

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* MESTRADO
EM DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS**

ÁLVARO AUGUSTO LAUFF MACHADO

**O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR PARA OS
GASTOS PÚBLICOS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS ISENÇÕES
TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS À FIFA**

VITÓRIA

2013

ÁLVARO AUGUSTO LAUFF MACHADO

**O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR PARA OS
GASTOS PÚBLICOS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS ISENÇÕES
TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS À FIFA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Adriano Sant'Anna Pedra

VITÓRIA

2013

ÁLVARO AUGUSTO LAUFF MACHADO

**O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR PARA OS
GASTOS PÚBLICOS E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA: UMA ANÁLISE CRÍTICA DAS ISENÇÕES
TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS À FIFA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação *Stricto Sensu* em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Aprovada em ____ de _____ de 2013

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Adriano Sant'Anna Pedra
Faculdade de Direito de Vitória
Orientador

Prof. Dr. Carlos Henrique Bezerra Leite
Faculdade de Direito de Vitória

Prof. Dr. José Casalta Nabais
Faculdade de Direito da Universidade de
Coimbra

Dedico o trabalho a minha mãe e avós maternos pelo acompanhamento e dedicação durante toda minha caminhada acadêmica e, ainda, ao meu pai, por todo o carinho.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, pelas bênçãos concedidas e pela força que me dá diariamente.

A minha mãe, pelo companheirismo, atenção, paciência, dedicação, honestidade e demonstração diária de que o amor se faz presente nos mais singelos gestos. É a ela que dedico toda minha construção acadêmica e pessoal.

A meu pai que, apesar de tudo, sempre, encontrou meios de se fazer presente em minha vida.

A meus irmãos, Gustavo e Victor, inabaláveis amigos com os quais sempre pude contar e cujas presenças em minha vida são fundamentais.

A meus avós, Ilma e Manoel, guerreiros que sempre estiveram ao meu lado e cujas histórias de vida me revelam que com persistência e dedicação todas as metas podem ser alcançadas.

A meu tio, Solon, pelo apoio sempre prestado, sobretudo nos momentos mais difíceis.

A meus falecidos bisavós, por serem ambos uma só estrela que me guia e ilumina todos os dias de minha vida, representando minha infância e minha história.

A meus amigos do escritório Alcure, Pereira e Puppim Advogados, Ivon, Marcus, Alexandre, Fábio, Wanderson, Adriesley, Carlos Alexandre, Suellen, André, Tadeu, Davhi e Arthur, por toda compreensão que tiveram comigo durante esse período, aceitando a minha ausência em diversos momentos o que, sem dúvida, foi imprescindível para que essa obra pudesse ser concluída.

À Ana Caroline, pelo amor e paciência que, mesmo distante, entregou-me de forma constante durante esse período.

A meu orientador Adriano Sant'Ana Pedra, pelas conversas, pela atenção, pelas críticas sempre necessárias e pelo constante incentivo para a pesquisa.

A meus colegas de Mestrado, em especial, Daniel, Henrique, Heleno, Marcos, Pedro e Rafael, que compartilharam ao meu lado todas as alegrias e angústias que fazem parte desse denso processo.

Aos demais amigos, como Rodolpho, Hudson e Rodrigo, entre outros tantos, que estiveram presentes nesta etapa importante de minha vida.

A toda a equipe da Faculdade de Direito de Vitória (FDV), coordenação, professores e funcionários que sempre estiveram à disposição a me prestarem toda a estrutura e condição para que a pesquisa se desenvolvesse da melhor forma possível.

“Além da Terra, além do Céu,
no trampolim do sem-fim das estrelas,
no rastro dos astros,
na magnólia das nebulosas.
Além, muito além do sistema solar,
até onde alcançam o pensamento e o
coração,
vamos!
vamos conjugar
o verbo fundamental essencial,
o verbo transcendente, acima das
gramáticas
e do medo e da moeda e da política,
o verbo sempreamar,
o verbo pluriamar,
razão de ser e de viver”.

Carlos Drummond de Andrade.

RESUMO

A pesquisa busca evidenciar a necessidade de aprofundamento e difusão do debate acerca da efetividade do princípio da capacidade contributiva e o estudo do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, no caso, o recolhimento de tributos. Para tanto, estabelece-se, em primeiro momento, a capacidade contributiva como um princípio intrínseco a toda e qualquer atividade tributária, a partir de um exercício hermenêutico constitucional, muito além do mero sentido gramatical e semântico próprio do positivismo. Isso porque a capacidade contributiva, como elemento unívoco, através de seus critérios quantitativos e qualitativos, é meio eficaz de viabilizar uma adequada atividade tributária. Em um segundo momento, traz-se à tona a carência nas discussões acerca dos deveres fundamentais, *in casu*, o dever de contribuir para os gastos públicos, demonstrando-se que seu fundamento é o princípio da solidariedade a partir do qual se permitirá compreender que o adimplemento do dever não corresponde a uma pura privação de liberdades, mas a uma atuação indispensável para o convívio em comunidade, sobretudo por meio do reconhecimento de que o implemento dos direitos pressupõe um custo, que deve ser arcado, por todos, solidariamente. Isso, no âmbito fiscal, torna-se ainda mais evidente diante da possibilidade de implementação desse dever a partir da solidariedade tanto pela fiscalidade tributária como por sua extrafiscalidade, o que revela o vínculo que o dever de contribuir tem com o princípio da capacidade contributiva, assim, apontando que tanto o dever quanto o direito são essenciais para a viabilização, portanto, de uma justiça fiscal. Por fim, em um terceiro momento, construída a necessária compreensão do princípio da capacidade contributiva e do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos enquanto fundamentos de uma justiça fiscal, busca-se analisar, a partir da aplicação conjuntiva de ambos, se as medidas tributárias vigentes no ordenamento jurídico pátrio – em que pese sua constitucionalidade se verificadas apenas a partir do prisma da legalidade – não estariam, ainda assim, exercendo uma prática inconstitucional por não atendê-los. Portanto, elegeu-se a Lei nº 12.350/2010, sobretudo seu art. 7º, que concedeu isenção tributária para a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA),

inclusive de imposto de renda, o que se revela inconstitucional diante da notada capacidade contributiva da instituição e da inexistência de qualquer justificação para sua desoneração tributária o que, ao contrário, demonstra uma baixa compreensão da solidariedade que integra o dever fundamental. É a aplicação metodológica das premissas estabelecidas para, dentro de um caso específico e notório da legislação pátria, concluir que a norma *sub examen* viola o texto constitucional brasileiro.

Palavras-chave: Dever Fundamental. Capacidade Contributiva. Solidariedade. Isenção Tributária. FIFA.

ABSTRACT

The research seeks to bring to evidence the need for further development and dissemination of the debate about the effectiveness of the principle of contributive capacity and the study of the fundamental duty to contribute to the public expense, in case the tax collection. It is established, in the first time, the contributory capacity as intrinsic principle to any tax activity, from a constitutional hermeneutic exercise, far beyond mere own grammatical and semantic sense of positivism. This is because the contributive capacity, as univocal element through its quantitative and qualitative requirements, is an effective way to enable a proper tax activity. Second point, it brings to the fore the lack in discussions of the fundamental duties, *in casu*, the duty to contribute to public spending, demonstrating that its foundation is the principle of solidarity from which you will allow to understand that the due performance does not correspond to a pure deprivation of freedoms, but a prerequisite for living together acting, especially from the recognition that the implement of rights presupposes a cost that must be financed by all, in solidarity. That, in fiscal context, it becomes even more evident at the possibility of implementing this duty from the solidarity as a taxation as an extrafiscality, which reveals the bond that has a duty to contribute to the principle of contributive capacity, showing that both, the duty and the right, are essential for viability, therefore, a tax justice. Finally, in the third time, built the necessary understanding of the principle of contributive capacity and the fundamental duty to contribute public spending as grounds for a tax justice we seek to analyze, from the conjunctival application of both if the existing tax measures in the national legal system – in spite of its constitutionality was observed only from the perspective of legality – would not be still exerting an unconstitutional practice by not serve them. For this he was elected the art. 7 of the law n°. 12.350/2010 granting tax break to the *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), including income tax, which proves to be unconstitutional on the proved contributory capacity of the institution and nonexistence of any justification for his tax breaks which, on the contrary, shows a low understanding of solidarity that must integrate fundamental

duty. It is the application of the methodological premisses established to within a specific case of legislation, conclude than the norm violates the Brazilian constitution.

Palavras-chave: Fundamental Duty. Contributive Capacity. Solidarity. Tax Break. FIFA.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 A EFETIVA COMPREENSÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO	20
2.1 FUNDAMENTOS SOCIOPOLÍTICO-ECONÔMICOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA VALORAÇÃO CONSTITUCIONAL	26
2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DESDE O ESTADO LIBERAL AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	34
2.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO CONCEITO UNÍVOCO E O ESTABELECIMENTO DE CRITÉRIOS (QUALITATIVOS E QUANTITATIVOS) PARA SUA EFICÁCIA NORMATIVA	50
3 O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS.....	59
3.1 O CUSTO DOS DIREITOS COMO ELEMENTO INTRÍNSECO À SUA EFETIVAÇÃO.....	70
3.2 SOLIDARIEDADE E JUSTIFICAÇÃO DOS DEVERES FUNDAMENTAIS.....	77
3.3 O DEVER DE CONTRIBUIÇÃO PARA OS GASTOS PÚBLICOS NA PERSPECTIVA DA SOLIDARIEDADE FISCAL.....	86
4 A NECESSÁRIA HARMONIZAÇÃO ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS.....	97

4.1 A CRISE NA INTERPREÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA PERANTE O DEVER DE CONTRIBUIÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS: A LEI Nº 12.350/2010 E O CONFLITO DA SOLIDARIEDADE DIANTE DO INDIVIDUALISMO LIBERAL.....	104
4.1.1 O argumento do “legado FIFA”: são estes os aspectos positivos dos eventos?.....	119
4.2 A ABERTURA HERMENÊUTICA COMO PONTE ENTRE OS DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS.....	126
4.3 O RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.350/2010: UMA DEMONSTRAÇÃO DA EFICÁCIA DO DEVER DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	138
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	146
REFERÊNCIAS.....	150
ANEXO A - LEI Nº 12.350, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2010	150

1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 – gestada em um cenário global de busca pelos direitos humanos, típico dos períodos pós-guerras mundiais e, no âmbito nacional, pós-ditadura militar – trouxe consigo a previsão de uma gama de direitos e garantias fundamentais para o cidadão brasileiro, fundando, ao menos textualmente, o aclamado Estado Democrático de Direito (ou de Direitos).

Trata-se de uma resposta a momentos anteriores – de um passado recente – dando aos direitos, pela própria violência histórica que sofreram, um destaque e relevo nas mais variadas pautas políticas, sociais e jurídicas. A partir do texto constitucional de 1988, deu-se início a uma busca pela atribuição de sentido e, conseqüentemente, eficácia às normas constitucionais, dessa maneira, superando interpretações semântico-gramaticais do texto constitucional que lhe retiravam qualquer conteúdo normativo.

Passa-se, então, a ser difundida, no estudo constitucional brasileiro, uma compreensão que supera a visão dogmática dos direitos fundamentais a fim de dominar sua baixa compreensão, para tanto, valendo-se de um pensamento hermenêutico constitucional que agrega, na aplicação da norma constitucional, a compreensão de questões sociológicas, políticas, econômicas e dos mais variados ramos do conhecimento.

Ocorre que o texto constitucional, apesar de garantista, nasce imerso em um momento no qual a cultura moderna é formada por posturas individualistas que influenciam a própria compreensão e aplicação que se dá à Constituição e aos direitos fundamentais. E isso ocorre porque, não obstante se viva um novo momento histórico em que se busca a efetividade dos direitos, o modo de pensar está calcado sob uma perspectiva individual e egoística, pela qual se valorizam, pura e simplesmente, os direitos constitucionais de defesa, ou seja, a proteção do particular frente a qualquer arbítrio do Estado.

No entanto, em virtude desse excesso de individualismo e de apego à instrumentalização de meios para efetivação dos direitos fundamentais, não se verifica que, por sua vez, a própria convivência em sociedade e, principalmente, a implementação de direitos demandam que, antes, sejam adimplidos deveres fundamentais que, da mesma forma, são inúmeros.

Existe um conjunto amplo de deveres que, conforme seus diversos aspectos, é servil à própria manutenção de um equilíbrio social e para que sejam criadas condições de viabilização da própria promoção de direitos fundamentais. A partir dessa ótica, passa a ter relevo, enfim, a percepção de que, assim como os direitos também devem ser efetivados, uma série de deveres, de conteúdo fundamental, é indispensável ao Estado Democrático de Direito.

Entre esses deveres, como um consequente direto da necessidade de custear a efetivação dos direitos, verifica-se o dever de contribuição com os gastos públicos. A manutenção do Estado, conquanto seu inegável déficit prestacional, passa pelo adimplemento desse dever – que tem seu maior exponencial por meio do pagamento de tributos. Por meio da transmissão de rendas, diuturnamente, promovida pelos inúmeros contribuintes brasileiros para os cofres públicos, é que se alcançam recursos para a própria manutenção dos serviços públicos e para que existam meios financeiros a fim de que os direitos sejam prestados.

O dever de contribuir, contudo, para os gastos públicos, pelo seu próprio caráter compulsório e por ter sua matriz numa perspectiva dogmática, é compreendido, tão somente, como uma limitação de liberdades. Ou seja, o cidadão compreende tal dever como uma autorização legal para que o Estado invada a propriedade privada e arrecade recursos de forma coercitiva. Essa percepção que se pretende superar, pois o dever fundamental de contribuição para os gastos públicos deve ser compreendido para além de uma ideia de restrição ou limitação a direitos – apropriada à dogmática jurídico-constitucional do século passado – mas deve partir de uma ótica sob o prisma da responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres que, além de livres, são também responsáveis socialmente. Uma cultura da relevância social da indispensabilidade do tributo.

A obra de José Casalta Nabais é um marco teórico eficaz para que se possa estabelecer o elo indissociável que existe (deve existir) entre o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos e o ideal de solidariedade, enquanto base fundacional do primeiro. É a partir dessas leituras que se objetiva incorporar ao dever fundamental seu elemento indissociável: o princípio da solidariedade. Isso no intuito de que se possa criar condição para a implementação de uma *tax culture* que importe, necessariamente, numa justiça fiscal. O tributo é, assim, uma expressão do dever fundamental de contribuição com os gastos públicos por meio da exigência de parcela monetária do patrimônio privado e, por essa razão, encontra seus parâmetros estabelecidos na própria Constituição Federal. O pagamento dessa obrigação não é uma restrição a liberdades pura e simplesmente, é um resultado de uma postura solidária e comunitária que se faz necessária no estabelecimento de um equilíbrio social. Mas, para que haja esse equilíbrio, deve-se estabelecer parâmetros de como e em que limites esse dever precisa ser adimplido. Ou seja, há de se estabelecer um meio para que o dever seja cumprido a partir dessa postura de solidariedade e que se alcance uma justiça fiscal.

Diante disso, conforme o conjunto de princípios da Constituição, há a previsão de um direito fundamental ao contribuinte que também deve estar inserido no processo hermenêutico a ser empreendido para a efetivação do dever de contribuir para os gastos públicos dentro de um ideal solidário: a capacidade contributiva do cidadão brasileiro.

Ou seja, o dever de contribuir com os gastos públicos deve guardar consigo as condições econômicas de viabilidade do contribuinte em dispor de seu patrimônio sem que deixe de contar com condições para seu próprio sustento. Tal verificação, no entanto, não deve se limitar a meros critérios de exteriorização de riquezas, como propõe grande parcela da doutrina de direito tributário, mas necessita adotar meios suficientes de se verificar a condição do contribuinte exatamente para que a tributação se dê num aspecto de solidariedade, ou seja, aquele que goze de melhores condições deverá arrecadar mais do que outro que não tenha a mesma capacidade.

A partir daí surge o diálogo entre um dever e um direito do contribuinte que remonta uma análise da verificação não apenas do direito em si, nem do dever isoladamente,

mas do dever frente ao direito e/ou vice-versa. Ou seja, é necessário que se promova um olhar para as situações concretas tendo a compreensão tanto da relevância do direito (conforme a capacidade contributiva) como do dever (pagar tributo).

É inexorável tanto a relevância do dever fundamental de contribuição para os gastos públicos como a preservação da capacidade contributiva dos contribuintes, tudo no objetivo de que se identifique uma forma harmônica de que seja viabilizada uma justiça fiscal. É preciso estabelecerem-se premissas necessárias para se reconhecer que o dever de contribuição aos gastos públicos é um dever fundamental, assim como a capacidade contributiva é também um direito de conteúdo constitucional (direito fundamental) e daí seguir para a integração de ambos, dessa maneira, objetivando compreender a condição do contribuinte dentro de uma perspectiva de solidariedade, como propõe José Casalta Nabais.

Com fundamento nessa base teórica, busca-se evidenciar o indissociável vínculo do princípio da solidariedade com a teoria dos deveres fundamentais e, alocando-a no objeto de análise ora proposto, verificar que a carência na compreensão desse elemento (solidariedade) importa na adoção de medidas fiscais que violam o próprio dever fundamental. O dever enquanto categoria constitucional deve ser adimplido da mesma forma que os direitos.

Demonstra-se, enfim, que é necessária uma superação ao paradigma positivista do estudo do direito, sobretudo constitucional, para que a compreensão tanto do dever de contribuir para os gastos públicos como do princípio da capacidade contributiva ganhe voz e alcance o maior número de intérpretes possível, assim, objetivando sua verdadeira eficácia.

Com base em uma nova hermenêutica-constitucional, que vem sendo aplicada sobretudo no estudo dos direitos fundamentais, encontram-se teorias que buscam demonstrar que a norma constitucional deve gozar de eficácia e que, para tanto, a interpretação jurídica deve superar os modelos positivistas que se limitam a uma interpretação gramatical das normas constitucionais. O mesmo deve-se dar, portanto, quanto ao estudo do dever fundamental de contribuir para os gastos

públicos a fim de que, dentro dessa perspectiva hermenêutica, crie-se terreno fértil à necessária compreensão solidarista que subjaz o dever.

Assim, definindo-se o conteúdo constitucional de cada um deles (dever e direito) e a sua relevância para a promoção de uma justiça fiscal, parte-se, adiante, para uma demonstração de como podem haver, e de fato existem, casos em que tanto o dever de contribuir para os gastos públicos é relativizado como o princípio da capacidade contributiva não são observados. Ou seja, a demonstração de que o paradigma liberal e individualista ainda é vigente e que o debate do solidarismo vem em boa hora e parte, sobretudo, do marco teórico da obra de José Casalta Nabais.

A partir do método dedutivo, pelo qual se verifica a consonância entre as premissas estabelecidas e a respectiva conclusão, analisa-se o art. 7º da Lei 12.350/2010 que concede isenção de tributos federais para a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) sobre todas as verbas auferidas na Copa das Confederações e Copa do Mundo realizadas no Brasil, benefício este que importa, entre outros fatores, na desoneração (isenção tributária) àquela entidade esportiva do dever de contribuir com os gastos públicos a partir do pagamento de tributos não vinculados, ou seja, destinados exatamente para o carregamento dos cofres públicos. Esse é um objeto de pesquisa privilegiado, pois confere condições de revelar a crise existente na interpretação tanto do princípio da capacidade contributiva como, principalmente, do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos e a negação a todo o ideal de solidariedade que deve estar imbuído neste conceito.

A análise do caso desvela, por um lado, certa relativização do dever, fundamental, de contribuir para os gastos públicos e, de outro lado, uma desatenção ao princípio da capacidade contributiva porque não se revela, em que medida, a capacidade da instituição é deficitária ou a atividade por ela desenvolvida legitima a desoneração concedida.

Um dever (pagar tributo) que é de obrigação de todo e qualquer contribuinte brasileiro, de forma ordinária, e que foi, de modo excepcional, afastado de uma determinada instituição sob argumentos que ainda não se revelam esclarecedores nem justificadores da medida, tais como aumento da movimentação econômica do

país proveniente da realização dos eventos esportivos; os estádios e demais obras públicas realizadas para os eventos que permanecerão como legados, entre outros.

Daí porque se estabelece um questionamento: as medidas de isenção tributária em favor da *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), instituídas a partir da Lei nº 12.350/2010, são inconstitucionais por violarem não só o princípio da capacidade contributiva como, sobretudo, o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos?

O estudo, estabelecendo como premissas, de que deve haver uma harmonização entre o dever de contribuir com os gastos públicos e o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, enquanto direito fundamental, a partir dum recorte teórico fundado na compreensão essencial de uma cultura solidarista e comunitária para manutenção dos custos sociais, principalmente, a partir de uma superação das técnicas positivistas de interpretação, leva – dedutivamente – à conclusão de que a autorização para a desoneração de um dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, o qual nem sequer adotou justificativas constitucionais calcadas na capacidade contributiva do contribuinte, revela medida inconstitucional.

Não há direito fundamental que possa ser garantido, no atual Estado Democrático de Direito, sem o adimplemento de deveres fundamentais, mormente o de contribuição para os gastos iminentes a tais direitos, da mesma sorte, o dever de contribuição para o Estado deve se estabelecer a partir de uma construção solidária e que esteja em harmonia com a capacidade contributiva do cidadão. O cidadão deve contribuir enquanto fundamento indispensável para a própria promoção dos direitos fundamentais, mas isso se deve dar conforme critérios de sua capacidade.

In casu, o recorte teórico se dá, repita-se, sobre a análise do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos e o direito fundamental à capacidade contributiva como meio de que se estabeleça uma justiça fiscal, o que é pressuposto para a formação de uma *tax culture* que, inevitavelmente, exige a construção do ideal solidarista.

Eis, pois, a pertinência e a contribuição temática da presente pesquisa para trazer ao debate o diálogo entre um dever e um direito que, apesar de fundamentais, não ganham destaque nas obras nacionais, as quais mantêm modelo dogmático e

individualista no estudo do direito constitucional. É uma nova discussão de normas fundamentais da Constituição (direitos e deveres) que propicia azo a rediscussão da sua efetivação para que sejam eficazes de acordo com uma perspectiva de solidariedade.

2 A EFETIVA COMPREENSÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE BRASILEIRO

O regime tributário brasileiro hodierno, fundado na Constituição Federal de 05 de outubro de 1988, efetivou-se a partir de um conjunto numeroso de princípios que funcionam como verdadeiros vetores e cujo objetivo é dar coesão a todo o sistema fiscal do país. É por meio do conteúdo de princípios constitucionais que o Estado Fiscal brasileiro ganha forma.

O texto constitucional enuncia – e, por que não, anuncia – como o direito tributário brasileiro deve se estabelecer – dando nascimento, em síntese, ao modelo de arrecadação e fiscalização do Estado no patrimônio particular e, atrelado a isso, os limites invasivos desse próprio Estado. Exatamente pela delicadeza e atenção que se exige nos casos de intervenção do Estado na esfera pessoal de cada cidadão que a Constituição prevê uma série de limitações principiológicas.

A Constituição vigente foi gestada num momento conflituoso da realidade brasileira em que os mínimos direitos de cidadania, como a liberdade de locomoção (ir e vir), eram fiscalizados e limitados pelo Estado, principalmente quando do implemento da administração pública no regime militar. Por razões naturais, então, o texto constitucional, que adveio com intuito de romper com esse paradigma autoritário, trouxe consigo um conjunto de normas que, numa mão, concede poder para o Estado arrecadar os recursos inerentes à sua própria existência e ao implemento dos direitos sociais, mas, noutra, refreia-o no sentido de limitar os meios com que tal arrecadação seja realizada.

Isso tudo sob a ótica de uma pluralidade principiológica, haja vista o fato de que a Constituição brasileira, diferente de alguns outros modelos estrangeiros, não se pautou em um sistema unitário, ou seja, calcado em apenas um princípio fundamental, muito menos quando trata do regime tributário pátrio; ao contrário, a Carta constitucional formou um sistema plural contendo variadas garantias ao cidadão – contribuinte – e diretrizes principiológicas para a atuação do Estado.

A existência desses princípios é o estabelecimento de pressupostos básicos para a ideia de justiça tributária. Por essa mesma razão, os princípios constitucionais tributários são os mais variados: o princípio da capacidade contributiva, o princípio da irretroatividade, o princípio da anterioridade e anterioridade nonagesimal, da isonomia, entre tantos outros que, com previsão textual ou não, têm seu conteúdo extraído da Constituição.

A matriz constitucional tributária brasileira é, então, fundada em um conjunto de princípios, e isso demanda, naturalmente, uma sólida construção hermenêutica pelos seus intérpretes. Isso, no entanto, está além da mera subsunção normativa (fato e norma) tão afeita ao positivismo que tanto fôlego teve a partir do século XIX.

O modelo positivista, racionalista, não se coaduna com o ideal de estabelecer, a partir dos princípios constitucionais, normas com plena eficácia. Isso pelo simples fato de que, os princípios, não comportam, por vezes, meras regras de subsunção, mas, nem por isso, repita-se, deixam de gozar de alta carga normativa.

Isso porque, enquanto regras jurídicas se aplicam, em apertada síntese, num modal de “tudo ou nada”, os princípios jurídicos, por sua vez, não têm sua aplicação automática e nem mesmo – por vezes – quando ocorram condições previstas para sua aplicação. Os princípios contêm, por outro lado, fundamentos que devem ser conjugados com fundamentos provenientes de outros princípios e assim por diante (DWORKIN, 1977, p. 24).

Não só na filosofia do direito, mas também nos próprios estudos da transdisciplinaridade científica – com grandes avanços extraídos da pedagogia – evidencia-se a necessária superação do modelo de pesquisa positivista e racionalista. Maria Aparecida Behrens (2007, p. 59/60) – em crítica a tal forma de produção de conhecimento – assinala que “o paradigma tradicional ou newtoniano-cartesiano levou a fragmentação do conhecimento e a supervalorização da visão racional”.

Segundo Behrens (2008, p. 26):

O paradigma da complexidade conduz à superação da visão linear e disciplinar [...] e leva a buscar a interconexão das diversas áreas do conhecimento. Com vistas a consolidar essa interconexão e a unificação, aponta para processos de aprendizagens que envolvam a produção do conhecimento crítica, reflexiva e transformador.

Estudos pedagógico-metodológicos apontam, então, que o cenário da complexidade das ciências demanda uma ruptura com a forma de produção e formação do conhecimento. Isso transportado para o direito, *in casu*, o direito constitucional, revela que o estudo da Constituição, enquanto fundadora e orientadora do próprio modelo de Estado vigente, deve, dessa forma, ser pautado por uma análise ampla de situações plurais e complexas que dela decorram. Em outras palavras: o estudo do direito constitucional também não pode mais ser racionalista-positivista onde são criados “rótulos” para cada um dos institutos como se o sentido neles contidos fosse limitado e previsivelmente estabelecido, ao contrário, esse modelo deve ser superado.

Se um princípio – mesmo que decorrente de um enunciado expresso na Constituição – pode dar origem a várias normas, e, por sua vez, se uma norma constitucional também pode surgir pela simbiose de vários enunciados (ÁVILA, 1999, p.31), como compreender esse fenômeno a partir de uma lente dogmático-racionalista? Não é possível. O que torna, então, fundamental a tarefa interpretativa, desgarrada da interpretação no modelo do positivismo jurídico, sobretudo aquela gramatical – tão afeita ao direito tributário – é o reconhecimento de que existem vários princípios atuando no sistema brasileiro, dessa maneira, irradiando os mais variados mandamentos constitucionais.

Por essa mesma razão, esses princípios, compreendidos como vetores, podem, como por vezes ocorre, guiar o intérprete para caminhos opostos ou até mesmo conflitantes. Exsurge, com isso, a necessidade de um estudo hermenêutico do texto constitucional que supera o modelo anterior, o que, no atual paradigma constitucional, vem se buscando com amparo na hermenêutica de cariz filosófico, ou nova hermenêutica constitucional.

O ato de interpretar é, por evidência, da natureza humana. Contudo não restam dúvidas de que a compreensão e a interpretação, como ato do pensar humano,

estão sempre carregadas de um conjunto de pré-juízos que o sujeito utiliza no ato de pensar e interpretar. Até porque “não existe mundo totalmente independente da linguagem, ou seja, não existe mundo que não seja exprimível na linguagem” (OLIVEIRA, 1996, p. 13).

A hermenêutica constitucional, ao invés de buscar produzir ideais teóricos entificadores, os quais afastam o sujeito do objeto na análise do texto constitucional, atenta-se, exatamente, para a proximidade que deve se dar entre o sujeito e objeto como ato único do processo interpretativo. Isso pressupõe, portanto, entender a complexidade do ato de pensar os princípios constitucionais no intuito de que sua aplicação se dê a partir de ideias de equidade e justiça que levem em consideração, sobretudo, a pluralidade dos intérpretes e os aspectos sociopolítico-econômico-culturais a eles inerentes.

A hermenêutica constitucional se desgarrar dos rótulos preestabelecidos para dar atenção exatamente ao constante ciclo que se estabelece no momento de compreender, interpretar e aplicar a norma constitucional¹. É investigar o conteúdo da norma e o seu contexto objetivando a afirmação da justiça mediante a aplicação efetiva do direito. Para Bonavides (2006, p. 476):

A moderna interpretação da Constituição deriva de um estado de inconformismo de alguns juristas com o positivismo lógico-formal, que tanto prosperou na época do Estado liberal.

Redundou assim na busca do sentido mais profundo das Constituições como instrumentos destinados a estabelecer a adequação rigorosa do Direito com a Sociedade; do Estado com a legitimidade que lhe serve de fundamento; da ordem governativa com os valores, as exigências, as necessidades do meio social [...].

O estudo do direito tributário moderno, por sua vez, apesar de reconhecer que suas fontes estão sedimentadas em princípios constitucionais, está calcado em uma

¹ Gadamer (GADAMER, 2005, p. 358) estabelece, em sua obra, que o processo hermenêutico era dividido em três etapas distintas: compreensão (*subtilitas intelligendi*), interpretação (*subtilitas explicandi*) e a aplicação (*subtilitas applicandi*). São três momentos que perfazem a realização da compreensão. A partir daí, o autor alemão vai estabelecer, conforme elucida Lenio Streck (2011, p. 265), que o processo hermenêutico irá pressupor, na verdade, que os três atos ocorram em um só (*applicatio*), é a realização dessas três etapas num único momento encerrando o círculo hermenêutico.

postura deveras dogmática. Os próprios princípios tributários são tomados como máximas positivistas pelas quais se pretende vinculá-los a aplicações subsuntivas que, então, não demandariam qualquer atuação do intérprete. *Ex vi*, a relevância doutrinária atribuída aos princípios da anterioridade, anterioridade nonagesimal, da estrita legalidade (tipicidade cerrada) e da reserva de lei complementar.

Tais princípios (ou regras²) são tratados como verdadeiros postulados do direito tributário brasileiro e, assim, consomem diversas obras literárias onde se atribui a eles verdadeiros rótulos do que “deve ser” o direito tributário pátrio. É a dogmatização de princípios ou, por que não, alçar ao *status* de princípios constitucionais normas que, *v.g.*, estabelecem apenas critérios de organização da própria estrutura do processo legislativo tributário brasileiro³.

A anterioridade e sua afluyente (anterioridade nonagesimal), a despeito da inegável relevância, são, ao bem da verdade, limitações preestabelecidas à forma de condução do processo legislativo tributário, estabelecendo um critério temporal – objetivo – para a eficácia das normas tributárias infraconstitucionais. É o termo *a quo* da eficácia de um ato legislativo tributário.

A estrita legalidade ou, ainda, a reserva de lei complementar, são, da mesma forma, previsões constitucionais que diretamente interferem na condução do processo legislativo tributário, mas, agora, em seu aspecto formal, estabelecendo que, determinadas matérias, para serem inseridas no ordenamento, devem ser provenientes do veículo legislativo próprio.

Não se ousa, por evidência, conceituar os princípios mencionados de forma simplista e reducionista, dessa maneira, limitando-os a explicações deduzidas nos dois parágrafos anteriores – indo de encontro a todo o entusiasmo doutrinário a eles atribuído – mas o intuito com tal narrativa é trazer a evidência que eles não

² Ressalva-se aqui que, adotando-se como pressuposto teórico a compreensão das regras como ensejadoras de um modelo de “tudo ou nada”, que alguns dos princípios mencionados no parágrafo são, na verdade, regras, *ex vi* a regra da anterioridade e anterioridade nonagesimal. Sabe-se, ainda, que, para Humberto Ávila (2006, p.46), esse critério é contestado em direito tributário, apresentando exemplos onde consequências legais de regras deixam de ser empregadas, por consequências concretas, sem que as regras tornem-se inválidas.

³ Questionou-se, novamente, a carga principiológica de algumas previsões constitucionais – sobretudo como é atribuído por grande parte da doutrina de direito tributário – quando, como enunciado, estariam mais afeitas ao conteúdo das regras.

demandam(riam) uma intervenção hermenêutica tão complexa como outros princípios.

Tais princípios, também, merecem novos e amplos estudos, não é essa a conclusão que aqui se busca estabelecer, contudo, principalmente pela racionalidade histórica que a eles foi atribuída, relegou-se para plano secundário o estudo de outro princípio constitucional que é extremamente caro ao direito tributário brasileiro: o princípio da capacidade contributiva.

Enquanto o conteúdo normativo-constitucional de alguns princípios é colocado em total evidência, há séria doutrina que chega a negar a própria existência da carga valorativa e normativa do princípio da capacidade contributiva (BECKER, 1998, p. 118) sob o argumento de que ele corresponderia apenas a um conjunto de meras palavras sem especificação e que, portanto, não oferece parâmetro algum hábil a determinar, ou não, a prestação do contribuinte. Há, inclusive, aqueles que anunciaram que tal princípio seria um verdadeiro “idiotismo” (PINTO FALCÃO, 1957, p. 147).

Não obstante se pretenda estabelecer agora qualquer (des)construção conceitual de forma açodada, antes da necessária – e porvir – análise da matriz teórica que funda essa pesquisa, é certo que o princípio da capacidade contributiva, enquanto norma constitucional, deve gozar de sua ampla e indelével eficácia; e o parâmetro que a define decorre, inevitavelmente, de uma construção hermenêutico-constitucional. A compreensão da capacidade contributiva, a partir de uma leitura dogmática e objetificante, promove, por razões naturais, a rotulação de “princípio constitucional desprovido de conteúdo normativo” – como se sua previsão textual fosse inócua. O paradigma atual, no entanto, é de superação desses modelos.

Não há espaço, no atual contexto, para que um princípio constitucional seja julgado como vazio exatamente pelo alto grau de complexidade de sua efetivação, ainda mais quando tal princípio é um direito fundamental ao contribuinte de que, no exercício do seu dever de contribuir, tenha a garantia de que seja aferida – precisamente – a sua condição para o adimplemento desse dever.

Ao desejar-se fazer com que o Estado Democrático de Direito, previsto desde o preâmbulo da Constituição, venha a consolidar numa realidade – e não numa

literalidade – não se pode permitir construções interpretativas que anulem, por completo, a eficácia de uma garantia de um cidadão.

O princípio da capacidade contributiva afirma-se desde já, é um direito fundamental com conteúdo constitucional que garante ao cidadão o adimplemento do dever de contribuir com os gastos públicos dentro de parâmetros de equidade. E daí a necessidade de se compreender o princípio da capacidade contributiva superando as limitações objetificantes e buscando, por outro lado, encontrar seu correspondente nos direitos fundamentais, um pilar do Estado Democrático de Direito.

2.1 FUNDAMENTOS SOCIOPOLÍTICO-ECONÔMICOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA VALORAÇÃO CONSTITUCIONAL

Evidenciada a carência no estudo do princípio da capacidade contributiva, sobretudo a partir da ótica da hermenêutica constitucional de cariz filosófico e não apenas tendo como lente de análise o positivismo jurídico próprio do direito tributário brasileiro, é importante, então, buscar os fundamentos que levam a afirmação – e confirmação – de que a capacidade contributiva é um princípio cuja eficácia é fundamental aos direitos e garantias do contribuinte brasileiro.

A noção de capacidade contributiva alude a origem do próprio surgimento do tributo, no sentido de que os tributos deveriam guardar de alguma forma, correlação com a riqueza e pertencas daquele indivíduo que é obrigado a pagá-los (GIARDINA, 1961, p. 6). Isso pode remontar à Grécia antiga, ao Egito ou a Magna Carta Britânica, entre diversos outros marcos históricos.

A despeito disso, não se objetiva aqui estabelecer tal percurso histórico, mas demonstrar que, desde o primeiro momento em que seres humanos dão início a sua existência em um modelo de organização social, ainda que numa estrutura arcaica, são evidenciadas, em paralelo, duas condições para sua manutenção: o dever de

cada ser humano contribuir, com seu patrimônio próprio, para a coletividade (que é a noção de obrigação tributária), bem como a necessidade de que esse dever não se estabeleça de uma forma que possa invadir a sua própria autonomia a ponto de levar ao sacrifício a condição desse ser humano. Esta última é, portanto, a análise da capacidade contributiva.

Trazendo essa breve análise para a realidade constitucional brasileira vale registrar que a previsão textual constitucional desse princípio em terras tupiniquins remonta a primeira Constituição Brasileira (1824) – gestada no Brasil imperial – que previa expressamente que:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

[...]

XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

No entanto, nas constituições seguintes, de 1889, 1934 e 1961, houve um verdadeiro silêncio enunciativo quanto à noção de capacidade contributiva, tendo, tais textos, trazido apenas princípios outros atinentes à limitação do poder do Estado de tributar.

A Carta constitucional de 1946, por sua vez, retomou para ordem jurídica constitucional – em seu art. 202 – a previsão de que “os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes” (BRASIL, 2013).

