

OS OBJETIVOS EXPRESSOS NO ART. 3º DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA COMO HORIZONTE PARA UMA JUSTIÇA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIA

Marcelo Antonio Theodoro*, Kennedy Bispo Silva Conceição**

| | |
|--------------|-----------|
| RECEBIDO EM: | 21.6.2023 |
| APROVADO EM: | 17.8.2023 |

GLI OBIETTIVI ESPRESSI NELL'ARTICOLO 3 DELLA COSTITUZIONE DELLA REPUBBLICA FEDERALE DEL BRASILE COME ORIZZONTE PER LA GIUSTIZIA FISCALE COSTITUZIONALE

- **ASTRATTO:** Il presente lavoro si occupa di giustizia fiscale costituzionale nell'ordinamento giuridico brasiliano, con l'obiettivo di dimostrare che l'imposizione fiscale sui beni dei contribuenti è giusta solo quando viene interpretata attraverso la ricerca della realizzazione degli obiettivi costituzionali, che rappresenterebbero uno scopo essenziale per l'esercizio di tutti i poteri concessi dalla Carta. Il metodo utilizzato è quello ipotetico-deduttivo, attraverso la bibliografia della dottrina specializzata, delle leggi in materia ed in particolare attraverso l'analisi dei testi costituzionali. In questo modo, si giunge alla conclusione che la giustizia fiscale implica l'effettiva erogazione di una a "controprestazione", e cioè politiche di promozione dei diritti fondamentali a un'esistenza dignitosa, individuale e collettiva, che consenta all'individuo di esercitare pienamente la propria cittadinanza, attraverso l'adozione di politiche fiscali regionalizzate volte a favorire il settore economico e i suoi contribuenti che, oltre a produrre beni e servizi, sostengano le politiche fiscali per raggiungere gli obiettivi della Repubblica, dimostrando così l'effettiva funzione sociale dell'iniziativa privata e dei poteri pubblici.
- **PAROLE CHIAVE:** Giustizia fiscale; tassazione; entrate pubbliche; diritti fondamentali; sviluppo nazionale.

* Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Professor associado na Universidade Federal de Mato Grosso (UFMT). E-mail: m.theodoro@uol.com.br. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9755-0719>.

** Graduando em direito na Faculdade de Direito da UFMT. Pesquisador do Grupo de Pesquisa em Direito Constitucional da Universidade Federal do Mato Grosso (GConst-UFMT). E-mail: kennedybispo29@gmail.com. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-8007-0460>

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

- **RESUMO:** O presente trabalho versa sobre a pesquisa acadêmica relativa à justiça constitucional tributária na ordem jurídica brasileira, objetivando demonstrar que a atividade de tributação incidente sobre o patrimônio dos contribuintes apenas se revela justa quando interpretada por meio da busca pela realização dos objetivos constitucionais, o que representaria uma finalidade essencial para o exercício de todo o poder outorgado pela Carta de Direitos. O método utilizado foi o hipotético dedutivo tendo como metodologia a pesquisa bibliográfica da doutrina especializada, bem como das legislações correspondentes sobre a matéria, especialmente pela análise dos textos constitucionais. Dessa forma, conclui-se que a justiça dos tributos passa pela efetiva entrega da contraprestação consubstanciada no financiamento dos direitos fundamentais básicos à existência digna subjetiva e coletivamente considerada, capacitando o indivíduo ao exercício pleno da cidadania, com a adoção de políticas tributárias regionalizadas voltadas a beneficiar fiscalmente o setor econômico e seus contribuintes, que, para além da produção de bens e serviços, aliam-se à administração tributária na consecução dos objetivos republicanos, demonstrando, assim, a efetiva função social da iniciativa privada e dos poderes públicos.
- **PALAVRAS-CHAVE:** Justiça tributária; tributação; receita pública; direitos fundamentais; desenvolvimento nacional.

