impacto nos índices da educação básica*. Brasília: Tribunal de Contas da União (TCU), 2010. In <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055546.PDF>. Acesso em 01/01/2013.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição constitucional - o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. São Paulo: Saraiva, 1999.
- . *Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade*. 2ª edição. São Paulo: Celso Bastos, 1999.
- MENDONÇA, Cristiane. *Competência tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- MERLE, Jean-Christophe. “Que princípio de justiça pode realmente justificar uma renda mínima universal?” In *Veredas do Direito* v. 2, n.º 3, pp. 79-90, jan./jun. 2005.
- MICHELS, Gilson Wessler. “Desenvolvimento e sistema tributário”. In BARRAL, Welber (org.). *Direito e desenvolvimento: análise da ordem jurídica brasileira sob a ótica do desenvolvimento*. São Paulo: Singular, 2005, pp. 225-258.
- MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- . “A dignidade da pessoa humana e a unidade valorativa do sistema de direitos fundamentais”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009

- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário - Vol. I*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- . *Compêndio de direito tributário – Primeiro Volume*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1993.
- MORAIS, Sabrina. *O direito humano fundamental ao desenvolvimento: uma abordagem interdisciplinar e pluralista ao direito constitucional comparado entre Brasil e Espanha*. Florianópolis : OAB/SC, 2007.
- MOREIRA, Eduardo Ribeiro. *Neoconstitucionalismo: a invasão da Constituição*. São Paulo: Método, 2008.
- MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. “Desafios institucionais brasileiros”. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Desafios do Século XXI*. São Paulo: Pioneira, 1997.
- MORO, Sergio Fernando. “Concretização da Constituição, função legislativa, função administrativa e função jurisdicional”. In *Revista Trimestral de Direito Público* n.º 21/1998, pp. 46-57.
- MOSCHETTI, Francesco; LORENZON, G.; SCHIAVOLIN, R.; TOSI, L. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993.
- MOTTA, Carlos Pinto Coelho; FERNANDES, Jorge Ulisses Jacobi. *Responsabilidade fiscal*. 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª edição. Tradução de Peter Naumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- . “Legitimidade como conflito concreto no direito positivo”. In *Revista do Tribunal Superior do Trabalho*, Vol. 68, n.º 3, pp.169-188, jul./dez. 2002.
- . “As medidas provisórias no Brasil diante do pano de fundo das experiências alemãs”. In GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional - estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2003a, pp. 337-355.
- . “Igualdade e normas de igualdade”. In *Revista Brasileira de Direito Constitucional* n.º 1, pp.11-21, 2003b.
- . *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- . *Teoria Estruturante do direito*. Vol. I. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- . *Fragmento sobre o poder constituinte do povo*. Tradução de Peter Naumann. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.
- MUSGRAVE, Robert. *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental. 1º Volume*. Tradução de Auriphebo Barrantes Simões. 1ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Atlas, 1976.
- . *Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental. 2º Volume*. Tradução de Auriphebo Barrantes Simões. São Paulo: Atlas, 1973.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.
- . “A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos”. In *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, Vol. 03/2006. Padova : CEDAM, 2006, pp. 789-816.
- NATOLI, Luigi, Ferlazzo. *Fattispecie tributaria e capacita contributiva*. Milano: Giuffrè, 1979.
- NAUMANN, Peter. “Positivismo: seminário Friedrich Müller”. In *Boletim dos Procuradores da República*, vol. 3, n.º 29, pp.5-7. set. 2000.

- NEUMARK, Fritz. *Problemas económicos y financieros del Estado intervencionista*. Tradução para o espanhol de José María Martín Oviedo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- NEVES, Marcelo. *Teoria da Inconstitucionalidade das Leis*. São Paulo: Saraiva, 1988.
- _____. “Concretização constitucional versus controle dos atos municipais”. In *Revista da Faculdade de Direito de Olinda*. Vol. 4, n.ºs 6 e 7, pp. 15-40, 2000.
- _____. “A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito”. In GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional - estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2003a, pp. 356-376.