Já se compreendia, ainda de forma incipiente, que o objetivo daquele enunciado era o de colocar o critério fiscal “sob a influência preponderante de sua repercussão no terreno social, subordinando o seu *quantum* à capacidade econômica do contribuinte” (CAVALCANTI, 1949, p.221). Tal enunciado, entretanto, foi revogado após o golpe militar de 1964, por meio da Emenda Constitucional nº 18, de 1965, tendo essa omissão quanto à capacidade contributiva permanecido na ordem constitucional brasileira ainda com o advento da Constituição de 1967.

A capacidade contributiva só retornou a ter um novo correspondente textual – e já em boa hora – com a Constituição Federal de 1988 em seu art. 145, §1º:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Vê-se, desde já, que se fosse promover uma leitura dogmática da capacidade contributiva em todos os textos constitucionais, não importa qual sua data de edição, perceber-se-ia que a sua previsão literal exprime bem o alcance e dimensão do princípio: a arrecadação deve ser proporcional aos haveres do cidadão. O Estado Fiscal então deve levar em consideração a proporção dos haveres do cidadão para que se possa exigir o adimplemento das obrigações tributárias. E mais, se efetuada uma interpretação meramente gramatical, pode-se concluir que a dimensão de aplicação do princípio era mais ampla e melhor definida na Constituição do século XIX do que na atual redação. Em outras palavras, o que se quer estabelecer é que a capacidade contributiva teve, e tem, um fundamento textual na Constituição, o que não é suficiente.

O fato relevante é que a capacidade contributiva é um direito fundamental ao cidadão enquanto membro de uma organização social e vem sendo construída no decorrer da história da humanidade, em conjunto com a noção de tributo. No entanto a sua compreensão, assim como qualquer atuação interpretativa, demanda uma série de fundamentos que não se limite a uma previsão textual.

A valoração constitucional da capacidade contributiva, enquanto princípio com eficácia normativa, demanda uma análise hermenêutica que traga consigo as situações sociopolítico-econômicas que circundam a realidade brasileira do momento histórico em que se vive.

O estudo da Carta constitucional exige que o intérprete se valha de critérios que

tangenciem por valores sociopolítico-econômicos hodiernos. O ser humano é um ser historicamente situado e, portanto, não é possível conceber que a sua interpretação em qualquer texto se dê de forma metafísica, ou seja, dissociada da realidade. O leitor não é capaz de esquivar-se das preconcepções que o circundam para, então, chegar a uma análise e interpretação pura do texto.

Esse intento de promoção de uma análise pura do direito, ou talvez de um direito puro, remonta a um paradigma em que o estudo jurídico, objetivando a sua qualificação enquanto ciência, buscou, nas ciências naturais, o sustentáculo para sua formação dando, enfim, o nascedouro a conceitos teóricos que seriam suficientes para se adequarem aos fatos da vida cotidiana.

O atual paradigma filosófico-constitucional visa a uma superação desse modelo. Friedrich Muller (MULLER, 2009, p. 145-146), tomando como ponto de análise os julgamentos da Corte Constitucional alemã, promove análise desse estágio do pensamento jurídico da seguinte forma:

As declarações da Corte Constitucional Federal de que ela estaria vinculada a uma doutrina tradicional de interpretação, de que verificaria a “vontade” objetivista do “legislador” de acordo com uma “teoria objetiva”, de que aplicaria métodos de interpretação gramaticais, sistemáticos, teleológicos e genéticos (“históricos”), fazendo com que eles dêem um ao outro e se complementem, são não raro sorrateiramente contraditas pela própria prática de interpretação da Corte. Dessa forma, em relação ao princípio da interpretação gramatical, que fixa o texto literal como o limite intransponível da interpretação, tal texto literal é abertamente negligenciado e driblado [...]. (MULLER, 2009, p. 145-146).

O autor revela que não há uma interpretação literal e gramatical que, em algum momento, não seja negligente. Daí a fragilidade que acaba por arruinar um método puramente objetivo: a deturpação da compreensão que o intérprete faz no teor do texto.

Assim, qualquer noção que se queira ter, ainda que mínima, do princípio da capacidade contributiva, dar-se-á a partir de uma interpretação e análise substancialmente prejudicada pelo intérprete. Ou seja, ele trará consigo conceitos e compreensões próprias da realidade – que a ele são inerentes – e irão compor o seu

olhar sobre o princípio.

Daí a necessidade da busca de fundamentos de natureza social, política e econômica na construção de uma verdadeira eficácia ao princípio da capacidade contributiva. Até porque:

[...] a recusa em se empregar a metodologia das ciências filosófica e sociológica no direito pode induzir o jurista ao equívoco, a produzir enunciados descritivos de uma realidade que somente existe na letra fria dos textos legais, distante da sociedade e de seus problemas. (FRANÇA, 2002, p. 191).

A efetivação e concretização das normas constitucionais passam novas bases de hermenêutica constitucional, mudando, com isso, o discurso científico vigente:

Daí a obrigatoriedade de se propor a discussão sobre a “crise dos paradigmas”, delimitando o espaço de entendimento da crise na esfera específica do fenômeno jurídico. A crise, portanto, no âmbito do direito, significa o esgotamento e a contradição do paradigma teórico-prático liberal-individualista que não consegue mais dar respostas aos novos problemas emergentes, favorecendo, com isso, formas diferenciadas que ainda carecem de um conhecimento adequado (WOLKMER, 2003, p.2).

Passa-se, então, a ser difundido, no estudo constitucional brasileiro, uma compreensão que supera a visão dogmática dos direitos, isso pela necessidade de superação da baixa compreensão dos direitos fundamentais, valorizando-se, enfim, um pensamento hermenêutico constitucional que agregue, na aplicação da norma constitucional, a compreensão de questões sociológicas, políticas, econômicas, e dos mais variados ramos do conhecimento.

Assim, na busca pela concretude da norma constitucional, *in casu*, do princípio capacidade contributiva, necessária se faz uma construção hermenêutico-constitucional fundada nos aspectos que permeiam a realidade. Isso porque, “o texto não existe em si mesmo. O texto não tem controle absoluto sobre a interpretação que lhe será dada” (PEDRA, 2011, p. 18). Por essa razão, dar eficácia à capacidade

contributiva está além de sua inclusão no texto constitucional. Não que se negue a sua relevância textual, sobretudo como referencial simbólico, o que se reafirma é a assunção de outros fundamentos para tal intento.

A realidade brasileira é deveras complexa e a influência de sua condição sociopolítico-econômica, principalmente diante da histórica carência de efetivação dos direitos sociais, é fundamental e, fundamento, para a efetivação da capacidade contributiva. Vive-se numa sociedade em que as carências do cidadão são visíveis. A privação de direitos é diuturnamente constatada e os exemplos são numerosos: seja nos problemas de mobilidade⁴; na crise da saúde⁵; na crise da educação⁶; crise na segurança pública⁷; entre tantas outras crises.

O próprio Índice de Desenvolvimento Humano brasileiro é um reflexo de toda essa situação, haja vista o fato de que, no último relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (BRASIL, 2013) – de março de 2013, que aferiu os índices de 2012 – registrou uma melhora no IDH brasileiro, mas, ainda assim, o Brasil manteve-se na 85ª posição no *ranking* mundial. Eis um reflexo de todas as

⁴ A título de exemplo colacionam-se as seguintes notícias de diferentes meios de comunicação eletrônicos:

- a) Disponível em: <<http://noticias.r7.com/rio-de-janeiro/noticias/deficientes-fisicos-enfrentam-mais-de-10-obstaculos-diariamente-para-fazer-atividades-cotidianas-nao-editada-20450627.html>>.
- b) Disponível em: <<http://noticias.terra.com.br/brasil/politica/eleicoes/sp-eleitores-deficientes-encontram-dificuldades-ao-votar,c7ba9782ac66b310VgnCLD200000bbcceb0aRCRD.html>>.
- c) Disponível em: <<http://g1.globo.com/ceara/noticia/2012/09/deficientes-fisicos-nao-tem-acesso-ao-transporte-publico-em-fortaleza.html>>.
- d) Disponível em: <<http://g1.globo.com/bom-dia-brasil/noticia/2010/04/deficientes-fisicos-reclamam-das-dificuldades-no-brasil.html>>.

⁵ A título de exemplo colacionam-se as seguintes notícias de diferentes meios de comunicação eletrônicos:

- a) Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2013/07/1319571-natal-decreta-estado-de-calamidade-na-rede-publica-de-saude.shtml>>.
- b) Disponível em: <<http://g1.globo.com/sp/campinas-regiao/noticia/2013/06/funcionarios-de-hospital-denunciam-precariedade-policia-de-americana.html>>.

⁶ A título de exemplo colacionam-se as seguintes notícias de diferentes meios de comunicação eletrônicos:

- a) Disponível em: <<http://g1.globo.com/sp/campinas-regiao/noticia/2013/06/funcionarios-de-hospital-denunciam-precariedade-policia-de-americana.html>>.
- b) Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/rio/falta-dagua-leva-escolas-suspenderem-aulas-7672901>>.

⁷ A título de exemplo colacionam-se as seguintes notícias de diferentes meios de comunicação eletrônicos:

- a) Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/cotidiano/2013/06/1296238-para-82-violencia-em-sao-paulo-aumentou.shtml>>.
- b) Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/nacional/2013/07/18/interna_nacional,424535/violencia-homicida-migra-do-sudeste-ao-norte-e-nordeste.shtml>.

crises que a sociedade e o cidadão brasileiro, contribuinte, vivenciam.

As carências da sociedade – sobretudo em países como o Brasil – não se medem apenas pelo seu produto interno bruto, mas pela soma de privações vivenciadas e sentidas pelos cidadãos. Privações essas, frise-se, que não se limitam a um baixo nível de renda, porém a baixos níveis de acesso a uma vida digna. As privações humanas não estão exclusivamente associadas à baixa renda, mas, sim, às ausências de capacidades e às limitações de liberdades que são vivenciadas pelos cidadãos.

Não restam dúvidas de que a baixa renda traz privação de capacidades, mas não é só. Amartya Sen (2010, p. 120), colaborador na criação do próprio Índice de Desenvolvimento Humano, afirma que “a pobreza deve ser vista como privação de capacidades básicas em vez de meramente como baixo nível de renda, que é o critério tradicional de identificação da pobreza”. Para o autor, o que define a pobreza não é apenas a insuficiência financeira do sujeito, contudo o seu não acesso a determinadas capacidades⁸, na ideia de que o objetivo do desenvolvimento da humanidade é estabelecer melhores condições de vida para as pessoas.

Isso importa, então, numa expansão de possibilidades “de ser” e “de fazer” como, por exemplo, a capacidade de ser saudável, de ser bem-nutrido, de obter conhecimento e ter condições de participar da vida em comum (SEN, 2010, p. 147-149). Por essa mesma razão, aumentando-se as capacidades cria-se, direta e indiretamente, um enriquecimento na vida humana e mitigam-se as privações, dessa maneira, tornando-as menos incidentes.

Não se busca estabelecer um ideal ingênuo de que o Estado seria capaz de fornecer todos os serviços em plenitude nem se esquiva do fato de que essas crises são reflexos do modelo complexo de sociedade hodierna em que as demandas são cada vez maiores. O que não se pode olvidar, entretanto, é que todos estes aspectos, devem compor o processo hermenêutico-constitucional de efetivação do princípio da capacidade contributiva a fim de que seja a ele atribuído sentido, validade e, mormente, para que ele incida na realidade da vida brasileira.

⁸ A expressão capacidade aqui em nada se referencia com a que se utiliza na citação do princípio da capacidade contributiva, mas, na verdade, na compreensão dada por Amartya Sen (2010, p.147-149).

Sabendo-se que não é apenas a renda auferida pelo cidadão que atesta a sua pobreza, mas sim as privações por ele vivenciadas nas ausências de capacidades, como citadas por Amartya Sen, tais situações, notadamente, são fundamentais para a efetiva aplicação do princípio tributário. Não se trata de discurso retórico, o fato é que não se pode deixar de atribuir eficácia à capacidade contributiva como um princípio que deve, necessária e normativamente, amparar o cidadão brasileiro.

A capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional, deve guiar a atuação arrecadatória do Estado não apenas como um ideal metafísico, desprovido de valor e sentido; deve-se considerar que a capacidade do contribuinte e as suas privações levando em consideração diversos elementos que a elas estão associados.

Na busca da aplicabilidade e eficácia da capacidade contributiva, não há como desconsiderar o fato de que o cidadão brasileiro, ainda que não esteja inserido na linha da pobreza, ou abaixo dela, também, não tem acesso à saúde, educação, meios de mobilidade urbana e até mesmo segurança. Evidente, portanto, que uma análise meramente textual do princípio não seria suficiente para dar-lhe eficácia. É, ao revés, fundamental a sua construção em fundamentos, repita-se, sociopolítico-econômicos.

A baixa compreensão do princípio capacidade contributiva passa pela negação – ou omissão – a estes fundamentos que a ela são inerentes, desaguando, com isso, na crise de sua própria eficácia. Dar eficácia à capacidade contributiva exige, em primeiro momento, a compreensão de que ela não se dará numa análise objetificadora, mas, ao contrário, passa por diversos critérios que devem compor o processo hermenêutico de sua efetivação.

Tal situação, qual seja, de baixa compreensão do princípio – e sobretudo a sua adequação aos seus fundamentos – acaba não só por conferir-lhe um *status* de “não aplicabilidade” (ausência de eficácia) como, também, permite a sua violação às avessas. Pretende-se ressaltar que o princípio não é apenas não observado na tributação brasileira como, por vezes, permite que uma considerável capacidade contributiva de determinado contribuinte seja ignorada. A carência de uma compreensão do princípio autoriza, enfim, que sua interpretação se dê de forma equivocada também em momentos em que a tributação deveria ser mantida e

efetivada, mas é relativizada e superada, como em regras de isenção e redução de alíquotas.

Isso se dá, por exemplo, quando o próprio Ente tributante concede benefícios favorecendo determinadas classes que, historicamente, gozam de capacidade contributiva suficiente para arcar com a carga tributária inerente à sua atividade. Álvaro Augusto Lauff Machado e Adriano Sant'Ana Pedra (2013, p. 55-72), ao analisarem a redução da alíquota de IPI para veículos automotores sob a ótica da essencialidade tributária, afirmam que:

Ao serem concedidos benefícios à indústria automobilística como a possibilidade de alíquota zero na venda dos veículos, afirma-se, com isso, que o seu dever fundamental de contribuição aos gastos públicos pode ser relativizado sem uma contraprestação social direta e evidente. No entanto, deve-se atribuir ao dever o mesmo status que aos direitos: ele também é fundamental. Se é extremamente reprovável uma violação a um direito fundamental, também o é no caso de violação a algum dever.

Vê-se, a partir desse caso, que a capacidade contributiva das indústrias automobilísticas e, de outro lado, a realidade socioeconômica de inúmeros outros contribuintes brasileiros não foi observada no momento de concessão do benefício, o que revela a ausência de uma aplicação efetiva do princípio.

Daí a relevância de que se estabeleça a capacidade contributiva a partir de fundamentos sociopolíticos-econômicos para que tal princípio passe a gozar de eficácia e surta efeitos na realidade da tributação brasileira, saindo da condição de coadjuvância.

2.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA DESDE O ESTADO LIBERAL AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O direito positivo constitucional brasileiro hodierno traz a capacidade contributiva no anteriormente referenciado art. 145, §1º como veículo simbólico e enunciativo que

define o caráter pessoal e gradativo que os tributos devem guardar com a capacidade econômica do contribuinte.

O texto constitucional, no entanto, prevê, em sua redação, que tal caráter seria característico apenas dos impostos. Tal leitura, todavia, encontra-se há muito superada, admitindo-se a implicação do princípio em todas outras espécies tributárias, tais como, *v. g.*, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Ricardo Lobo Torres (2005, p. 44) aponta que até mesmo tributos vinculados vêm a ser influenciados pelo princípio da capacidade contributiva na medida em que são conferidas isenções de certas taxas a determinados contribuintes, como no caso de populações de baixa renda.

O Supremo Tribunal Federal, ao promover julgamentos enfrentando situações que envolvam espécies tributárias distintas do imposto, analisa tais casos passando pelo enfrentamento da violação, ou não, dos mais variados princípios de direito tributário, entre eles, o da capacidade contributiva. É o que se vê, a título de exemplo, no RE 584909 (BRASIL, 2013), no RE 603191 (BRASIL, 2013) e na ADI 2556 (BRASIL, 2013).

Admitir que a capacidade contributiva deveria se dar apenas na espécie tributária dos impostos seria, primeiro, uma interpretação deveras reducionista do princípio e, segundo, uma incompreensão de que ele se hospeda nas dobras do princípio da igualdade, principalmente como vetor axiológico para implementação dos ideais republicanos a partir de uma perspectiva do direito tributário. E isso se dá pelo fato de que, e é essa uma das bases fundantes da pesquisa, aquele que não gozar de meios e condições para o exercício do dever de contribuição para as despesas públicas não deverá fazê-lo, sob pena de inviabilizar sua própria subsistência; enquanto que, também é justo e jurídico, aquele que goze dessas condições promova o adimplemento desse dever constitucional de acordo com sua capacidade.

É necessário, então, que tal princípio goze de eficácia para que se perceba que tanto o contribuinte incapaz contributivamente como aquele com larga capacidade devem ter um tratamento tributário distinto avaliado a partir do princípio da capacidade contributiva. É uma lente que o direito tributário deve estabelecer e não

apenas para o primeiro caso ou segundo, mas para ambos mutuamente. Em outras palavras: é razoável que os contribuintes suportem cargas tributárias proporcionais à sua capacidade, numa igualdade material de sacrifícios. O parâmetro de aferição e medida da capacidade contributiva do contribuinte está calcado, desse modo, numa perspectiva de igualdade (AVILA, 2004, p. 83).

Até porque:

[...] o que num caso concreto é igual ou desigual não se pode estabelecer abstratamente ou de um modo geral, mas apenas através de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico. [...] No direito tributário a capacidade contributiva de contribuição fiscal e econômica desempenham um papel especial. Quem não tem esta capacidade deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que a tem. [...] Dentro de uma pirâmide de sistema distinguem-se princípios preferenciais e princípios secundários. Em um sistema monístico põe-se no ápice um princípio fundamental. Em um sistema pluralístico é dominado por vários princípios fundamentais. Estes princípios fundamentais são, por exemplo, o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva (TIPKE, 1994, p. 520/521).

O problema fundante, portanto, na conceituação da capacidade contributiva, e cuja compreensão será deveras relevante para a presente pesquisa, não se dá sobre quais espécies tributárias ela incide, mas exatamente qual o seu âmbito de incidência enquanto direito fundamental do cidadão brasileiro. A partir dessa problemática, verifica-se que diversos são os conceitos e noções estabelecidos pela doutrina acerca do que é, ou seria, o princípio da capacidade contributiva, cujos questionamentos maiores se dão, sobretudo, quanto à sua extensão. A maior parte da doutrina refere que se trata de um princípio servil para orientar e definir o exercício da tributação, não avançando no tocante à sua efetividade.

Daí a construção usual de que “[...] o Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade para contribuir, de maneira que nada deve ser exigido de quem só tem para sua própria subsistência [...]” (PAULSEN, 2011, p. 45). Ou que capacidade contributiva:

É o potencial de contribuir para as despesas públicas que o legislador atribui aos indivíduos. Significa, ao mesmo tempo, a existência de riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre pessoas e a graduação da obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui. (JARACH, 1971, p. 87).⁹

Griziotti (1943, p. 215), jurista italiano precursor no estudo sobre o tema, afirmava que capacidade contributiva é “a potencialidade que possuem os submetidos a soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”. Tal potencialidade, no entanto, deve ser compreendida como:

[...] a riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares da existência, riqueza que pode ser absorvida pelo Estado, sem reduzir o padrão de vida e as atividades econômicas do cidadão. É o denominado mínimo vital ou existencial. (GIARDINA, 1961, p. 57).

O conceito da capacidade contributiva implica, portanto, num vínculo entre outros conceitos como de justiça e igualdade¹⁰, razão pela qual ela (capacidade contributiva) corresponde, por conseguinte, no dever constitucional do Estado de imiscuir-se dentro da realidade econômico-financeira do cidadão brasileiro e, após essa verificação, empreender, ou não, sua atividade tributante, ou até mesmo graduá-la.

A questão, no entanto, é se tal princípio permite, enquanto norma constitucional, que se estabeleça qual a medida para que o Estado possa realizar tal verificação e o sopesamento da sua atividade tributária. Para se verificar se compreender esses limites e, em síntese, como se dá a compreensão do princípio da capacidade contributiva é fundamental a sua leitura a partir dos paradigmas de Estado (Liberal, Social e Democrático de Direito).

⁹ Tradução livre de: “Es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza em posesión de una persona o em movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye”.

¹⁰ Define-se tal vínculo entre e justiça e igualdade como a “intenção de dar a cada um o que é seu; e essa intenção apenas se concretizará com a aplicação de tratamento isonômico a todos, pois quanto menos desigualdades houver, mais justa será a vida social” (BONOMO, 2010, p.149).

Para Thomas Kuhn (2001, p. 87):

Os procedimentos e aplicações do paradigma são tão necessários à ciência como as leis e teorias paradigmáticas – e tem os mesmos efeitos. Restringem inevitavelmente o campo fenomenológico acessível em qualquer momento da investigação científica.

A partir de então, a ideia de paradigma permite que seja estabelecido, de forma conceitual, um corte metodológico no objeto de estudo de quaisquer das ciências, sejam naturais ou até mesmo sociais aplicadas, como é o caso do direito. A análise por meio de paradigmas permite uma maior acuidade na pesquisa.

Nos estudos sociais, inclusive no direito, sabe-se da relevância que se tem em promover uma análise dos paradigmas de Estado para que se alcance a sua repercussão na própria conformação do ordenamento jurídico e suas implicações no campo social. Isso porque a partir deles se constrói toda uma concepção filosófica e cultural da percepção do ser humano como sujeito vivente no mundo em dado momento histórico.

Surgem, aí, os pré-juízos valorativos que definem toda uma vida em sociedade e, portanto, a própria formação do direito e de seu conjunto de regras e princípios. Essa análise paradigmática, portanto, permite tecer uma análise mais estreita entre a realidade sociopolítico-cultural de dado momento histórico e seu corresponde na vida cotidiana.

Isso, no campo jurídico, é o que permite estabelecer teias de conhecimento entre os institutos do direito e a forma de sua efetivação e consolidação ao longo da formação das sociedades. Daí porque, para o direito, os paradigmas são "as visões exemplares de uma comunidade jurídica que considera como o mesmo sistema de direitos e princípios constitucionais podem ser realizados no contexto percebido de uma dada sociedade" (HABERMAS, 1997, p.123).

In casu, sabe-se que o Estado moderno nasce, numa perspectiva histórica e não filosófica, a partir das revoluções libertárias, sobretudo a Independência americana e Revolução Francesa ambas no século XVIII. Foi, nesse momento, haja vista a

ruptura paradigmática com o modelo de Estado anterior, que se instaurou um modelo político-jurídico liberal, carregado densamente pelos ideais não intervencionistas do Estado na propriedade privada dos cidadãos e na liberdade de mercado.

As revoluções proclamaram, então, a proteção de alguns direitos humanos fundamentais, em especial a propriedade e a liberdade, uma vez que o Estado era visto como inimigo das garantias individuais. Entre elas, estava, como mencionado, a proteção à propriedade privada dos cidadãos, o que passa, necessariamente, pela preservação do patrimônio de cada indivíduo. Ou seja, segundo esse paradigma liberal, objetivava-se a construção de formas de minimizar, ao máximo, a intervenção do Estado no patrimônio particular o que, necessariamente, reflete de forma severa no direito tributário.

Se o direito tributário é exatamente o campo de estudo jurídico que irá se valer de meios para impor formas de o Estado arrecadar riquezas para sua manutenção e para prestação de políticas públicas a partir de bens particulares dos indivíduos, evidente que, num contexto paradigmático liberal, o direito tributário é lido como uma forma de restrição a garantias de liberdade e propriedade.

Nessa perspectiva de Estado, em que a realidade da vida era ditada pelo mercado e pelas formas que ele mesmo encontrou de conduzir o mundo social (livre iniciativa de natureza absoluta), não havia qualquer ideologia tributária, muito menos de cariz solidarista. O Estado Liberal correspondia, dessa forma, a Estado (Liberal) Fiscal minimalista, não lhe cabendo intervir na economia sofrendo, por consequência, sérias mitigações ao exercício da própria atividade tributante.

Tanto a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, de 1776, como a Constituição francesa de 1791 foram categóricas, primeiro, no reconhecimento da necessidade arrecadatória do Estado, por meio de tributos, para custeio das necessidades públicas, mas, principalmente, na necessidade de uma autorização parlamentar nesse sentido, ou seja, a percepção de se limitar a instituição dos tributos. O Estado não poderia, então, intervir livremente na liberdade e propriedade do cidadão.

Assim, tem-se uma dimensão textual da limitação ao poder do Estado de tributar decorrente da ótica de que a capacidade de contribuição do sujeito é elemento relevante na atividade fiscal estatal. No entanto, a capacidade contributiva, em um modelo liberal, correspondia ainda, como diria Joaquim Nabuco¹¹, tomadas as devidas proporções dos momentos históricos e objetos de análise, a apenas uma agitação e não uma teoria própria. Era um dado tido como intrínseco da própria condição do Estado perante os seus contribuintes, sem, repita-se, um rigor teórico-jurídico.

A capacidade contributiva numa perspectiva liberal se dava a partir da necessidade natural que se sentia em refrear e impedir uma intervenção do Estado na propriedade e na vida privada dos cidadãos. A capacidade contributiva seria, então, um reflexo de uma não intervenção estatal na renda do contribuinte. Todavia o Estado somente poderia exigir tributo daqueles que obtivessem condições para sua subsistência e, ainda, assim, para contribuírem com os gastos públicos.

As ciências econômicas foram as primeiras a dispor sobre tal conceito. Em sua teoria filosófico-econômica, Adam Smith (2005, p. 676) afirmava que:

Os cidadãos de cada Estado devem contribuir para o sustento do governo, tanto quanto possível, em proporção às suas respectivas habilidades; ou seja, em proporção à renda que cada um respectivamente goza sob a proteção do Estado. O gasto do governo com os indivíduos de uma grande nação equivale ao gasto de gerenciamento para com os locatários de um grande Estado, os quais são todos obrigados a contribuir proporcionalmente aos seus respectivos interesses nesse Estado. Na observância ou negligência dessa máxima consiste a chamada igualdade ou desigualdade da tributação.¹²

¹¹ Joaquim Nabuco, em sua obra (1977, p. 36), afirmava que o abolicionismo não era, naquele momento histórico, uma teoria, mas sim uma agitação, ou seja, uma inquietação natural que começava a se exsurgir em alguns campos da sociedade: política, direito, economia, etc.

¹² Tradução livre de: "The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government, as nearly as possible, in proportion to their respective abilities; that is, in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state. The expense of government to the individuals of a great nation, is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim, consists what is called the equality or inequality of taxation."

A capacidade contributiva, neste sentido, revela-se como um corolário da igualdade sob dois vetores: o primeiro das condições (habilidades) do cidadão para contribuir para os gastos públicos e, segundo, os benefícios decorrentes de tal ato.

Segundo a perspectiva liberal-econômica, portanto, a capacidade contributiva estabelecer-se-ia a partir do diálogo entre capacidade/habilidade, enquanto quantidade de renda, e retorno prestacional estatal. A contribuição aos cofres públicos deveria se dar a partir da renda do sujeito sendo proporcional ao benefício que o Estado lhe prestasse. Numa perspectiva econômico-liberal, portanto, a capacidade contributiva estaria estabelecida a partir desse binômio: capacidade do sujeito e prestação do Estado.

Contudo, por sua vez, o déficit de juridicidade dessa construção, pautada por uma leitura econômica estritamente liberal, acabou por estimular que, com o avançar das discussões acerca do tema, a capacidade contributiva fosse compreendida não como um direito fundamental do cidadão, mas, muito mais, como um ideal programático, desprovido de efetividade.

O Estado Liberal trouxe consigo a ideia de uma capacidade contributiva como uma verdadeira limitação do Estado, contudo, também trouxe para o estudo do direito constitucional brasileiro uma formação arraigada em regras positivistas e dogmáticas de subsunção o que, no entanto, não é tarefa servil para a aplicação deste princípio.

Se, de um lado, o paradigma liberal é, sob uma ótica econômica, extremamente importante para densificar o estabelecimento de uma barreira entre o Estado e os cidadãos; é, de outro, prejudicial para a efetivação do princípio da capacidade contributiva. E isso porque é um modelo de Estado estritamente voltado para o respeito e a limitação à legalidade, razão pela qual, nesse contexto, o tributo seria “a contribuição dos subditos d’uma nação, imposta por seus legítimos representantes, com o fim d’habilitar o governo a fazer as despesas necessarias para conseguir a observancia da lei [...]” (BORGES, 1831, p. 1), ou seja, a tributação seria o resultado “da observancia da lei, isto é, a segurança do domínio e da liberdade” (BORGES, 1831, p. 2).

Objetivando a segurança como bem jurídico maior, legava-se à lei a capacidade de estabelecer os limites necessários para a atuação do Estado, razão pela qual era

esse o *locus* onde os tributos e suas respectivas obrigações deveriam ser seguramente formados: a lei.

As leis como produtos do poder legislativo derivado, ou seja, as leis que traziam em seus textos normas gerais e abstratas, mas que – por isso mesmo – seriam capazes de contemplar todos os fatos da vida.

Essa sobreposição valorativa da lei como uma categoria suficiente para as garantias do cidadão, porém, impôs, sabidamente, a formação de uma construção jurídica que não enxergava, no texto constitucional e, sobretudo, em seus princípios, um sentido jurídico. Era a lei que deveria esgotar os temas definidores, ou não, dos fatos jurídicos tributáveis.

Diante disso, em que pese o estabelecimento de limites legais ao Estado frente as liberdades dos cidadãos, não havia de se mencionar em princípio da capacidade contributiva como conteúdo normativo para exercício dessa limitação. O Estado poderia tributar aquilo que a lei lhe garantisse, os princípios, tais como a capacidade contributiva, seriam ordens programáticas sugestivas de atuação do Poder Legislativo na elaboração dessas leis. Isso se revela de forma transparente na literatura de José Ferreira Borges (1831, p. 7) que, numa leitura oitocentista da obrigação tributária frente o regime tributário daquele contexto, afirmava:

[...] um governo de lei põem em contribuição todos os conhecimentos humanos, todo o calculo, todas as luzes, que podem pela combinação da sciencia desviar a ruina da nação, e minorar o gravame dos povos: n'uma palavra, no governo da lei são os povos que a si-mesmos se tributão [...].

A crença que a lei, nessa ótica nitidamente liberal, seria suficiente para afastar o uso do direito tributário como instrumento confiscatório do Estado, demonstra, portanto, que a formação jurídica dos institutos de direito tributário deu-se, historicamente, como um produto de uma atuação legislativa.

É baseado nessa perspectiva fechada da interpretação tributária que se doutrinava, e ainda se doutrina, que a capacidade contributiva somente poderia ser implementada mediante algumas condições (XAVIER, 1978, p. 153). Primeiro, uma

seleção legislativa, pela qual o legislador decidiria quais fatos que seriam motivos de exposição da capacidade contributiva do cidadão e os preveria de forma expressa e textual. Segundo, diante da tipologia fechada do direito tributário, seriam estabelecidos, então, *numerus clausus* taxativos desses fatos. Por fim, em terceiro, a necessidade de serem estabelecidos critérios descritivos objetivos desses fatos ante a necessidade de que sua absorção fosse precisa e clara, desse modo, impedindo a inserção de subjetividade na aplicação de tais normas.

A capacidade contributiva estaria presente apenas quando e como a lei previsse. Assim, se o Estado liberal, numa perspectiva econômico-política, foi servil para trazer a ideia de capacidade do cidadão como um limite a atuação fiscal do Estado, isso não teve o mesmo amparo quando o campo de análise é propriamente jurídico, pois, para o direito, o limite da tributação do Estado seria exatamente tudo aquilo que estivesse amparado na lei, logo normas abstratas, como os princípios, que não correspondessem a um dever-ser objetivamente previsto num, não gozavam de eficácia normativa.

Em conceitos originários nas teorias econômicas, o direito passou a atribuir conteúdo jurídico à capacidade contributiva como forma de limitação ao Estado Fiscal. No entanto, numa perspectiva liberal, a capacidade, enquanto princípio, não goza de eficácia normativa. As limitações tributárias seriam, tão somente, aquelas apresentadas pelos legisladores. Assim, a economia foi servil para traçar as primeiras linhas de que a capacidade do cidadão deveria ser um elemento de relevância no momento da tributação, cabendo ao direito, no entanto, atribuir conteúdo normativo a tais conceitos.

Numa perspectiva liberal, repita-se, a capacidade contributiva teria função programática, o que, no entanto, não lhe atribui o necessário conteúdo normativo e a verdadeira eficácia para que o princípio possa ser, de fato, um direito fundamental do contribuinte brasileiro.

Isso é reflexo, veja-se, da própria construção do direito tributário no ordenamento jurídico brasileiro, que se deu sob uma ótica dogmático-positivista, em que a interpretação do direito tributário se dá num modelo gramatical e fechado. O significado léxico das palavras é rígido para a atribuição de eficácia da norma

tributária. Logo, se não há texto definindo o que é capacidade contributiva, não haveria como preencher seu conteúdo. O próprio Código Tributário Nacional, lei datada de 25 de outubro de 1966, prevê, em seus arts. 110 e 111, que a lei tributária e sua interpretação pressupõem uma atuação limitada tanto do legislador como do intérprete.

Essa limitação, por evidência, é natural de um modelo de Estado Liberal em que se cria nas leis como solução para impedir a intervenção do Poder Público na autonomia privada dos cidadãos. É uma construção paradigmática que influencia e sustenta o estudo do direito tributário até os tempos atuais.

Tal posicionamento se manteve mesmo no atual contexto constitucional, até porque, em que pese a edição do Código Tributário Nacional ser anterior à Constituição Federal, ele foi recepcionado constitucionalmente. O direito tributário está calcado, ainda, numa construção positivista em que a objetividade da lei é suficiente para definição e contemplação de todos os fatos jurídicos tributáveis.

No plano jurídico-positivo, dentro desse modelo de Estado Liberal, normas constitucionais, tais como o princípio da capacidade contributiva, de conteúdo eminentemente principiológico, não corresponderiam, portanto, a um efetivo limite, objetivo, do poder do Estado de tributar. Essa desconstrução, no entanto, vem ganhando fôlego no debate jurídico a partir da compreensão de um modelo de Estado Democrático de Direito. Por sua vez, o início da superação de tal modelo se deu com a introdução do Estado Social no século XX, quando a preocupação não se dá mais apenas com as causas da tributação, mas também quanto às suas finalidades (GRECO, 2000, p. 136).

O Estado Liberal não garante mais critérios para solução das situações e demandas que emergem do século XX, o que exige uma superação do modelo em que a capacidade contributiva se limitava à manifestação de riqueza do cidadão. Passa-se a dar início aos debates acerca do direito tributário como justiça comutativa baseada na solidariedade. Contudo, em que pese essa formação dogmática própria de um modelo de Estado Liberal vingar ainda hoje nos estudos do direito tributário, e não ter sido vivenciado efetivamente um Estado Social tributário no Brasil, sabe-se que, com a Constituição de 1988, estabeleceu-se um novo modelo de Estado.

No Estado Democrático de Direito é dada ascensão plena para aqueles valores sociais os quais, em direito tributário, revelam-se a todo o momento no intento de implementação de justiça social e igualdade material fiscal.

A obrigação tributária é, antes de mais nada, um corolário do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos enquanto que, da mesma forma, a densidade de como essa obrigação vai ser estabelecida para cada cidadão deve ser avaliada a partir de meios que garantam ao contribuinte a proteção de uma atuação excessiva do Estado. Todos que têm capacidade contributiva devem contribuir para os gastos públicos, mas dentro dos limites de suas capacidades. Para Ricardo Lobo Torres:

Irrefutável a associação de justiça social com a isonomia, podendo esta ser preceituada tanto pelo sentido horizontal quanto vertical. O primeiro preceito concerne a viabilizar o mesmo tratamento para todos aqueles que condizem com a mesma capacidade contributiva; o segundo seria o inverso, ou seja, um tratamento desigual perante aqueles que possuem capacidades contributivas heterogêneas. Logo, aquele que possuir maior renda terá uma incidência tributária mais significativa em comparação aquele que possui renda inferior (TORRES, 2005, p. 110).

Contudo tais aplicações pragmáticas da capacidade contributiva não decorrem de previsão legal, e sim de uma atuação hermenêutico-constitucional, o que pressupõe, necessariamente, uma ruptura paradigmática com o modelo liberal de interpretação e aplicação do direito tributário. E esse rompimento se dá, então, a partir de um modelo de Estado Democrático de Direito com a compreensão de que o texto constitucional deve gozar de plena eficácia.

Assim, apesar do texto constitucional – precisamente o art. 145, §1º da Constituição Federal – não trazer comandos objetivos de como deve se dar a aferição da capacidade contributiva do cidadão brasileiro isso, por si só, não significa que tal princípio não produza efeitos. Ao contrário, num modelo de Estado Democrático de Direito, a aplicação da capacidade contributiva não está apenas associada com a ideia de programas direcionados ao Poder Legislativo como verdadeiros mandamentos constitucionais impostos a todos os Poderes da República.

Sabe-se que o princípio da capacidade contributiva é influenciador de outras

normas, constitucionais e infraconstitucionais, tais como, *v.g.*, a necessidade do caráter seletivo do IPI em virtude da essencialidade dos produtos industrializados (art. 153, §3º, I da CF/88) e o ICMS em função da essencialidade das mercadorias (art. 155, §2º, III da CF/88).