THE OBJECTIVES EXPRESSED IN ART. 3 OF THE BRAZILIAN CONSTITUTION AS A HORIZON FOR CONSTITUTIONAL TAX JUSTICE

- **ABSTRACT:** The present work deals with academic research related to constitutional tax justice in the Brazilian legal order, aiming to demonstrate that the taxation activity incident on taxpayers' assets only proves to be fair when interpreted through the search for the achievement of constitutional objectives, which would represent an essential purpose for the exercise of all the power granted by the Bill of Rights. The method used was the hypothetical deductive one, having as a methodology the bibliographical research of the specialized doctrine, as well as that of incident legislations on the subject, especially for the analysis of the



constitutional texts. In this way, it is concluded that the justice of taxes involves the effective delivery of consideration embodied in the financing of basic fundamental rights to a dignified existence subjectively and collectively considered, enabling the individual to the full exercise of citizenship, with the adoption of regionalized tax policies aimed at fiscally benefit the economic sector and its taxpayers, who, in addition to the production of goods and services, join forces with the tax administration in achieving republican objectives, thus demonstrating the effective social function of the private sector and public authorities.

- **KEYWORDS:** Tax justice; taxation; public revenue; fundamental rights; national development.

1. Introdução

A formação histórica do povo brasileiro revela que, salvo sobre comovente pressão popular, o ordenamento jurídico jamais fora pensado em benefício dos mais vulneráveis, tendo sido constantemente objeto de uma gestão voltada ao renascimento de novas elites sempre que ocorriam relevantes transformações sociais, pautando-se assim na preservação do *status*.

Nessa dialética do tempo, foram mais de 400 anos destinados a exploração irresponsável dos recursos humanos e naturais que, desde a denominada “descoberta”, sustentaram grande parte da economia da Coroa Portuguesa, sem o mínimo investimento decente e organizado no território nacional, o qual ficou marcado indelevelmente pelos séculos de odiosa escravidão imposta aos negros e índios, submetidos a um verdadeiro processo de despersonalização sob a perspectiva da sua cultura, língua, religiosidade e identidade.

Somente na primeira metade do século XX foi possível vislumbrar uma significativa evolução na garantia de direitos mínimos para a população, no sentido de contraprestação entregue pelo Estado ao povo brasileiro, que, até então, somente havia sido objeto de exploração econômica e humana, o que, todavia, apenas representou um avanço formal em vista das graves distorções verificadas nas diversas regiões do território nacional.

Diante desse contexto, apresenta-se a franca indagação sobre a efetividade dos direitos fundamentais no cenário de um país que, embora tenha logrado alguns avanços

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

normativos, ainda convive com uma autoevidente marginalização da população, que vive em inaceitáveis condições de pobreza, limitando a efetiva participação nos assuntos do Estado.

Sob essa perspectiva, o presente trabalho busca compreender como subsistem as desigualdades em um país que, no mais recente passo de evolução normativa-constitucional, elegeu como objetivo da República a erradicação da pobreza, marginalização e preconceitos, assim fazendo sob a perspectiva da atividade arrecadatória e financeira instituída pelo Estado brasileiro, ora justificada tão somente na manutenção da burocracia, ora justificada na promoção de políticas públicas, mas em análises isoladas entre o direito financeiro e o tributário.

Deveras, constata-se que grande parte das reflexões acadêmicas a respeito da atividade de tributação do Estado é promovida em desconexão com a realidade histórica subjacente do povo brasileiro, bem ainda sem a adequada correspondência que arrecadação estatal deve ter com as normas do direito financeiro, no sentido de promover a legitimação da percussão tributária por meio da destinação simétrica de serviços públicos nas três esferas federativas.

As pesquisas, portanto, pretendem fazer o exame da evolução dos regramentos constitucionais do ordenamento tributário nacional, para compreender quando e como se iniciaram as primeiras manifestações do legislador originário direcionadas a criarem correspondentes contraprestações que justificassem a atividade arrecadatória do Estado brasileiro, no sentido de promover a justa entrega de outros serviços públicos além da manutenção da burocracia estatal.

Almejando satisfazer as pretensões desta pesquisa, o trabalho promove uma digressão histórica sobre a formação do sistema tributário brasileiro, por meio do exame do ordenamento constitucional concebido através das várias Cartas de Direito instituídas no país.

Especificamente com relação à última Constituição Federal, promove-se uma análise do sistema jurídico nacional, compreendendo o exame dos principais mecanismos para a administração do poder através dos instrumentos de tributação e orçamento, interpretação e controle jurisdicional das políticas públicas, bem como do condicionamento insito dessas prerrogativas institucionais à busca da realização dos objetivos republicanos, notadamente a erradicação da pobreza e da marginalização e o combate aos preconceitos de quaisquer espécies.