- _____. “Del pluralismo jurídico a la miscelánea social: el problema de la falta de identidad de la(s) esfera(s) de juridicidad en la modernidad periférica y sus implicaciones en América Latina”. In VILLEGAS, Maurício Garcia; RODRÍGUEZ, César A. (orgs.) *Derecho y sociedad en América Latina: un debate sobre los estudios jurídicos críticos*. Bogotá: Instituto Latinoamericano de Servicios Legales Alternativos ILSA/Universidad Nacional de Colombia, 2003b, pp. 261-290.
- _____. *Entre Têmis e Leviatã – uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- _____. *A constitucionalização simbólica*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. *Princípio constitucional da capacidade contributiva*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2001.
- NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- _____. *Teoria dos princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. “Tributo, Gasto público e desigualdade social”. *Revista da Associação Paulista de Estudos Tributários 2*.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1974.
- _____. *Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1992
- NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. *Law and society in transition: towards responsive law*. 2ª edição, 2ª impressão. New Jersey: Transaction, 2005.
- NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma teoria do estado de direito*. Reedição. Coimbra: Almedina, 2006.
- NUNES, Cleucio Santos. Comentários ao art. 71 da Lei 4.320/64. In CONTI, José Mauricio. *A Lei 4.320/64 comentada*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. *Morte e vida da Constituição dirigente*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário – capacidade contributiva*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.
- _____. “Meio ambiente – tributação e vinculação de impostos”. *Revista de Direito Tributário*, n.º 56, p. 84/91.
- _____. “Contribuições parafiscais, finalidade e fato gerador”; *Revista dialética de direito tributário* n.º 73, pp. 50 e ss., 2001.
- _____. “Contribuições sociais, desvio de finalidade e a dita reforma da previdência social brasileira”. In *Revista dialética de direito tributário* 108, pp. 123 e ss., 2004.
- _____. “O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa”. In *Revista dialética de direito tributário* 131, pp. 45 e ss., 2006.

- _____. “Direitos fundamentais, federalismo fiscal e emendas constitucionais tributárias”. In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Responsabilidade fiscal*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- _____. *Curso de direito financeiro*. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- _____. “Serviços públicos e tributação. Natureza jurídica da contraprestação de serviços concedidos e permitidos.” In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- OLIVEIRA, Yonne Dolácio de. “Contribuições especiais - noções gerais - contribuição de intervenção no domínio econômico”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 3, n.º 12, p. 50-65. jul./set. 1995.
- _____. “Progressividade do IPTU e princípio da capacidade contributiva e da redistribuição”. In *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 5, n.º 17, São Paulo, outubro/dezembro, 1996.
- OLSEN, Ana Carolina Lopes. *Direitos fundamentais sociais. Efetividade frente à reserva do possível*. Curitiba: Juruá, 2008.
- PARIJS, Philippe Van. “Renda básica: renda mínima garantida para o século XXI?” In *Estudos Avançados* v. 14, n.º 40, pp. 179-210, set./dez. 2000.
- _____; VANDERBORGHT, Yannick; *Renda básica da cidadania: fundamentos éticos e econômicos*. Tradução de Maria Beatriz de Medina. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.
- PAULSEN, Leandro. *Contribuições - custeio da seguridade social*. Poro Alegre : Livraria do Advogado, 2007.
- _____. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 13ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- _____; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições - Teoria Geral, Contribuições em Espécie*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- PEREIRA, César A. Guimarães. “A posição dos usuários e a estipulação da remuneração dos serviços públicos”. In TÔRRES, Heleno Taveira. *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- PESSOA, Geraldo Paes. “Imunidade do mínimo existencial”. In *Revista de Estudos Tributários* n.º 47, janeiro-fevereiro/2006, pp. 151-162.
- PETRY, Rodrigo Caramori. “O critério finalístico no controle de constitucionalidade das contribuições especiais”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 112, pp. 106 e ss.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*. São Paulo: Max Limonad, 1999.
- _____. “Instituição de tributos, Guerra Fiscal e renúncia de receitas da Lei de Responsabilidade Fiscal”. In SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal: 10 anos de vigência - Questões Atuais*. Florianópolis : Conceito, 2010.
- PINHEIRO, Luís Felipe Valerim. *Orçamento impositivo: fundamentos e limites jurídicos*. Dissertação de mestrado. São Paulo: USP, 2007.