São normas constitucionais que não correspondem a meras faculdades, mas sim a deveres impostos ao legislador e cuja fundamentação está sediada exatamente na percepção de que a tributação deve ter consigo a percepção da capacidade do cidadão. No entanto o que se objetiva esclarecer é que, diferente de um paradigma próprio do Estado Liberal, na perspectiva do Estado Democrático de Direito, essa aplicação do princípio da capacidade contributiva e de todos os demais comandos dele decorrentes não se limitam apenas às hipóteses fechadas previstas em lei.

O comando constitucional garante a todo cidadão que a atuação fiscal do Estado deverá observar suas condições de contribuir, da mesma forma que se impõe ao cidadão o dever de contribuir, logo, a aplicação do princípio pressupõe um exercício hermenêutico constitucional que não se limita à atuação do legislador. Isso porque as previsões legais gozam, notadamente, de generalidade e abstração que, por razões óbvias, não serão sempre garantidoras de uma eficaz aplicação do princípio. A capacidade contributiva, numa ótica do Estado Democrático de Direito, não é aquela que a lei afirma ser, mas sim a garantia de que sejam estabelecidos meios para que a arrecadação do Estado não vilipendie as condições econômico-financeiras dos cidadãos. Significa dizer que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

A capacidade contributiva deve ser então existente e não tão somente presumida. Evidente que a adoção de critérios de presunção são justificáveis para uma apuração da capacidade do cidadão, mas tal presunção não pode importar na utilização de métodos desproporcionais que não estejam coerentes com a capacidade contributiva existente.

Em estudos sobre o tema, Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 33) dizem que:

O princípio da capacidade contributiva é um princípio real, ou um princípio 'daquilo que é'. Prende-se à capacidade contributiva efetiva ou à capacidade contributiva existente (*Ist-Leistungsfähigkeit*), não à capacidade contributiva presumida (*Soll- Leistungsfähigkeit*).

[...]

O princípio da capacidade contributiva é um princípio de valor real, e não nominal. Dados aparentes ou meramente nominais sem potencial econômico não corporificam capacidade contributiva alguma.

A capacidade contributiva prevista no texto constitucional brasileiro é um direito fundamental para o cidadão brasileiro de que o Estado deve empreender meios para verificar a real existência capacidade do cidadão em contribuir com os cofres públicos.

O princípio da capacidade contributiva “ajusta-se a condições individuais do contribuinte” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 32). É uma garantia universal, mas que busca uma proteção individual de cada cidadão brasileiro. E exatamente por conta dessa individualidade que a efetivação do princípio pressupõe uma verificação real.

Não se nega o fato de que a aferição individualizada e real da capacidade de cada cidadão enfrenta – sobretudo por questões de ordem prática – limitações para sua implementação. O Brasil conta com mais de duzentos milhões de habitantes e outras tantas pessoas jurídicas, sendo todos sujeitos passíveis de tributação.

O que se pretende não é, de forma ingênua, afirmar que a tributação somente poderia se dar após uma verificação exaurível de cada um dos sujeitos passivos tributários brasileiros e de sua condição econômico-financeira para arcar com tal ônus.

O intento é de demonstrar que em um Estado Democrático de Direito não se pode permitir que seja esvaziada a eficácia normativa do princípio da capacidade contributiva atribuindo o *status* de programa a ser levado em consideração na edição de leis. Diz-se isso porque:

O princípio da capacidade contributiva já não é sem conteúdo, porque ele esclarece que o imposto não pode ser mensurado por cabeça ou segundo o princípio da equivalência. O princípio da capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem com dos serviços públicos,

ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte pode contribuir para o financiamento das tarefas do Estado em razão de sua renda (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 48).

A capacidade contributiva é diretriz para conformação de todo sistema tributário, pois é condição fundamental para a justificação e, portanto, legitimação da própria atividade tributante. Assim, o exercício da atividade tributante, em todas as esferas do poder, pressupõe uma observância a tal princípio. Se não é possível, no campo prático, estabelecerem-se meios de verificação exauríveis de cada sujeito passivo tributário, também, é certo que, a partir dessa nova leitura do princípio, em um paradigma de Estado Democrático de Direito, igualmente, não se deve crer apenas na lei como meio de sua instrumentalização.

Isso porque, no contexto atual, em que se busca maior efetividade das normas constitucionais, principalmente a partir de uma nova hermenêutica constitucional, os intérpretes da Constituição são plurais, não restritos a determinados entes ou pessoas específicas. Ou seja, no atual contexto, buscam-se meios de que a Constituição garanta uma interpretação ampla e democrática com uma quantidade aberta de intérpretes. Os intérpretes da Constituição não são limitados e, com isso, a sociedade seria, também, partícipe na salvaguarda do texto constitucional.

Tal teoria, alcunhada, por Peter Häberle, de sociedade aberta de intérpretes, é argumento deveras relevante para a conclusão aqui pretendida, qual seja: a aferição da capacidade contributiva não está adstrita aos dizeres fechados da lei, mas pode ser aberta a outros sujeitos da sociedade. Isso porque “todo aquele que vive a Constituição é um seu legítimo intérprete” (HABERLE, 2002, p. 22).

José Casalta Nabais (2005, p. 59), por sua vez, refere:

Os impostos constituem um assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e técnicos (economistas). Daí que todos os contribuintes devem ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso.

Não restam dúvidas, por sua vez, que a ideia de justiça fiscal deve conter em si, essencialmente, uma devida interpretação, compreensão e aplicação do princípio da capacidade. Cabe ao contribuinte, portanto, ter garantia de voz ao serem discutidos os temas inerentes ao exercício da atividade tributante e tal garantia se dá, notadamente, a partir do momento que são observadas, dentro de um critério de bom senso, as verdadeiras condições do contribuinte para o cumprimento de eventual obrigação tributária.

Pode-se afirmar, porém, que – mesmo no campo prático – existem formas pragmáticas de se atribuir maior eficácia ao princípio da capacidade contributiva ao se admitir, por exemplo, que um agente de qualquer órgão fazendário, ao promover eventual fiscalização, antes de promover a respectiva cobrança tributária, gozará de meios para averiguar, no caso *in concreto*, quais as verdadeiras condições do contribuinte. Ele terá a possibilidade (e o dever) de identificar não só a licitude das operações efetuadas pelos contribuintes como, também, se o sujeito tem condições de arcar com a carga tributária a ele imputada.

Seguindo neste mesma premissa teórica, quando o contribuinte perceber que, em determinado ato tributário, não foi atendido o mandamento constitucional do princípio da capacidade contributiva, poderá recorrer ao Poder Judiciário que, por seus magistrados singulares, também é capaz de salvaguardar a aplicação de tal princípio e pode, *v.g.*, anular uma autuação fiscal em que se comprove a violação ao princípio.

São meios que garantem uma aplicação efetiva do princípio através de uma atuação jurídico-constitucional de outros intérpretes da Carta Magna, o que se revela adequado no atual contexto hermenêutico constitucional próprio do paradigma de Estado Democrático de Direito. Caso se viva, conforme preceitua o art. 1º da Constituição Federal, em um Estado Democrático de Direito, isso significa que todos os três poderes se submetem à Constituição.

A capacidade contributiva, tal qual a dignidade da pessoa humana, é fundamento basilar do Estado democrático de direito em seu eixo tributário-financeiro; a capacidade contributiva é, assim, base fundante para uma tributação democrática e espinha dorsal da justiça tributária (BALEIRO, 2010, p. 878).

2.3 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO CONCEITO UNÍVOCO E O ESTABELECIMENTO DE CRITÉRIOS (QUALITATIVOS E QUANTITATIVOS) PARA SUA EFICÁCIA NORMATIVA

No paradigma hodierno, de um Estado brasileiro Democrático de Direito, a luta que se estabelece é para que as garantias constitucionais gozem de eficácia normativa, desse modo, superando interpretações positivistas e reducionistas da interpretação e aplicação do direito que são próprias, por exemplo, de um Estado Liberal.

Sabe-se, no entanto, que as rupturas paradigmáticas não são dados históricos hermeticamente estabelecidos, tanto que entre a mudança de um paradigma para outro são levados alguns resquícios de modelos que tenham sido superados. Isso quer dizer que os paradigmas de Estados anteriores, quer sejam liberal ou social, encontram características ainda presentes no modelo atual.

O direito tributário, por sua vez, é, como visto, o *locus* em que ainda persiste com maior pungência diversas características próprias de um modelo liberal do estudo do direito, mormente pelo estabelecimento de suas bases em ideias positivistas e dogmáticos. E isso se revela sobremaneira quando se promove uma leitura do direito tributário a partir de regras de interpretação, *v.g.*, gramaticais, sistemáticas ou teleológicas. Ou seja, o seu estudo se dá a partir de critérios de uma hermenêutica superada em que, por essência, o texto revelar-se-ia ao intérprete trazendo-lhe todas as respostas, seja por meio de uma leitura de rigor literal (gramatical), pela associação sistêmica de um conjunto de textos (sistemática) ou, por fim, pela busca de sentido a partir da finalidade da inserção da norma no ordenamento (teleológica).

Veja-se que, em todos os casos, o exercício da interpretação está atento ao texto normativo e não ao próprio intérprete e a sua condição no mundo enquanto sujeito que, inegavelmente, é o destinatário direto das normas jurídicas. Daí porque afirmar-se que “[...] o direito brasileiro – e a dogmática jurídica que o instrumentaliza – está assentado em um paradigma liberal-individualista [...]” (STRECK, 2011, p. 43).

Isso demonstra que caso se fale de uma hermenêutica jurídica em crise, sobretudo pela adoção de critérios interpretativos como os exemplificados, tal crise se revela ainda mais evidente no direito tributário, cuja necessária interpretação literal da norma não decorre de uma criação apenas doutrinária, mas positivada na própria legislação de regência, *ex vi* o art. 111 do Código Tributário Nacional que, a despeito de tratar hipóteses em que é afastada a incidência tributária, deixa assente o critério de literalidade que permeia a atuação no direito tributário. E no afã de serem estabelecidos critérios literais e rigorosos de interpretação das normas tributárias, acabam por criarem-se também conceitos que, por vezes, podem limitar o alcance de determinado instituto ou princípio do direito tributário.

É o que ocorre com o estudo do princípio da capacidade contributiva. Tal princípio, como já demonstrado, tem seu valor e conteúdo normativo negado ainda hoje por grande parcela da doutrina brasileira. Quando muito, fala-se em capacidade contributiva partindo-se duma dualidade conceitual, ou seja, a capacidade contributiva seria ou absoluta (objetiva) ou relativa (subjéctiva), o que revela uma nítida separação entre o seu objeto e os sujeitos dela destinatários.

A capacidade absoluta se manifestaria apenas quando o legislador elegesse determinados fatos da vida como determinantes para a manifestação de riqueza. Ou seja, um fato (“x”) deve ser manifestação de riqueza (“y”), logo, há capacidade contributiva (resultado). É uma dogmática objetiva (e objetificante) que elege fatos específicos como critérios determinantes para a demonstração de capacidade contributiva limitada apenas à verificação, então, do fato que seria um manifesto de riqueza. A capacidade contributiva relativa dar-se-ia a partir da individuação de um sujeito e a sua possibilidade de contribuir a partir de suas possibilidades econômicas. É a análise do sujeito enquanto um detentor de condições econômicas.

Veja-se que ambos os casos, *prima facie*, associam a capacidade contributiva com a ideia de uma capacidade econômica, o que não é adequado. A capacidade econômica é conceito deveras vago, até porque um sujeito pode ter capacidade econômica ao possuir renda e patrimônio, mas não gozar de capacidade contributiva, pois essa mesma renda e patrimônio não são suficientes para o seu sustento e/ou de sua família. Não são, portanto, sinônimos, ao contrário, a

capacidade contributiva seria, quando muito, a capacidade econômica gravável (COSTA, 2012, p. 36).

Francesco Moschetti (*apud* CONTI, 1997, p. 34-35) esclarece essa distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva ao afirmar que:

[...] a capacidade econômica é apenas uma condição necessária para a existência da capacidade contributiva, sendo esta a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade, orientado e caracterizado por um prevalente interesse coletivo, não se podendo considerar a riqueza do indivíduo separadamente das exigências coletivas. Assim, se, por exemplo, em face de uma exigência do desenvolvimento econômico conforme as normas e princípios da Constituição, determinada fonte de riqueza não deve ser gravada em determinada região durante certo período, falta a ela o elemento qualificante da capacidade contributiva: a aptidão para realizar o interesse público. Para realizar tal interesse, essa fonte não poder ser considerada manifestação de capacidade contributiva.

Assim, compreender a capacidade contributiva como sinônimo de capacidade econômica é tentar atribuir aspectos metodicamente estabelecidos que viabilizassem a conceituação da primeira (capacidade contributiva), isoladamente, a partir de critérios objetivos ou subjetivos. Isso, no entanto, importa num reducionismo desnecessário da amplitude conceitual do princípio.

Isso porque enquanto a capacidade absoluta é uma verificação abstrata de fatos que importem na verificação de condições de adimplemento do dever de contribuir para os gastos públicos; a capacidade relativa exige que, num outro passo, seja verificada a condição econômica de cada sujeito/contribuinte. Todavia o primeiro conceito deixa a encargo do legislador toda a competência para definir, então, o que seriam signos tributáveis de riqueza, enquanto que, no segundo, apesar do olhar para o sujeito, tal ótica se dá de forma limitada à condição econômica do sujeito.

Ou seja, não é pela separação de critérios (subjetivos e objetivos) que se poderá alcançar uma melhor conceituação para o princípio da capacidade contributiva. Para Alberto Xavier (1978, p. 108):

Nem todas as situações da vida abstractamente suscetíveis de desencadear efeitos tributários podem, pois, ser designadas pelo legislador como factos tributáveis. Este encontra-se limitado na sua faculdade de seleção pela exigência de que a situação da vida a integrar na previsão da norma seja reveladora da capacidade contributiva, isto é, de capacidade econômica, de riqueza, cuja expressão sob qualquer forma se pretende submeter a tributo.

Pode o legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma ou outra forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.

O autor português revela, primeiro, a limitação da atuação puramente legislativa como único instrumento de efetividade do princípio da capacidade contributiva; segundo, a constatação de que não é qualquer capacidade econômica que poderá ser tributada, contudo apenas aquela que repute efeitos tributários, ou seja, que advenha de uma verificação das condições do próprio contribuinte.

A capacidade contributiva corresponderia ao resultado de uma análise, a partir dos critérios gerais e abstratos estabelecidos pelo legislador, das possibilidades do contribuinte ao cumprimento do dever de contribuir para os gastos públicos de forma não sacrificial. E isso afasta, portanto, a separação doutrinária proposta entre sujeito e objeto e, ao contrário, estabelece um critério unívoco ao conceito revelando que a capacidade contributiva atua, em essência, como um limite da tributação.

A capacidade contributiva, assim, nesta perspectiva de univocidade, seria uma limitação à tributação a partir da verificação da possibilidade do contribuinte em concorrer para os gastos públicos, sem comprometimento de seu próprio sustento (mínimo vital), por conseguinte, obstando que a atividade tributária atinja um grau de confisco.

A eficácia do princípio, mesmo a partir de um conceito unívoco, pressupõe uma superação ao modelo liberal-dogmático do direito tributário porque, como assinalado por Alberto Xavier em citação anterior, o legislador não será capaz de definir todos os fatos da vida que correspondam a signos de riqueza. É fundamental, portanto, estabelecerem-se meios de que o princípio seja efetivamente aplicado o que exige, portanto, uma ampliação do número de seus intérpretes, como proposto em tópico

anterior, para que não só o legislador possa, enfim, atribuir o alcance e sentido do princípio.

Não se nega ser tarefa árdua a sujeição da capacidade contributiva a partir de outros âmbitos de atuação que não só o legislativo, mas o fato é que todo intérprete da legislação tributária, no momento de sua atuação, deve guardar consigo a atenção à eficácia normativa desse princípio.

Viu-se que a univocidade da capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional, vai além de limitações objetivas e subjetivas, mas, para a sua efetiva aplicação, repita-se, numa ótica de pluralidade de intérpretes, é fundamental que se estabeleçam critérios quantitativos e qualitativos de como a sujeição à capacidade contributiva irá limitar o poder de tributar.

Veja-se que não se fala em reducionismo do conceito nem mesmo em sua repartição em critérios distintos, porém busca-se, ao contrário, estabelecerem-se meios de sua maior eficácia em superação à dogmática positivista. Isso porque, visa-se disponibilizar ao intérprete, e, aí, frisa-se, não só o legislador, meios de aplicar efetivamente o princípio.

Quantitativamente, a capacidade contributiva, enquanto princípio constitucional, associa-se a duas outras garantias também decorrentes de interpretação da Carta Magna, qual sejam: a vedação ao confisco e a salvaguarda do mínimo existencial.

O efeito confiscatório do tributo se dá exatamente quando os contribuintes são compelidos a contribuir com os gastos públicos, dessa maneira, sobrepondo-se às suas próprias possibilidades, encaminhando-os para um esgotamento de riquezas (CARRAZZA, 2001, p. 86). Isto é, a vedação ao confisco, releva-se, assim, o critério quantitativo de sujeição da capacidade contributiva, pois é um “preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco” (GREGORIO, 2009, p. 99).

O intérprete, e, aí, entende-se um conjunto plural de pessoas (julgador, legislador, agente de fiscalização, etc.), no momento de quantificar o alcance do princípio da

capacidade contributiva, deverá adotar como parâmetro a vedação ao confisco. Esse é o patamar máximo de limitação da capacidade contributiva.

Em ato contínuo, também, deverá ser verificado, como elemento quantitativo da capacidade contributiva, a garantia do mínimo existencial do contribuinte. Ou seja, “a tributação não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana” (TORRES, 2003, p. 436). É, por sua vez, um patamar mínimo a ser quantificado na aplicação da capacidade contributiva.

Evidente que o alcance normativo de ambas as garantias ora citadas (vedação ao confisco e mínimo existencial) é também deveras complexo, mas o fato é que se revelam meios inegáveis de estabelecer limites máximos e mínimos que garantam uma efetiva e adequada aplicação do princípio da capacidade contributiva. São formas de se vedar o excesso no exercício da atividade tributária, o que importa, via de consequência, em aplicação ao princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, faz-se necessária a sujeição do princípio da capacidade contributiva a regras de proibição de desigualdade que correspondam, por seu turno, ao estabelecimento de critérios qualitativos para a efetivação do princípio. E isso passa tanto pela vedação à discriminação como pela proibição de privilégios odiosos, ou seja, por causas de proibição de desigualdades (GREGORIO, 2009, p. 110).

Primeiro, não restam dúvidas de que a prática de condutas discriminatórias atentam não só ao princípio da capacidade contributiva como, em perspectiva *latu sensu*, ao próprio princípio da igualdade e aos próprios direitos de liberdade. No entanto, o art. 150, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, traz expressamente, em seu inciso II, que é vedado à União, Estados, Distrito Federal 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.

O enunciado normativo traz algumas hipóteses de fatos da vida em que é vedada a discriminação tributária, sobretudo na condição do contribuinte frente ao seu dever de contribuir com os gastos públicos. No entanto, tais fatos não se limitam a hipóteses previstas no texto constitucional, sendo certo que “inexiste um elenco fechado de proibição de discrimine. As discriminações odiosas serão tantas quanto forem os direitos humanos suscetíveis de ofensa pela tributação” (TORRES, 2005, p. 80). Por conseguinte, é proibida a discriminação em fins tributários, o que se revela em um elemento qualitativo de análise da capacidade contributiva.

Da mesma sorte, é vedado que sejam estabelecidos privilégios odiosos, ou seja, é inconstitucional a “[...] permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais” (TORRES, 2003, p. 438).

A instituição e/ou exigência de tributos não pode se dar de modo a privilegiar determinados contribuintes de forma perniciosa e que não guarde qualquer critério de razoabilidade. Até porque, tal medida, importará numa discriminação ao(s) contribuinte(s) não favorecido(s) desse privilégio que deverá(ão) arcar com a obrigação que foi exonerada ao privilegiado.

Ambos os casos (vedação a discriminação e proibição de privilégios odiosos), portanto, por se tratarem de regras de proibição à desigualdade, revelam-se verdadeiros elementos qualitativos que também devem guarnecer o intérprete no tocante à análise do princípio da capacidade contributiva.

Veja-se que aqui o princípio da capacidade contributiva dialoga com o princípio da igualdade, dessa maneira, demonstrando que a tributação deve se dar entre parâmetros qualitativos para sua exigência. Daí porque afirmar-se que:

[...] a igualdade perante a lei deve ser entendida, em sentido inverso, como o direito a não ser discriminado; é permite que se goze das mesmas atribuições e prerrogativas das demais pessoas, mas, por outro lado, implica da mesma forma na impossibilidade de excluírem-se ou marginalizarem-se os deveres que a lei impõe a todos. No direito tributário – onde as hipóteses de incidência tomam um fato com repercussão econômica – a igualdade pressupõe ser tributado com a mesma intensidade

de todas as demais pessoas que se encontrem em idêntica situação. (MEDRANO, 1990, p. 167).¹³

Assim, o princípio da capacidade contributiva – construído a partir de critérios unívocos, ou seja, sem um afastamento entre seu sujeito-objeto – conta quantitativa (proibição de excesso) e qualitativamente (proibição de desigualdade) com instrumentos que lhe asseguram parâmetros para sua efetivação a fim de que represente e concretize valores sociais e sirva como vetor para soluções interpretativas do direito tributário.

Por essa razão que se infere que o princípio da capacidade contributiva não é apenas critério de aplicação da igualdade, mas princípio que deve ser adotado como vetor de atribuição de sentido ao próprio exercício da atividade tributante e que adota os critérios de igualdade como um de seus elementos de aferição (*in casu*, critério qualitativo), todavia não se resume a ele.

O princípio da capacidade contributiva, além da igualdade, busca outros critérios e objetiva essencialmente verificar as condições de viabilidade para que o Estado possa exigir parcela do patrimônio de determinado contribuinte somente após a verificação concreta de suas condições econômico-sociais, para, então, promover o pagamento de tributo. Isso, ressalta-se, vai além da mera verificação econômica abstrata do sujeito.

A mensagem constitucional decorrente da capacidade contributiva aponta:

[...] a) a riqueza que pode ser tirada do contribuinte para fins de tributação deve ser idônea, ou seja, somente aquela riqueza que não prejudique a dignidade da pessoa humana, o direito de propriedade, o trabalho e a livre iniciativa; b) a riqueza tributada deve concorrer aos gastos públicos, aqui entendido como os gastos dirigidos à coletividade, de acordo com as exigências econômicas e sociais defendidas pela Constituição. (PASSARI, 2010, p. 23).

¹³ Tradução livre de “[...] la igualdad ante la ley debe entenderse, em el anverso, como el derecho a no ser discriminado; es decir a gozar de las mismas atribuciones y prerrogativas de las demás personas, pero ello, em el reverso, implica asimismo la imposibilidad jurídica de excluirse o marginarse de los deberes que la ley impone a todos. Em materia de derecho tributário – donde la hipótesis de incidencia toma un dato el entorno económico – la igualdad supone estar gravado com la misma intensidad que todas las demás personas que se encuentran en idêntica situación.”

Busca-se, aqui, superar a mera adjetivação e classificação do conceito para, desse modo, atribuir-lhe sentido hermenêutico e, portanto, sua necessária eficácia normativa, o que pressupõe, pelo exposto, uma univocidade do princípio por meio de critérios de sujeição qualitativa e quantitativa atentos à realização de justiça social e fiscal. Portanto, é a atribuição de eficácia¹⁴ (concretização) normativa ao princípio da capacidade contributiva, a partir de conceito unívoco, que revela sua autonomia no direito constitucional tributário.

¹⁴ Entende-se por eficácia a “possibilidade (no sentido de aptidão) de a norma vigente (juridicamente existente) ser aplicada aos casos concretos e de – na medida de sua aplicabilidade – gerar efeitos jurídicos, [...] pode ser considerada como englobando tanto a decisão pela efetiva aplicação da norma (juridicamente eficaz), quanto o resultado concreto decorrente – ou não – desta aplicação” (SARLET, 2009, p. 240).

3 O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS

O tema dos deveres fundamentais é dos mais esquecidos pelo estudo constitucional hodierno, fato que encontra sua razão em diversos aspectos jurídico-políticos. Os deveres, assim como toda sujeição de natureza passiva, trazem consigo sempre uma carga de imposição ao indivíduo o que, pela sua essência, traz restrições e, portanto, uma natural rejeição.

No entanto, a proposta que se visa alcançar neste trabalho – e, neste intento, não se caminha só, mas de mãos dadas com diversos autores como, por exemplo, José Casalta Nabais, Ricardo Lobo Torres, Gregório Peces-Barba Martínez, Ingo Wolfgang Sarlet, bem como os pesquisadores dos grupos de pesquisa da Faculdade de Direito de Vitória, ES e da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, dentre outros – é a compreensão do dever fundamental como categoria jurídico-constitucional calcada no ideal de solidariedade.

Os deveres, superado o paradigma dos Estados totalitários, mas assumindo-se uma leitura própria do Estado Democrático de Direito, não correspondem a imposições arbitrárias e violentas de restrições de direitos; ao contrário, são atos positivos ou negativos impostos aos particulares com fito de que exerçam uma atuação comunitária sem a exigência de uma contraprestação direta e imediata, não dando necessariamente àquele sujeito que cumpriu com determinado dever o retorno pelo seu agir (*facere*) ou não agir (*non facere*).

É a assunção dos deveres fundamentais como uma obrigação sem um benefício correspondente, o que difere, *v.g.*, das relações de natureza meramente civil-individual cujas obrigações (direitos e deveres) são mútuas e diretamente relacionadas. Deste modo,

[...] os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais

consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. (NABAIS, 2012, p. 38).

Sabe-se, no entanto, que o ensino jurídico brasileiro é marcado por uma leitura dogmatizada e individualística do direito e traz consigo um modelo de ensino unidisciplinar e repetitivo. Os conceitos jurídicos são estudados, por vezes, a partir de construções teóricas acríticas, o que permite inferir que um aluno de determinada instituição de ensino de hoje não sentiria diferença alguma com o modelo de aula apresentado na primeira turma da Faculdade de Direito de Recife e de São Paulo.

Isso acaba por ensejar, conseqüentemente, um engessamento do direito e, em ato contínuo, da dialética que a ele deve ser inerente, criando-se uma resistência a novas posturas críticas e a releituras de determinadas categorias jurídicas. Eis, assim, uma das causas para se resistir ao estudo dos deveres fundamentais previstos na Constituição Federal.

Com isso, desenvolve-se, cotidianamente, um desinteresse sobre tema, o que levou Carlos Alberto Gabriel Maino (2011, p. 30) a afirmar que:

O caso dos deveres fundamentais é diferente. Não há grandes declarações nem um profuso registro constitucional deles, nem tampouco a doutrina os tem abordado de maneira especial. Parecem ser os grandes ausentes da organização jurídico-política ocidental [...].

Em geral, essa ausência é explicada sob o argumento de que os deveres na realidade a formação inversa dos direitos, e que cada um destes corresponde a um daqueles, como ver o negativo de uma fotografia. Também se explica essa ausência por razões históricas, vinculadas a defesa de direitos que exsurgiu pelas classes baixas (primeiro a burguesia e depois o proletariado assalariado).¹⁵

¹⁵ Tradução livre de: "El caso de los deberes fundamentales es diferente. No hay demasiadas Declaraciones ni un profuso registro constitucional de ellos, ni tampoco la doctrina los ha abordado de manera especial. Más bien parecieran ser los grandes ausentes de la organización jurídico-política occidental. [...]"

En general, esta ausencia es explicada sosteniendo que los deberes son en realidad la formulación inversa de los derechos, y que a cada uno de estos corresponde uno de aquellos, como si viéramos la película negativa de una fotografía. También se explica la ausencia con razones históricas, vinculadas a la reivindicación de sus derechos por parte de las clases inferiores (burguesa primero, proletaria después)".

As explicações para a carência do estudo quanto ao tema são de origens diversas, passando por vícios na formação pedagógica do ensino jurídico brasileiro como também por vicissitudes históricas, como a própria rejeição ao retorno de um Estado totalitário, o que levou a uma exacerbação da liberdade individual e de uma minimização da análise coletiva e comunitária do texto constitucional. Ou seja, a criação de um individualismo exacerbado em prejuízo ao ideal de comunitarismo que traz a ideia de que a Constituição Federal se restringe a direitos de defesa, isto é, garantias do cidadão em limitar a atuação do Estado. Claudio Saccheto (2005, p.11), a respeito, coloca que:

Os estudantes são apáticos ou céticos quanto a questões constitucionais tributárias. Não há mais tempo para falar sobre elas com adequação e tranquilidade. Porque não é mais tarefa das universidades formar homens de cultura e de cultura humanista, global, tampouco fazer educação cívica. Em suma, tem sentido falar em solidariedade porque hoje existe o risco de perder o conceito de responsabilidade pública, que os cidadãos deixem de ter consciência que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros: este é o significado real da solidariedade, como ensina a etimologia do termo.

Evidente, então, que é necessária uma superação dessa posição objetificadora do direito para que a produção científica brasileira desenvolva, como vem buscando desenvolver, uma compreensão ampla, contextualizadora, crítica e transdisciplinar¹⁶ dos estudos jurídicos e, *in casu*, nas pesquisas atinentes aos deveres fundamentais.

Tal exercício passa pela ruptura do paradigma liberal-individualista-normativista que ainda permeia alguns estudos jurídicos para se reconhecer o elevado grau de relevância que os deveres fundamentais possuem frente à própria evolução e manutenção do Estado Democrático de Direito.

Gregorio Peces-Barba Martínez (1987, p. 336) refere que:

¹⁶ Acerca da transdisciplinaridade, Basarab Nicolescu (1999, p. 46) leciona que: “A transdisciplinaridade, como prefixo “trans” indica, diz respeito àquilo que está ao mesmo tempo entre as disciplinas, através das diferentes disciplinas e além de qualquer disciplina. Seu objetivo é a compreensão do mundo presente, para o qual um dos imperativos é a unidade do conhecimento”.

[...] o exercício de um dever fundamental não se reporta exclusivamente em benefícios ao titular do direito subjetivo correlativo, quando presente, mas alcança uma dimensão de utilidade geral, beneficiando todo um conjunto de cidadãos e seu representante jurídico, o Estado.

Os deveres fundamentais, portanto, valoram-se e significam-se em critérios de coletividade e comunitarismo, afirmando Ingo Wolfgang Sarlet (2009, p. 226) que devem ser considerados:

[...] não só sob um ângulo individualista, isto é, com base no ponto de vista da pessoa individual e sua posição perante o Estado, mas também sob o ponto de vista da sociedade, da comunidade na sua totalidade, já que se cuida de valores e fins que esta deve respeitar e concretizar.

As leituras que fundam a discussão do tema dos deveres fundamentais no cenário jurídico mundial passam necessariamente pela sua associação ao valor jurídico da solidariedade enquanto elemento que impõe que cada cidadão, como ser vivente em sociedade, colabore para a manutenção de toda essa estrutura coletiva e comunitária. Na verdade, a própria sociedade, portanto, é que impõe aos seus membros dever de contribuir com os gastos públicos, o que decorre da necessidade de sua sobrevivência, como coletivo, e da manutenção da prestação dos serviços públicos.

É a ideia de manutenção da totalidade que, inevitavelmente, exige o cumprimento de obrigações por cada um dos indivíduos. A manutenção e a sustentabilidade da comunidade, enquanto ente abstrato, dependem de que sejam assumidos e adimplidos compromissos individuais, mas com fins gerais e coletivos. Não se trata do indivíduo adimplindo uma obrigação para seu benefício próprio, mas, sim, para um benefício coletivo que, direta ou indiretamente, afetar-lhe-á, assim como um conjunto plural de outros indivíduos.

Tais assertivas não decorrem apenas de construções literárias, porém já se fazem presentes em textos positivos desde o século passado, como, por exemplo, no art. 29 da Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, ou no próprio preâmbulo do Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, de

1966, que preveem expressamente o dever dos indivíduos com a comunidade como instrumento de garantia e de viabilização da dignidade da pessoa humana.

O Estado constitucional não é, sabidamente, algo natural, é um ente artificial, é uma criação a partir de dado momento histórico da realidade social humana para que sejam conferidas, numa ótica coletiva, garantias a toda sociedade, como ente artificial que também é. Ocorre que, o ser humano, este, por razões óbvias, é natural e deve agir buscando exatamente a manutenção do Estado constitucional e das garantias humanas. Esse agir é, *in casu*, o adimplemento de deveres.

Exsurge, então, no atual paradigma constitucional, a necessidade de serem gestados conceitos acerca do que é, ou deve ser, um dever fundamental; primeiro, por questões pragmáticas, para que tal tema entre no debate científico jurídico, e, segundo, de acordo com uma perspectiva mais crítica, para que os deveres, assim como os direitos, possam gozar de eficácia normativa.

Debates incipientes ainda são feitos sobre a temática, sendo de extrema relevância apresentar, neste trabalho, o conceito obrado coletivamente pelos membros Grupo de Pesquisa "Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais" do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu da Faculdade de Direito de Vitória, ES¹⁷, para quem:

O dever fundamental é uma categoria jurídico-constitucional, fundada na solidariedade, que impõe condutas proporcionais àqueles submetidos a uma determinada ordem democrática, passíveis ou não de sanção, com a finalidade de promoção de direitos fundamentais.

O grupo de pesquisa capixaba, numa construção coletiva, exalta, assim como já se vem abordando nas linhas anteriores, o caráter fundacional da solidariedade para o conceito de dever fundamental e seu caráter coletivo a todos que compõem dada

¹⁷ Conceito construído coletivamente pelos membros do grupo de pesquisa "Estado, Democracia Constitucional e Direitos Fundamentais", no 1º semestre de 2013, coordenado pelos professores Dr. Daury Cesar Fabríz e Dr. Adriano Sant'Ana Pedra, do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu – Mestrado e Doutorado – em Direitos e Garantias Fundamentais da Faculdade de Direito de Vitória (FDV).

ordem democrática, no caso da realidade brasileira, todos que estão submetidos ao seu Estado Democrático de Direito. A dimensão comunitária do conceito ora analisado torna-se deveras evidente quando se verifica que, a despeito das diversas construções conceituais da literatura brasileira, esta se deu em sua própria gênese, visto que o conceito também foi construído a partir de uma produção científica coletiva. Ou seja, uma pluralidade de pesquisadores, sem a necessária vinculação a um indivíduo específico, revelando que a sua elaboração, a todo momento, esteve atenta ao reconhecimento da necessidade de uma perspectiva comunitária e solidária para o estudo dos deveres fundamentais.

Não se pode olvidar que é a partir de uma adequada prestação dos deveres – que nem sempre encontra previsão expressa textual, mas sim contextual na Constituição – que se caminhará para uma melhor ordem social e, principalmente, para uma efetivação mais ampla dos direitos e garantias fundamentais. José Casalta Nabais (2012, p. 40) afirma que:

[...] efectivamente, não obstante os deveres associados e, de certo modo, os deveres coligados a direitos fundamentais disporem numa disciplina constitucional (e conseqüentemente legal) decisivamente moldada a partir dos direitos, a que se encontram associados, e os deveres autônomos ou separados de direitos fundamentais (*strictu sensu*), porque apenas (de)limitam negativamente certo grupo ou grupos ou o conjunto dos direitos fundamentais, conterem uma disciplina mais livre face a estes, o certo é que uns e outros gravitam em torno do polo constituído pela figura constitucional dos direitos fundamentais, já que por detrás dos valores comunitários, que são função directa dos deveres fundamentais, se encontram as pessoas humanas e a sua eminente dignidade. Isto é, a realização desta passa também pela existência de deveres fundamentais.

Em que pesem as distintas classificações dadas pelo autor português aos deveres constitucionais, certo é que, como delineou em sua conclusão, a execução dos direitos fundamentais, tais como a dignidade da pessoa humana, passa pela prestação dos respectivos deveres fundamentais. A solidariedade dos deveres é meio para se atingir o fim “dignidade da pessoa humana”. Aliás, assim como os direitos fundamentais do Estado Democrático de Direito brasileiro encontram sua base fundante na dignidade da pessoa humana, os deveres fundamentais buscam tal sustentáculo na solidariedade.

Os deveres, assim como os direitos, são plurais, expressos ou implícitos no texto constitucional e objetivam impor aos cidadãos as mais variadas condutas (positivas ou negativas), tais como o dever de proteção ao meio ambiente, dever de salvaguarda da família, dever de participação no processo eleitoral, o dever de contribuir com os gastos públicos, entre outros.

As considerações até então promovidas revelam, portanto, o que se pode classificar como três dimensões¹⁸ (ou tipologias¹⁹) que possuem os deveres fundamentais, o que se entende como: dimensão subjetiva, dimensão objetiva e dimensão finalística.

Subjetiva é a dimensão que guarda os destinatários dos deveres fundamentais, que podem ser o Estado ou a própria sociedade, seja individualmente por cada cidadão ou coletivamente. Isto é, o adimplemento de determinados deveres é obrigação incumbida ao Estado ou à sociedade ou, por vezes, a ambos, *ex vi* do dever fundamental de proteção ao meio ambiente (art. 225 da Constituição Federal).

Objetiva, por outro lado, é a dimensão que diz respeito à identificabilidade dos deveres, ou seja, como se dá a sua objetificação a partir da leitura da Constituição Federal; é o que irá determinar, enfim, se o dever é expresso, portanto, positivado no texto constitucional, ou implícito, proveniente da interpretação e conclusão dos mandamentos extraídos do sistema constitucional.

Por fim, a dimensão finalística trata de como os deveres fundamentais se portam diante da finalidade que precipuamente buscam atender. Os deveres fundamentais, numa perspectiva *latu sensu*, têm como fim, essencialmente, a promoção de direitos fundamentais e, objetivando cumprir tal intento, surgem então os deveres fundamentais *strictu sensu* que, como mencionado, podem estar expressa ou implicitamente (dimensão objetiva) previstos na Constituição.