Além disso, retomando os estudos sobre as finalidades dos tributos, pretende-se demonstrar que, em diálogo com o princípio federativo, deve-se compreender a atividade persecutória do Estado em nível de tributação como um dos meios para a realização da justiça constitucional tributária considerando as diversidades territoriais, culturais e econômicas de cada região do país, que poderia, através de uma atividade coordenada pela União, avançar na busca pelo desenvolvimento nacional, inclusive com a participação efetiva dos contribuintes.

Desenvolvendo um estudo mais aprofundado sobre a ordem tributária no contexto da Constituição Federal de 1988, será apresentada uma nova perspectiva sobre as justificativas para a instituição e a cobrança de tributos, umbilicalmente ligadas à atividade financeira de um país concebido como Estado de Providência, em contraposição ao atual Estado de Ausência.

O método utilizado será o hipotético dedutivo, tendo como metodologia a pesquisa bibliográfica da doutrina especializada das grandes áreas do direito constitucional, do direito tributário e do direito financeiro, bem como das legislações pertinentes em relação à matéria, como as constituições do Brasil e as demais normas infraconstitucionais.

2. Breves históricos e noções conceituais do sistema tributário nacional

Uma característica do direito brasileiro trata da impossibilidade de compreender a sua atual organização sem uma particularizada análise da história do país, especialmente porque ambos sempre estiveram entrelaçados. O destino do país sempre fora aquele que o direito *lato sensu* atribuiu a ele por meio das produções normativas, mesmo daquelas importadas de Portugal.

Essa constatação advém da verificação de que, por exemplo, a cada nova experiência de mutação social, as engrenagens da produção normativa eram mobilizadas não para legitimar ou regulamentar os novos cenários, mas, sim, para garantir a subsistência das elites brasileiras.

O funesto capítulo da escravidão evidencia que, mesmo após a abolição, de 1888, aqueles ex-escravos, ainda que livres,

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

[...] se viam jungidos a novas formas de exploração que, embora melhores que a escravidão, só lhe permitiam integrar-se na sociedade e no mundo cultural, que se tornaram seus, na condição de um subproletariado compelido ao exercício de seu antigo papel, que continuava sendo principalmente o de animal de serviço (Ribeiro, 2014, p. 199).

A problemática denunciada nesse excerto antropológico, em verdade, apenas surgiu porque, após a abolição, o direito objetivo do incipiente período Republicano, antes mesmo de inaugurar uma nova ordem constitucional através da Carta de Direitos, incorporou àquela realidade um Código Penal em 1890, com novos tipos para os novos homens livres da época.

Mesmo as relações de trabalho somente foram objeto de uma sistemática organização através do Decreto nº 5.452, de 1º de maio de 1943 - Consolidação das Leis do Trabalho, anos após o governo de Getúlio Vargas haver outorgado a Constituição de 1934, cujas proteções sociais nelas inscritas advieram da Constituição de Weimar (Streck, 2018, p. 156), evidenciando o crescente desinteresse daquela sociedade na proteção de direitos em detrimento da subsistência do *status*.

A questão emblemática é que, a despeito da conhecida morosidade na aquisição de direitos, a imposição de deveres aos cidadãos no período monárquico e republicano sempre encontrou atuação diligente nos entes políticos do Estado brasileiro, e, para as finalidades inscritas neste estudo, revela-se indispensável tratar da questão tributária, que, somente após muitos anos, passou a ser concebida no país como um mecanismo para a efetivação de direitos.

O modo mais adequado para iniciar, portanto, é pela investigação do regramento constitucional do direito tributário nacional, pois sendo ele uma manifestação do direito público, os pressupostos mínimos para a sua existência estão contidos no Texto Constitucional.

É que o direito tributário embora tenha autonomia em vista do seu particularizado objeto de estudo - o tributo -, cientificamente Geraldo Ataliba (2006, p. 41) defendeu que inexistiria distinção possível entre ele - o direito tributário - e o próprio direito administrativo, porque ontologicamente os respectivos sistemas de normas obedeceriam aos mesmos princípios, adotariam as mesmas categorias e institutos gerais.

Daí o porquê de iniciar a sua investigação através do Texto Constitucional, sendo verdadeiramente redundante falar atualmente sobre constitucionalização do direito

tributário¹, pois ele sempre possuiu regramento próprio na Constituição, uma vez que o Estado jamais poderia existir sem os meios necessários para possibilitar o seu financiamento².