- PINTO FERREIRA. *Princípios gerais do direito constitucional moderno – Vol. I*. São Paulo: RT, 1971.
- _____. *Princípios gerais do direito constitucional moderno – Vol. II*. São Paulo: RT, 1971.

- PIOVESAN, Flávia. “Pobreza como violação dos direitos humanos”. In *Revista Brasileira de Direito Constitucional* n.º 4, jul.-dez./2004.
- PISANI, José Roberto; LEAL, Saul Tourinho. “Cesta básica, mínimo existencial e aproveitamento integral dos créditos de ICMS”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 188, maio/2011.
- PISARELLO, Gerardo; CABO (org.), Antonio de. *La renta básica como nuevo derecho ciudadano*. Madrid: Trotta, 2006.
- POMINI, Renzo. *La ‘causa impositionis’ nello svolgimento storico della dottrina finanziaria* (reimpressão). Milano: Giuffrè, 1951.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969 – Tomo II*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.
- QUEIROZ, Luís César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Barueri: Manole, 2004.
- QUIROGA MOSQUERA, Roberto. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.
- RANELLETTI, Oreste. *Lezioni di diritto finanziario*. Padova : CEDAM, 2009.
- REGO, Bruno Noura de Moraes. “Da inconstitucionalidade da destinação dos recursos da CPMF”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 35, pp. 22 e ss.
- RHYS-WILLIAMS, Juliet. *A new look at Britain’s economic policy*. Middlesex: 1965.
- RIZZATO NUNES, Luiz Antônio. *O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ROBLES, Gregório. *Os direitos fundamentais e a ética na sociedade atual*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.
- RICCA SALERNO, Giuseppe. *Scienza delle finanze*. 2ª edição. Firenze: G. Barbèra, 1890.
- ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. “A dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial”. In *Revista de Direito Administrativo* n.º 252, set./dez. 2009.
- ROCHA, Maria Elizabeth Guimarães Teixeira; MEYER-PFLUG; Samantha. “Dos elementos metodológicos *strictiore sensu* da concretização da norma segundo Friedrich Müller”. In LIMA, Martonio Mont’Alverne Barreto; ALBUQUERQUE, Paulo Antonio de Menezes. *Democracia, direito e política: estudos internacionais em homenagem a Friedrich Müller*. Florianópolis : Conceito Editorial, 2006, pp. 579-595.
- ROCHA, Valdir de Oliveira. “Natureza jurídica das contribuições do art. 149 da Constituição”. *Repertório IOB de Jurisprudência*. São Paulo: IOB, n.º 5, 1ª quinzena, março/1995.
- (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, 2001.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. *Introducción al derecho financiero – un ensayo sobre los fundamentos teóricos de Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- . “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”. In *Revista española de derecho financiero* 125, jan./mar.-2005, pp. 5-40.
- . “Introducción”. In LABAND, Paul. *Derecho Presupuestario*. Tradução para o espanhol de José Zamit. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. I-LXXIII.
- RODRÍGUEZ, José Rodrigo (org.). *O novo direito e desenvolvimento: presente, passado e futuro: textos selecionados de David M. Trubek*. São Paulo: Saraiva, 2009.

- ROLAND, Débora da Silva. *Possibilidade jurídica da progressividade tributária*. São Paulo: MP, 2006.
- SABBAG, César. *Orçamento e desenvolvimento*. Campinas: Millennium, 2007.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Hacienda y Derecho – Volume I*. 1ª edição, 2ª reimpressão. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1975.
- _____. *Hacienda y Derecho – Volume III*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963.
- _____. *Hacienda y Derecho – Volume IV*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.
- _____. *Hacienda y Derecho – Volume VI*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1973.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. *Direito concorrencial – as estruturas*. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____; FERRÃO, Brisa Lopes de Mello; RIBEIRO, Ivan César. *Concentração, estruturas e desigualdades – as origens coloniais da pobreza e da má distribuição de renda*. São Paulo: IDCID, 2008
- SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Direito constitucional tributário e “due process of Law”*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- _____. *Discriminação das rendas tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- SANCHES, Osvaldo Maldonado. “Fundos federais: origens, evolução e situação atual na administração federal.” In *Revista de Informação Legislativa* n.º 154, abr./jun. de 2002.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. “Classificações no sistema tributário brasileiro”. *Justiça Tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 125-147.