Não obstante a evidência da finalidade dos deveres, estes nem sempre se

¹⁸ Os autores, mesmo que não se referindo a dimensões dos deveres, hodiernamente, vêm exatamente buscar conceituar e tipificar a forma e classificação dos deveres fundamentais, como Ernesto Garzón Valdés (1986, p. 17/33), Francisco Rubio Llorente (2001, p. 21), Gregório Peces-Barba Martínez (1987, p. 336), entre outros.

¹⁹ Para Júlio Pinheiro Fato (2012, p.169-175), o “[...] excesso de preocupação com a eficácia dos direitos tem servido para deixar na penumbra a questão dos deveres [...]. É preciso que se estabeleçam linhas gerais – classificação e conceituação – a respeito do tema geral: deveres fundamentais”.

estabeleceram em via de conexão direta ao cumprimento dos direitos. Em outras palavras: os deveres podem ser correlatos ou autônomos. Os deveres correlatos são exatamente aqueles que estarão vinculados material e diretamente à concretização de direitos fundamentais. Os deveres autônomos, por sua vez, não possuem esse vínculo imediato com a prestação de direito fundamental, todavia subsistem como categoria jurídico-constitucional de deveres como, por exemplo, o dever de voto.

Neste sentido, José Casalta Nabais (2012, p. 113-114) adverte que:

[...] os deveres autónomos dispõem de um conteúdo constitucional totalmente excluído de específicos direitos fundamentais, o que, como logo se deixa subentendido, não significa que os mesmo estejam desprovidos de qualquer contacto com os direitos fundamentais em geral ou com algum ou alguns deles em particular.

Eis, então, o que se pretende classificar como as dimensões dos deveres fundamentais, as quais se alinham com a construção conceitual produzida acerca do tema. Passada tal análise, fundamental ainda verificar-se o alcance da eficácia dos deveres fundamentais, ou seja, sua possibilidade, ou não, de aplicabilidade imediata, assim como se defende no estudo dos direitos fundamentais.

Neste ponto, no entanto, crê-se que há uma divergência entre aquilo que constitucionalmente é conferido aos direitos fundamentais com o que se aplica dos deveres fundamentais, porque o art. 5, §1º da Constituição Federal prevê expressamente que “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata” (BRASIL, 2013), o que não há no texto constitucional para os deveres.

Ademais, o art. 5º, II, da Carta Magna assenta que nenhum cidadão seria obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, o que, por consequência, dá sustentáculo para a construção de que, ao menos num plano de verticalidade, a imposição de deveres do cidadão em prol do Estado depende, primeiro, de previsão da própria Constituição e, ainda, de uma intervenção legislativa que, mediante veículo normativo próprio, estabelecerá seus critérios e limites.

Não se avalia, neste momento, se tal condição de eficácia do dever fundamental também se faria necessária em um plano de horizontalidade, ou seja, de obrigações entre os próprios particulares, mas, entre o cidadão e o Estado, devendo o primeiro prestar algo para o segundo, a própria Constituição traz a exigência de lei. Até porque, diferente dos direitos fundamentais, onde se trabalha com a ideia do mínimo existencial, ou seja, aqueles direitos e garantias mínimas à manutenção da própria dignidade da pessoa humana, no tema dos deveres, não se verifica espaço conceitual para o estabelecimento de um parâmetro mínimo. Não há dever mínimo, os deveres, por um lado, existem ou, de outro lado, não existem, e após superado o plano de sua existência, verifica-se o plano de sua eficácia que, ao menos no que diz respeito ao plano vertical, é mediata.

Os próprios direitos e garantias fundamentais exigem que a imposição de deveres do Estado para o cidadão guardem um necessário critério para seu estabelecimento, o que, entretanto, em momento algum, cria um obstáculo para a sua eficácia jurídica, ao contrário, a partir do veículo normativo adequado, poder-se-á instrumentalizar a forma como efetivamente se dará a aplicação e eficácia do dever fundamental previsto na Constituição. Sobre o tema, leciona-se que:

[...] os preceitos constitucionais relativos aos deveres fundamentais não tem aplicabilidade direta. Efetivamente, ao contrário do que ocorre com os preceitos respeitantes aos direitos, liberdades e garantias fundamentais, em Portugal, ou com os direitos fundamentais em geral, incluindo os próprios direitos sociais no Brasil (nos termos do parágrafo 1º do art. 14º da Constituição), os deveres, salvo relativamente aos escassos segmentos ou vetores concretizados na própria Constituição, carecem da mediação do legislador que concretize o respectivo conteúdo com estrito respeito pelos preceitos constitucionais. O que significa, designadamente, que na concretização do conteúdo de cada dever fundamental deve o legislador tem em devida conta diversos princípios constitucionais e que, naturalmente, se destaca o princípio da proporcionalidade, de modo a que o mesmo se apresente o menos oneroso possível para os seus destinatários. (NABAIS, 2012, p. 254).

O presente trabalho, por sua vez, atentar-se-á ao enfrentamento de um dos deveres fundamentais *strictu sensu*, especificamente, o dever de contribuir com os gastos públicos e, também, ao enfrentar a eficácia (i)mediata dos deveres fundamentais, Marciano Buffon (2009, p. 88) refere que:

Assim como ocorre com as demais normas constitucionais, é normal que os deveres fundamentais demandem uma atuação legislativa para concretizar-se, especialmente para delimitar a exigência e para sancionar seu descumprimento.

No caso do Brasil, o dever de pagar tributos é um exemplo bem claro da necessidade da mediação legislativa, pois a Constituição apenas menciona a competência de cada ente estatal para a instituição, sempre através de lei, dos tributos respectivos, sendo que, enquanto não sobrevier a norma jurídica correspondente, o dever, num plano pragmático, simplesmente inexistente (exemplo disso é o Imposto sobre as Grandes Fortunas previsto no art. 153, VII, da Constituição de 1988, que ainda não foi instituído pela União).

Como objeto privilegiado de análise desta pesquisa, entende-se que o dever de contribuir com os gastos públicos é, portanto, um exemplo de dever da sociedade (dimensão subjetiva), que não conta com redação expressa, mas decorre de um conjunto de princípios e valores²⁰ normativos que a própria Constituição (dimensão objetiva) prevê e, por fim, é servil essencialmente para custear a prestação dos serviços públicos necessários à garantia de direitos dos cidadãos brasileiros (dimensão finalística). Sua eficácia, notadamente, é limitada à existência de um conjunto legislativo (legislação tributária) que irá dispor, a partir dos preceitos constitucionais (direitos e deveres do contribuinte), de como se dará a sua eficácia.

Destaque-se que quando se fala em eficácia mediata do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos não se objetiva – em nenhum momento – prestigiar a aplicação rigorosa do princípio da legalidade tributária, próprio de uma interpretação oitocentista do direito tributário, ao contrário, busca-se apenas estabelecer que a lei é condição de eficácia do dever, todavia deve ser aplicada e interpretada dentro de um critério de constitucionalidade que, inevitavelmente, passa pela análise de sua adequação – enquanto instrumento infraconstitucional – frente aos próprios mandamentos da Constituição Federal (direitos e deveres).

O fato de a eficácia dos deveres estar vinculada a um veículo normativo não

²⁰ Para Ana Paula de Barcellos (2002, p. 43), “[...] a idéia de valor contida nos princípios volta-se aos valores morais da época e do local a serem partilhados, em especial para os direitos humanos; são mutáveis e adaptáveis”, o que se revela, também, quando se aplica tal categoria (valor) aos deveres demonstrando-se que o que se busca é exatamente inserir o valor do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos dentro do atual paradigma constitucional, numa verdadeiro exercício de mutação e adaptação”.

corresponde a uma crença, acrítica, de que a lei tributária bastar-se-á em si própria sem um exercício hermenêutico de sua constitucionalidade. Retornando ao plano de constitucionalidade dos deveres fundamentais se menciona a rejeição ao estudo deste tema, tal esquecimento e negação se revela evidente, ainda mais, quando o objeto de estudo é o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. E isso porque a contribuição para os gastos públicos nada mais é do que a disposição de valores em pecúnia do cidadão em favor do Estado o que, historicamente, é criticado pela sociedade brasileira sob o argumento dos excessos da carga tributária e da falta de efetivação dos direitos sociais.

É esse paradigma que se busca romper para demonstrar que o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos corresponde a uma autuação prestacional solidária do cidadão. É a compreensão de que a manutenção do Estado – em que pese seu déficit prestacional – passa pela arrecadação de recursos. É o meio pelo qual o indivíduo, dispondo de parcela monetária de seu patrimônio, contribui para os gastos do próprio Estado e da sustentação da própria sociedade.

Deve-se desconstruir o estigma de que tributação, conforme compreende-se quase que em uníssono, é um ônus que não traz consigo as garantias que seriam a ela inerentes. Nas “terras tupiniquins”, a resistência ao dever de contribuição se dá por diversos aspectos, entre os quais, a ausência de transparência quanto à destinação dos valores arrecadados, o aumento vertiginoso da carga tributária e, inclusive, pelo elevado índice de corrupção do país. Isso, frisa-se, não se nega neste trabalho; o que também não se poder deixar de reconhecer – o que é buscado aqui – é que motivações consumeristas e sem cariz social não podem legitimar a redução dessa indispensável contribuição. Até porque, o “homem que subjaz às actuais constituições [...] não é um mero indivíduo isolado ou solitário, mas sim uma pessoa solidária em termos sociais” (NABAIS, 2012, p. 31).

A necessidade dessa nova perspectiva ganha ainda mais fôlego quando se verifica que a efetivação dos direitos demanda um custo para o Estado, o que torna imprescindível o financiamento público (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 15-17), sendo, pois, a partir do dever de contribuição para os gastos públicos, que esse investimento público poderá se materializar. O dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, ou seja, de recolher tributos, é a via de custeio das prestações

coletivas que cabem ao Estado.

Ora, nessa perspectiva, é possível conceber a existência do próprio Estado sem que haja um sistema de colaboração para os gastos públicos? Há Estado sem tributo, ou seja, há Estado sem que de alguma forma a própria sociedade, enquanto um conjunto plural de indivíduos, atenda financeiramente às necessidades públicas a partir de recursos privados? A resposta, antecipa-se, é negativa, cuja fundamentação será devidamente avaliada no tópico a seguir

3.1 O CUSTO DOS DIREITOS COMO ELEMENTO INTRÍNSECO À SUA EFETIVAÇÃO

Reconhece-se que os deveres fundamentais têm como finalidade a promoção de direitos fundamentais do cidadão e, portanto, buscam garantir que o Estado possa prestar à sociedade serviços e políticas públicas que atendam aos mandamentos constitucionais.

A existência do Estado, quer seja num paradigma liberal, social ou democrático de direito, pressupõe, portanto, em menor ou maior grau, a prestação de determinadas políticas públicas sobretudo àquelas vinculadas à ideia do mínimo existencial. O problema, entretanto, está no fato de que todos querem viver à custa do Estado, mas esquecem que o Estado vive à custa de todos, ou reclama-se ao máximo, mas rejeita-se a inevitável consequência financeira dessa atitude (SANTOS, 2003, p. 352).

Sabe-se, no entanto, que a garantia desses direitos não são dádivas divinas ou naturais (HOLMES; SUNSTEIN, 1999, p. 220); os direitos não se encontram em árvores nem em plantações, mas sim a partir de uma atuação do Estado e da sociedade. São ações humanas que irão fazer com que sejam garantidos aos cidadãos os direitos fundamentais do texto constitucional.

A garantia de saúde digna e educação, entre outros tantos direitos, pressupõe uma

série de atos complexos. Pode-se ressaltar, por exemplo, que é necessária a edificação de hospitais, contratação de profissionais especializados, aquisição de medicamentos e equipamentos, promoção de cursos de atualização e capacitação dos profissionais já contratados, de uma série de outros atos para se ter uma saúde digna. Na mesma toada, devem ser construídas escolas, creches, contratados professores, psicólogos, pedagogos, promovidos programas de capacitação profissional, incentivada a pesquisa e o ensino superior e tantas outras medidas para que possam ser estabelecidos meios de se garantir uma educação adequada.

Todas essas garantias, repita-se, não brotam em árvores, demandam ações que, necessariamente importarão em custos. Como afirma o Prof. José Casalta Nabais (2009, p. 271):

[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num Estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí decorre que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos.

Os direitos são o *locus* dos estudos das liberdades privadas e de todos os institutos delas afluentes, entretanto, de outra sorte, a garantia dessas liberdades pressupõe ações humanas que, inevitavelmente, terão ônus pecuniários. Os direitos, assim como direito (este enquanto ciência social aplicada), não sobrevivem sem uma compreensão transdisciplinar de outros institutos e ramos científicos, portanto, os primeiros (direitos) devem ser estudados, então, associados à compreensão dos deveres, enquanto o segundo (direito como ciência social aplicada) deve trazer sempre consigo conceitos e institutos próprios de outros ramos científicos como, por exemplo, das ciências sociais, econômicas, políticas, etc.

Os argumentos retóricos e muitas vezes aplaudidos da doutrina que tutelam de forma indiscriminária, às cegas, para a efetivação de direitos, ignorando os deveres, não comportam, na verdade, uma análise efetivamente atenta aos direitos fundamentais. O estudo dos direitos deve passar pela compreensão dos seus custos. Esse déficit teórico vem se revelando, de forma até mesmo casuística, a

partir do ativismo judicial que demonstra uma desconsideração, por completo, do tema que aqui se enfrenta, qual seja: os custos dos direitos.

Fala-se na obrigação que o Estado tem de prestar os direitos sem levar-se em consideração todo o plexo de situações que envolvem tal adimplemento, sobretudo, o necessário cumprimento dos deveres fundamentais. É comum, hodiernamente, v.g., a prolação de inúmeras decisões que determinam a internação de enfermos em leitos de UTI em virtude de possíveis negativas do Poder Público ou, até mesmo, de entidades particulares. São decisões que, inegavelmente, tutelam a garantia do direito à saúde e, por muita das vezes, à própria vida.

Ocorre que, em determinadas situações, as negativas prestadas pelos gestores de saúde (públicos ou privados) não estão fundadas em nenhuma ilegalidade ou inconstitucionalidade que, propriamente, o direito é capaz de resguardar; ao contrário, as negativas podem decorrer de fatos da vida, como a própria ausência de leitos para a internação de novos pacientes.

Veja-se que, nesta situação, o direito, por si só, não é capaz de, aprioristicamente, apresentar qualquer resposta. Ao contrário, os estudos jurídicos que se reservam a um mero trabalho contemplativo e cultural da efetividade – repita-se, às cegas – dos direitos fundamentais, acabam por se tornar também reféns de determinadas situações da vida.

Isto porque, como é corriqueiramente noticiado, o número de leitos para atender os cidadãos brasileiros é ínfimo frente ao crescimento da população. Mesmo tendo consigo uma decisão judicial determinando sua internação, existem pessoas que não conseguem adentrar em leitos médicos e acabam por falecer²¹. Aqui, veja-se, o direito tentando responder aprioristicamente determinada situação da vida cuja solução, inegavelmente, é deveras complexa.

²¹ Vide:

a) Disponível em: <<http://www.jornaldebrasil.com.br/site/noticia.php?a-dor-e-a-revolta-de-perder-um-familiar-por-falta-de-uti&id=473200>>.

b) Disponível em: <<http://unb.br/noticias/unbagencia/cpmod.php?id=94913>>.

c) Disponível em: <<http://www.jornalnh.com.br/campo-bom/448653/morte-de-bebe-a-espera-da-uti-no-doutor-lauroreus-e-investigada.html>>.

d) Disponível em: <<http://www.ofluminense.com.br/editorias/policia/negligencia-e-burocracia-teriam-ocasionado-morte-de-bebe-em-niteroi>>.

Da mesma forma que os direitos fundamentais não nascem em árvores, as decisões judiciais neles calcadas não são mensagens divinas ou milagres que fazem com que o direito postulado seja automaticamente atendido. Esclarece-se, por oportuno, que se visa destacar que, como no caso da saúde ora exemplificado, ocorrem situações nas quais, mesmo com vigência de decisão judicial, a pretensão postulada acaba não sendo atendida. Em outras palavras, o direito não encontra solução para o problema quando seu objeto de análise é só os direitos fundamentais.

Essa crise jurídica deu início, inclusive, a inúmeras pesquisas na área da saúde que objetivam entender tal fenômeno: como atender decisão judicial determinando a internação de enfermo na ausência de leito. Ou, em outras palavras, são estudos de profissionais das ciências médicas que buscam compreender, a partir de sua ótica, o fenômeno do ativismo judicial, não por meio das construções jurídicas – por óbvio – mas sim da realidade vivida nos corredores dos hospitais.

As pesquisas chegam a confirmar que:

Segundo estudo realizado pela Associação de Medicina Intensiva Brasileira, Censo 2009, há no Brasil de um a três leitos de UTI para cada 10 mil habitantes, o que é recomendado pelo Ministério da Saúde. No RS, há 2,4% de leitos para cada 10 mil habitantes, o que corresponde à média de um a três leitos de UTI para cada 10 mil habitantes. Porém, há estados brasileiros que estão abaixo dessa média. Esse mesmo estudo mostra que, das UTIs no Brasil, 39,5% são privadas, 33,5% são filantrópicas e 25, 2% são públicas. (SANTOS; VARGAS; SCHNEIDER, 2010, p. 96).

São dados servis, principalmente como índices de constatação, para demonstrar que a questão demanda uma análise mais aprofundada e, já neste momento, revela que é cada vez mais urgente a superação da crença ingênua no tocante à eficácia pura dos direitos e uma maior atenção aos custos que dele são iminentes.

Demonstram, portanto, que a exigibilidade de direitos – *in casu* direitos sociais – até mesmo a partir do Poder Judiciário, sofre limitações fáticas que merecem uma análise própria. Esse limite é, por sua vez, a própria condição econômica do Estado (ALEXY, 2008, p. 498) ou sua cobertura financeira e orçamentária (AMARAL, 2001, p. 185).

Não se objetiva, no entanto, justificar, muito menos legitimar, a carência dos direitos fundamentais a partir do seus custos imanentes, nem estabelecer um rigor teórico a uma “cláusula de reserva do possível”²² como expressão dessas limitações, mesmo porque, em outros trabalhos, já se enfrentou tal tema (reserva do possível) questionando, até mesmo, o seu âmbito de incidência no ordenamento jurídico brasileiro (MACHADO; PEDRA, 2013, p. 342).

Tal conceito jurídico, importado do direito germânico, nasceu para estabelecer um contraponto ao reconhecimento da eficácia à prestação positiva dos direitos sociais, para tanto, instituindo a análise do orçamento estatal como condição de possibilidade para prestação de direitos.

Tal critério, entretanto, não pode ser facilmente nacionalizado à realidade tupiniquim. Sua gestação se deu num contexto sociopolítico-econômico em que houve um considerável Estado Social com o adimplemento dos direitos fundamentais de forma historicamente mais eficiente e abrangente do que no Brasil. Daí porque se afirma que:

O condicionamento da realização dos direitos econômicos, sociais e culturais à existência de “caixas cheias” do Estado significa reduzir sua eficácia a zero. Num país com um dos piores quadros de distribuição de renda do mundo, o conceito de redistribuição de recursos ganha uma dimensão completamente diferente. (LOPES, 2012, p. 123).

Assim, incorporar tal noção (reserva do possível) como uma teoria do direito constitucional brasileiro é uma forma despreziosa de negar as vicissitudes e características brasileiras, visto que o Estado brasileiro é ausente, não só em demandas ordinárias, como até mesmo em garantias mínimas à dignidade do cidadão (alimentação, saúde, educação, etc.). Por essas razões:

²² Ressalvam-se, neste momento, as lições aprofundadas sobre o tema do Prof. Ingo Wolfgang Sarlet (2008, p. 36), que trabalha com a tríplice dimensão da reserva do possível, quais sejam: “[...] (i) efetiva existência de recursos para efetivação dos direitos fundamentais; (ii) disponibilidade jurídica de dispor desses recursos, em razão da distribuição de receitas e competências, federativas, orçamentárias, tributárias, administrativas e legislativas; e (iii) razoabilidade daquilo que está sendo pedido”.

[...] a discussão europeia sobre os limites do Estado Social e a redução de suas prestações e a contenção dos respectivos direitos subjetivos não pode absolutamente ser transferida para o Brasil, onde o Estado Providência nunca foi implantado. (LOPES, 2012, p. 123).

Mesmo porque, não se pode negar que:

Para contornar a violação de direitos, o Estado prende-se ao discurso da reserva do possível, utilizando-a deturpadamente, asseverando que é impossível a concretização de direitos porque as necessidades humanas são infinitas e o dinheiro público é escasso. (FARO, 2012, p.189).

Não se objetiva tutelar o discurso do Estado justificador do seu déficit prestacional, muito ao contrário, tais argumentos, da mesma forma que àqueles utilizados para fundamentar, às cegas, uma efetiva prestação dos direitos fundamentais, são desprovidos de uma adequada justificação.

O que se objetiva é verificar que a prestação dos direitos tem um custo e que essa despesa deve ser arcada por todos os indivíduos que se inserem no corpo social. A prestação desses custos, por sua vez, está assentada principalmente no dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. O dever segue numa via que importa na realização de direitos, os quais, por sua vez, dependem do adimplemento daquele primeiro. Para José Casalta Nabais (2002, p. 20-21),

[...] não há direito fundamental de borla. Efectivamente todos eles tem custos financeiros públicos. Sendo certo que, ao contrário do que a rejeitada distinção pretende fazer crer, os clássicos direitos e liberdades não só assentam em custos públicos como assentam em custos públicos com efeitos visivelmente regressivos.

Daí que uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com um mínimo de rigor, não possa prescindir dos deveres e dos custos dos direitos.

O que se demanda, portanto, não é – insiste-se – uma justificação ao déficit de prestação estatal a partir dos custos dos direitos, é a compreensão de que tais

custos são imanentes à efetiva prestação dos direitos fundamentais. Há um vínculo jurídico entre direitos e deveres posto que, ainda que os deveres sejam autônomos, a finalidade do dever, lembre-se, é promoção de direitos (ABREU; FABRIZ, 2013, p.4).

E com o estudo e análise dos direitos a partir dos custos, diferente do que pretende a cláusula de reserva do possível, não se limita(rá) a prestação das necessidades sociais, mas, ao contrário, podem-se estabelecer meios para que exista uma adequada e equilibrada aplicação dos recursos públicos.

É o estudo do custo dos direitos para que se estabeleçam meios de otimização de sua destinação e, portanto, arrecadação. Isso pode se dar, por exemplo, através duma melhor, e eficiente, fiscalização dos gastos públicos. Ou seja, a partir do momento que se compreendam os gastos não como uma limitação de liberdades, mas como um dever social de interesse da própria sociedade, permitir-se-á uma nova postura do próprio cidadão perante a gestão do orçamento público, tema este, sabidamente, não afeito ao cotidiano brasileiro.

O que se quer assinalar é que, numa mudança paradigmática acerca de tudo que envolve o custo dos direitos, novas posturas podem ser adotadas para uma melhor e eficiente gestão dos gastos públicos, até porque, sabe-se, a eficiência não é mera diretriz programática, mas sim um princípio que incube a administração pública direta e indireta (art. 37, *caput*, da Constituição Federal).

Portanto, considerar os custos é, de um lado, reconhecer a impossibilidade de serem prestados direitos fundamentais sem se levar em consideração as despesas deles provenientes e, de outro lado, possibilitar que sejam estabelecidos meios a uma maior eficiência do Poder Público na gestão orçamentária – com a participação efetiva dos cidadãos – para que possam ser otimizadas as prestações sociais. E daí, portanto, cabe afirmar que os custos dos direitos devem seguir ao próprio cumprimento dos direitos, e não como limitador. Por isso, “se a Constituição depende das finanças estatais para ser plenamente efetivada, o orçamento deve se adequar aos objetivos constitucionais, e não o contrário” (LEITE, 2011, p. 8).

Ocorre que, vigora hodiernamente um paradigma de individualismo na análise de todas as demandas. E isso faz com que tanto o cidadão como o próprio Poder

Público não interpretem nem enxerguem a Constituição Federal nessa ótica comunitária, permitindo, desse modo, que persista uma gestão do orçamento público engessada e também ignorada apesar de sua extrema relevância.

Necessário, então, a partir do destaque do relevo que o custo dos direitos goza na sua própria efetivação, estabelecer, portanto, uma justificação não para o descumprimento estatal dos direitos fundamentais, mas para o próprio adimplemento dos deveres, sobretudo o dever de contribuir com os gastos públicos que, necessariamente, promoverá o envio de verbas aos cofres públicos. Essa compreensão, no entanto, demanda ainda uma justificação que, conforme adiante se analisará, está fundada na solidariedade.

3.2 SOLIDARIEDADE E JUSTIFICAÇÃO DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

O campo de estudo dos deveres, desde um momento histórico não tão distante, reservou um verdadeiro ostracismo como forma de rejeição às imposições arbitrárias e autoritárias do Estado perante os cidadãos (seja como consequência dos históricos regimes medievos e absolutistas, ou até mesmo dos recentes regimes militaristas contemporâneos) ou, ainda, ao estudo das liberdades indiscriminadas entre os particulares e na forma como vigoraria as convenções entabuladas entre si.

No primeiro caso, é dever de análise as obrigações dos cidadãos para com o Estado e o estabelecimento de medidas para sua respectiva limitação; e, no segundo caso, o dever como objeto de análise das relações privadas, mais especificamente a partir da teoria das obrigações civis, onde a vontade livre dos particulares seria suficiente para estabelecer obrigações imperativas entre ambos (*pacta sunt servanda*). Este segundo caso, apesar de não ser aprofundado neste trabalho, é objeto de avançados estudos que estabelecem uma nova e crítica análise das relações privadas a partir da ótica dos deveres fundamentais sob a égide da Constituição Federal vigente, *ex vi*, textos de Bruna Lyra Duque e Adriano Sant'Ana Pedra (2012, p. 13-23), Daniel Sarmiento (2004, p. 340), entre outros.

Independente de qual campo do direito se analise (público ou privado), o fato é que em todos os casos os deveres são lidos a partir de uma postura acrítica que objetiva manter, tão somente, garantias individualistas de liberdade. Tais construções advêm de um Estado moderno que, desde o final do século XIX e início do século XX, passou²³ a conviver com o regime capitalista que teve, e tem, suas bases fundadas em uma construção sociopolítico-cultural individualista de prestígio não só ao capital como, sobretudo hodiernamente, de culto ao consumo e aos objetos (BRAUDILLARD, 1981, p.15).

É um paradigma principalmente social que volta seus olhares para o “supérfluo” em um Estado, no qual nem sequer as questões mínimas foram devidamente implantadas posto que, o Estado Social brasileiro – se é que existiu – não atendeu as demandas prometidas.

Isso revela uma crise que decorreu de uma deficiente ruptura paradigmática entre os modelos de Estado, sobremaneira do Estado Liberal para o Estado Social e, em seguida, para o Estado Democrático de Direito. No Brasil, no entanto, nem sequer houve todas essas rupturas paradigmáticas entre um modelo e outro, dessa maneira, permitindo afirmar inclusive que se vive uma soma constante de todos eles.

Isso faz com que, mesmo que em um modelo constitucional-textual de Estado Democrático de Direito, existam posturas próprias de Estado Liberal ou Social. Em uma análise da política na modernidade e dos distintos momentos dos Estados europeus, Boaventura de Sousa Santos (2003, p. 80) afirma que:

[...] o primeiro período tornou claro no plano social e político que o projecto da modernidade era demasiado ambicioso e internamente contraditório e que, por isso, o excesso de promessas se saldaria historicamente num défice talvez irreparável. O segundo período, tentou que fossem cumpridas, a até cumpridas em excesso, algumas das promessas, ao mesmo tempo que procurou compatibilizar com elas outras promessas contraditórias na expectativa de que o défice no cumprimento destas, mesmo se irreparável, fosse o menor possível. O terceiro período, que estamos a viver, representa a consciência de que esse défice, que é de facto irreparável, é maior do que se julgou anteriormente, e de tal modo, que não faz sentido continuar à

²³ Isso porque, acompanhando as lições de Boaventura de Sousa Santos (2003, p. 76), entende-se que o paradigma da modernidade e o Estado moderno é anterior ao modo de produção capitalista, como, por exemplo, os Estados absolutistas.

espera que o projecto da modernidade se cumpra no que até agora não se cumpriu.

A análise do professor português é sobre como se deu, em regra, o estabelecimento dos momentos político-sociais da modernidade, que se encerram no terceiro ponto, quando se toma consciência do déficit prestacional e, portanto, buscam-se formas de mitigá-lo e de serem garantidos os direitos fundamentais, sobretudo sociais. Contudo, como destacado anteriormente, esses momentos não foram bem delineados na realidade brasileira, haja vista que, no Brasil, o terceiro “momento” não veio como uma resposta natural aos dois anteriores. Ao contrário, o advento do Estado Democrático de Direito brasileiro se dá exatamente no momento em que o processo capitalista globalizador ganha mais evidência e as noções de liberdade e a cultura das liberdades individuais se tornam verdadeiros ideais de vida para cada cidadão. O capitalismo brasileiro e a compreensão nacional de Estado Democrático de Direito surgem em momentos próximos, o que acaba por inviabilizar uma leitura atenta ao ideal de coletividade e, sobretudo, de solidariedade que imanam da Constituição Federal, tanto na previsão de seus direitos como deveres fundamentais.

Isso porque o ideário libertário capitalista traz consigo uma compreensão filosófica e social voltada para o indivíduo em negativa, natural, a uma postura solidarista e comunitarista pela qual se valoriza um individualismo puro e retira-se do projeto político-econômico-social, principalmente na realidade brasileira, a capacidade de (re)discutir o direito constitucional próprio do Estado Democrático de Direito.

Ao invés de prevalecer uma autonomia do sujeito e de sua capacidade cognitiva, frente à própria realidade social e seus inegáveis problemas, surge uma postura arredia a essa postura crítico-social. O que se critica – numa formação individualista-capitalista – é exatamente a capacidade de criticidade de cada indivíduo perante todas as demandas sociais e coletivas do seu entorno; ao contrário, o sujeito deve estar atento ao estabelecimento de meios para proteger as suas liberdades. Ou seja:

[...] ao fim dos monopólios de interpretação (da família, da Igreja ou do Estado), levado a cabo com êxito pelo paradigma da modernidade, não

parece seguir-se a autonomia de interpretação, mas antes a renúncia a interpretação, mas antes a renúncia à interpretação. As sociedades capitalistas avançadas parecem bloqueadas, condenadas a viver do excesso irracional do cumprimento do projecto da modernidade e a racionalizar num processo de esquecimento ou de autoflagelação o défice vital das promessas incumpridas. (SANTOS, 2003, p. 89).

É uma crise de compreensão do próprio texto constitucional que, no campo dos deveres fundamentais, impede que o intérprete compreenda que eles estão fundados, essencialmente, nos critérios de coletividade e solidariedade. Em outras palavras: ao se formar uma sociedade individualista, não se consegue construir um modelo de pensamento que amplie a capacidade de se observar essa mesma sociedade por meio de uma perspectiva pluralista, universalista e, sobremaneira, solidária.

Revela-se, portanto, como “[...] a transformação de um aspecto econômico, político, ético, incide – às vezes profundamente – sobre a ordem normativa e vice-versa” (PERLINGIERI, 2002, p.2). Essa cultura individualista, própria do modelo econômico vigente, traz, portanto, critérios interpretativos que estabelecem um distanciamento entre o intérprete (sujeito) perante a própria sociedade (objeto) da qual é integrante. Tal fenômeno é explicado da seguinte forma:

A distinção sujeito-objecto, a separação total entre meios e fins, a concepção mecanicista da natureza e da sociedade, o cisma entre factos e valores e a objectividade concebida como neutralidade, uma ideia do rigor quantitativo e euclidiano inimiga da complexidade e insensível à fractalidade dos fenómenos, uma teorização pretensamente universalista, mas na realidade androcêntrica e etnocêntrica – tudo isto conspirou para criar um buraco negro epistemológico à volta dos grandes problemas da vida colectiva e das relações interculturais. (SANTOS, 2003, p. 285).

Anthony Giddens (1991, p.19), ao debater quanto às questões que surgem a partir da modernidade e a forma como a sociedade as enxerga, estabelece que a necessidade de fazer com que “o projeto da modernidade dê certo” propicia situações perigosas e ensina:

O mundo em que vivemos hoje é um mundo carregado e perigoso. Isto tem servido para fazer mais do que simplesmente enfraquecer ou nos forçar a provar a suposição de que a emergência da modernidade levaria à formação de uma ordem social mais feliz e mais segura.

Essa crise, portanto, do projeto da modernidade e a dificuldade que o capitalismo traz para que possam ser efetivamente enfrentados os déficits prestacionais aos mais variados grupos de cidadãos brasileiros é que demonstram como há uma crise político-econômico-social no atual Estado brasileiro para dar efetividade aos direitos sociais. Não se pensa em direito social, haja vista que se prestigia um modelo em que se preconiza o individualismo.

Por mais que o texto constitucional tenha completado 25 anos de existência, em 05 de outubro de 2013, não restam dúvidas que, entre tantas outras questões, não se desenvolveu ainda uma cultura democrática de tolerância e respeito aos deveres fundamentais, particularmente pela ausência de compreensão, até mesmo epistemológica, do solidarismo constitucional como seu elemento fundacional.

É necessário, então, estabelecer que, a partir da compreensão de solidariedade, atribuir-se-á uma “alta constitucionalidade”²⁴ ao conceito de deveres fundamentais e, por lógica, a viabilização de sua efetividade enquanto categoria jurídico-constitucional que busca a promoção dos direitos fundamentais. Deve-se, portanto, partir do pressuposto de que “[...] o indivíduo e a sociedade não são categorias isoladas e contraditórias, uma vez que essas categorias estão conectadas numa relação de dependência” (BUFFON, 2009, p.27).

²⁴ Utiliza-se a expressão em contraponto ao fenômeno de “baixa constitucionalidade” trabalhado por Lênio Streck (2004, p. 30) como sendo uma resistência ao neoconstitucionalismo e a nova hermenêutica constitucional que é, conforme expõe o autor, decorrente de uma postura exegética e dedutivista própria do positivismo jurídico. E, segundo narra, “pode ser percebido de vários modos, como, por exemplo, pelo ínfimo número de incidentes de inconstitucionalidade nos tribunais; a convivência da comunidade jurídica com leis e dispositivos flagrantemente inconstitucionais [...]; a resistência ao uso, em sede de controle difuso, dos mecanismos da interpretação conforme a Constituição (verfassungskonforme Auslegung) e a nulidade parcial sem redução de texto (Teilnichtigklärung ohne Normtextreduzierung); o não questionamento, pela via da jurisdição constitucional, de vários dispositivos do novo Código Civil, flagrantemente inconstitucionais; a desproporcionalidade dos bens jurídicos e das penas no Código Penal (protege-se mais a propriedade do que a vida e a dignidade da pessoa); a crença na liberdade de conformação legislativa, impedindo um controle de constitucionalidade mais efetivo em áreas como o direito penal e direito civil (o foco do controle de constitucionalidade está centrado na matéria tributária) [...]” (STRECK, 2005, p. 753).

A solidariedade, que encontra terreno fértil de estudo na própria teologia, aliás, Santo Agostinho (2012, p. 75) traz, para a filosofia, contribuições relevantes sobre questões como a amizade e, principalmente, no tocante à condição do homem, como ser social, e a sua evolução, individual e coletiva (como processo de interação social), nas mais variadas etapas da vida. Revela, notadamente, a partir de premissas teológicas, mas, especialmente, daquelas filosóficas, a importância de uma compreensão, madura, da relevância que deve se dar à condição de fraternidade entre os indivíduos (AGOSTINHO, 2012, p. 111).

Evidente, no entanto, que a solidariedade se propõe não é aquela que se limita ao campo da caridade, próprio de diversos estudos religiosos, até porque a ideia de caridade exprime pressupõe que, para sua existência, deve haver o interesse do indivíduo em exercer alguma prestação ao próximo, enquanto que a solidariedade deve estar presente e todas as manifestações intersubjetivas.

A solidariedade, diferente da caridade, não é uma opção, é um fundamento que integra os deveres, uma vez que “[...] todos os homens são iguais e são sujeitos dos mesmos direitos e deveres fundamentais” (MEZZARROBA, 2003, p. 59). Mesmo porque “[...] ninguém pode ser solidário sozinho. A solidariedade é um fato social” (PERRENOUD, 2006, p. 21).

A solidariedade, portanto, deve-se estabelecer como conteúdo valorativo e objetivo do estudo do direito tendo o “ser solidário”, o que implica em exercer deveres na certeza que o bem prestado é comum e, por essa qualidade, também lhe será garantido, ainda que indiretamente. Importante dar-se início à construção de um ideal de que todos devem ser solidários com todos, dessa maneira, visando a que o desenvolvimento individual de cada um seja relevante para a todos e, logo, para a sociedade (OLIVEIRA, 2007, p. 10).

E os deveres passam a ser naturalmente justificados a partir dessa construção solidária, tendo em vista que o bem comunitário depende, inegavelmente, de um agir solidário individual de cada membro da sociedade. Em sua tese de doutorado na Universidade de Algarve, Antônio Paulo Simões Dias de Oliveira (2007, p. 18) obtempera que:

É indubitável, numa outra ordem de ideias, que é precisamente a delimitação dum direito social aquilo que vai conceder unidade e coerência aos conceitos de mutualidade, associação, fraternidade, solidariedade e organicidade social. Duma outra forma, vai, ainda, justificar o quase sincretismo entre o direito e a moral com a conseqüente valorização do conceito de dever que se sobrepõe e quase subsume a noção de direito.