Essas afirmações logicamente fazem algum sentido no contexto hodierno do direito brasileiro, todavia, os estudos demonstram que a atividade arrecadatória no país existia muito antes do direito tributário, das primeiras moedas e constituições e, inclusive, do próprio Estado.

O próprio processo de povoamento do território brasileiro, após a “descoberta” destas terras pelos portugueses, está atrelado ao imperativo da exploração econômica da Coroa Portuguesa sobre todas as produções da novel colônia na América, ainda que incipientes.

O primeiro momento da colonização brasileira, que vai de 1520 a 1549, foi marcado por uma prática político-administrativa tipicamente feudal, designada como regime das Capitânicas Hereditárias. As primeiras disposições legais desse período eram compostas pela Legislação Eclesiástica, pelas Cartas de Doação e pelos Forais. As Cartas de Doação e os forais eram, no dizer de Isidoro Martins Júnior, a engrenagem do “...maquinismo inventado pela Metrópole para o povoamento e enriquecimento da possessão brasileira. As cartas de foral constituíam uma consequência e um complemento das de doações; mas estas estabeleciam apenas a legitimidade da posse e os direitos e privilégios dos donatários, ao passo que aquelas eram um contrato enfiteutico, em virtude do qual se constituíam perpétuos tributários da coroa, e dos donatários capitães-mores, (...) que recebessem terras de sesmarias” (Wolkmer, 2003, p. 65).

- 1 Em sentido contrário a esse entendimento, Sacha Calmon Navarro Coelho afirma que, contrariamente aos demais países onde existem alguns princípios tributários previstos na Constituição, no Brasil houve uma verdadeira inundação de princípios e regras atinentes ao direito tributário, o que representa uma verdadeira constitucionalização da temática (Coelho, 2020, p. 88). Entretanto, os debates em torno da constitucionalização do direito surgiram com maior ênfase através da Constituição Federal de 1988, pois evidentemente é através dessa Carta que a doutrina laborou pela observância do princípio da supremacia da constituição, ao modo de lhe dar eficácia frente aos fatores reais de poder. É uma Carta, como explica Paulo Ricardo Schier, em obra organizada por Clèmerson Merlin Clève, “em suma, que transcende o sentido liberal do constitucionalismo na medida em que não se limita a definir as formas de fundamentação, legitimação e limitação do poder e os aspectos procedimentais de produção do direito e tomada de decisões (ao lado de alguns poucos direitos de cunho negativo). Essa transcendência se expressa pela afirmação de uma extensa pauta de princípios e direitos prestacionais que substanciam verdadeiros valores a comunidade, ou uma reserva de Justiça, caracterizando a República brasileira como um Estado de Direito em sentido material e possibilitando a emergência de um Estado Constitucional” (Clève, 2014, p. 45-46).
- 2 Como explicou Geraldo Ataliba, “a norma jurídica tributária encerra, pois, em síntese e principalmente, o mandamento ‘pague dinheiro ao Estado’” (Ataliba, 2006, p. 40). Embora o mencionado doutrinador esteja correto, atualmente a síntese da norma jurídica não poderia mais ser compreendida apenas como um mandamento arrecadatório, conforme será melhor debatido neste trabalho.

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

O interesse da Coroa Portuguesa sobre o território colonial é acentuado no início do século XVIII, quando foram descobertas as primeiras jazidas auríferas, oportunidade na qual a arrecadação em prol do Governo de Portugal passou a impor verdadeira opressão regulatória sobre os colonos, conforme esclarece Caio Prado Júnior (1981, p. 37) no trecho citado abaixo:

Ao contrário do que se deu na agricultura e em outras atividades da colônia (como na pecuária), a mineração foi submetida desde o início a um regime especial que minuciosa e rigorosamente a disciplina. Já por ocasião daqueles insignificantes achados em São Vicente e referidos acima, tinha-se promulgado um longo regulamento sobre a matéria. Os seus princípios fundamentais permaneceriam definitivamente, apesar das modificações posteriores: estabelecia-se a livre exploração, embora submetida a uma fiscalização estreita, e a coroa reservava-se, como tributo, a quinta parte de todo ouro extraído. Depois das descobertas feitas em Minas Gerais, a antiga lei é substituída pelo Regimento dos superintendentes, guardas-mores e oficiais deputados para as minas de ouro, datado de 1702. Este regimento, com algumas modificações posteriores que não lhe alteraram a feição essencial, manter-se-ia até o fim da era colonial.