- _____; CANADO, Vanessa Rahal. “Direito tributário e direito financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação”. In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (coord.). *Contribuições para seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 301-318.
- _____; PISCITELLI, Tathiane. “Análise da destinação dos recursos da CPMF no período de 2001 a 2006”. *Cadernos Direito GV*, v. 05, pp. 09-31, 2008.
- _____. (org.). *Curso de direito tributário e de finanças públicas*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- SANTIAGO, Igor Mauler. “Reflexões sobre o Direito Tributário na pós-modernidade: separação dos poderes e espécies tributárias”. *Revista da Associação Paulista de Estudos Tributários* 6.
- SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa : Universidade Técnica de Lisboa. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.
- SANTOS, Boaventura de SOUSA SANTOS. “O Estado e Direito na transição pós-moderna: para um novo senso comum sobre o poder e o direito”. In *Revista Crítica de Ciências Sociais* n.º 30, junho/1990, p. 16.
- SANTOS, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo. “Normas Programáticas: análise político-constitucional”. In *Revista de Direito Público* v. 21, n.º 86, pp. 139-52, abr./jun. 1988.
- SANTOS, Marcelo Paiva dos. “Teoria estruturante do direito: aspectos das contribuições de Friedrich Müller ao direito”. In *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional* 4, pp.117-144.
- SANTOS, Roberto Mizuki Dias dos. “A evolução do controle de constitucionalidade das leis orçamentárias enquanto instrumento de efetivação dos direitos fundamentais”. In

- Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2561, 6 jul.2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/16935>>. Acesso em: 28 out. 2012.
- SARAIVA, Paulo Lopo. *Garantia constitucional dos direitos sociais no Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.
- SARLET, Ingo Wolfgang. “O estado social de direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade”. In *Ajuris: Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul* Vol. 25, n.º 73, pp. 210-36, jul. 1998.
- _____. (org.). *Direitos Fundamentais Sociais: Estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- _____; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). *Direitos fundamentais. Orçamento e “reserva do possível”*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- _____. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 9ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- _____. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- SCAFF, Fernando Facury. “Garantias fundamentais dos contribuintes à efetividade da contribuição”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 94, pp. 38-52, jul. 2003a.
- _____. “Para além dos direitos fundamentais do contribuinte: o STF e a vinculação das contribuições”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003b, pp. 1125-1149.
- _____. “Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU”. In FISCHER, Octávio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 63-79.
- _____. “Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão”. In *Revista da Associação Paulista de Estudos Tributários* 5, 2005a.
- _____. “O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o Direito Tributário e Financeiro”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito e poder – estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Barueri: Manole, 2005b, pp. 543-557.
- _____. “Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos”. In *Interesse Público* n.º 32, julho/agosto de 2005c, p. 214.
- _____; MAUÉS, Antonio G. Moreira. *Justiça constitucional e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005d.
- _____; Intervenções in COUTINHO, Jacintho Nelson de Miranda (org.). *Canotilho e a Constituição dirigente*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2005e.
- _____. “Como a sociedade financia o Estado para a implementação dos Direitos Humanos no Brasil”. In SCAFF, Fernando Facury (org.). *Constitucionalismo, Tributação e Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 1-35.
- _____; ROMBOLI, Roberto; REVENGA, Miguel (coord.). *A eficácia dos direitos sociais*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- _____. “A título de apresentação: notas sobre república, dignidade e tributação”. In SCAFF, Fernando Facury. *Direito tributário e financeiro aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, pp. 21-43.
- _____. “Sentenças aditivas, direitos sociais e reserva do possível”. In SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti. *Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

- _____. “Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos”. In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- SCHMITT, Carl. *Teoría de la constitución*. 6ª reimpressão. Tradução espanhola de Francisco Ayala. Madrid: Alianza Editorial, 2009.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- _____. “Notas acerca da imunidade tributária: limites a uma limitação do poder de tributar”. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (orgs.). *Tributação, Justiça e Liberdade*. Curitiba: Juruá, 2005.