A valorização e a justificação dos deveres encontram guarida, portanto, em conceitos que, em espécie, denotam o cariz de solidarismo que deve subjazer o homem moderno em rompimento ao paradigma individualista vigente e, cada vez mais, pungente.

A justificação de um dever está não no dever em si, mas nos efeitos que dele se irradiam. Ao se cumprir um dever fundamental, qualquer que seja, busca-se, finalisticamente, garantir condições de viabilidade da prestação ou defesa de direitos fundamentais. O dever de resguardar o meio ambiente, por exemplo, visa à proteção de ambientes equilibrados e, portanto, na tutela de meios para que possa ser garantida uma vida digna aos cidadãos. O dever de contribuir com os gastos públicos, por sua vez, demonstra a necessidade de se estabelecerem meios para que os custos dos direitos sejam adimplidos e, portanto, tornem-se eficazes.

O projeto da modernidade, capitalista e consumerista, como visto, traz consigo ideais que implicam severas dificuldades na observância desse ideal de um agir individual em prol coletivo. O bloqueio se dá, não se pode negar, a partir do momento em que o indivíduo verifica que o adimplemento de um dever não corresponde, imediatamente, a um benefício coletivo.

O exemplo natural é o pagamento de tributos que, vinculados ou não, objetivam inegavelmente o custeio da máquina pública e, precipuamente, a prestação de políticas sociais, mas que muitas das vezes são destinadas à satisfação egoística de determinados agentes políticos privilegiados.

Ambos os casos revelam baixo grau de compreensão do solidarismo como elemento justificador dos deveres fundamentais, seja pela desconfiança do cidadão nos resultados que advirão, ou não, seja no adimplemento do dever ou até mesmo pelo

desvio de finalidade daqueles a quem, em certos casos e mediante determinados cargos políticos ou de poder, compete garantir um retorno à sociedade. Essa baixa compreensão quanto a esses dois aspectos advém da vontade imediatista dos indivíduos, próprio do paradigma hodierno.

No entanto, e essa é a proposta, vê-se no solidarismo – atribuindo-lhe, repita-se, alto grau de compreensão – meio de se enfrentar o superado projeto da modernidade pautado no capitalismo-individualista. Como afirma Philippe Perrenoud (2006, p. 16):

1. O princípio de solidariedade deve fazer parte das ideias e dos valores centrais da maior parte dos indivíduos. Cada um deveria saber não apenas do que se trata, mas acreditar firmemente nele, incorporar a ele uma parte de sua identidade e de sua autoestima, sentir que, quando se mostra solidário, está de acordo com a cultura do grupo a que pertence, não aparecendo como um ingênuo, e sim como uma pessoa generosa e sensata.
2. Deve existir uma forma de reciprocidade, pelo menos a meio-termo. Apenas um santo poderá dar sem jamais receber nada, certamente porque a alegria de dar dispensa-o de outras satisfações. A maior parte dos seres humanos comuns não pode ser permanentemente solidária em sentido único. É preciso que pelo menos a meio-termo e na média a solidariedade seja um bom cálculo, inscreva-se em um contrato social, em uma forma de reciprocidade.
3. A solidariedade não é sempre dada por antecipação; ela é obtida à custa de lutas individuais e sociais.

O princípio da solidariedade, portanto, para sua efetividade, não se limita à sua compreensão apenas a partir do âmbito jurídico, ao contrário, é fundamental que se estabeleça uma dimensão social e cultural do princípio em combate ao egoísmo em grande parte ainda vigente. A solidariedade, portanto, para ser um princípio efetivo de direito, deve ser compreendida, antes, como fato social, construída socialmente dentro de um contexto de democracia²⁵, ou seja, envolvendo toda a sociedade.

Não restam dúvidas que o princípio da solidariedade está presente não apenas para

²⁵ Anthony Giddens (1996, p. 24-25) trabalha com a ideia de democracia dialógica como “um processo ao qual poderíamos nos referir como democratização da democracia e isso se daria através de uma maior transparência do governo, e de outras arenas não apenas política, sendo estimulada em outros contextos, com o desenvolvimento das relações pessoais nos quais a confiança ativa é mobilizada e sustentada por meio da discussão e do intercâmbio de ideias, e não por um poder arbitrário; bem como por meio das atividades de grupos de autoajuda e movimentos sociais abrindo espaços para o diálogo em público com relação aos assuntos pelos quais se interessam”.

o tema dos deveres, mas, inclusive, para o estudo dos direitos. A leitura constitucional própria do Estado Democrático de Direito brasileiro não pode mais estar fundada nas regras privadas em que as liberdades individuais se sobreponham a toda e qualquer questão, inclusive de ordem coletiva.

Os direitos fundamentais e – assim como eles – os deveres fundamentais ultrapassam a dualidade liberdade-igualdade, como afirma Bolzan (1996, p. 125): “[...] o cerne do direito deixa de ser o direito individual-egoístico e passa a ser predominantemente coletivo – e difuso – onde a socialização e a coletivização tem papel fundamental”.

A Constituição Federal traz consigo elementos que autorizam interpretação que prestigie a solidariedade como fundamento, não só dos direitos, como inclusive dos deveres. É um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que promova o bem de todo (art. 3º, I e IV da Constituição Federal).

Os contornos daquilo que se pretende no Estado brasileiro pós-Constituição Federal de 1988 estão aí, axiologicamente, bem-definidos. No entanto, conquanto a postura culturalmente vivida seja de aguardar que o Estado venha a dar condições de que tais objetivos sejam adimplidos, não restam dúvidas que o seu atingimento depende da atuação e mobilização conjuntiva dos indivíduos (GONÇALVES, 2011, p. 214), enquanto corpo social, posto que todos os adjetivos lançados pressupõe uma pluralidade de sujeitos. Mesmo porque, “as ideias de ‘solidariedade’ e de ‘fraternidade’ apontam para deveres fundamentais entre cidadãos” (CANOTILHO, 2003, p. 536).

A compreensão dos deveres conjuntamente com a ideia de solidariedade dissolve a ideia de que os deveres seriam, na verdade, resíduo do conceito de supremacia do Estado. Desmistifica a ideia de que são garantidas ao cidadão apenas liberdades (natureza individual) sem quaisquer responsabilidades (natureza comunitária), ao contrário o homem é um ser ao mesmo tempo livre e responsável (NABAIS, 2012, p. 16-31).

3.3 O DEVER DE CONTRIBUIÇÃO PARA OS GASTOS PÚBLICOS NA PERSPECTIVA DA SOLIDARIEDADE FISCAL

É inequívoco, como visto, que houve um sensível abandono da ideia de dever social (e socialidade nos deveres), marcado pelo individualismo e egoísmo próprios da contemporaneidade, o que torna ainda mais imprescindível a compreensão de solidariedade social. Gregório Robles (2005, p.23-24) afirma que:

Um fato social palpável é que na sociedade de nossos dias o sentimento do dever é obscuro, com frequência parece extinto, enquanto seu oposto, o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade. Sob um ponto de vista ético esse fenômeno se traduz em um decréscimo da solidariedade e em uma justificação do hedonismo.

[...]

Como já se assinalou antes, nossa sociedade perdeu o sentido do dever. Essa afirmação constitui, evidentemente, um exagero se tomada ao pé da letra, pois a sociedade está formada por indivíduos, e não se discute o fato de que continuam existindo indivíduos com um forte sentido do dever. O que a afirmação pretende é chamar a atenção sobre um fenômeno global da sociedade atual: em geral, as pessoas se sentem, sentimo-nos, portadores naturais de direitos que todos devem reconhecer, e, ao mesmo tempo, dificilmente pensamos que pesam sobre nós mais deveres que aqueles necessários a tornar nossa vida mais cômoda e interessante.

Verifica-se, portanto, que a crise política que o projeto da modernidade e o ideal capitalista trazem, no contexto individualista, para a efetivação dos direitos sociais na realidade brasileira, corresponde a um paradigma constitucional a ser superado em prol da compreensão coletiva e metaindividual não só dos direitos, mas, principalmente, em relação ao modelo solidarista. A partir daí, poder-se-á conceber uma atribuição de eficácia aos deveres fundamentais. Assim, se a solidariedade é base dos deveres fundamentais, no que diz respeito ao dever de contribuir para os gastos públicos isso encontrar-se-á a partir de um ideal de solidariedade fiscal, ou seja, uma compreensão do tributo por meio de uma ideia comunitária.

Sabe-se, no entanto, que há uma carência na cultura tributária moderna, o que se verifica até menos pela pouca literatura e ausência de debates acerca do fenômeno da tributação como uma consequência solidarista. O direito tributário, como visto, é

estudado eminentemente sob o prisma da legalidade e o campo de incidência em que o texto legal se dará sobre determinado fato da vida.

É o *locus* privilegiado da subsunção normativa positivista. O direito tributário – num afastamento nítido entre sujeito-objeto – é aquilo que a lei define como as suas respectivas hipóteses de incidência e que irão ser revelar, conseqüentemente (conseqüente da norma tributária), com a ocorrência de determinado fato gerador nascendo, assim, a obrigação tributária. Nesse campo de análise, limita-se a verificar como se deu o estabelecimento dessas hipóteses normativas no texto legal – enquanto normas gerais e abstratas que são (legislação tributária) – num exercício interpretativo gramatical, sistemático ou, quando muito, teleológico.

É a atribuição do direito tributário como ciência positiva, desgarrada de um contexto sociocultural, que lhe confere uma limitação não só interpretativa como, até mesmo, conceitual. E é exatamente esse distanciamento do direito tributário com a realidade da vida – ou seja, de todo o contexto não apenas normativo, mas especialmente social que o envolve – que fomenta ainda mais a ausência de uma cultura tributária nacional (*tax culture*).

Uma cultura, seja ela tributária ou não, é criada e modificada historicamente a partir dos valores morais de um povo. A cultura tributária, por sua vez, pressupõe que esses aspectos valorativos da moral integrem o exercício da atividade tributária o que, necessariamente, exigira o exercício da justiça fiscal por todos os atores envolvidos nesse sistema. Segundo Birger Nerré (2001, p. 288):

[...] uma cultura tributária de um determinado país emerge – cunhado pela tradição de tributação (por exemplo uma acentuação [in]direta de impostos) por um lado e pela interação dos atores e dos valores culturais como honestidade, justiça, ou sendo do dever, por outro lado.²⁶

O estabelecimento de uma cultura tributária exige, portanto, critérios de honestidade, justiça e uma compreensão solidária do dever de contribuir para que a arrecadação

²⁶ Tradução livre de: [...] a tax culture specific to a particular country emerges – coined by the tradition of taxation (e.g. an accentuation of [in]-direct taxes) on the one hand and by the interaction of the actors and the cultural values like honesty, justice, or sense of duty on the other hand.

para os cofres públicos seja enxergada não como um ônus do contribuinte, porém como um ato de comunitarismo. Todos aqueles que estejam envolvidos na atividade burocrática que pressupõe o adimplemento do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos devem guardar consigo este sentido de justiça, honestidade e, sobretudo, da repercussão solidária que se faz presente no dever de contribuir para os gastos públicos para que possa ser implementada uma justiça fiscal.

É, no campo prático, uma cultura que deve ser criada para os contribuintes, para os membros dos órgãos administrativos tributários, para os advogados, contadores, políticos, acadêmicos, todos. É a interação entre esses atores que formará uma cultura tributária fundada no dever solidário de contribuir para os gastos públicos.

Uma cultura tributária positiva é o elemento essencial para a atribuição de valor ao dever fundamental de contribuir para os gastos públicos e isso passa, também pela concepção de justiça fiscal que pode ser entendida como a “alocação justa dos custos e benefícios entre os indivíduos” (YOUNG, 1988, p. 321).

A justiça fiscal é a distribuição de sacrifícios (custos) e das recompensas (benefícios) entre os membros da sociedade, ou seja, uma justiça fiscal pressupõe o adimplemento do dever (sacrifício) para que possam ser promovidos direitos fundamentais (recompensas), ainda que estes não sejam direcionados correlatamente àqueles que adimpliram o dever (FARO, 2012, p. 4). É, pois, uma ideia de distributividade que decorre de uma postura fraterna dos cidadãos que devem olhar para o outro como parte de sua vida.

No entanto é deveras complexo pintar-se um quadro com a imagem de uma justiça fiscal solidária se não só a sua moldura, como a sua própria tela, estão impregnadas de uma imagem individualista da sociedade. Contudo devem ser rasgadas essas impressões e adentrar-se, seriamente, numa nova construção da realidade brasileira.

O nobel da economia, Amartya Sen, ao associar a política e a econômica dentro de uma percepção comunitária, cidadã e solidária do mundo, metaforiza bem estas questões entre os custos do Estado, seus limites orçamentários e, por fim, a necessidade de adimplemento de deveres como meio de serem garantidos direitos fundamentais mínimos. Diz que “não comer por desejo de fazer jejum ou emagrecer

é uma opção de quem pode comer; não comer por falta de alimento não decorre de uma opção da pessoa, mas de falta de capacidade (condições) de fazê-lo” (SEN, 2010, p. 94).

O Estado e a sociedade, dentro do atual aparato constitucional, devem, a partir de uma leitura solidarística-comunitarista da Constituição Federal, compreender que é a partir do adimplemento dos deveres que irá se atender a dignidade mínima de todos os direitos sociais.

Por isso que se deve reconhecer que a solidariedade é, não só um benefício como um dever do indivíduo com a comunidade. Para o desenvolvimento equilibrado das sociedades complexas modernas não é admissível que sujeitos, num ideal egoístico, entendam que não devem nada a ninguém a não ser a si mesmos, ao contrário, é necessário entender que ao se compartilhar deveres recíprocos mobilizar-se-á ainda mais a possibilidade de garantias plurais (MAINO, 2011, p. 38/39)

Até porque, a palavra dever não revela, por si só, algum axioma que possa significar moral, ao contrário, demonstra apenas a ideia de obrigação mútua entre pessoas. A adjetivação do dever a partir da solidariedade é um exercício que cabe, portanto, ao intérprete para, a partir daí, serem viabilizadas condições de uma justiça fiscal. Mesmo porque “o homem carrega a sociedade dentro de si mesmo; o homem é sociedade, [...] mesmo quando acredita estar contra ela, não deixa de ser sociedade” (ROBLES, 2005, p. 35) e, enquanto ser social, goza de deveres que não comportam a noção de individualismo.

A solidariedade, portanto, não diz respeito a uma unidade própria e isolada, nem a soma de algumas unidades, a solidariedade, na verdade, refere-se à relação entre todas as partes de um todo entre si e, além disso, cada uma dessas partes perante o conjunto de todas elas (COMPARATO, 2006, p. 566). Ricardo Lobo Torres (2005, p.181) afirma que:

A solidariedade não traz conteúdos específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições. É sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico. Mas, em virtude da correspectividade entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade.
[...]

A ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais.

A solidariedade, então, absorvida no plexo de constitucionalidade do direito tributário, seria, enfim, uma solidariedade fiscal. É a leitura do dever de contribuir para os gastos públicos a partir de uma solidariedade, primeiro e especialmente, vertical, aquela em que o indivíduo reconhece o caráter comunitário e indispensável de ceder parte de seu patrimônio particular para o Estado que irá custear os gastos públicos e promover políticas de implementação de direitos e garantias fundamentais e, segundo, horizontal, onde o Estado é cobrado pelo cumprimento desses deveres, mas deve haver uma relação solidária entre os próprios indivíduos ou grupos que serão seus destinatários.

A própria condição do indivíduo dentro de um Estado Fiscal já pressupõe a ideia de uma solidariedade, ainda que não motivada, mas naturalmente estabelecida, porque, sendo a implementação dos direitos custeada, basicamente, pelo adimplemento de tributos, ou seja, pela disposição de patrimônio particular de cada um dos cidadãos e que esses tributos, em sua maior parcela, goza de uma característica de não vinculação (o pagamento do tributo não importa numa atuação específica e direta do Estado), é, repita-se, inevitável que esse cidadão já esteja inserido dentro de um ambiente de solidariedade. No entanto, o que se propõe é que tal solidariedade não seja um conseqüente lógico do regime jurídico tributário positivista brasileiro, ao contrário, é a necessidade de instrumentalização de que surja, nos cidadãos, uma consciência, repita-se, de solidariedade fiscal.

Em outras palavras, não é a existência do dever de pagar tributos que cria, como que automática ou impositivamente, um conjunto de sujeitos solidários, ainda que assim não quisessem se estabelecer, ou seja, o dever imporia um “agir solidário” mesmo que insatisfeito. Ao contrário, é a consciência de que, enquanto sujeito membro de uma dada estrutura social estabelecida e integrante de um modelo de Estado próprio, o indivíduo não existe nem basta em si mesmo, assim, deve dar condições de que a “estrutura coletiva” (Estado) tenha um equilíbrio e, portanto, possa estabelecer meios de uma vida digna comunitária, ou seja, para todo o grupo

de cidadãos e, daí, sabendo-se dos custos que essa “estrutura coletiva” (Estado) demanda, reconheça-se a fundamentabilidade do dever de contribuição. É, enfim, a solidariedade que otimiza e justifica o dever, e não o contrário.

Essa solidariedade fiscal, por sua vez, irá garantir o exercício de uma distributividade entre os direitos e deveres, correspondendo, pois, a garantia de uma justiça fiscal (solidária). É ela (solidariedade fiscal) que irá, portanto, dar condições de viabilização e implementação da justiça fiscal isso, no entanto, a partir de dois enfoques: solidariedade pela fiscalidade e solidariedade pela extrafiscalidade (BUFFON, 2009, p. 97). Tais critérios de implementação se dividem exatamente a partir de qual o modelo e finalidade da tributação. Ou seja, devem haver fundamentos solidários em todo o exercício da atividade tributante já que ela está (deve estar) presente na consciência de todos os seus atores.

A fiscalidade, enquanto modelo de atuação tributária, corresponde exatamente ao campo do direito tributário que, finalisticamente, concentra-se na atuação do Estado em exigir do cidadão o pagamento de tributos não vinculados a uma contraprestação estatal e, portanto, que tenha o fim que sejam auferidos recursos para os cofres públicos.

A solidariedade pela fiscalidade, por sua vez, constitui-se em duplo aspecto, primeiro, a partir da ótica do cidadão frente o Estado, ou seja, a solidariedade fiscal que deve compor a consciência do contribuinte na medida de sua condição socialidade e comunitarismo. Ou, como dito em linhas anteriores, a compreensão de que o contribuinte deve prestar ao Estado como um representante da sociedade e que irá garantir a prestação de direitos fundamentais. Além disso, a solidariedade, ainda no plano do sujeito frente o Estado, também, está na consciência de que aquele que conta com melhores condições econômicas de adimplir com o dever constitucional deve fazê-lo em grau superior àqueles que não contam com essa condição, suprimindo, portanto, a “ausência financeira” destes últimos, o que leva em consideração uma análise da capacidade contributiva, mas aqui, dentro desse primeiro âmbito de solidariedade fiscal, do sujeito olhando para ele mesmo.

A outra ótica da solidariedade pela fiscalidade, no âmbito inverso, ou seja, do Estado perante o contribuinte, dá-se no exercício de sua atividade arrecadatória que se

subjaz na consciência de que a atividade tributante deve garantir um tratamento menos gravoso e, por sua vez, criterioso aos sujeitos com menor capacidade contributiva, ou seja, dando atenção às suas respectivas particularidades.

O Estado deve também contar com uma postura solidarista, dessa forma, absorvendo aspectos de fraternidade, dando tratamento adequado àqueles que contem com menor capacidade de contribuir para os gastos públicos, assim, reconhecendo-lhes, portanto, que o dever fundamental de contribuir deve ser temperado pela sua própria condição, não só econômica, como de vida. E aí é essencialmente o Estado olhando para os contribuintes e verificando quais contam com menor condição de contribuir e quais são aqueles que contam com maior capacidade que, necessariamente, serão mais onerados que os primeiros.

Tudo, veja-se, numa perspectiva fiscal de que o Estado deve solidariamente, no exercício de sua atividade tributante, levar em conta os critérios da capacidade contributiva. Para Ricardo Lobo Torres (2005, p. 584):

Com a reaproximação entre ética e direito procura-se ancorar a capacidade contributiva nas ideias de solidariedade ou fraternidade. A solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os aís ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência. É um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direitos e deveres fiscais.

A solidariedade pela fiscalidade, quer seja na perspectiva do contribuinte perante o Estado ou do Estado perante o contribuinte, revela-se na análise da capacidade contributiva como um meio de atribuir um conteúdo moral no exercício da atividade arrecadatória (atividade fiscal) viabilizando a justiça fiscal.

Ao se falar extrafiscalidade, por sua vez, refere-se ao exercício da atividade tributária não com fito de arrecadação e obtenção de receita, mas, ao contrário, é a utilização dos tributos como meio de incentivar determinadas atividades econômicas, sociais e culturais que reflitam em promoção de bens comuns. O fim não é a arrecadação, todavia a ordenação do contribuinte.

Desta feita, a solidariedade pela extrafiscalidade mostra-se presente também em dois aspectos: primeiro, na oneração de determinadas atividades ou setores cuja atividade não traga benefício algum para a sociedade; e, segundo, desonerando a carga fiscal de determinados setores cuja atividade traga, essencialmente, benefícios sociais. Assim:

[...] seja no caso do agravamento, seja no caso da desoneração fiscal, a presença da ideia de solidariedade é reconhecida, desde que o objetivo visado seja constitucionalmente justificável. No primeiro caso, aqueles que suportam uma tributação mais expressiva estão cumprindo o dever de solidariedade com o restante da coletividade; no segundo caso, toda a sociedade divide o ônus decorrente da concessão do benefício fiscal respectivo, de uma forma solidária.

Ou seja, a justiça fiscal se faz, distributivamente, mas por meio de um viés de extrafiscalidade, em que ônus e benefícios são sopesados e distribuídos não especificamente no *quantum* que cada cidadão deve arrecadar para os cofres públicos, porém como a redução ou majoração dessa arrecadação pode influenciar sua atividade e, via de consequência, auxiliar o exercício de função de interesse social, cultural e econômico ou, por sua vez, onerar ainda mais uma atividade que não atenda tais fins.

A solidariedade, diante disso, efetiva-se exatamente para que tais critérios, agora numa ótica de extrafiscalidade (ou metafiscalidade²⁷), sejam dialeticamente estabelecidos em atenção à atividade que determinado sujeito exerce e, em virtude disso, como o Estado pode valorizá-la ou onerá-la. A eleição desse critério dual (valorização e oneração) não se dá de forma vazia e abstrata, contudo a partir de uma análise da essencialidade e seletividade da atividade ou, mais especificamente, dos produtos que estão sendo objeto de tributação. Assim “os tributos devem ser seletivos em função da essencialidade do produto” (CARRAZA, 2003, p. 85) e “o princípio da seletividade tem por escopo favorecer os consumidores finais, que são os que, de fato, suportam a carga econômica” (CARRAZA, 2003, p. 87) tributária.

²⁷ A ideia de metafiscalidade se dá exatamente para estabelecer o critério de que o tributo exerce (pode exercer) função além da própria arrecadação e fiscalização, mas de interferência, por outros termos, no próprio cotidiano da vida dos cidadãos.

Ou seja, o tributo pode (deve) ser utilizado “como instrumento de ordenação político-econômica, estimulando a prática de operações havidas por necessárias, úteis ou convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando outras que não atendam tão de perto ao interesse social” (CARRAZA; BOTTALLO, 2008, p. 107).

Mas essa essencialidade, enquanto princípio fundamental para caracterização da solidariedade pela extrafiscalidade, também, não pode deitar-se em um campo de abstração. Ela deve se dar a partir de uma análise crítica de como determinada atividade ou bem poderá trazer benefícios socioeconômicos a toda coletividade por meio da tributação ou de sua isenção²⁸.

Daí porque:

[...] a palavra (essencialidade) [...] refere-se à adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do País. 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 estrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo. Geralmente são os artigos mais raros e, por isso, mais caros. Do ponto de vista econômico, a norma inspira-se na utilidade marginal. Do ponto de vista político, reflete as tendências democráticas e até mesmo socialistas do mundo contemporâneo no qual os países civilizados seguem orientação idêntica. (BALEIRO, 1975, p. 188).

Deve-se zelar, por conseguinte, por uma análise rigorosa do uso da extrafiscalidade, que deve pautar-se em objetivos legítimos, justificáveis e, inclusive, essenciais no intuito de ser otimizado o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos com fito de concretização de direitos fundamentais.

A solidariedade pela extrafiscalidade vale-se, na qualidade elemento propiciador da justiça fiscal, como um instrumento privilegiado para que, a partir do dever de contribuir com os gastos públicos, possam ser efetivados direitos fundamentais. Assim, “há de se recuperar a concepção de solidariedade social como fundamental da exigência fiscal, pois apenas esta pode justificar a legitimidade de um modelo de

²⁸ Não se trabalha neste particular o verbete isenção como instituto próprio do direito tributário em que, mediante veículo normativo infraconstitucional, o legislador deixa de atribuir incidência tributária a determinado fato da vida, objetivou-se apenas utilizar a expressão como desoneração de tributo num sentido léxico e *latu sensu*.

Estado socialmente justo” (BUFFON, 2009, p. 99). Solidariedade esta que deve se fazer presente tanto no exercício da fiscalidade tributária como no de sua extrafiscalidade.

Isso porque, para se falar em justiça fiscal, deve haver uma atividade arrecadatória que avalie a exigência dos tributos a partir da capacidade do contribuinte (solidariedade pela fiscalidade) e, da mesma sorte, o exercício da tributação deve estimular comportamentos que tragam benefícios sociais, econômicos, culturais e, por sua vez, desestimular outros que não os atendam (solidariedade pela extrafiscalidade).

Neste sentido, Marciano Buffon (2009, p. 101) coloca que:

[...] o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade. Por isso, faz-se necessário examinar a questão da denominada cidadania fiscal, pois, em face do dever fundamental de pagar tributos, uma concepção adequada de cidadania passa pelo reconhecimento de que o cidadão tem direitos, porém, em contrapartida, também deve cumprir seus deveres dentro de uma sociedade.

Essa cidadania fiscal, nada mais é do que observar o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos a partir de uma perspectiva de solidariedade fiscal, pela fiscalidade ou extrafiscalidade. Todavia não se pode conceber uma leitura ingênua da construção aqui proposta, ou seja, conquanto a imperiosa necessidade de que se compreenda o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos por meio do ideal de solidariedade fiscal, o que é fundamento daquele dever, não se pode ignorar o fato de que, valendo-se de benefícios tanto nos critérios de fiscalidade e extrafiscalidade, determinados setores e classes são privilegiados com a preservação de suas garantias (pode-se ler, neste particular, privilégios) para que permaneçam auferindo benefícios econômicos sem qualquer preocupação de caráter coletivo e comunitário.

Aí as funções arrecadatória e extrafiscal da contribuição dos gastos públicos abandonam o solidarismo e passam a prestigiar o desejo, particular e pessoal, de

que o Estado intervenha para a manutenção do *status quo* de um determinado setor, evitando-se as influências negativas externas. Nesse cenário, em que se prestigia não a solidariedade fiscal, mas sim a manutenção de uma economia consumerista, que surgem, por vezes, benefícios fiscais que objetivam, tão somente, a concessão de privilégios a determinados agentes que, pela sua própria atividade, já são privilegiados e, nestes casos, são negados todos os critérios de solidariedade antes estabelecidos, seja o de necessária observância da capacidade contributiva (pela fiscalidade) ou da essencialidade da atividade desonerada (pela extrafiscalidade).

Ao serem concedidos benefícios tributários que não estejam fundados num critério solidarista, há, notadamente, uma relativização do dever fundamental de contribuição aos gastos públicos sem uma contraprestação social direta ou até mesmo indireta. Por sua vez, se é extremamente reprovável a relativização desmotivada de um direito fundamental, também o é no caso de algum dever.

4 A NECESSÁRIA HARMONIZAÇÃO ENTRE A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E O DEVER FUNDAMENTAL DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS

A pesquisa iniciou suas primeiras linhas a partir de um estudo atento ao princípio da capacidade contributiva, passando pela análise de seu déficit conceitual e buscou, então, superar a abordagem meramente semântica de que a capacidade contributiva limitar-se-ia apenas a “uma prestação (pecuniária ou em espécie), preordenada ao bem comum, coercitiva e factualmente exigível, em decorrência da convivência social e política, fruto da justiça distributiva” (GUIMARÃES, 1983, p. 49).

Superaram-se as posições dogmáticas e objetificantes do princípio da capacidade contributiva que, por vezes, negavam sua própria carga valorativa e normativa. Ao contrário, estabeleceram-se critérios de eficácia desse princípio enquanto direito fundamental do contribuinte brasileiro de ter aferida, no ato da tributação, sua capacidade de prestação pecuniária ao Estado sem que lhe retire condições próprias de vida.

Em ato contínuo, enquanto, de um lado, compreendeu-se o caráter efetivo deste princípio; de outro, deu-se ênfase à compreensão de que a contribuição para os gastos públicos, como dever fundamental de todo e qualquer cidadão, é condição *sine qua non* para que os custos dos direitos possam ser adimplidos. Assim, superou-se a ideia de prestígio apenas às liberdades dos cidadãos, que prestam um culto constante aos seus direitos, e trouxe-se à tona a necessidade de reconhecimento dos deveres enquanto meios de serem atingidos os direitos fundamentais, isso, no entanto, dentro de uma base fundacional de solidariedade.

É o ideal solidário que legitima a compreensão dos deveres que, no atual paradigma, não são mais imposições arbitrárias do Estado, mas prestações obrigatórias dos cidadãos para a manutenção da própria sociedade.

A consideração do homem como um ser naturalmente social, isto é, como um ser que não pode viver e realizar-se como tal senão em sociedade,

implica o reconhecimento, quer no universo antropológico, quer no universo econômico e social ou no universo ético das relações humanas, da condição e dever inato de, cada um dos homens, afectar aos fins da coletividade uma parte dos elementos, bens ou valores de que dispõe. (FAVEIRO, 2002, p. 225).

Isso porque, os deveres fundamentais têm como propósito a realização de direitos fundamentais que, por sua vez, demandam custos financeiros que devem ser financiados pelo pagamento de tributos (SCAFF, 2007, p. 32). E esse pagamento, repita-se, apesar de fruto de um dever, deve se dar no campo da solidariedade. Como leciona Ricardo Lobo Torres (2005, p. 181), “[...]a ideia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental”.

Colocou-se em evidência, então, de um lado, o dever fundamental de contribuição para os gastos públicos, com toda sua carga valorativa calcada numa ótica solidarista; e, de outro lado, o princípio da capacidade contributiva, como direito fundamental do contribuinte.

Necessário, neste momento, estabelecer-se (ou trazer à tona)²⁹ um vínculo harmônico entre o dever de contribuir para os gastos públicos e o princípio da capacidade contributiva, ambos com conteúdo constitucional e que são a base de toda e qualquer atividade tributária e, portanto, do custeamento dos custos inerentes à própria existência do Estado e dos serviços sociais a ele inerentes. Ora, se fala-se em dever de custeio de gastos públicos, fala-se, como visto, no exercício de uma atividade arrecadatória do Estado perante os sujeitos passivos naturais dessa relação obrigacional, ou seja, os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas).

São os contribuintes, enquanto integrantes do corpo social, que deverão prestar, positivamente, com a entrega de parte de seu patrimônio particular, especificamente em dinheiro, no caso da relação obrigacional tributária, para os cofres públicos. É um fluxo de via única e direta porque a grande maioria dos tributos é de natureza

²⁹ Utilizou-se tal expressão, pois se acredita que todo exercício do dever de contribuir para os gastos públicos está associado a uma análise da capacidade contributiva do contribuinte, da mesma forma que a garantia do princípio da capacidade contributiva passa a ter uma aplicação eficaz no mundo jurídico no mesmo momento em que se faz necessário o dever do contribuinte de pagar tributos, seria, então, uma relação indissociável entre ambos.

não vinculada, ou seja, não exige, para sua cobrança, que haja uma prestação correlativa àquele que pagou o tributo. Recolhe-se o tributo para os cofres públicos, e lá será feita a gestão deles sem qualquer interferência do contribuinte pagador.

Esse pagamento, todavia, ou seja, o adimplemento dessa obrigação de dar (*dare*) dinheiro ao Estado, não é um afluente de uma imposição estatal despótica, mas fruto de um dever fundamental, constitucionalmente previsto (de forma implícita), cujas bases se dão numa perspectiva de solidariedade.

E é esse vetor fundacional (solidariedade) que propicia que o exercício do dever se dê numa dimensão de justiça, o que, no direito constitucional tributário, entende-se como justiça fiscal. A justiça fiscal é, portanto, o resultado do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, que é baseado na solidariedade. É o pagamento do tributo pela solidariedade.

Essa solidariedade, por sua vez, irá estabelecer critérios para o exercício da atividade tributário – ou, constitucionalmente falando, para a efetividade do dever – que se darão, como já visto, pelo viés da fiscalidade e da extrafiscalidade. O fato é que, em ambos os casos, a justiça fiscal dar-se-á como um resultado dessa construção conceitual. Daí porque se afirma que:

Trata-se, a justiça fiscal, de uma dimensão da justiça política, e é a que oferece melhor mecanismo de justiça distributiva. Justiça fiscal que, no processo evolutivo do direito tributário, teve lugar de destaque, trazendo a importante percepção de que os valores atribuídos para o pagamento dos tributos deveriam ajustar-se à capacidade econômica de cada indivíduo, ou melhor, que exista uma redistribuição de rendas.

Essa importante e eficaz redistribuição de rendas consiste na existência de um sistema jurídico-tributário que objetiva evitar a concentração de rendas em mãos minoritárias. É necessária uma integração das justiças social, política e fiscal (BONOMO, 2010, p. 141),

Ora, se a solidariedade, seja na arrecadação ou já interferência extrafiscal do direito tributário, é fundamento do dever de contribuir para os gastos públicos, não restam dúvidas de que a capacidade contributiva é, via de consequência, um instrumento vigoroso no processo de busca por justiça fiscal, o qual nada mais é, que buscar

estabelecer a tributação adequada de cada indivíduo dentro daquilo que suas condições econômicas revelem-se como possível.

A justiça fiscal é, diante disso, o campo jurídico onde o dever de contribuir com os gastos públicos (fundado na solidariedade) e a capacidade contributiva demonstram seu vínculo indissociável. Somente haverá justiça fiscal a partir de um dever que tenha consigo os limites da capacidade contributiva. Ensina Alessandro Mendes Cardoso (2004, p.146-147) que:

[...] tanto o grau de aceitação do dever de recolher tributos com sua configuração como dever fundamental como dever de cidadania estão intimamente ligados à forma como está estruturada a tributação. Somente um sistema fiscal que esteja vinculado a parâmetros de justiça na repartição do ônus de solidariedade (configurado no efetivo desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva) e que se desenvolva com respeito aos limites do poder de tributar e aos direitos tributários dos contribuintes pode ser baseado na solidariedade e na condição de cidadania.

Notadamente que, numa análise pragmática, o estabelecimento desse vínculo harmônico não é tarefa simples diante do conjunto de situações complexas que o envolve como, por exemplo, o fato de pagar-se muito tributo para um evidente déficit prestacional de serviços públicos que, quando ofertados, dão-se em má qualidade; e, de outra mão, uma carga tributária notadamente desequilibrada.

E pior, há, ainda, um verdadeiro sentimento de distanciamento entre a arrecadação tributária e o implemento desses valores no cotidiano da vida do contribuinte, uma vez que, na repartição das competências tributárias, a maior parte dos recursos é destinado para a União, enquanto que parcela mínima é voltada para os Municípios, e, por essa razão, muito dos Municípios não são capazes de atender demandas diárias de seus respectivos contribuintes. Há, notadamente, um desequilíbrio na repartição das receitas tributárias. Assim, apesar de haver uma carga fiscal média de mais 35% (trinta e cinco por cento) (BRASIL, 2013)³⁰ de tudo que é produzido no

³⁰ Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/559/Carga-tributaria-recorde-em-2012-36-27-do-PIB>>.

Brasil (PIB), tal média, no entanto, não reflete necessariamente um equilíbrio fiscal, uma vez que:

[...] como toda média, contém certa falsidade, pois distorce a realidade. Se colocarmos uma pessoa com a cabeça na geladeira e os pés no forno, na média sua temperatura estará boa, mas na realidade estará morta. É o que acontece com este conceito de carga tributária. CDs e smartphones têm carga tributária menor que saneamento, feijão e medicamentos. Veja quem consome aqueles produtos e quem consome a estes e constate quem paga mais tributo. Isso sem falar nas extorsivas incidências sobre os salários em comparação com as incidências sobre as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido. Muitos pagam muito e poucos pagam pouco. Certamente isso não é isonômico. (SCAFF, 2013, p.1).

Tais situações acabam por enfraquecer e legitimar que se estabeleça uma baixa compreensão da justiça fiscal e, necessariamente, tanto do dever fundamental como do princípio da capacidade contributiva. Essa baixa compreensão se revela, exatamente, nos casos de desequilíbrio tributário injustificado, tendo em vista que os contribuintes, ordinariamente, sofrem com toda a carga tributária cujas hipóteses de incidência estejam previamente estabelecidas sem qualquer tipo de benefício. A regra é, necessariamente, o pagamento do tributo como resultado natural do reconhecimento de que é fundamental o dever de contribuir para os gastos públicos, mas, frise-se, dentro do critério da capacidade do contribuinte, o que se viabiliza, então, o exercício de uma justiça fiscal.

No entanto, aqueles que não contam com benefício algum também, muitas das vezes, não contam, sequer, com a garantia de ter devidamente verificada sua capacidade contributiva, ou seja, são órfãos de uma justiça fiscal que não se consolida. Passam a ver a necessidade de adimplir com o dever como uma obrigação autoritária e desarrazoada. Esses sujeitos ordinários ora mencionados são, na verdade, a grande maioria dos contribuintes brasileiros (homens, mulheres e pessoas jurídicas) que, com o fruto de seus esforços pessoais, dedica parcela de seu patrimônio para o custeio dos gastos públicos e, portanto, a própria existência do Estado brasileiro.

Como esperar deles uma *tax culture* ou uma alta compreensão da justiça fiscal se a tributação não é estabelecida, portanto, dentro da harmonia que é fundamental para

sua própria existência solidária? É decorrente dessas situações, por conseguinte, um entrave para a superação da cultura de rejeição ao tributo para sua compreensão solidária. Enquanto o gasto público escorre por todos os lados, tente-se, de outro lado, fundar-se uma releitura do direito tributário a partir do solidarismo.

A má gestão dos gastos públicos é um severo inimigo da justiça fiscal, pois passa a mensagem cotidiana ao contribuinte de irresponsabilidade fiscal posto que revela não haver um equilíbrio, mínimo, entre a arrecadação e os respectivos gastos públicos.

Há, portanto, um inegável gargalo entre a prática tributária brasileira hodierna e a essência do que é a justiça fiscal, enquanto uma harmonia do dever de contribuir para os gastos públicos com a estreita e necessária verificação da capacidade contributiva. Isto porque, o exercício da atividade tributária nacional ainda se dá sob uma ótica oitocentista, sem levar em consideração, com isso, critérios de isonomia, moralidade, eficiência e, sobretudo, de solidariedade.

É uma crise notória entre o dever fundamental e a capacidade contributiva e, portanto, a inviabilização do exercício de uma justiça fiscal. Isso porque o exercício da atividade tributária brasileira ignora, por vezes, o critério da solidariedade como seu fundamento, tanto no viés da fiscalidade como da extrafiscalidade.

No primeiro caso, são editados instrumentos legais isentivos para tributos de natureza não vinculante, ou seja, que se prestam essencialmente para o ingresso de renda nos cofres públicos, a determinados grupos que contam com evidente capacidade contributiva e, ainda assim, tal isenção não encontra qualquer justificativa de ordem legal ou mesmo constitucional. É uma desconsideração a solidariedade pela fiscalidade.

No segundo caso, são promovidas medidas de benefício ao exercício de determinada atividade econômica sem ser demonstrada a verdadeira essencialidade para tal concessão (MACHADO; PEDRA, 2012, p. 13), isto é, promove-se o incentivo para determinado contribuinte, ou grupo de contribuintes, sem que a desoneração de eventual carga tributária encontre fundamento nos próprios preceitos fundamentais nem sequer traga qualquer benefício social, econômico ou cultural. É uma negação à solidariedade pela extrafiscalidade.

Enquanto a gestão do orçamento vem revelando verdadeira irresponsabilidade fiscal, com o engessamento de elevadas despesas e dívidas públicas que se prolongam e são cada vez mais oneradas com o decurso do tempo, por sua vez, o contribuinte não verifica condições de possibilidade para que os próprios vetores fundantes da justiça fiscal possam ser implementados, ou, em outras palavras, não há espaço para se identificar uma harmonia entre o dever (solidário) de contribuir para os gastos públicos e a análise da capacidade contributiva.

Ao contrário, são cada vez mais evidentes os casos em que não só há uma má administração das verbas arrecadadas como, sobretudo, uma desoneração do dever de contribuir para os gastos públicos de determinados agentes sem qualquer motivação. E isso ganha o noticiário nacional cotidianamente nas mais variadas situações que identificam, quase que em uníssono, uma verdadeira indústria da isenção tributária que não atende, evidentemente, qualquer fim constitucional (MIOTO, 2013). O presente trabalho, por sua vez, encontrou em uma dessas causas isentivas terreno fértil ao exercício para análise específica de uma das formas que revelam a crise interpretativa do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos e do princípio da capacidade contributiva.

Trata-se do que prevê a Lei 12.350/2010 a qual confere isenções tributárias para *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) de diversos tributos numa verdadeira desoneração fiscal e, portanto, relativização do dever fundamental *sub examen* (MACHADO; PEDRA, 2013, p. 29). É um caso, então, privilegiado em que se poderá aferir como medidas tributárias que não guardem consigo justificabilidade, especialmente, a partir da ótica do solidarismo, dando azo a uma baixa compreensão da justiça fiscal.

Isso se faz necessário para, após a análise específica de um caso objetivo, verificar-se que urge uma virada paradigmática na cultura tributária brasileira e, por conseguinte, do estabelecimento dessa justiça fiscal que esteja pautada na solidariedade, tanto fiscal como extrafiscal, e, portanto, atenta, sob todos aspectos, à capacidade contributiva do contribuinte.

4.1 A CRISE NA INTERPREÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA FRENTE O DEVER DE CONTRIBUIÇÃO DOS GASTOS PÚBLICOS: A LEI Nº 12.350/2010 E O CONFLITO DA SOLIDARIEDADE DIANTE DO INDIVIDUALISMO LIBERAL

O tópico anterior elucida que o dever de contribuir com os gastos públicos, enquanto categoria jurídica-constitucional, está pautado num critério de solidariedade, seja pela fiscalidade (arrecadação) ou pela extrafiscalidade (instrumentalização de meios de incentivo a que determinada atividade promova benefícios sociais, econômicos e culturais), mas, de toda sorte, a efetivação desse dever deve ajustar-se à capacidade econômica dos contribuintes.

E essa harmonização entre o dever e o princípio citado que viabilizará a implementação de uma justiça econômica. Ocorre que ambos (dever de contribuir e capacidade contributiva) se encontram-se em um verdadeiro ambiente de crise. Trata-se de uma crise interpretativa que afeta todos atores envolvidos no exercício da atividade tributária, ou seja, tanto os contribuintes como os agentes públicos de todas as esferas do poder.

Tal crise interpretativa é fruto de uma baixa compreensão do que seja justiça fiscal, que é originada, de um lado, a partir do descrédito do contribuinte diante do sistema jurídico tributário brasileiro; e, de outro lado, pelo exercício de uma gestão fiscal irresponsável — não só de má gestão das receitas públicas, como também de atribuição de privilégios odiosos. Por conseguinte, o contribuinte não atribui confiabilidade ao sistema fiscal pátrio exatamente porque verifica que tal sistema é administrado de forma irresponsável. Isso, evidentemente, é decorrente de todo um processo cultural e social que revela a ausência de uma *tax culture* brasileira.

Essa situação, no entanto, vem se tornando cada vez mais evidente em vista, como sublinhado no tópico anterior, do aumento vertiginoso da carga tributária; enquanto, de outro lado, são cotidianas as práticas tributárias que importam benefícios a determinados contribuintes privilegiados sem qualquer justificativa.

Não se pode deixar de compreender que toda a (ausência de) cultura quanto ao tema dos deveres fundamentais é decorrente de uma formação histórica, sobretudo liberal, o que permeia notadamente a forma como que tanto contribuinte e Fisco compreendem a eficácia de tal dever, principalmente porque não se leva em consideração, nessa perspectiva liberal, o ideal de solidariedade que fundamenta o dever. Ingo Wolfgang Sarlet (2012, p. 15-16) afirma que:

O escasso desenvolvimento teórico dogmático dos deveres fundamentais encontra sua razão na própria configuração história do Estado de Direito, especialmente como uma espécie de 'herança' legada pela sua matriz liberal.

[...] justifica a hipertrofia dos direitos subjetivos em face dos deveres como resultado da conformação do Estado Liberal, já que este último consubstanciava um momento histórico de afirmação dos valores pessoais e individuais contra o arbítrio e a opressão do poder estatal diante das constantes ameaças perpetradas contra a liberdade individual.

A filosofia social que vigora é, portanto, da individualidade e, como visto, isso implica uma compreensão egoística e casuística do dever de contribuir para os gastos públicos e retira sua fundamentabilidade solidária. Esse pensamento, por sua vez, também contamina a leitura jurídico-constitucional do princípio da capacidade contributiva, o que, diante dessa soma de fatores, prejudica, frise-se, a implementação de uma justiça fiscal.

Isso porque um dos elementos que a justiça fiscal traz consigo, a partir da dialética ora estabelecida (dever de contribuir com os gastos públicos e princípio da capacidade contributiva), é a distributividade, a qual é viabilizada por meio de um equilíbrio na atividade tributária que, notadamente, deve se dar de forma mais onerosa para aqueles que gozam de mais capacidade e, logo, desonerando àqueles que não têm as mesmas condições.

No entanto, numa leitura liberal e egoística, tais preceitos não são adotados. Ao contrário, da mesma forma que os direitos fundamentais são compreendidos de uma forma individualista, assim também são os deveres. Só que, no caso dos primeiros, o individualismo está exatamente na exigência de que os direitos sejam garantidos primeiro para mim (*self*) e, somente depois, caso possível, também, seja permitido

para o outro.

As garantias devem atender ao indivíduo antecedentemente aos demais indivíduos, isto é, à coletividade. Por sua vez, a compreensão individualista dos deveres, *in casu*, o dever de contribuir para os gastos públicos, dá-se em outro plano, onde o dever precisa ser esgotado primeiro na gama de possibilidades do(s) outro(s) e, somente caso necessário, deverá também ser exigido de mim.

O dever, na perspectiva egoísta subjetiva, somente será adimplido caso a exigência desse mesmo dever perante outros indivíduos não seja suficiente para o alcance de sua finalidade. Daí porque falar em casuísmo na efetivação do dever de contribuir para os gastos públicos.

Esse casuísmo se reveste, primeiro, da ausência de solidariedade na interpretação do dever – seja na fiscalidade como na extrafiscalidade – e, segundo, na não verificação da capacidade contributiva dos contribuintes como critério fundamental de implementação de uma justiça fiscal. É o desvirtuamento do sentido – constitucional – tanto do dever de contribuir como do princípio da capacidade contributiva.

Isso se faz presente em diversos aspectos da atividade tributária brasileira, mas um caso se revela em exemplo privilegiado de verificação da construção promovida nesta pesquisa e confirmação de um caso onde há uma baixa compreensão tanto da solidariedade (pela fiscalidade e extrafiscalidade) do dever de contribuir para os gastos públicos, como do que se propõe com o princípio da capacidade contributiva e da harmonização entre ambos como meio de implementação de justiça fiscal.

Trata-se da Lei nº 12.350/2010 que, em todo seu texto, isenção de diversos tributos federais, entre eles, o imposto de renda, para a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), associação suíça de direito privado, na realização da Copa das Confederações e Copa do Mundo, benefício este que nenhum outro contribuinte brasileiro é agraciado (MACHADO; PEDRA, 2013, p.29). Ou seja, são medidas tributárias para garantir a realização de dois eventos esportivos que são promovidos

por uma associação suíça (estrangeira)³¹ de direito privado, especificamente voltados para um único esporte: o futebol.

A lei prevê, em seu art. 7º, em seus vários incisos e parágrafos, entre diversas garantias (que são verdadeiros privilégios), a isenção de impostos sobre a renda e sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF), bem como isenção sobre contribuições sociais diversas (previstas na alínea a do parágrafo único, do art. 11, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e as administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil na forma do art. 3º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, devidas por lei a terceiros, assim entendidos os fundos públicos e as entidades privadas de serviço social e de formação profissional), além da contribuição para o PIS/Pasep-Importação, a contribuição para a Cofins-Importação e algumas contribuições de intervenção no domínio econômico.

O que chama atenção, especialmente neste trabalho e como dito anteriormente, é a concessão de isenção que terá a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) sobre todos os rendimentos que forem pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a ela ou por ela, em espécie ou de outra forma, inclusive mediante o fornecimento de bens ou prestação de serviços. Tal benefício, inclusive, aplica-se a pessoas jurídicas domiciliadas em outros países, tais como as Confederações FIFA, Associações estrangeiras membros da FIFA, a Emissora Fonte da FIFA e demais Prestadores de Serviços da FIFA.

O artigo, enfim, revela alguma das inúmeras e graciosas isenções tributárias concedidas à entidade internacional como, por exemplo, isenção (art. 7º, I, II e III da Lei nº 12.350/2010) de impostos e contribuições especiais (sociais e de intervenção no domínio econômico) e estendem algumas dessas isenções a pessoas jurídicas que sejam relacionadas com a associação suíça (art. 7º, §2º da Lei nº 12.350/2010), mas, revelando o seu caráter individualista, não desobriga àqueles que auferirem renda advinda da mencionada instituição ao pagamento de tributo (art. 7º, §6º da Lei nº 12.350/2010). Ou seja, aquele que auferir renda que seja proveniente de pagamento da instituição deverá, naturalmente, recolher o respectivo tributo.

³¹ Utilizou-se a expressão neste particular apenas para dar ênfase de que são concedidos isenções fiscais vultosas para uma pessoa jurídica de direito privado não nacional.

Tal concessão tributária, por sua vez, é uma exigência da instituição internacional para a realização dos dois eventos, sem a qual não ela não os traria para o Brasil³². Há, inclusive, cartilha da própria Receita Federal do Brasil para esclarecer eventuais dúvidas específicas ao regime especial de tributação criado a partir dessa lei (BRASIL, 2013). O próprio Ministério dos Esportes (BRASIL, 2013) já anunciava – mediante um quadro sinótico – as 11 garantias da União Federal que seriam prestadas para a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) incluindo, entre elas, como a quarta garantia, a isenção geral de impostos.

Neste mesmo quadro, de forma que foge a qualquer técnica jurídica, atribui-se a responsabilidade de concessão das isenções ao Ministro da Fazenda. Ora, é somente através de lei que devem ser concedidas isenções, e não por atos de vontade, conveniência e interesse da administração pública, qualquer que seja o seu âmbito (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

No entanto, tamanho sempre foi o comprometimento declarado da Administração Pública Federal brasileira em garantir a realização do evento no Brasil, que o próprio Ministro da Fazenda, em junho de 2007, encaminhou uma mensagem³³ ao presidente da *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), nesta, assegurando-lhe o cumprimento da Garantia nº 04 (isenções tributárias). No texto desse documento, restou consignado que:

O Ministério da Fazenda do Brasil tem a satisfação de endossar a proposta da Confederação Brasileira de Futebol (CBF) sediar a Copa do Mundo de 2014 no Brasil.

Na hipótese da candidatura do COL estabelecida pela Confederação Brasileira de Futebol (CBF) ser selecionada pela FIFA para sediar e realizar

³² Vide notícias veiculadas a esse respeito:

Disponível em: <http://www.em.com.br/app/noticia/politica/2011/10/25/interna_politica,258008/oab-analisa-acao-de-inconstitucionalidade-sobre-isencoes-fiscais-para-a-fifa.shtml>.

Disponível em: <<http://www.fenatracoop.com.br/site/?p=14030>>.

Disponível em: <<http://www.gazetadopovo.com.br/copa2014/estrutura/conteudo.phtml?id=1135511>>.

Disponível em: <http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&catid=45:na-midia&id=5089:DF&Itemid=72&lang=pt>.

Disponível em: <<http://ultimosegundo.ig.com.br/brasil/lula-assina-projeto-que-isenta-fifa-de-tributos/n1237636150971.html>>.

Disponível em: <<http://www.transparenciacapixaba.org.br/artigo-detalle.aspx?verArtigo=UMA+COPA+DO+MUNDO+QUE+JAMAIS+SERA+ESQUECIDA>>.

³³ Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4448026>>.

a Copa das Confederações da FIFA – 2013 e a Copa do Mundo – 2014 (as ‘Competições’), afirmamos e garantimos à FIFA, e asseguraremos o tratamento a seguir com relação a quaisquer impostos, direitos ou outras arrecadações por parte de quaisquer autoridades federais, estaduais ou locais ou por quaisquer outras autoridades ou órgãos no Brasil:

1. nenhum imposto, direito ou outra arrecadação será imposta à FIFA, Pas subsidiárias da FIFA, à Delegação da FIFA, às Equipes, Dirigentes dos Jogos, Confederações da FIFA, Associações Membros, Associações de Membros Participantes, e Transmissor local e os membros, pessoa e empregados (indivíduos) destas partes. Serão tratados como pessoas/entidades isentas de tributação.

[...]

A FIFA tem o direito de exigir do Brasil que providencie uma emenda desta Garantia do governo de forma a levar em conta regulamentos tributários ou circunstâncias específicas no Brasil, mudanças substanciais nas regras tributárias ou legislação estrangeira ou internacional ou mudanças na estrutura tributárias ou legal da FIFA ou das subsidiárias da FIFA.

[...]

Enquanto as leis, regulamentos e portarias especiais necessárias não estiverem ainda em vigor, esta Garantia do Governo será diretamente aplicável e executável. (BRASIL, 2013).

Vê-se que, antes mesmo do Poder Legislativo se manifestar, o Poder Executivo federal, por meio do Ministro da Fazenda, assegura que, mesmo *de lege ferenda*, todas as isenções tributárias seriam executadas e aplicadas em favor da FIFA. Ou seja, mesmo sem uma apreciação das casas que representam, constitucionalmente, a deliberação popular, frise-se, as garantias fiscais para a FIFA seriam atendidas.

Anos após o envio da supracitada mensagem e tendo o Brasil logrado êxito em sediar os eventos esportivos da FIFA, foi encaminhada, em 31 de maio de 2010, a Mensagem nº 270/2010 ao plenário da Câmara dos Deputados para deliberação do projeto de lei que iria dispor sobre as isenções tributárias. Tal mensagem deu origem ao Projeto de Lei nº 7422/2010, onde, enfim, seria deliberado acerca das medidas propostas (BRASIL, 2013)³⁴.

No entanto a tramitação desse processo legislativo não teve vida longa em vista da complexidade e início de diversas discussões pertinentes ao tema, assim, o Poder Executivo federal brasileiro editou a Medida Provisória nº 497, em 27 de julho de 2010, dessa maneira, atropelando toda a discussão que se iniciava no Legislativo e colocando em vigor o texto que já concedia as garantias antes prometidas para a

³⁴Disponível

em:<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=479369>>.

FIFA.

Diante disso, o Poder Legislativo ficou-se em silêncio encerrando-se, acodadamente, o debate que envolveria o Projeto de Lei nº 7422/2010, julgando prejudicada sua votação em virtude da conversão da Medida Provisória em lei, na forma que autoriza o §4º do art. 164, II do Regimento Interno da Câmara dos Deputados – RICD.

Vê-se, então, que o comprometimento político e financeiro do governo federal brasileiro foi intenso, ao ponto de ser editada uma Medida Provisória objetivando garantir as isenções tributárias (Garantia nº4) e, da mesma sorte, silenciar e encerrar qualquer discussão mais extensa e investigativa que pudesse realizar o Poder Legislativo pátrio.

Não bastasse a verificação da urgência imprimida na inserção do ordenamento jurídico pátrio de medidas que positivassem as garantias da FIFA, não houve a preocupação mínima em apontar, nas exposições de motivos da Medida Provisória nº 497/2010, as justificativas que autorizariam tais garantias.

Em momento algum é mencionado o que levou o Poder Executivo brasileiro, quando editou a mencionada Medida Provisória, a conceder, por exemplo, isenção de imposto de renda para a FIFA. Ao contrário, ao longo de todo o texto, as únicas justificativas apontadas é que os eventos deixarão um legado no que diz respeito à mobilidade urbana e aos estádios construídos, nada mais.

Ora, não obstante as críticas a esse dito legado, que serão feitas no tópico seguinte, sabe-se que os incentivos fiscais para obras tanto de mobilidade como para edificação dos estádios se dá a partir do Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol – RECOPA, instituído pelo art. 17, §1º da Lei n. 12.350/2010, o que não é objeto de análise deste trabalho.

Esse é um regime próprio de benefícios fiscais para tais obras que em nada interfere nas isenções fiscais concedidas para a FIFA no art. 7º, da Lei 12.350/2010, sobretudo no que diz respeito à sua total desoneração do recolhimento de imposto sobre a renda auferida. Em síntese, o fato é que nada é dito na exposição de motivos acerca dos motivos que autorizaram as medidas isentivas, o que revela uma

omissão notadamente injustificada.

Importante registrar que, em 15 de agosto de 2013, foi ajuizada perante o Supremo Tribunal Federal, pela Procuradoria Geral da República, uma Ação Direta de Inconstitucionalidade, de nº 5030, distribuída ao Min. Dias Toffoli, em que, entre outras pretensões, postulou-se a declaração de inconstitucionalidade do art. 7º, da Lei nº 12.350/2010 (BRASIL, 2013).

A peça elaborada, no entanto, apesar de demonstrar a relevância do tema ora em análise, não tangencia em momento algum pela análise das discussões acerca da capacidade contributiva e, sobretudo, quanto ao dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, o que, ainda que a título de *obiter dictum*, revela a carência no estudo e observância sobre o tema.

Mas fato é que, embora o ajuizamento da citada *actio* e a postulação cautelarmente de suspensão dos efeitos do art. 7º, da Lei nº 12.350/2010, nada ainda foi decidido a respeito pela Corte Constitucional brasileira, permanecendo em pleno vigor o benefício para a renda que a FIFA auferiu na Copa das Confederações de 2013 e que auferirá, indubitavelmente, na Copa do Mundo de 2014.

O que se demonstra, a partir dessas análises, é que a vontade e interesse na manutenção da Garantia nº 4 concedida à FIFA é prioridade na pauta do Poder Executivo federal e está quedando silente tanto no Poder Legislativo como no Poder Judiciário pátrio. Entretanto é incontestável o fato de que, por um lado, a lei beneficia uma instituição estrangeira de direito privado específica; e, de outro lado, um evento cultural também individualizado, só que, em contrapartida, confere-lhe um privilégio tributário incalculável, dessa maneira, permitindo seu ingresso em território nacional sem que sejam remetidos aos cofres públicos quaisquer dos valores por ela auferidos no Brasil.

Há um casuísmo e individualismo presentes no alcance da norma ora analisada. Benefícios dessa ordem não são concedidos a outros eventos esportivos no Brasil que, possivelmente, teriam um impacto cultural ainda mais elevado. Não são, por exemplo, concedidas isenções gratuitas para eventos esportivos escolares – que contemplam inúmeras modalidades desportivas e não apenas o futebol – ou até mesmo campeonatos locais, os quais poderiam promover maior regionalização das

atividades desportivas.

Não há, no Brasil, sequer um sério programa de inserção de educação esportiva nas escolas de ensino básico que valorize atividades diversas como natação, atletismo e outros esportes coletivos, o que, certamente, seria benéfico para a própria formação na faixa etária infantil. Também, não há valorização de outras atividades desportivas, senão o futebol, o que se torna evidente, cotidianamente, pela ausência de um investimento e acompanhamento de quaisquer campeonatos de outras atividades.

Ao contrário, as demais atividades desportivas locais e regionais estão cada vez mais dissipadas da realidade sociocultural brasileira, onde o esporte e a cultura desportiva são centralizados em algumas específicas atividades desenvolvidas por específicas instituições.

Quando muito, o benefício concedido a tais instituições são deduções ao imposto de renda de determinadas empresas que invistam nessas atividades o que, ao menos em tese, e de fato permanece nessa abstração, auxiliaria tais atividades, como, por exemplo, por meio da Lei nº 7.752/89.

A lei nº 12.350/2010 é, portanto, um veículo normativo deveras *sui generis* não só pelo excesso de garantismo tributário à *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), como pelo fato de que tal medida sequer ter sido estimada na receita orçamentária da União Federal, conforme exige o art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) ou apresentada em seus anexos de qualquer documento que pudesse vir a demonstrar que a renúncia fiscal não afetaria as metas fiscais brasileiras.

É uma lei que, diante de todas essas considerações, confere campo fértil para a demonstração privilegiada do que vem a ser a crise interpretativa do dever solidário de contribuir com os gastos públicos e do princípio da capacidade contributiva, fato que inviabiliza e prejudica a formação sólida de um ideal de justiça fiscal.

A lei que, como ressaltado, traz diversas isenções e chama a atenção principalmente ao isentar a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) do imposto sobre a renda que auferir mediante a realização de todas as atividades

vinculadas à Copa do Mundo e à Copa das Confederações (art. 7º, I da Lei 12.350/2010).

Ricardo Lobo Torres (2007, p.63) refere que “a capacidade contributiva é o princípio da justiça distributiva característico do imposto, que deve ser cobrado de acordo com as condições pessoais de riqueza do cidadão”, enquanto, para Griziotti (1943, p. 42), o princípio indica a “potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir para os gastos públicos”.

O imposto de renda é, pois, um tributo não vinculado que revela a soberania fiscal de um Estado e, portanto, tem natureza eminentemente fiscal, ou seja, sua finalidade é o acréscimo de receitas nos cofres públicos e nenhuma outra mais. O imposto de renda, por essa mesma razão, somente em casos deveras excepcionais, pode ser mitigado ou, até mesmo, utilizado como instrumento de viabilização do implemento de determinada atividade, inclusive àquela que tenha cunho social e cultura. A extrafiscalidade, portanto, é última e excepcionalíssima *ratio* do imposto de renda.

Se houver acréscimo patrimonial, com a aquisição de disponibilidade econômica de renda, em qualquer atividade que seja, esses valores devem ser tributados. Essa tributação, por sua vez, é conseqüente do dever fundamental de contribuição de gastos públicos. Esse dever, como visto, está calcado na solidariedade e deve ser efetivado mediante os limites da capacidade contributiva dos sujeitos. É o diálogo entre o dever solidário e a capacidade contributiva que viabiliza o exercício de uma atividade tributária e, conseqüentemente, a implementação de uma justiça fiscal. Tais critérios, portanto, devem ser alocados na isenção prevista na Lei nº 12.350/2010 e, a partir daí, verificar-se se ela está atendendo a esses mandamentos.

A solidariedade do dever se faz pela fiscalidade e extrafiscalidade. Na fiscalidade, verifica-se, num plano vertical do sujeito frente ao Estado, as condições econômicas desse de adimplir com tal dever, enquanto que, na extrafiscalidade, poder-se-á revelar a desoneração de determinado setor ou atividade que traga benefícios socioculturais. Devem ser observados, em ambos os casos, os critérios que envolvem o princípio da capacidade contributiva.

Esse princípio, por sua vez, conta com critérios próprios para sua instituição, sejam quantitativos ou qualitativos. Os primeiros estabelecem limites hermenêuticos (vedação ao confisco x mínimo existencial) que viabilizam uma plena eficácia normativa do princípio, enquanto os segundos trazem regras de proibição de desigualdade.

A isenção de imposto de renda para a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), positivada no art. 7º, I, da Lei 12.350/2010, por sua vez, deixa de atender a solidariedade do dever fundamental e também viola critérios qualitativos e quantitativos do princípio da capacidade contributiva, sobretudo pela ausência de sua justificação social ou cultural.

A não tributação prevista na lei configura privilégio odioso, o qual ofende a capacidade contributiva, enquanto direito fundamental, e o próprio dever fundamental de contribuição, pois lhe retira o critério de solidariedade essencial para motivar o pagamento, ou não, dos tributos.

Ricardo Lobo Torres (1995, p. 287), ao trabalhar com o tema, leciona que:

Privilégio odioso é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou da lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.

A lei trouxe uma permissão, individual e casuística, para que uma única entidade privada deixasse de recolher tributos provenientes dos fatos geradores em território nacional na realização de dois eventos tão somente para garantir que eles fossem realizados no Brasil.

Não há razoabilidade em permitir-se tamanha benesse para qualquer tipo de contribuinte, seja estrangeiro ou nacional. A relativização da carga tributária da *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), justificada apenas na viabilização de uma Copa do Mundo e uma Copa das Confederações, não se sustenta juridicamente nem mesmo, sobre aspectos valorativos morais.

É um benefício evidentemente inextensível a qualquer outro contribuinte brasileiro, seja ele pessoa natural (física) ou jurídica; aliás é um benefício que goza de uma identificabilidade que nenhuma outra lei tributária prevê, qual seja, a delimitação de quem é o seu sujeito passivo.

É lei tributária que, diferente das demais, traz não apenas hipóteses de incidência tributária que, ocorrido o fato gerador, desaguarão no seu conseqüente normativo com a formação da relação jurídico-tributária e, aí, a identificação dos seus sujeitos ativos e passivos. Neste caso, de forma teratológica, o sujeito passivo também integra a hipótese de incidência tributária de uma norma isentiva o que, repita-se, não agracia qualquer outro contribuinte brasileiro.

É, portanto, como inferido, privilégio odioso conferido a uma instituição que retira o critério de solidariedade do dever fundamental e, inclusive, fere a própria soberania fiscal brasileira. É uma exceção injustificada não só ao exercício fiscal do dever de pagar tributos, como também ao seu elemento extrafiscal, pois não há qualquer essencialidade ou benefício social e cultural que a legitime.

O conhecido legado da FIFA (MACHADO; PEDRA, 2013, p. 18) não é identificável nem de forma imediata, mediata ou até mesmo remotamente no campo da cultura e dos benefícios sociais. Não foi demonstrado, de forma precisa, o resultado sociocultural desse benefício fiscal, bem como, até mesmo sob a ótica do direito positivo, a lei também não apresenta quais os critérios orçamentários (art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000) que lhe antecederam.

É, pois, um privilégio odioso ou, como afirma Weiss (2004, p.29), uma vantagem fiscal indevida, uma vez que:

[...] qualquer exceção ao dever fundamental de pagar impostos deve ser justificada pela efetivação de outro valor ou princípio constitucional, sob pena de constituir-se em vantagem fiscal indevida.
Só a legitimidade proporcionada pela implementação de um princípio fundamental justifica a quebra do tratamento isonômico.

As previsões isentivas da Lei nº 12.350/2010 violam o dever fundamental de

contribuir para os gastos públicos, posto que não se dão dentro de uma perspectiva solidária, quer seja no âmbito da solidariedade pela fiscalidade ou extrafiscalidade, isso porque não atendem os critérios da capacidade contributiva. Como visto, tanto na solidariedade pela fiscalidade como pela extrafiscalidade, cada uma dentro de sua finalidade, é necessário estabelecer sua correlação com o princípio da capacidade contributiva, o que passa pela verificação de seus critérios quantitativos e qualitativos.

Ou seja, a tributação deve se dar dentro de limites não confiscatórios e que também atendam ao mínimo existencial, bem como não poderá corresponder a privilégios a qualquer sujeito. Nessa perspectiva, compreende-se que a contribuição para as despesas coletivas de um Estado deve se dar de acordo com a capacidade do sujeito (SANCHES; GAMA, 2005, p. 90), tributando-se os cidadãos de modo a que as desigualdades efetivas entre estes sejam minoradas – e desejavelmente se extingam – propiciando, a cada um, uma existência mais digna e plena.

Conceder isenção tributária a uma entidade privada e estrangeira, que goza de elevada capacidade econômica, e desonerá-la de pagar tributos de todas as receitas que auferir em território nacional é premiá-la com algo que nenhum contribuinte nacional conta: uma liquidez absoluta dos lucros auferidos.

Ou seja, é uma pessoa jurídica estrangeira que, por si só, conta com elevado grau de capacidade econômica e que, no desenvolvimento de uma atividade que também é extremamente rentável, não recolherá os tributos mediante a ocorrência dos respectivos fatos geradores que, ordinariamente, são tributados.

Os lucros dos eventos são elevados, sobretudo se verificado os resultados financeiros noticiados³⁵ para a Copa das Confederações de 2009 e Copa do Mundo de 2010. Tal isenção tributária, se não amparada em quaisquer dos elementos da solidariedade inerente ao dever fundamental de contribuição ou nos critérios do princípio da capacidade contributiva, é uma verdadeira fuga fiscal. Sobre o tema, Albano Santos (2003, p. 359) coloca:

³⁵ Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/fifa-tem-lucro-de-us-631-milhoes-entre-2007-e-2010>>.

A fuga ao imposto, quando praticada impunemente de forma corrente e com uma amplitude significativa, constitui uma fonte inesgotável de consequências negativas que atingem a sociedade por inteiro. Com efeito, para além de atentar contra a indispensável solidez das Finanças Públicas, o fenómeno perturba o normal funcionamento da economia, compromete a consecução dos objectivos prosseguidos pelas políticas económicas e sociais estabelecidas pelas autoridades, subverte o princípio republicano da igualdade dos cidadãos perante a Lei – um dos pilares fundamentais em que se assentam os modernos estados democráticos – a acaba por contribuir seriamente para a degradação do sentido cívico e da moralidade pública.

Não se objetiva aqui entrar em conceitos dogmáticos de evasão fiscal, ao contrário, a análise crítica é mais ampla, pois, *in casu*, não estão sendo observados não apenas algumas determinações legais (ou seja, infraconstitucionais), mas questiona-se a própria legitimação constitucional da isenção enquanto relativização do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

A isenção, que afasta a incidência tributária de determinados fatos geradores a partir da previsão legal, deve, por razões normativas naturais, guardar consigo fundamento constitucional tanto no dever fundamental de contribuir com os gastos públicos como com os critérios do princípio da capacidade contributiva.

A lei – e aqui qualquer lei de direito tributário, não apenas isentiva – deve harmonizar tanto o dever com o princípio para que se faça justiça tributária (justiça fiscal), portanto, pressupondo a compatibilidade de tratamento entre os contribuintes, de modo que os deveres tributários sejam iguais, materialmente, para todos, ou seja, mais onerosos para aqueles que contem com maior capacidade e mais brandos para os economicamente mais fracos, no âmbito não só da solidariedade fiscal como, inclusive, extrafiscal. A pretensão do dever de pagar tributos:

[...] deve corresponder ao que o indivíduo pode razoavelmente exigir da sociedade, de tal sorte que, mesmo em dispondo o Estado dos recursos e tendo o poder de disposição, não se pode falar em uma obrigação de prestar algo que não se mantenha nos limites do razoável [...]. Assim, poder-se-ia sustentar que não haveria como impor ao Estado a prestação de assistência social a alguém que efetivamente não faz jus ao benefício,

por dispor, ele próprio, de recursos suficientes para seu sustento. (SARLET, 2009, p. 265).

A todo o momento se estabelece que a desoneração tributária daquele que não preste qualquer finalidade sociocultural e/ou conte com recurso econômico considerável é hipótese à harmonização necessária que deve haver entre o dever de contribuir e o princípio da capacidade contributiva.

O exemplo ora analisado, como exposto em linhas anteriores, é privilegiado porque revela que a isenção prevista na Lei nº 12.350/2010 traz benefício a uma instituição privada no exercício de uma atividade que não traz, nem remotamente, um fim social e cultural específico, e, por sua vez, goza de considerável poder econômico-financeiro.

É medida tributária que prejudica a construção de uma justiça fiscal posto que – além do déficit econômico-financeiro que implicará nos cofres públicos, diante da desoneração da elevada fonte de receita tributária que adviriam da Copa das Confederações e da Copa do Mundo – também legitima a manutenção de uma cultura refratária à atividade tributária do Estado diante da adoção de medidas que não correspondem à garantia de um ou vários contribuintes, mas a concessão de privilégios (classificados juridicamente como odiosos) a determinado agente econômico.

Sérgio Silva (2006, p. 151) enuncia que “[...] o corporativismo e a utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses dos grupos econômicos fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido [...]”. A ausência desse sentido que narrou o autor é, exatamente, decorrente de uma crise hermenêutica que se põe não somente sobre a legislação tributária, mas, primeiro, na compreensão de seus aspectos constitucionais (dever fundamental de contribuir para os gastos públicos x princípio da capacidade contributiva).

Essa crise, que legitima a criação de veículos normativos isentivos como verificado neste tópico, decorre de uma construção e cultura individualista que está presente, como no caso visto, não apenas no imaginário do contribuinte, mas também na

atuação de diversos os atores da atividade fiscal, sejam eles os executores da lei tributária ou até mesmo o seus fundadores.

É uma interpretação do dever a partir de uma perspectiva individualista-liberal que compreende o uso do direito tributário, assim como outros instrumentos de ordem política, como meios de atender a determinados grupos ou interesses.

A fonte do problema ora posto está exatamente na baixa compreensão de justiça fiscal (ou baixa harmonização do dever de pagar tributos com o princípio da capacidade contributiva) que são frutos de um modelo de interpretação do direito sob um viés egoístico que, notadamente, não se coaduna com o atual paradigma constitucional.

A solução dessa crise, por um lado, entre diversos aspectos sociopolítico-econômico-cultural, passa pelo rompimento da limitação objetificante do estudo do direito constitucional tributário brasileiro, buscando, por outro lado, atribuir-lhe um sentido de justiça (*in casu*, fiscal) que esteja adequado a um dos pilares do Estado Democrático de Direito (direitos fundamentais) — o que se acredita poderá ser estabelecido a partir da nova hermenêutica constitucional.

4.1.1 O argumento do “legado FIFA”: são estes os aspectos positivos dos eventos?

Os mais variados veículos de comunicação nacional e internacional enfatizam, desde a confirmação do Brasil como sede dos eventos esportivos da FIFA, que sua realização importará benefícios para o povo brasileiro, sobretudo no que diz respeito ao aspecto do desenvolvimento econômico. Diz-se, ainda, que as obras destinadas à construção dos estádios e para implementação de mobilidade urbana são, por sua vez, um benefício físico e efetivo que será deixado no Brasil.

Sabe-se, conforme demonstrado no tópico anterior, que tais argumentos em nada justificam a necessidade de concessão de isenções tributárias para a FIFA, até

porque, existe um programa próprio destinado a conferir isenções de tributos para as obras tanto dos estádios como de mobilidade urbana, o já citado Regime Especial de Tributação para Construção, Ampliação, Reforma ou Modernização de Estádios de Futebol – RECOPA.

Apesar disso, a todo o momento são estes (desenvolvimento econômico, mobilidade urbana e estádios) os argumentos lançados para classificar o legado da FIFA e apontar, via de consequência, os aspectos positivos da realização dos eventos. Mas de fato o são?

O Governo Federal brasileiro contratou um estudo da Fundação Getúlio Vargas-FGV, em parceria com a Ernst & Young, empresa multinacional de consultoria, para que avaliasse os impactos dos eventos da FIFA, tendo sido lançado, então, o denominado Brasil Sustentável: Impactos socioeconômicos da Copa do Mundo de 2014 (ERNST; YOUNG; FGV, 2010).