- SEABRA FAGUNDES, M. *Controle judicial dos atos administrativos*. 5ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1979.
- SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. “Contribuições e vinculação de sua receita”. In *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 9. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. *Teoria e prática das isenções tributárias de acordo com a Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. *Progressive taxation in theory and practice*. Reprint. New Jersey: American Economic Association, 1908.
- SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. 3ª reimpressão. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- SERRANO, Pedro Estevam A. P. *O desvio de poder na função legislativa*. São Paulo: FTD, 1997.
- SIDOU, J. M. Othon. *Natureza social do tributo*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. *Orçamento-programa no Brasil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1972.
- _____. *Curso de direito constitucional positivo*. 32ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- _____. *Comentário contextual à Constituição*. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.
- SILVA, Kelly Susane Alflen da. “Hermenêutica jurídica estruturante e concretização constitucional”. In *Lex – Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal* n.º 383, novembro de 2010, pp. 5-76.
- SILVA, Leonardo Mussi da. “A inconstitucionalidade do aumento de alíquota da Cofins em face do princípio constitucional da equidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 47, pp.69-77, ago. 1999.
- SILVA, Marco Antonio Marques da. “Cidadania e democracia: instrumentos para a efetivação da dignidade humana”. In MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos sociais. Leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007.
- SILVA, Luís Virgílio Afonso da. *Direitos fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2011.
- SIQUEIRA JR., Paulo Hamilton. “A dignidade da pessoa humana no contexto da pós-modernidade - o direito no século XXI é tolerância, bom senso e cidadania”. In

- MIRANDA, Jorge; SILVA, Marco Antonio Marques da (coord.). *Tratado luso-brasileiro da dignidade humana*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- _____. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- STEIN, Lorenz Von. *Opere Scelte I – Storia e Società*. Antologia a cura di Elisabetta Bascone Remiddi. Milano: Giuffrè, 1986.
- STERN, Klaus. *Derecho Del Estado de La República Federal Alemana*. Tradução para o espanhol de Javier Perez Royo e Pedro Cruz Villalón. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987.
- STRECK, Lênio Luiz. *Hermenêutica jurídica e(m) crise*. 6ª edição. Porto Alegre: LAEL, 2005.
- SOUZA FLHO, Luciano Marinho de Barros e. “O papel da magistratura na densificação do ordenamento jurídico: a realização de direitos pela concretização de princípios constitucionais”. In *Fórum Administrativo – Direito Público* n.º 99. Belo Horizonte: Fórum, maio de 2009, pp. 14-26.
- SUPLICY, Eduardo Matarazzo. *Da distribuição da renda e dos direitos à cidadania*. São Paulo: Brasiliense, 1988.
- _____. *Programa de garantia de renda mínima*. Brasília : Senado Federal, 1992.
- _____. *Renda básica de cidadania: a resposta pelo vento*. 2ª edição. Porto Alegre: L&PM, 2006.
- SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform: the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.
- TAVARES, André Ramos. “A teoria da concretização constitucional”. In *Revista Brasileira de Estudos Constitucionais*. Belo Horizonte: Fórum, julho/setembro de 2008.
- _____. *Direito constitucional brasileiro concretizado*. São Paulo: Método, 2006.
- TARGETTI LENTI, Renata. “Reddito di cittadinanza e minimo vitale”. In *Società italiana di economia pubblica*. Julho de 2000. In <http://www-3.unipv.it/websiep/wp/009.pdf> (acesso em 28/10/2012).
- TILBERY, Henry. *Imposto de Renda Pessoa Física - 1991*. São Paulo: IBDT/Resenha Tributária, 1991.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TOLDO, Nino Oliveira. *Orçamento como instrumento de efetivação das políticas públicas no Brasil*. Tese de Doutorado. São Paulo: USP, 2006.
- TÔRRES, HELENO TAVEIRA. “A compensação financeira devida na exploração de petróleo e recursos minerais e na geração de energia elétrica”. In *Revista de Direito Tributário* n.º 74, out./dez. 1996.
- _____. “Prorrogação da CPMF pela Emenda Constitucional n.º 21/99: efeitos da ausência de procedimento na validade das normas jurídicas”. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 47, 1999.