Trata-se de trabalho no qual, em síntese, são apontados os benefícios socioeconômicos que os eventos trarão para os segmentos da construção civil, alimentos, serviços, eletricidade, água, esgoto, informação, turismo e hotelaria. Haverá, segundo o mencionado estudo, um acréscimo considerável de empregos, movimentação de capitais e de investimentos, o que importaria 3,63 milhões de empregos e R\$63,48 bilhões de reais em renda para a população.

A pesquisa, apesar de bem-elaborada, sobretudo no seu aspecto gráfico e publicitário, não traz em momento algum qual método científico utilizado para as conclusões nela deduzidas, particularmente no que diz respeito aos números apontados. Acaba se revelando, portanto, um trabalho mais especulativo e político do que científico.

Foi por isso que, em sua resposta, são produzidos trabalhos em seu questionamento. Em um deles, Marcelo Weishaupt Proni e Leonardo Oliveira da Silva (2012, p.16), em estudo do Instituto de Economia da UNICAMP, argumentam que:

Fica claro que os resultados da mensuração dos impactos prováveis deste megaevento sobre variáveis econômicas dependem da metodologia adotada e dos valores imputados a cada vetor do modelo.

[...] pode-se argumentar que as projeções divulgadas na mídia superestimaram os impactos esperados para a Copa-2014. O problema, em geral, decorre das seguintes simplificações: i) considerar todos os gastos como geradores de benefícios, sem preocupação com a gestão dos custos; ii) desconsiderar os custos de oportunidade; iii) usar critérios pouco convincentes para a construção do multiplicador; e iv) desconsiderar os efeitos substituição, vazamento e “crowding out” para o cálculo dos impactos esperados.

Ou seja, em que pese a grande divulgação que, por evidência, ganhou a pesquisa contratada pelo Governo Federal, ela não indica os dados pesquisados e como, metodologicamente, chegou aos resultados lançados. Não há apontamento, sobretudo a partir da teoria das ciências econômicas, de qual base teórica teria sido utilizada o que, inegavelmente, macula tal pesquisa.

Por sua vez é sabido que tais eventos podem provocar não só um dinamismo econômico, com aumento de renda e emprego, bem como, via reflexa, efeitos contrários, como o endividamento público, aumento de inflação, etc. A verificação apenas dos benefícios que podem advir com os eventos não é suficiente para cancelar que sua realização importará num impacto socioeconômico positivo.

O desenvolvimento socioeconômico noticiado, portanto, deve ser averiguado com parcimônia, tendo em vista o fato de que as expectativas divulgadas não correspondem à realidade. Até porque, é diuturnamente noticiado que, dos empreendimentos lançados para aprimoramento de mobilidade urbana para os eventos, poucos foram concluídos, da mesma forma que os custos dos estádios estão sobremaneira superfaturados diante daquilo que foi prospectado originariamente³⁶.

³⁶ Vide, a título de exemplo:

1- Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/esporte/folhanacopa/2013/11/1376387-custo-dos-estadios-da-copa-sobe-r-1-bi-e-supera-investimento-em-mobilidade.shtml>>.

2- Disponível em: <<http://zerohora.clicrbs.com.br/rs/esportes/copa-2014/noticia/2013/10/a-oito-meses-da-copa-do-mundo-so-quatro-das-53-obras-de-mobilidade-estao-prontas-no-brasil-4289894.html>>.

3- Disponível em: <<http://www.nytimes.com/2013/11/11/world/americas/a-brazilian-boom-town-of-eternal-beauty-faces-its-dark-side.html>>.

4- Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/brasil/noticias/governo-corta-14-projetos-de-mobilidade-urbana-da-matriz-da-copa>>.

Assim, se, de um lado, o estudo divulgado pelo Governo Federal apresenta apenas expectativas de um impacto socioeconômico positivo, a realidade dos empreendimentos até então executados, por outro lado, revela um inegável déficit nas promessas feitas, sobretudo na implementação de medidas de mobilidade urbana.

O próprio Tribunal de Contas da União, em estudo prévio realizado para a conformação da conveniência das obras dos estádios e, inclusive, sua adequação técnica, aponta diversas falhas nos projetos apresentados. No mencionado relatório, coloca-se expressamente que:

[...] algumas sedes correm o risco de ter estádios que serão “elefantes brancos” após a Copa. Em 4 cidades-sede observou-se que o risco da rentabilidade gerada pela arena de não cobrir seus custos de manutenção era grande: Natal, Manaus, Cuiabá, e Brasília. Risco de novos descredenciamentos, além do estádio Morumbi. O agente financiador – BNDES – não dispunha de pessoal qualificado para análise técnica de engenharia dos projetos, o que pode ensejar o risco de aprovação da operação de crédito com base em documentos que não representam de fato o Projeto Executivo da obra. (BRASIL, 2012, p. 15).

É uma constatação emanada do próprio Poder Público e que alerta não só para o fato de que, em diversos casos, os estádios deixados serão um verdadeiro mito de prosperidade, uma vez que sua utilização futura é certa, além de trazer à tona a ausência de conformação entre os projetos apresentados e as exigências necessárias para sua aprovação. É, portanto, um alerta para a necessidade de aperfeiçoamento das ações gerenciais para a Copa do Mundo de 2014 e que revela, sob outro ângulo, a ilusão de que os eventos deixarão um legado positivo e próspero para o Brasil.

É a evidência de que as justificativas apresentadas para a realização dos eventos e, sobretudo, para a concessão de isenção total de tributos da FIFA são exatamente frágeis e questionáveis. Tal fato, entretanto, não ocorre apenas no caso brasileiro, mas, ao contrário, deu-se nos demais eventos realizados no passado. Em obra publicada na África do Sul, Patrick Bond e Eddie Cottle questionam exatamente quem seria o verdadeiro destinatário do legado da FIFA na Copa do Mundo

realizada em território sul-africano. Afirmando que o termo legado foi constantemente utilizado pela FIFA e pelo comitê organizador local como sinônimo de que o evento seria um feito positivo para a história sul-africana o que, no entanto, não correspondeu à realidade (BOND; COTTLE, 2011, p. 3).

Apontam Bond e Cottle (2011, p. 10) que:

As cidades agora estão arcando com elevados custos de manutenção dos estádios (elefantes brancos), o que significa que as cidades irão competir em busca de fundos junto ao Fisco nacional que de outro modo poderia ter sido redistribuído para as cidades mais pobres e povoados rurais que poderiam prestar serviços e bem-estar para a classe trabalhadora e aos pobres. Por outro lado, também vai significar um aumento dos encargos sobre os contribuintes e as classes médias cujas taxas, impostos municipais e utilitários custos irá aumentar em um ambiente econômico que já é hostil para sua precária posição e pelo alto nível de famílias sobre endividadas.³⁷

O discurso, portanto, do legado positivo, assim caracterizado, além de duvidoso, no evento que será realizado no Brasil, em 2014, já foi desmistificado na realidade sul-africana.

Não só o evento africano como também os resultados de eventos europeus foram objeto de estudos. Em artigo publicado pela *Eastern Economic Journal* da Universidade de Hamburgo, Swantje Allmers e Wolfgang Maennig (2009) traçam uma análise temporal dos impactos econômicos tanto da Copa do Mundo de 1998, na França, como da Copa do Mundo da Alemanha, de 2006, e uma previsão para a Copa da África do Sul, que, na data de publicação do artigo, não havia sido realizada. Constatam, então, que poucos estudos foram realizados sobre os impactos dos eventos esportivos da FIFA nos países sede e que, inevitavelmente, o legado estrutural, por eles deixado, dependerá de uma acurada gestão público-privada, principalmente no que diz respeito à destinação a ser dada para os

³⁷ Tradução livre de: "Cities are now sitting with enormous maintenance costs for the white elephant stadiums, which means that cities will compete for funds from the national fiscus which otherwise could have been redistributed to poorer cities and rural towns to render services and welfare to the working class and poor. On the other hand it will also mean an increased burden on taxpayers and the middle classes, whose municipal rates, taxes and utilities' costs will increase in an economic environment that is hostile to their already precarious class position and levels of household over-indebtedness".

estádios, isso porque, identificam que, inclusive no caso da França e da Alemanha, há um déficit no uso dos estádios diante da dificuldade de realização de megaeventos esportivos que, assim como a Copa do Mundo, possam mantê-los financeiramente (ALLMERS; MAENNIG, 2009, p. 514).

Constataram, os autores, inclusive que houve uma redução em diversos setores da economia se comparados os meses de realização da copa (junho e julho) com os mesmos meses em anos regulares, pelo fato de que o consumo, na Copa do Mundo, é modificado totalmente, desse modo, havendo uma redução na busca pelos estabelecimentos comerciais em geral, diante do fato de que eles buscam o acompanhamento dos eventos em suas casas ou, quando na rua, buscam, por meios de alimentação, apenas de *fast-food*. Afirmam que:

Na verdade, uma inspeção de dados brutos mesmo revela que os meses de Copa do Mundo de junho e julho de 2006 foram realmente caracteriza pela diminuição do volume de negócios em comparação com os mesmos meses do ano anterior. Este impacto negativo da Copa do Mundo em vendas no varejo – embora estatisticamente não significativa – poderia ser chamado de “efeito batata de sofá”: os consumidores podem ter sido desviados do seu comportamento de consumo normal pela própria Copa do Mundo, pelos jogos nos estádios ou os “Fan-Mile” mercados de rua. Ou eles poderiam ter escolhido para se divertir em casa e assistir as transmissões ao vivo dos jogos de futebol, possivelmente restringindo-se ao consumo de “batata” fast food.³⁸

Em síntese, existem estudos elaborados por estudiosos das ciências econômicas que, em análise de sua realidade sul-africana e europeia, apontam até decréscimos na atividade econômica durante a realização de Copas do Mundo pela FIFA e a questionabilidade do legado da FIFA. Esse legado, enquanto argumento justificador

³⁸ Tradução livre de: “In fact, an inspection of raw data even reveals that the WC months of June and July 2006 were actually characterized by decreases in turnover when compared to the same months of the previous year. This negative impact of the WC on retail sales — though statistically not significant — could be referred to as the “couch potato effect”: consumers might have been diverted from their normal consumption behavior by the WC itself, the matches in the stadiums, or the “Fan-Mile” street markets. Or they might have chosen to entertain themselves at home and watch the live broadcasts of the football matches, possibly restricting themselves to the consumption of “potato” fast food”.

das isenções tributárias, em análise não apenas jurídica, mas também de pesquisas econômicas, torna-se, portanto, deveras frágil.

Não se nega neste trabalho que deve haver, por parte do Governo Federal, um incentivo ao desporto – como prevê a própria legislação pátria no art. 56 da Lei 9.615/98, no art. 1º da Lei nº 11.438/06, no art. 1º do Decreto nº 6.180/07, entre outros – o que se objetiva demonstrar é que o tão aclamado evento da FIFA não justifica as isenções tributárias concedidas pelo art. 7º da Lei 12.350/10.

Tais isenções, se, de um lado, não encontram justificativa socioeconômica, como apontam os estudos ora analisados, por outro, violam frontalmente o princípio da capacidade contributiva e o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos.

Por fim, caso se fosse falar em um legado da FIFA, inquestionável esse seria os ônus que restaram para os contribuintes brasileiros diante do acréscimo de obrigações acessórias que foram implementadas para àqueles que, de algum forma, promoverem negociações econômicas com a FIFA.

Isso se deve ao fato de que, exatamente em virtude das isenções instituídas, de caráter notadamente *sui generis*, surgiram também obrigações acessórias da mesma índole. Os contribuintes brasileiros que, de alguma forma, a ela estejam vinculadas durante este período, deverão atender a uma série de declarações próprias com encaminhamento para a Receita Federal do Brasil.

Isso se dará, *v.g.*, no caso da declaração dos rendimentos isentos do imposto sobre a renda paga para pessoas físicas, não residentes no país, empregadas ou de outra forma contratadas para trabalhar de forma pessoal e direta na organização ou realização dos Eventos, que ingressarem no País com visto temporário (art. 10 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010), onde, nestes casos, deveram ser preenchidos relatórios próprios de “rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior” declinando-se como item de tipo de rendimento o de nº 240 (Rendimentos de empregados ou contratados – COPA). Este item, por exemplo, trata-se de uma obrigação acessória criada exatamente para atender aos Eventos esportivos.

O legado FIFA, neste aspecto específico, é, na realidade, um novo ônus inserido do numeroso rol de obrigações que são impostas diuturnamente ao contribuinte brasileiro que, por diversas vezes, inviabilizam até mesmo exercício de sua atividade.

4.2 A ABERTURA HERMENÊUTICA COMO PONTE ENTRE OS DIREITOS E DEVERES FUNDAMENTAIS

A crise na atribuição de sentido (interpretação) tanto ao dever de contribuir para os gastos públicos como ao princípio da capacidade contributiva são provenientes de uma cultura individualista presente no direito constitucional tributário, levando a uma baixa compreensão do ideal de justiça fiscal e encontra, como exemplo privilegiado dessa constatação, as isenções fiscais concedidas a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) por meio da Lei nº 12.350/2010.

A sua análise revelou que tal isenção – nessa perspectiva egoística e liberal – deixa de considerar tanto os fundamentos solidários do dever como os critérios definidores do princípio, posto que corresponde a privilégio direcionado a um único sujeito passivo tributário, o que não é ordinariamente praticado no ordenamento nacional.

Como, então, superar essa crise? Como a sua origem remonta a toda uma construção social, histórica e filosófica, não restam dúvidas que a superação da crise interpretativa ora apresentada passa pela verdadeira ruptura paradigmática da forma como se estuda o direito constitucional tributário brasileiro e, portanto, pressupõe que sejam revisitadas e reformuladas diversas bases teóricas não só das ciências jurídicas, como, também, econômicas, contábeis, sociais, entre tantas, o que não comportaria, por razões até mesmo metodológicas, sua exaustão a partir dessa pesquisa.

No entanto, objetivas-se demonstrar que, a partir de uma nova perspectiva hermenêutica, poderá ser iniciada essa reviravolta assinalada, promovendo-se um novo olhar sobre o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos e sobre o princípio da capacidade contributiva. O primeiro de extrema relevância e fundamental no custeamento solidário para os gastos públicos e, portanto, de prestações sociais; e o segundo, um direito fundamental do contribuinte de que a atividade fiscal se dê dentro de determinados critérios quantitativos e qualitativos.

Para tanto, é necessário se destacar que o direito tributário brasileiro ainda deita no berço esplêndido do princípio da legalidade. O legislador é, nesse paradigma, o especialista e hermeneuta qualificado para dispor sobre tudo que diga respeito à tributação porque a lógica no direito tributário desenvolve-se limitada à lei. É ela que garante a segurança jurídica entre a relação que se desenvolve entre o contribuinte e o Estado.

Essa legalidade, por sua vez, é exercida a partir de uma interpretação literal da norma, ou segundo uma estrita legalidade, desse modo, adjetivando ainda mais as qualidades do legislador ao passo que o intérprete derivado, ou seja, àquele que for efetivamente manejar os enunciados normativos, não pode se desgarrar das rédeas estabelecidas pela literalidade do seu texto. José Casalta Nabais (2012, p. 331), numa análise de como o princípio da legalidade tributária se vincula essencialmente ao modelo de Estado Liberal, afirma que:

[...] nos estados liberais, em que vigorou o monismo de legitimação democrática do parlamento e executivo, o caráter garantístico da reserva dos impostos ao parlamento era óbvio, atento o conceito de lei através do qual este veiculava a sua acção – a lei-*ratio*. É que esta era vista como uma forma que assegurava necessariamente a qualidade do produto que continha, ou seja, o direito justo, expressão do bem comum que, acreditava-se, teria uma única concretização a desvendar pelo processo legislativo a cargo de parlamentares ilustrados ou, para utilizarmos uma velha fórmula, de indivíduos independentes pela inteligência e pela propriedade.

No entanto, como se revelou no exemplo analisado no tópico anterior, a legalidade tributária legitima a instituição de normas que não atendam, constitucionalmente, os próprios fins que se busca com o direito tributário, sobretudo, a partir da ótica do

dever fundamental de contribuir para os gastos públicos e do princípio da capacidade contributiva. Ou seja, a legalidade, ainda que cultuada doutrinariamente, não atende positivamente, como se crê, nem mesmo à própria dogmática tributária.

Isso ocorre porque o princípio da legalidade, acompanhado de um método de interpretação dedutivo, literal, não impediu que a carga tributária brasileira se transformasse na maior dentre os países com estágio de desenvolvimento equivalente ao brasileiro. Não obstante isso, parte da doutrina, paradoxalmente, continua a indicá-lo como o principal e até mesmo o único arsenal de proteção dos cidadãos frente ao Estado. (TAVARES, 2012, p. 174).

A crença na legalidade revela-se, então, “[...] claudicante, pois que, ao contrário do que sucedia no Estado liberal, não estamos mais perante um Estado mínimo, nem há garantia de que a lei seja expressão do bem comum” (NABAIS, 2012, p. 324). A atribuição de uma interpretação literal e estritamente legal do direito tributário não trouxe garantias ao contribuinte nem mesmo preenche o fundamento solidarista que deve conter o dever fundamental de pagar tributos.

Por essa razão que deve ser superado o mito da (estrita) legalidade tributária para uma interpretação não literal, mas criteriosa do que é o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos. Ou seja, uma reavaliação de sentido ao mandamento constitucional, até porque:

Ao contrário do que possa parecer, a proposta de interpretar a legislação tributária [...] pelo viés do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos, apresenta-se como uma alternativa de trazer racionalidade e justiça fiscal à norma tributária e ao sistema tributário como um todo. (TAVARES; PEDRA, 2012, p. 30).

Isso passa, como proposto em linhas precedentes, pela leitura do direito constitucional tributário dentro de uma perspectiva hermenêutico-constitucional e objetiva que, na integração entre dever e direito, ambos fundamentais, conceda-se ao intérprete do direito tributário condições, constitucionais, de ser promovida uma justiça fiscal.

Esse novo giro hermenêutico visa promover uma desconstrução do ideário de que as constituições trazem em seu texto apenas vetores normativos programáticos, desprovidos de eficácia, e que a solução para os fatos da vida estaria contida, na verdade, nos instrumentos infraconstitucionais.

A nova hermenêutica constitucional surge exatamente para promover uma ruptura a esse paradigma e demonstrar que a literalidade da lei não faz sentido (ou seja, não tem eficácia) se não estiver de acordo com o que está contido na Constituição, sendo que essa verificabilidade entre texto infraconstitucional e Constituição não cabe apenas ao legislador no ato de edição da norma, mas a um número plural de intérpretes (HABERLE, 2002, p. 67).

É um novo momento no estudo filosófico do direito, sobretudo do direito constitucional, e visa à superação, exatamente, uma superação ao paradigma do individualismo e da interpretação literal das normas. Paulo Bonavides (1984, p. 40) refere que:

Os constitucionalistas do Estado social, nomeadamente Kriele, Hesse, Häberle, Horst Ehmke e Friedrich Müller, valeram-se da metodologia tópica para restaurar o prestígio da hermenêutica jurídica no Direito Constitucional. Emanciparam-na da servidão à metodologia clássica de Savigny, nascida de inspirações jusprivatistas. Os velhos métodos trasladados ao Direito Público tiveram duvidosos efeitos em sua aplicação desde que o Estado de moldes liberais do século XIX tomou configuração definitivamente social. Com as mudanças e transformações operadas em quase todos os institutos jurídicos, difícil se tornou para a metodologia de bases jusprivatistas conciliar o Direito com a Sociedade, a Constituição com a realidade, a norma com o fato.

As bases teóricas desse momento são variadas como, por exemplo, pela leitura dos textos de Dworkin, Muller, Gadamer, entre tantos outros, todos eles buscando fundamentos, na hermenêutica constitucional, para que seja atribuída eficácia ao texto constitucional — o que, evidentemente, afeta as categorias jurídico-constitucionais tanto dos deveres como dos direitos.

Ronald Dworkin (2003, p. 271-272), partindo de uma análise da integração do direito e do direito como integridade, alerta:

O direito como integridade nega que as manifestações do direito sejam relatos factuais do convencionalismo, voltados para o passado, ou programas instrumentais do pragmatismo jurídico, voltados para o futuro. Insiste em que as afirmações jurídicas são opiniões interpretativas que, por esse motivo, combinam elementos que se voltam tanto para o passado quanto para o futuro; interpretam a prática jurídica contemporânea como uma política em processo de desenvolvimento.

[...]

O princípio judiciário de integridade instrui os juízes a identificar direitos e deveres legais, até onde for possível, a partir do pressuposto de que foram todos criados por um único autor – a comunidade personificada –, expressando uma concepção coerente de justiça e equidade.

Veja-se que trabalha a todo o momento com a integração a partir de um critério de justiça e equidade que deve estar presente na identificação e, portanto, compreensão tanto de direitos como de deveres.

Neste cenário, também, surge, nas obras de Friedrich Muller, a denominada teoria estruturante do direito, a qual, sem se opor de forma veemente às demais teorias, traz a concepção de que existem elementos que são fundamentais na aplicação e concretização da norma, indo além do texto. Demonstra, a partir de uma análise, principalmente da atuação da Corte Constitucional alemã, que não existe interpretação da norma que possa ser reconhecida como puramente literal e gramatical.

As declarações da Corte Constitucional Federal de que ela estaria vinculada a uma doutrina tradicional de interpretação, de que verificaria a “vontade” objetivista do “legislador” de acordo com uma “teoria objetiva”, de que aplicaria métodos de interpretação gramaticais, sistemáticos, teleológicos e genéticos (“históricos”), fazendo com que eles dêem um ao outro e se complementem, são não raro sorrateiramente contraditas pela própria prática de interpretação da Corte. Dessa forma, em relação ao princípio da interpretação gramatical, que fixa o texto literal como o limite intransponível da interpretação, tal texto literal é abertamente negligenciado e driblado [...]. (MULLER, 2009, p. 145-146).

Ao contrário, a concretização da norma dar-se-ia em um processo dialógico entre dois planos normativos, um correspondente à interpretação do texto normativo (programa da norma); e, o segundo, a partir da compreensão e da aferição do que

se poderia denominar de contexto normativo (âmbito da norma). Ou seja, uma instrumentalização, a partir de critérios hermenêuticos, de como concretizar a norma constitucional, seja ela de direitos ou deveres.

Muller (2010, p. 58) leciona que “o teor literal expressa o ‘programa da norma’, a ‘ordem jurídica’ tradicionalmente assim compreendida”. O programa teria, então, a função “de uma instância que seleciona os fatos, engloba o relativamente autônomo ‘sentido’ a ser concretizado [...]” (MULLER, 2009, p. 244).

Entretanto, a análise desse programa normativo não se dá, notadamente, de forma isolada, é necessário avançar, num processo conjuntivo, para o segundo plano, ou seja, o âmbito da norma que, frise-se, é inseparável do primeiro. Corresponde ao momento em que o intérprete promove uma análise contextual daquela norma, ou seja, em quais parâmetros sociais, políticos e históricos está inserida.

Percebe-se, portanto, que o direito não é composto apenas da soma de um conjunto de proposições – próprio, por exemplo, de uma interpretação sistemática – mas, ao contrário, compreende-se que o direito é composto, na verdade, por um sistema normativo que busca o direcionamento da sociedade e, sobretudo, que por ela também é moldado. Muller (2010, p. 58-59) define que

[...] o âmbito da norma (ou domínio da norma), i.e., o recorte da realidade social na sua estrutura básica, que o programa da norma “escolheu” para si ou em parte criou para si como seu âmbito de regulamentação [...]. O âmbito da norma pode ser gerado (prescrições referentes a prazos, datas, prescrições de forma, regras institucionais e processuais etc.), ou não, pelo direito. Na maioria dos casos valem as duas coisas: o âmbito da norma apresenta componentes criados pelo direito bem como elementos outros de origem não jurídica. [...]

O domínio da norma é um fator constitutivo da normatividade. Ele não é uma soma de fatos, mas um nexu formulado em termos de possibilidade real de elementos estruturais que são destacados da realidade social na perspectiva seletiva e valorativa do programa da norma e estão, em regra, conformados de modo ao menos parcialmente jurídico.

A norma encontra, numa pluralidade de realidades que a ela estão integradas, elementos que interferem no processo metodológico de sua concretização. O texto normativo é, inegavelmente, parte integrante e indispensável nesse processo

hermenêutico, mas não em uma leitura a partir de métodos hermenêuticos semânticos tradicionais, ao contrário, deve significar-se o texto, sem, contudo, negar-lhe a necessária relevância.

[...] a norma jurídica apresenta-se ao olhar realista como uma estrutura composta pelo resultado da interpretação de dados lingüísticos (programa da norma) e do conjunto de dados reais conformes ao programa da norma (âmbito normativo). Nessa estrutura a instância ordenadora e a instância a ser ordenada devem ser relacionadas por razões inerentes à materialidade da questão [sachlich zusammengehören]. O texto da norma não é aqui nenhum elemento conceitual da norma jurídica, mas o dado de entrada/input mais importante do processo de concretização, ao lado do caso a ser decidido juridicamente. (MULLER, 2000, p. 07).

A concretização da norma passa, então, pelo enfrentamento de aspectos da vida humana que são investigados em conjunto com o teor normativo da disposição textual. Isso faz com que, nesse exercício hermenêutico, a efetivação das normas constitucionais compreenda uma análise de situações sociais, políticas e econômicas que, diferente dos textos, sofrem uma alteração constante, mas que, a despeito disso, fazem parte do momento histórico em que o intérprete está inserido.

É, desse modo, a hermenêutica constitucional buscando uma superação da leitura dogmática-tradicionista das normas constitucionais, o que é um processo deveras relevante para a atribuição de sentido tanto ao dever fundamental de contribuir para os gastos públicos como do princípio da capacidade contributiva — que são meios indispensáveis para a implementação de uma justiça fiscal. Ou seja, busca-se uma superação da interpretação literal e propõe-se, ao contrário, uma postura expansiva e crítica do intérprete frente ao texto. É a ruptura de uma postura individualista e liberal do direito.

É o reconhecimento de que “aquele que quer compreender não pode se entregar de antemão ao arbítrio de suas próprias opiniões prévias. [...] quem quer compreender um texto deve estar disposto a deixar que este lhe diga alguma coisa” (GADAMER, 2005, p. 358).

Para Gadamer (2005, p. 356):

Quem quiser compreender um texto, realiza sempre um projetar. Tão logo apareça um primeiro sentido no texto, o intérprete prelineia um sentido do todo. Naturalmente que o sentido somente se manifesta porque quem lê o texto lê a partir de determinadas expectativas e na perspectiva de um sentido determinado. A compreensão do que está posto no texto consiste precisamente na elaboração desse projeto prévio, que, obviamente, tem que ir sendo constantemente revisado com base no que se dá conforme se avança na penetração do sentido.

O autor estabelece em sua obra que o processo hermenêutico se divide em três momentos: primeiro, a compreensão (*subtilitas intelligendī*); segundo, interpretação (*subtilitas explicandī*); e, terceiro, a aplicação (*subtilitas explicandī*). São três etapas que integram, de forma conjunta e unívoca, o processo hermenêutico como se uma só fosse (*applicatio*).

É a dimensão cíclica da hermenêutica constitucional que, para Lenio Streck (2011, 167), significa dizer que:

[...] sem compreensão não há interpretação; sem compreensão não há explicitação. Só que tudo isso somente se dá em um círculo (do todo para a parte e da parte para o todo), portanto, sem categorias abstratas-universalizantes das quais se possa fazer deduções ou subsunções. É nesse espaço que se dá a não cisão entre interpretar e aplicar, porque não há conceitos (ou atribuições de sentido) “sem coisas”.

Diante disso, não se pode admitir que a atuação interpretativa das normas constitucionais são limitadas e/ou condicionadas ou que o intérprete deve estar sempre distante daquele objeto que é interpretado. Ao contrário, não se projeta sobre o texto apenas com um olhar abstrato e genérico, desprovido de conteúdo, mas se busca extrair do direito a sua aplicação ao mundo da vida a partir das pré-compreensões do intérprete que existem desse próprio mundo. Há pessoalidade no processo hermenêutico. Essa ampliação “traz em si uma pretensão de universalidade. [...] Podemos interpretar esta universalidade como sendo uma forma de criar uma disciplina que englobe toda e qualquer atividade do ser humano no campo da interpretação” (STEIN, 2011, p. 12).

Ou seja, apesar de se reconhecer a densidade e a particularidade que é reservada a cada uma das teorias apontadas anteriormente, são servis para demonstrar que a superação da literalidade do direito, que resultou no apego à legalidade, é necessária para que se estabeleçam meios de se atribuir uma alta compreensão tanto do dever de contribuir para os gastos públicos como do princípio da capacidade contributiva.

Isto é, não é a compreensão ingênua da hermenêutica constitucional única solução para a crise do direito, *in casu*, a crise interpretativa entre o dever de contribuir para os gastos públicos e o princípio da capacidade contributiva, mas é o reconhecimento de que deve ser ultrapassado o modelo literal dogmático ainda cultuado. Para Streck (2004, p. 307):

[...] defender, hoje, a existência de uma hermenêutica constitucional (repetindo, enquanto "método" autônomo) é perceber a Constituição como uma ferramenta, cujo conteúdo vem/virá a ser "confirmado" (ou não) pela técnica específica de interpretação (denominada de hermenêutica constitucional).

Independente de qual teoria da hermenêutica constitucional se afilie, quer seja de Dworkin, Muller, Gadamer, Zagrebelsky, Alexy, Herrera Flores, ou qualquer outro, o que se objetiva, neste momento, é constatar que a significação da Constituição e a sua necessária atribuição de eficácia, seja para deveres ou direitos, não pode tardar. É a necessidade de fuga à postura filosófica da dogmática jurídica, com a absorção de uma nova metodologia amparada na interdisciplinaridade. Sobre o tema, França (2002, p. 191) menciona que:

[...] a recusa em se empregar a metodologia das ciências filosófica e sociológica no direito pode induzir o jurista ao equívoco, a produzir enunciados descritivos de uma realidade que somente existe na letra fria dos textos legais, distante da sociedade e de seus problemas.

Para Canotilho (2001, p. 190):

[...] se a uma teoria da Constituição se pergunta, em geral, pelas condições de concretização de uma lei fundamental (debate sobre a facticidade e normatividade do direito constitucional e sobre os pressupostos da força normativa da Constituição), à metódica constitucional interessa sobretudo clarificar o processo de concretização (aplicação, interpretação e controle).

É a busca de meios para efetivação e concretização da norma constitucional, o que passa, portanto, por novas bases da hermenêutica constitucional. Objetiva-se mudar o discurso constitucional científico vigente para um novo modelo onde haja uma significação das normas constitucionais. Ernildo Stein (1997, p. 86) afirma que “[...] o acesso a algo não será mais de forma direta e objetivante; o acesso a algo é pela mediação do significado e do sentido”.

Não existe acesso às coisas sem mediação do significado. Isso autoriza afirmar, portanto, que não há acesso a uma justiça fiscal sem que antes seja atribuído sentido e significado ao dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, principalmente a partir de sua base fundada no solidarismo e, da mesma sorte, no princípio da capacidade contributiva. Essa ruptura paradigmática se dá por meio do alijamento da dogmática jurídica individualista própria de um modelo jusprivativo para uma hermenêutica constitucional. Segundo Wolkmer (2003, p.2):

Daí a obrigatoriedade de se propor a discussão sobre a “crise dos paradigmas”, delimitando o espaço de entendimento da crise na esfera específica do fenômeno jurídico. A crise, portanto, no âmbito do direito, significa o esgotamento e a contradição do paradigma teórico-prático liberal-individualista que não consegue mais dar respostas aos novos problemas emergentes, favorecendo, com isso, formas diferenciadas que ainda carecem de um conhecimento adequado.

É uma superação da compreensão programática dos direitos e deveres, buscando-se a interpretação desses conceitos e objetivando atingir sua verdadeira efetivação para que haja coerência na aplicação de ambos (dever de contribuir e direito à capacidade contributiva). Isso, notadamente, a partir de uma leitura crítica que supere a linguagem meramente semântica, fugindo, com isso, da dogmática jurídica.

Ou seja, é o reconhecimento hermenêutico constitucional de que tanto o dever de contribuir para os gastos públicos como o princípio da capacidade contributiva não podem se submeter a critérios de interesses individualistas ou egoísticos desde que estes últimos estejam positivados em lei.

Ao contrário, é a possibilidade de reflexão – e rejeição – desses instrumentos legais que não atendam ao fundamento do dever fundamental (solidariedade) e que importe em privilégios odiosos (violação ao princípio da capacidade contributiva). Em outras palavras, os deveres e direitos devem, nesse processo, estar situados dentro de uma nova realidade jurídico-político-constitucional que atenda aos preceitos do Estado Democrático de Direito, que encontra, em suas bases fundantes, tanto direitos como deveres fundamentais.

Supera-se, dessa forma, a leitura constitucional que se escorava em métodos que pudessem confirmar as certezas (dogmas) jurídicas. Com a hermenêutica a interpretação promove a linguagem como própria constituidora do mundo, uma vez que:

[...] superando os supostos de uma filosofia da consciência, tematizarmos a condição humana como uma condição linguística, discursiva, hermenêutica veremos que a nossa própria “realidade” cotidiana e inafastável é permeada de idealidades, de pretensões idealizantes, constitutivas da capacidade linguística como tal (CARVALHO NETTO, 1999, p. 474).

Isto é, deve-se pensar os discursos constitucionais a partir de uma teoria crítica da sociedade. (WARAT, 1995, p.84). Para compreensão adequada do texto constitucional, é preciso “compreendê-lo de acordo com as pretensões que o mesmo apresenta, devemos compreendê-lo a cada instante, ou seja, compreendê-lo em cada situação concreta de uma maneira nova e distinta. Aqui compreender é também aplicar” (GADAMER, 2005, p. 408).

É por isso que

[...] a hermenêutica filosófica salta à frente das outras formas de interpretação, na medida em que reconhece que aquela se faz na facticidade, na vida, na existência, na realidade. Por isso, afirmar-se que a interpretação não se autonomiza da aplicação. [...]

Os direitos fundamentais devem ser vivenciados pelo intérprete, ou seja, devem estar na condição de ser daquele que os aplica. Daí o problema da “baixa compreensão dos direitos fundamentais”, materializado na dimensão maior e mais degradante ainda para a sociedade se caracteriza como “baixa compreensão da própria Constituição” (MOREIRA, 2012, p. 170/171).

A partir desse processo hermenêutico, então, pode-se (deve-se) estabelecer um vínculo entre o direito e a realidade social. As garantias previstas para os deficientes devem, portanto, gozarem de eficácia a partir, notadamente, de uma ótica solidária.

Promover política pública de mobilidade urbana não é uma norma abstrata, ao contrário, é um mecanismo constitucional de trazer para a realidade um meio de inserção de cada sujeito deficiente no contexto social. Isso se dá a partir de um olhar solidário do direito e que efetivamente exige uma superação do modelo dogmático-tradicional para uma aplicação hermenêutica.

As etapas do reconhecimento (referindo-se àquelas trabalhadas neste ensaio), assim como o próprio processo hermenêutico, não devem ser individualizadas, mas sim associadas a partir de uma perspectiva cíclica, em que todas as etapas ocorram de uma só vez. O direito e a solidariedade se dão, como os próprios processos hermenêuticos, num momento único. É por isso que

[...] a hermenêutica filosófica salta à frente das outras formas de interpretação, na medida em que reconhece que aquela se faz na facticidade, na vida, na existência, na realidade. Por isso, afirmar-se que a interpretação não se autonomiza da aplicação. [...]

Os direitos fundamentais devem ser vivenciados pelo intérprete, ou seja, devem estar na condição de ser daquele que os aplica. Daí o problema da “baixa compreensão dos direitos fundamentais”, materializado na dimensão maior e mais degradante ainda para a sociedade se caracteriza como “baixa compreensão da própria Constituição” (MOREIRA, 2012, p. 170/171).

E é exatamente a superação dessa baixa compreensão da Constituição que se faz necessária, o que importará na atribuição da hermenêutica constitucional não apenas no estudo dos direitos fundamentais, mas, inclusive, nos deveres

fundamentais. É a partir daí que se poderá estabelecer uma ponte entre o dever de contribuir para os gastos públicos e o princípio da capacidade contributiva, fundada na solidariedade, para que se atinja, portanto, uma justiça fiscal.

4.3 O RECONHECIMENTO DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 12.350/2010: UMA DEMONSTRAÇÃO DA EFICÁCIA DO DEVER DE CONTRIBUIR COM OS GASTOS PÚBLICOS E DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O primeiro tópico do presente capítulo traz à tona uma crise interpretativa no estudo do direito constitucional tributário hodierno que decorre de uma baixa compreensão da necessidade de se estabelecer uma justiça fiscal no exercício da atividade tributária. Esse déficit conceitual se dá tanto a partir da ótica do contribuinte como, inclusive, do próprio Estado. Isso porque vigora ainda um modelo individualista liberal em que se prestigia, a todo custo, o princípio da legalidade, posto que as leis, em seu caráter genérico e abstrato, contemplariam, exhaustivamente, todas as situações da vida e daria ampla segurança jurídica aos contribuintes, o que, no entanto, não ocorre.

Esse mesmo paradigma – individualista liberal – ao contrário, justifica o uso das leis para atribuição de benefícios injustificados a determinados sujeitos em total desatenção à necessidade de que o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos conta com fundamento constitucional pautado, primordialmente, na solidariedade e, portanto, deve gozar de eficácia normativa.