- _____. “Isenções no ICMS: limites formais e materiais; aplicação da LC nº 24/75; constitucionalidade dos chamados convênios autorizados”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n.º 72. pp. 88-93. set. 2001.

- _____. “Contribuições da doutrina italiana para a formação do Direito Tributário Brasileiro”. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário – homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- _____. “Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas – papel do CTN no ordenamento”, in *Revista Diálogo Jurídico*, n.º 10, pp. 11-12. Salvador : CAJ – Centro de Atualização Jurídica, janeiro de 2002. Disponível na Internet: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em 1º de setembro de 2004.
- _____. *Direito Tributário e Direito Privado – Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- _____. “Pressupostos Constitucionais das Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. A Cide-Tecnologia”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 7º Volume*. São Paulo: Dialética, 2003.
- _____. “A CIDE-combustíveis e o emprego da sua arrecadação em medidas ambientais”. In ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Vol. 9. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 180-212.
- _____. “Direitos fundamentais e conflitos de competências tributárias no federalismo fiscal brasileiro: o caso dos municípios”. In *Revista Fórum de Direito Tributário* 33 (maio/jun. 2008), pp. 53-86.
- _____. (org.). *Tratado de direito tributário – estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. (org.). *Direito e poder – estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. Barueri : Manole, 2005.
- _____. “Fundos especiais para prestação de serviços públicos e os limites da competência reservada em matéria financeira.” In TÔRRES, Heleno Taveira; PIRES, Adílson Rodrigues (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- _____. “Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental: os limites dos chamados tributos ambientais”. In: TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 96-156.
- _____. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Tese de Titularidade. São Paulo: USP, 2009.
- _____. TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*, Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- _____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9ª edição, atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- _____. “A fiscalidade dos serviços públicos no Estado da Sociedade de Risco”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Serviços públicos e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, pp. 121-159.
- _____. “A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar”. In *Revista eletrônica de Direito do Estado* n.º 4, 2005.
- _____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume II – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

- _____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume IV – Os tributos na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.
- _____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume V – Orçamento na Constituição*. 3ª edição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- _____. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Volume I – Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- _____. “Responsabilidade fiscal, renúncia de receitas e Guerra Fiscal o ICMS”. In SCAFF, Fernando Facury; CONTI, José Mauricio (coord.). *Lei de Responsabilidade Fiscal - 10 anos de vigência - Questões atuais*. Florianópolis: Conceito, 2010.
- _____. “O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos Fundamentais: orçamento e ‘reserva do possível’*. 2ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, pp. 63-78.
- TROTABAS, Louis. *Précis de science et législation financières*. 11ª edição. Paris: Dalloz, 1951.
- UCKMAR, Victor. *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*. 2ª edição. Padova: CEDAM, 1999.
- VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de Juan Martín Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973.
- VAN PARIJS, Philippe; VANDERBORGHT, Yannick. *Renda básica de cidadania: fundamentos éticos e econômicos*. Tradução de Maria Beatriz de Medina. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2006.
- VIANNA, José Ricardo Alvarez. “Pós-modernidade e Direito”. In *Jus Navigandi*, Teresina, ano 15, n. 2384, 10 de janeiro de 2010. In <http://jus.com.br/revista/texto/14168>. Acesso em 02/12/2012.
- VIEIRA, Oscar Vilhena. *Supremo Tribunal Federal: jurisprudência política*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.
- _____; DIMOULIS, Dimitri (org.). *Estado de direito e o desafio do desenvolvimento*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- VILLEGAS, Hector. *Curso de direito tributário*. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.
- WAGNER, Adolfo. *La scienza delle finanze*. Tradução para o italiano de Maggiorino Ferraria e Giovanni Bistolfi. Torino: Unione Tipografico-Editrice, 1891
- XIMENES, Salomão Barros. “Vinculação de recursos e desequilíbrios no financiamento da educação”. In CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (org.). *Federalismo fiscal - Questões contemporâneas*. Florianópolis: Conceito, 2010.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.
- ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho ductil*. 8ª edição espanhola. Trad. de Marina Gascón. Madrid: Trotta, 2008.