No segundo tópico deste mesmo capítulo, verificou-se que a atual ordem constitucional brasileira, que funda – ao menos textualmente – um paradigma de Estado Democrático de Direito, não comporta mais um afastamento entre o sujeito

(intérprete) do objeto (Constituição), devendo, ao contrário, ser atribuída uma alta compreensão aos comandos constitucionais, pois, “[...] muito embora nem todos os preceitos constitucionais tenham o mesmo grau de concretização, atualmente já não abe falar das constituições como meras declarações programáticas [...]” (BUFFON, 2009, p. 110).

Essa nova compreensão das normas constitucionais passa pela compreensão de uma série de teorias próprias que objetivam, *latu sensu*, romper com o paradigma da legalidade do individualismo liberal e reconhecer a necessidade de serem implementados meios, a partir de uma hermenêutica constitucional, de atribuir eficácia às normas constitucionais.

No caso da atividade tributante, isso passa pelo estabelecimento de um vínculo entre o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, fundamentado na solidariedade, com o princípio da capacidade contributiva como fito de viabilizar, enfim, uma justiça fiscal. Essa justiça fiscal com o caráter de distributividade decorre exatamente da harmonia entre o dever e as capacidades dos contribuintes.

Lênio Streck (2011, p. 284), em estudos sobre o tema, afirma que:

Estou convencido de que há uma crise de paradigmas que obstaculiza a realização (o acontecer) da Constituição (e portanto, dos objetivos da justiça social, da igualdade, da função social da propriedade, etc.): trata-se das crises dos paradigmas objetivista aristotélico-tomista e o da subjetividade (filosofia da consciência), bases da concepção liberal individualista-normativista do Direito, pela qual, muito embora já tenhamos, desde 1988, um novo modelo de Direito, nosso modo-de-fazer Direito continua sendo o mesmo de antanho, isto é, olhamos o novo com os olhos do velho, com a agravante de que o novo (ainda) não foi tornado visível.

Por essa razão que se deve fazer uso de uma nova hermenêutica constitucional para que compreenda eficácia tanto aos direitos como aos deveres constitucionais. Isso, notadamente, não se dará através de uma aplicação anacrônica de um determinado de interpretação, muito menos mediante a aplicação do método liberal/gramatical (BUFFON, 2009, p.173).

Ao contrário, deve-se compreender a Constituição a partir de uma postura crítica, o

que permitirá a ampliação dos seus conceitos. No caso da crise antes evidenciada, é um novo olhar ao dever fundamental de contribuir com os gastos públicos e ao princípio da capacidade contributiva a partir de bases no solidarismo, o que permitirá atribuir-lhes um novo alcance.

Tal conclusão se revela, *in casu*, a partir do reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei nº 12.350/2010, um objeto privilegiado para o estudo ora proposto. Isto porque, noutra paradigma, esta lei, uma vez atendendo o devido processo legislativo, tratando de critérios específicos de isenção, e desde que sua interpretação fosse estritamente literal, na forma do art. 111, II, do Código Tributário Nacional, ela não encontraria argumento algum para sua inconstitucionalidade, ou seja, seria inquestionável. É isso que lega a manutenção de um paradigma liberal positivista: um engessamento da atuação do intérprete.

No entanto, a despeito da verificação de qualquer critério formal de constitucionalidade da lei, cabe, necessariamente, uma análise de sua materialidade e isso passa pelo enfrentamento não só dos princípios (muitos deles regras) limitadores do poder de tributar, como também pelos aspectos solidários inerentes ao dever fundamental de contribuir com os gastos públicos.

Ou seja, a norma pode se revelar, por um lado, constitucional, ainda que materialmente atendidos alguns princípios constitucionais de limitação ao poder de tributar, mas, de outro lado, pode permanecer no campo da inconstitucionalidade pelo fato de desvirtuar o princípio da capacidade contributiva e, até mesmo, o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos.

Veja-se, de antemão, que não se fala na criação de dever ou na sua exigência sem lei, o que, como estabelecido anteriormente, não se verifica viável; ao contrário, trabalha-se com a verificação de normas já existentes infraconstitucionalmente que, por sua vez, importem numa relativização do dever – que também encontra previsão legal – as quais, essencialmente, devem passar por uma análise dos critérios a ele (dever fundamental de contribuir para os gastos públicos) inerentes.

A Lei nº 12.350/2010, por sua vez, prevê isenção para a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), entre outros tributos federais, de imposto de renda o que a desonera, portanto, de um dever fundamental que também encontra o seu

correspondente na lei, argumento que, repita-se, não foi deduzido, em momento algum, na ADIN 5030 que tramita no Supremo Tribunal Federal.

No entanto, não resta dúvida de que o controle de constitucionalidade das normas tributárias, em qualquer aspecto ou âmbito, devem enfrentar os critérios de harmonização entre o dever de contribuir para os gastos públicos e o princípio da capacidade contributiva, ou seja, deve estar de acordo com o propósito da justiça fiscal. Norma tributária que não revele o postulado da justiça fiscal é, notadamente, inconstitucional.

Assim, para se relativizar o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos – sem que se caia numa inconstitucionalidade – necessário se verificar a adequação da norma a partir da solidariedade pela fiscalidade e extrafiscalidade, ou seja, através de meios que situações que, em síntese, não se revelem em privilégios odiosos, o que, por sua vez, importará numa mitigação também ao princípio da capacidade contributiva. O liame da solidariedade é “[...] o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade” (BUFFON, 2009, p. 99).

No entanto, o critério a estabelecer é de que tanto o dever como o princípio se estabeleçam na atividade tributária de forma harmônica, até porque:

Todos são iguais perante a lei no momento de implantar os tributos. Mas, naturalmente, a igualdade exige um tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais. Quanto maior é a riqueza de um indivíduo, maior sua capacidade econômica, maior deverá ser a quantidade com a qual terá que contribuir para o sustento do ônus público. Só assim são suportados por igual os ônus tributários. Só assim estes ônus são igualmente gravosos para os distintos contribuintes. Portanto, para a aplicação efetiva destes princípios é preciso determinar, inicialmente, quem tem e quem não tem capacidade contributiva. (LAPATZA, 2007, p. 23).

A mudança de perspectiva no estudo constitucional brasileiro a partir da ótica dos deveres fundamentais permite, portanto, tal análise que, apesar de não muito usual, é indispensável para a compreensão do atual contexto nacional em que se reconhecem, no dever de contribuir para os gastos públicos e no princípio da

capacidade contributiva, fundamentos necessários (indispensáveis) para a promoção de direitos e garantias fundamentais.

Por isso que qualquer relativização desse dever deve ser observada com cautela, da mesma forma como ocorre com os direitos. As normas de isenção tributária são, por sua essência, normas de desoneração do contribuinte e, portanto, afastam o dever constitucional. Ocorre que tal relativização deve ser constitucionalmente justificável (BUFFON, 2009, p. 103), sob pena de possibilidade que alguém suporte um dever de contribuir mais oneroso, dessa maneira, compensando uma desoneração que seja indevidamente concedida a outrem.

É o que ocorre, notadamente, a partir do advento da Lei nº 12.350/2010. Permite-se uma desoneração fiscal, travestida de licitude, a partir de uma ótica positivista e legalista decorrente de uma cultura individualista em que se deve submeter ao interesse de determinados grupos econômicos – neste caso, uma única instituição privada estrangeira – permitindo-lhes, entre outros privilégios, àqueles de natureza tributária.

Só que, neste último caso, repita-se, a supressão do dever de pagar tributo de um contribuinte é a necessária imposição de um ônus maior para tantos outros inúmeros contribuintes. Essa é a solução encontrada que, no entanto, corresponde a um dos golpes mais graves que pode afligir o sistema constitucional tributário (SANTOS, 2003, p. 362), principalmente por ferimento à solidariedade fiscal. Marciano Buffon (2009, p. 106) adverte:

É inadmissível que, especialmente em países como o Brasil, o Estado opte por solucionar essa questão reduzindo, de um lado, a já mínima proteção social ou, de outro, instituindo novos tributos ou majorando alíquotas daqueles já existentes, para fazer frente a diminuição de receita [...]. Ainda que poderosos grupos de pressão defendam tais soluções, elas provavelmente levariam a ampliação das já elásticas desigualdades sociais, o que seria inaceitável num modelo de Estado, cuja tarefa precípua é combatê-las.

A redução da exigência do exercício do dever para determinada parcela da sociedade deve ser, portanto, avaliada com zelo, haja vista o fato de que, em um

contexto de solidarismo, isso importará na oneração de outros. E, em que pese a negação constante aos deveres, a reivindicação pelas prestações sociais se fortalece a cada momento, o que evidencia a pequena compreensão dos deveres fundamentais. No caso, vê-se que, a partir de uma política tributária de estímulo econômico – sem qualquer justificabilidade constitucional –, principalmente se promovida uma análise hermenêutico-constitucional e não positivista-legalista, foi relativizado o dever fundamental de contribuição com os gastos públicos, sem a correspondente verificação da solidariedade (pela fiscalidade ou extrafiscalidade) ou, até mesmo, dos critérios (quantitativos e qualitativos) do princípio da capacidade contributiva. Nem mesmo sob uma análise individual e acrítica do princípio da essencialidade – que, sabe-se, integra a compreensão de extrafiscalidade, pode-se verificar qualquer legitimação social ou econômica deste benefício.

Houve a flexibilização de um dever sem, contudo, serem apontadas as indispensáveis razões. Exatamente pela falta de cultura contributiva e pela incompreensão desse dever fundamental é que tais medidas não são questionadas. Mas, se observada sob a ótica do dever fundamental de contribuição para os gastos públicos, verificar-se-á que há apenas a manutenção de um privilégio político a uma determinada classe, quando, o cidadão brasileiro, a bem da verdade, não precisava, para sua “satisfação”, que esse incentivo fosse concedido. Não se apregoa a manutenção de uma carga tributária excessiva, mas, da mesma forma, não se pode admitir que a sua redução seja promovida sem parâmetros, violando não só a sua indispensável essencialidade, como, principalmente, o próprio dever fundamental de contribuição com os gastos públicos.

Assim, as isenções previstas na Lei nº 12.350/2012, concedidas a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), são servis para demonstrar a crise interpretativa – dentro de uma perspectiva liberal e individualista – que acaba esvaziando o sentido constitucional do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos.

Se pela legalidade positivista ambos (dever e direito) nada mais são do que programas e diretrizes, são válidas e eficazes as previsões isentivas do citado veículo normativo. No entanto, a partir de um novo modelo de significação das normas constitucionais, verifica-se que, a bem da verdade, tal legislação traz

significativa causa de inconstitucionalidade.

O dever de contribuir está sendo violado, posto que a desoneração nele proposta não é justificável. Uma entidade privada estrangeira que conta com considerável volume de capital próprio terá isenção tributária no exercício de uma atividade que, por sua vez, também, é consideravelmente rentável, inclusive de tributos não vinculados (violação da solidariedade pela fiscalidade).

Ora, a isenção de um tributo não vinculado pressupõe uma constitucional e evidente justificativa posto que se estará deixando de incorporar aos cofres públicos receita que naturalmente seria-lhes integradas. E mais, a atividade desenvolvida não importa, notadamente, em promoção de direitos sociais imediatos, mediatos ou, até mesmo, remotos (violação da solidariedade pela extrafiscalidade).

É a negação da solidariedade, própria de um modelo individualista, onde se rejeita qualquer discurso que imponha (obrigue) um fazer de um sujeito para um conjunto indeterminado de sujeito (comunidade). É necessário, portanto, estabelecer-se e firmar o conceito de que a solidariedade é fundamento das exigências fiscais refutando qualquer ideal egoístico. A respeito dessa cultura do individualismo, a partir de uma ótica europeia e na análise dos seus resultados prejudiciais, a ideia de solidariedade, comunitarismo e, inclusive, do próprio indivíduo, Bauman (2006, p. 101) infere que:

Quando a competição substitui a solidariedade, os indivíduos se vêem abandonados à própria sorte, restando-lhes apenas os seus poucos recursos, evidentemente inadequados. A dilapidação e decomposição dos vínculos coletivos os transformaram, sem o seu consentimento, em indivíduos de jure [...].

Enfim, a solidariedade mostra especial relevo enquanto conteúdo que fundamenta o dever de pagar tributos. A hermenêutica constitucional, por sua vez, ao abrir a possibilidade de ampla e criteriosa atribuição de eficácia às normas constitucionais é, ou pode ser, caminho para que se estabeleça, como pretendido neste tópico, a solidariedade que integra o dever de contribuir para os gastos públicos, como critério

(pela fiscalidade e/ou extrafiscalidade) de análise da constitucionalidade das normas tributárias, sobretudo àquelas isentivas.

No entanto, como visto ao longo do trabalho, isso será possível apenas se a tributação estiver adequada à efetiva capacidade contributiva do cidadão, elemento este que também pressupõe a constitucionalidade das normas tributárias. Assim, se de um lado, as isenções concedidas, pela Lei nº 12.350/2010, a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA) violam o dever de contribuir para os gastos públicos, por outro, fazem-no com o princípio da capacidade contributiva, posto que se revelam em verdadeiros privilégios que não encontram qualquer amparo constitucional, o que a doutrina adjetiva de odioso (TORRE, 2003, p. 438).

Ou seja, autoriza que um determinado contribuinte, ou determinados contribuintes, deixe(m) de pagar tributo, ou pague(m)-no a menor, em razão de diferenças subjetivas e que não estejam de acordo com o ideal de justiça fiscal. São desigualdades, portanto, que, em razão da ausência de seu fundamento, acabam por revelar verdadeiro prejuízo a outros contribuintes e, especialmente, ao próprio sistema tributário.

Trata-se de isenção legal que corresponde, também, a uma hipótese de violação ao princípio da capacidade contributiva, principalmente a partir de seu critério qualitativo de vedação às desigualdades e, portanto, é inconstitucional posto que potencializa um malefício ao erário e, assim como a violação ao dever, importa num severo obstáculo a implementação de uma justiça fiscal.

Não se objetiva cultuar a impossibilidade de medidas isentivas, ao contrário, adotou-se o exemplo ora analisado para se verificar que o direito constitucional tributário hodierno funda-se, entre outras normas constitucionais, no dever (solidário) de contribuir para os gastos públicos e no princípio da capacidade contributiva, os quais, a partir da construção hermenêutico-constitucional ora proposta, devem estar presentes e ser verificados no exercício da atividade tributária, inclusive, como visto, na legislação, dessa maneira, superando-se a cultura individualista liberal ainda vigente nos estudos tributários.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O princípio da capacidade contributiva, não obstante seu déficit conceitual, é base significativa para o exercício da atividade tributária, ou seja, o pagamento dos tributos deve se dar a partir da verificação das condições do(s) respectivo(s) sujeito(s) passivo(s).

A falta de compreensão e a carência doutrinária no estudo do princípio dá-se a partir de sua construção dogmática e positivista em que lhe é atribuído um caráter meramente programático e desprovido de conteúdo normativo. Trata-se de uma postura própria do direito tributário que ainda funda suas bases em uma interpretação literal-gramatical e meramente legalista.

No entanto, viu-se que é necessário atribuir-se a indispensável eficácia normativa ao princípio, o que pode se dar, como proposto, a partir de sua conceituação unívoca, assim, propiciando limitações objetivas e subjetivas, mas, ao contrário, com a admissão de uma pluralidade de intérpretes. Desse modo, foram estabelecidos critérios quantitativos e qualitativos de como a sujeição à capacidade contributiva irá, enfim, exercer sua limitação e adequação ao poder de tributar, ou seja, para que a tributação não permita excessos nem mesmo promova desigualdades.

A tributação, conforme o paradigma próprio do Estado Democrático de Direito, deve ajustar-se às condições do contribuinte, dessa forma, sendo vedado, por outro lado, o estabelecimento de privilégios odiosos que destituam, desarrazoadamente, determinado sujeito da obrigação de pagar tributos. Por sua vez, passou-se da análise, então, para o reconhecimento de que essa obrigação advém do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos. Dever fundamental previsto, ainda que implicitamente, na Constituição Federal brasileira e que se forma a partir do reconhecimento da indispensabilidade de que os cofres públicos sejam carregados para que os custos dos direitos sejam adimplidos. Ou seja, a prestação de garantias e direitos aos cidadãos, assim como a própria manutenção dos serviços públicos, depende, necessariamente, de valores financeiros, os quais devem ser

providos pelos próprios membros da sociedade enquanto viventes num ambiente de comunidade.

Assim, a legitimação e o próprio fundamento do dever de contribuir com os gastos públicos encontram-se no ideal de solidariedade social, que decorre do fato de que todos os membros que integram uma sociedade devem contribuir para o seu custeio e financiamento.

Considerando-se que, no Estado Democrático e de Direito, as demandas e exigências prestacionais para a efetivação de garantias, mínimas ou não, são exponencialmente crescentes, sendo fundamental o dever de que todos contribuam para o custeamento de toda essa estrutura, o que se sustenta a partir, repita-se, do critério de solidariedade.

É, a partir desse ideal de solidariedade, que encontra até previsão positivada no texto constitucional em seu art. 3º, I, que se viabilizarão meios para um dever fundamental que edifique uma justiça fiscal, ou seja, uma distributividade tributária.

Uma sociedade solidária pressupõe, necessariamente, o reconhecimento de que existem deveres que importem, sobretudo, em ações de compartilhamento e, no caso do dever de pagar tributos, na noção de contributividade. O homem não é um ser isolado, mas sim solidário dentro de um contexto comunitário e social.

Essa justiça fiscal, por meio da compreensão solidária do dever, revela-se na distribuição dos custos entre os membros da sociedade e, da mesma sorte, a aplicação dos benefícios com o adimplemento de direitos fundamentais. Esses direitos, no entanto, não são correlatos, necessários, ao adimplemento daquele dever, mas que necessariamente, ainda que indiretamente, dele decorreram.

No intento de viabilizar, portanto, a formação dessa cultura tributária, própria de uma justiça fiscal, identificou-se que, na harmonização tanto do princípio da capacidade contributiva, a partir de seus critérios (qualitativos e quantitativos), como do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos, de jaez solidarista, a possibilidade de se estabelecer um vínculo que permita o exercício eficiente da atividade tributária.

A compreensão de solidariedade no dever e de eficácia do princípio da capacidade

contributiva propicia que seja dada uma dimensão de justiça fiscal, a qual é, portanto, o resultado da harmonização entre ambos, pois o contribuinte tem, solidariamente, a obrigação de dar parcela de seu patrimônio para garantir recursos ao Estado, mas, tal ato, deve ajustar-se à sua capacidade econômica.

Essas condições de solidariedade e capacidade viabilizam que aqueles contribuintes com melhores condições contribuam mais do que outros que não gozem de tal benefício, reconhecendo-se, nos primeiros, a compreensão solidária inclusive de prestação e superação do déficit destes últimos.

No entanto existe ainda uma baixa compreensão do que seria a justiça fiscal, principalmente, pela própria negação que existe, e foi identificada no estudo, tanto do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos como do princípio da capacidade contributiva. Não se reconhece, ainda, pagamento do tributo como resultado natural da fundamentabilidade do dever de contribuir para os gastos públicos, muito menos se verifica a essencialidade que a verificação da capacidade do contribuinte tem nesse processo.

Ao contrário, vive-se ainda numa cultura individualista e egoísta dos sujeitos que reconhecem apenas em si o centro de convergência para onde os direitos devem ser direcionados e, por sua vez, compreendem o dever como uma coerção estatal nas liberdades.

Essa cultura, somada a um legalismo tributário e à manutenção de critérios interpretativos literal-gramaticais, dá origem a uma crise entre o dever de contribuir e a própria ideia de capacidade contributiva, permitindo-se que a atividade tributante, a partir dessa baixa compreensão dos conceitos, configure-se desprovida de fundamentabilidade constitucional.

São os casos de privilégios odiosos em que a desoneração tributária para determinado sujeito é estabelecida sem qualquer respaldo, de razoabilidade mínima, na Constituição Federal. Ao contrário, o que se propôs verificar é que casos como este revelam uma evidente inconstitucionalidade que materialmente se dá por violação não a um direito fundamental, mas sim a um dever fundamental: o dever solidário de contribuir para os gastos públicos, frisando-se a solidariedade, redundante e enfaticamente, como fundamento do próprio dever.

Isso passa, portanto, pela análise dos aspectos da solidariedade (pela fiscalidade e extrafiscalidade), que são a base do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. Ou seja, a inconstitucionalidade se dá no campo dos deveres, enquanto categorias jurídica-constitucionais próprias.

Para demonstrar, em campo prático, a confirmação de tal conclusão, utilizou-se, como objeto privilegiado de análise, o art. 7º da Lei 12.350/2010, que, ao conceder isenção de diversos tributos federais para a *Fédération Internationale de Football Association* (FIFA), na realização da Copa do Mundo e Copa das Confederações, desonerou-a do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos em que pese a sua reconhecida capacidade. Ou seja, superou-se o dever e manteve-se uma interpretação liberal e egoística dos tributos como se eles pudessem ser disponíveis para atender os interesses de determinado grupo econômico, assim, revelando, notadamente, um caso de privilégio odioso e, principalmente, uma negação ao fundamento da solidariedade que integra o dever constitucional.

A desoneração fiscal promovida pela lei não encontra fundamento na solidariedade, quer seja pela fiscalidade ou pela extrafiscalidade. Por seu turno, o dispositivo legal também não está de acordo com os critérios (quantitativos e qualitativos) do princípio da capacidade contributiva, até porque, permite uma tributação desigual, própria, repita-se, das hipóteses de privilégio odioso.

Sabendo-se que não há direito fundamental que possa ser garantido, no atual Estado Democrático de Direito, sem o adimplemento de deveres fundamentais, é de se confirmar que a autorização legal analisada, correspondendo à hipótese de exercício desigual da tributação (enquanto violação ao princípio da capacidade contributiva), ao desonerar do dever fundamental de contribuir para os gastos públicos e negar seu fundamento basilar, que é a solidariedade, revela-se inconstitucional.

REFERÊNCIAS

ABREU, Ivy de Souza; FABRIZ, Daury César. O dever fundamental de proteção das matas ciliares e das nascentes com base no princípio da proibição do retrocesso: uma análise do código florestal brasileiro. **Derecho y Cambio Social**, v. 32, p. 01-15, 2013.

AGOSTINHO, Santo. **Confissões**. Tradução de Frederico Ozanam Pessoa de Barros e Padre Rioland Azzi, S.D.B. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2012.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALLMERS, Swantje; WOLFGANG, Maenning. Economic impacts of the FIFA Soccer World Cups in France 1998, Germany 2006, and outlook for South Africa 2010 **Eastern Economic Journal**, Hamburg: University of Hamburg, n. 35, 2009.

AMARAL, Gustavo. **Direito, escassez e escolha**. São Paulo: Renovar, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Direito tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BASSOLI, Marlene Kempfer; RIBEIRO, Maria de Fátima. Planejamento Tributário e o Valor Jurídico da Solidariedade. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ANDRADE, José Maria Arruda de (Coord.). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP, 2007.

BAUDRILLARD, Jean. **A sociedade de consumo**. Lisboa: Edições 70, 1981.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade líquida**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BEHRENS, Marilda Aparecida. **Paradigma da Complexidade**: Metodologia de projetos, contratos didáticos e portfólios. Petrópolis: Vozes, 2008.

BEHRENS, Marilda Aparecida; THOME OLIVARI, Anadir Luiza. A evolução dos paradigmas na educação: do pensamento científico tradicional a complexidade. **Revista Diálogo Educacional**, v. 7, n. 22, set.-dez. 2007.

BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Do Direito Social aos interesses transindividuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1996.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito Constitucional. 19. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____. O método concretista da Constituição Aberta. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará**, v. 25, n. 1, jan./jun. 1984.

BOND, Patrick; COTTLE, Eddie. Economic Promises and Pitfalls of South Africa's World Cup. In: COTTEL, Eddie (edit.). **South Africa's World Cup**: a legacy form whom? KwaZulu-Natal: University of KwaZulu-Natal Press, 2011.

BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. **Revista Direito & Paz**, Ano XII, n. 22, 2010.

BORGES, José Ferreira. **Princípios de Syntelologia**. Londres: Impresso por Bingham, 1831.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Relator Ministro Dias Toffoli. AI 708667 AgR, Primeira Turma, julgado em 28/02/2012. **Acórdão eletrônico Diário de Justiça eletrônico-069**, divulgado dia 09/04/2012, publicado dia 10/04/2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. Relator Ministro. Ricardo Lewandowski. Re 584909 , Segunda Turma, Julgado Em 17/04/2012, **Acórdão Eletrônico Dje-085 Divulg 02-05-2012**. Public 03-05-2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. Relator Ministro. Min. ELLEN GRACIE, RE 603191. Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, **Dje-170 DIVULG 02-09-2011**. PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185.

_____. Supremo Tribunal Federal. Relator Ministro Min. JOAQUIM BARBOSA, ADI. 2556, Tribunal Pleno, julgado em 13/06/2012, **ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-185 DIVULG 19-09-2012**. PUBLIC 20-09-2012.

_____. **Relatório do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/arquivos/rdh-2013.pdf>>. Acesso em: 13/10/2013.

_____. **IBPT**. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/559/Carga-tributaria-recorde-em-2012-36-27-do-PIB>>. Acesso em: 13 out. 2013.

_____. Ministério do Esporte. Disponível em: <<http://www.esporte.gov.br/arquivos/futebolDireitosTorcedor/copa2014/garantiasGovernamentais.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2013.

_____. Procuradoria Geral da República. **Adin. 5030**. Disponível em: <http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_pdfs/ADI%205030.pdf>. Acesso em: 01 dez. 2013.

_____. **Tribunal de Contas da União. O TCU e a Copa do Mundo de 2014:** relatório de situação: março de 2012/Tribunal de Contas da União. Brasília: TCU, 2012.

BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana:** entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

_____. **Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador:** contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas. 2. ed. Coimbra, Portugal: Coimbra, 2001.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. 2004. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais (FDUFMG), Belo Horizonte, 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARRAZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. IPI, seletividade e alteração de alíquotas. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 159, 2008.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **A Constituição Federal Comentada**. Rio de Janeiro: José Konfino, 1949. v. IV.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DUQUE, Bruna Lyra; PEDRA, Adriano Sant'Ana. Os Deveres Fundamentais e a Solidariedade nas Relações Privadas. In BUSSINGER, Elda Coelho de Azevedo (coord.). **Direitos e Deveres Fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2012.

DWORKIN, Roland. **Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Taking rights seriously**. Cambridge: Harvard, 1977.

ERNST & YOUNG; FGV. Brasil **Sustentável: impactos socioeconômicos da Copa do Mundo de 2014**. Rio de Janeiro: Ernst & Young; FGV Projetos, 2010. Disponível em: <http://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/estudo_9.pdf>.

FARO, Julio Pinheiro. Justiça Fiscal e Solidariedade: Deveres fundamentais e a concretização de direitos fundamentais. **Revista Eletrônica do Curso de Direito da PUC Minas Serro**. Belo Horizonte: PUC Minas, 2012a.

_____. Deveres como condição para a concretização de direitos. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, n. 79, p.167-209, abr./jun. 2012b.

FAVEIRO, Vitor. **O Estatuto do Contribuinte**: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Coimbra, 2002.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. O Problema da Delimitação do Objeto da Ciência do Direito. **Revista da FARN**, v. 1. n. 2, 2002.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e Método I**: Traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. 7. ed. São Paulo: Vozes, 2005.

_____. **A razão na época da ciência.** Tradução de Ângela Dias. Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1983.

GIARDINA, Emilio. **Le Basi Teoriche del Principio della Capacità Contributiva.** Milano: A. Giuffrè, 1961.

GIDDENS, Anthony. **As consequências da modernidade.** São Paulo: ED. UNESP, 1991.

_____. **Para além da esquerda e da direita.** Tradução de Álvaro Hattner. São Paulo: UNESP, 1996.

GONÇALVES, Luísa Cortat Simonetti; PEDRA, Adriano Sant'Ana. Deveres fundamentais: a ressocialização enquanto dever do próprio apenado. In: BUSSINGUER, Elda Coelho de Azevedo (Org.). **Direitos Fundamentais: Pesquisas.** Curitiba: CRV, 2011. p. 209-216.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições (uma figura “sui generis”).** São Paulo: Dialética, 2000.

GREGORIO, Argos. Eficácia e Alcance da Capacidade Contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ano 17, n. 85, mar./abr., 2009.

GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de la Ciencia de las Finanzas.** Buenos Aires: Depalma, 1943.

GUIMARÃES, Ylvez José de Miranda. **O Tributo. Análise Ontológica à Luz do Direito Natural e do Direito Positivo.** São Paulo: Max Limonad, 1983.

HABERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição:** contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Frabris, 2002.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e Democracia: entre a facticidade e validade.** Rio de Janeiro: Tempo Universitário, 1997.

HOLMES, S.; SUNSTEIN, C. R. **The Cost of Rights.** New York: W. W. Norton, 1999.

JARACH, Dino. **El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo.** 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971.

KUHN, Thomas S. **A Estrutura das Revoluções Científicas.** 6. ed. São Paulo: Perspectiva, 2001.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário: teoria geral do tributo.** Trad.: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole; Madrid: Marcial Pons, 2007.

LEITE, Laís Durval; LEITE, Carlos Henrique Bezerra. Controle concentrado de constitucionalidade da lei orçamentária e a tutela dos direitos fundamentais à saúde e à educação. **Revista de Processo Repto**, v.36, n. 198-199, 2011.

LLORENTE, Francisco Rubio. Los deberes constitucionales. **Revista Española de Derecho Constitucional**, n. 62, 2001.

LOPES, Soraya Santos. O direito ao mínimo existencial no caso concreto. **Interesse Público**, Ano 14, n. 74, jul./ago., 2012.

MACHADO, Álvaro Augusto Lauff; PEDRA, Adriano Sant'Ana. Os eventos esportivos, o governo federal e a FIFA. **A Gazeta, Vitória**, p. 29, 07 de jul. 2013a.

_____. O legado da FIFA. **Jornal de Brasília**, Brasília, p. 18, 25 de jul de 2013b.

_____. A redução das alíquotas de IPI incidente na comercialização de veículos automotores: uma (in)justificável relativização do dever fundamental de contribuir com os gastos públicos. In BUSSINGER, Elda Coelho de Azevedo (Coord.). **Direitos e Deveres Fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2012.

_____. Redução de alíquota do imposto sobre produtos industrializados para automóveis: reflexões sobre uma sociedade (in)sustentável, o princípio da seletividade tributária e o dever fundamental de pagar tributos. **Revista da Ajuris**, v. 130, p. 55-72, 2013.

_____. The Pursuit Of The Recognition Of Deficient Citizens: the privileged example of (lack of) urban mobility. In: XXVI WORLD CONGRESS OF PHILOSOPHY OF LAW AND SOCIAL PHILOSOPHY OF THE INTERNATIONAL ASSOCIATION FOR PHILOSOPHY OF LAW AND SOCIAL PHILOSOPHY (INTERNATIONALE VEREINIGUNG FÜR RECHTS- UND SOZIALPHILOSOPHIE) (IVR), **Anais...** Belo Horizonte, MG, Brasil, em julho de 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MAINO, Carlos Alberto Gabriel. Derechos fundamentales y la necesidad de recuperar los deberes: aproximación a la luz del pensamiento de Francisco Puy. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador: Juspodium, 2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARX, Karl. **Miséria da Filosofia**. São Paulo: Ícone, 2004.

MEDRANO, Humberto. Derechos Humanos Y Tributacion. **Revista de Direito Tributário**, n. 51, jan.-mar., 1990.

MEZZARROBA, Orides. O humanismo latino, a soberania popular e a democracia representativa brasileira contemporânea. In: MEZZARROBA, Orides (Org.).

Humanismo Latino e estado no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux: Fondazione Cassamara, 2003.

MIOTO, Ricardo. Isenção tributária soma R\$ 170 bi por ano. **Folha de São Paulo**, São Paulo, p. B5, 22 de jul. de 2013.

MOREIRA, Nelson Camatta. **Direitos e Garantias Constitucionais e Tratados Internacionais de Direitos Humanos.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

MULLER, Friedrich. **Metodologia do Direito Constitucional.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. **Teoria Estruturante do Direito.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____. Positivismo. Tradução de Peter Naumann e revisão de Paulo Bonavides. **Boletim dos Procuradores da República**, Ano III, n. 29, set. 2000.

NABAIS, José Casalta. Nota sobre o dever fundamental de pagar tributos. In: ALLEMAND, Luiz Cláudio Silva (Coord.). **Direito Tributário: questões atuais.** Brasília: Conselho Federal da OAB, 2012a.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012b.

_____. **Por uma liberdade com responsabilidade.** Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____. **Estudos de Direito Fiscal:** por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ano 17, n. 88, set./out. 2009.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, Ano 3, n. 2, p. 11-30, 2002.

NABUCO, Joaquim. **O Abolicionismo**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 1977.

NICOLESCU, Basarab. **O manifesto da transdisciplinaridade**. São Paulo: TRION, 1999.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código Tributário Nacional: comentários, doutrina, jurisprudência**. São Paulo: Saraiva, 1998.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo. **Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia contemporânea**. São Paulo: Loyola, 1996.

PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, Ano 18, n. 93, jul./ago. 2010.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

PECES-BARBA MARTÍNEZ, Gregorio. **Los deberes fundamentales**. Doxa: Alicante, 1987. n. 4.

PEDRA, Adriano Sant'Ana. Los Deberes Fundamentales Y La Tutela Efectiva De Los Derechos. In: XI Congresso Iberoamericano de Direito Constitucional. **Anais...** Tucumán, Argentina, em setembro de 2013.

_____. Mutação Constitucional e Teoria da Concretiza o. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**, Ano 19, n. 74, jan./mar. 2011.

PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do Direito Civil**: introdu o ao direito civil constitucional. Tradu o de Maria Cristina de Cicco. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PERRENOUD, Philippe. As competências a serviço da solidariedade. **Pátio: Revista Pedagógica**, Porto Alegre, v. 7, n. 25, p. 19-27, fev. 2003.

PINTO FALCÃO, Alcino. Constitui o Anotada. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1957. v. III.

PRONI, Marcelo Weishaupt; SILVA, Leonardo Oliveira da. Impactos econômicos da Copa do Mundo de 2013: proje es superestimadas. **Texto para Discussão. IE/UNICAMP**, n. 211, out. 2012.

RIVERO, Jean. **Liberdades Públicas**. São Paulo: Martins Forense, 2010.

ROBLES, Gregorio. **Os direitos fundamentais e a  tica na sociedade atual**. São Paulo: Manole, 2005.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. Trad.: Milene Eug nio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Grecco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords.). **Solidariedade Social e Tributa o**. São Paulo: Dialética, 2005.

SANCHES, J. L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derroga o do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.). **Solidariedade social e tributa o**. São Paulo: Dialética, 2005.

SANTOS, Alessandra Ceci dos; VARGAS, Mara Ambrosina de Oliveira; SCHNEIDER, Nadir. Encaminhamento do paciente crítico para UTI por decisão judicial: situações vivenciadas pelos enfermeiros. **Revista Enfermagem em Foco**, Brasília, 2010.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Pela mão de Alice**: O social e político na pós-modernidade. 9. ed. São Paulo: Cortez, 2003.

SANTOS, J. **Albano. Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Deveres Fundamentais Ambientais. **Revista de Direito Ambiental**, Ano 17, v. 67, p. 33, jul.-set. 2012a.

_____. A natureza de direito-dever da norma jusfundamental ambiental. **Revista de Direito Ambiental**, Ano 17, v. 67, jul./set. 2012b.

_____. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgrang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. **Direitos Fundamentais**: orçamento e reserva do possível. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SCAFF, Fernando Facury. **Tributação fica entre 'preço da civilização' e 'poder de destruir'**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-08/contas-vista-tributacao-fica-entre-preco-civilizacao-poder-destruir>>. Acesso em: 08.10.2013.

_____. Como a sociedade financia o estado para a implementação dos direitos

humanos?. In MIRANDA COUTINHO, J. N.; BOLZAN DE MORAIS, J. L.; STRECK, L. L. (Org.). **Estudos Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como Liberdade**. São Paulo: Companhia de Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. Liberdade, realidade política e eficácia da constituição. In CAMPELLO, Maria Adélia (Coord.). **Revista do Instituto dos Advogados Brasileiro**. Ano XXXVI, n. 97, 2009.

SILVA, Sérgio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n. 67, jul. 2006.

SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. Pennsylvania: The Pennsylvania State University, 2005.

STRECK, Lênio. **Hermenêutica Jurídica e(m) Crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

_____. **Jurisdição constitucional e Hermenêutica. Uma Nova Crítica do Direito**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. A revolução copernicana do (neo)constitucionalismo e a (baixa) compreensão do fenômeno no Brasil – uma abordagem à luz da hermenêutica filosófica. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário – Estudos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant’Ana. Obrigações Tributárias Acessórias na Perspectiva do Dever Fundamental de Contribuir com os Gastos Públicos: Uma reflexão acerca dos critérios para sua instituição. In: BUSSINGER, Elda Coelho de Azevedo (Coord.). **Direitos e Deveres Fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. In: SCHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartie Latin, 2003. v. 1.

_____. **Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VALDES, Ernesto Garzón. **Los deberes positivos generales y su fundamentación**. Alicante: Universidad de Alicante, 1986.

WANG, Daniel Wei Liang. Escassez de recursos, custos dos direitos e reserva do possível na jurisprudência do STF. **Revista Direito GV**, v. 4, n. 2, jul./dez. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2008.

WARAT, Luis Alberto. **O direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabri, 1995.

WEIS, Fernando Lemme. **Justiça Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

WOLKMER, Antônio C. **Pluralismo jurídico: novo paradigma de legitimação**. 2003. Disponível em: <www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em: 22 ago. 2012.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da Legalidade e da tipicidade da Tributação**. São Paulo. Revista dos Tribunais, 1978.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

YOUNG, H. Peyton. Distributive justice in taxation. **Journal of Economic Theory**, v. 44, n. 2, 1988.

ANEXO A - LEI Nº 12.350, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2010