Com a instituição da cobrança sobre a quinta parte do ouro extraído das jazidas auríferas, nascem no Brasil, ao mesmo tempo, a constante reclamação e a fiscalização do tributo devido e, conseqüentemente, a sonegação daquela porção que seria devida à Coroa Portuguesa³.

Até então, a atividade arrecadatória da Coroa Portuguesa assumia uma relação exclusivamente pautada no direito da autoridade, e não na autoridade do direito, pois, evidentemente, inexistiam quaisquer meios para assegurar a limitação ao exercício do poder do Soberano, sendo essa a principal característica da principiante atividade de tributação⁴.

3 Como ainda esclarece Caio Prado Júnior, “a Fazenda Real impusera sobre a mineração um tributo avultado: a quinta parte de todo ouro extraído. A cobrança deste quinto do ouro tem uma história longa e agitada. Os mineradores naturalmente sempre procuraram se furtar a um tão grande desfalque da sua produção; e compreende-se como devia ser difícil a fiscalização. Viveu-se por isso nas minas em luta constante: o fisco reclamando e cobrando seus direitos, os mineradores dissimulando o montante da produção...” (Prado Júnior, 1981, p. 38).

4 “Não se pode falar que tenha existido um sistema tributário na época do Brasil Colônia, uma vez que, em decorrência do regime administrativo e econômico ao qual estava submetido por Portugal, a indústria e o comércio eram praticamente inexistentes. Assim, existiam apenas alguns tributos, como os direitos régios (direitos de importação), os quintos e os dizimos, que incidiam, na base de 20% e 10%, respectivamente, sobre os produtos das indústrias extrativas. Todavia, tais tributos não configuravam um sistema tributário” (Rosa Júnior, 2005, p. 234).

Somada a essa característica autoritária, encontrava-se igualmente a completa ausência de uma suficiente correspondência entre a arrecadação (prestação) e o desenvolvimento da colônia por meio da intervenção da Coroa Portuguesa (contraprestação), pois significativa parte dos recursos extraídos da atividade particular era destinada ao Governo de Portugal.

Não resta dúvida de que o principal escopo dessa legislação era beneficiar e favorecer a Metrópole. A experiência político-jurídica colonial reforçou uma realidade que se repetiria constantemente na história do Brasil: a dissociação entre a elite governante e a imensa massa da população. O governo português ultramar evidenciava pouca atenção na aplicação da legislação no interior do vasto espaço territorial, pois seu interesse maior era criar regras para assegurar o pagamento dos impostos e tributos aduaneiros, bem como estabelecer um ordenamento penal rigoroso para precaver-se de ameaças diretas à sua dominação. Como assinala Robert Shirley, Portugal “... não tencionava trazer justiça ao povo ou mesmo prestar os serviços mais elementares à sua colônia” (Wolkmer, 2003, p. 66).

As primeiras noções de limites ao exercício da atividade arrecadatória da Coroa Portuguesa evidentemente apenas surgiram no Brasil Império, quando o artigo 179, inciso XV, da Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824 (Brasil, 1824), instituiu a seguinte garantia, cujo dispositivo segue transcrito abaixo:

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.

Uma primeira manifestação normativa do princípio da capacidade contributiva, portanto, surge com a primeira Constituição Imperial, quando é reafirmada a ausência de isenção de contribuição aos cidadãos para as despesas estatais na devida proporção dos seus haveres, instaurando assim uma proporcionalidade entre os rendimentos e a quota devida ao Fisco.

Essa mesma normativa instituía uma regra de competência no artigo 15, inciso X, ao asseverar que “e’ da attribuição da Assembléa Geral fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa” (Brasil, 1824). Somado a isso, desde então,

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

ficou estabelecido que seria privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre os impostos (art. 36, inciso I).

O sistema tributário constante na Carta de 1824 era de natureza *flexível* porque se limitava a enunciar alguns princípios gerais a serem observados pelo legislador ordinário, que, no entanto, gozava, quanto à matéria remanescente, de ampla liberdade para a instituição de tributos. Essa flexibilidade é assim demonstrada por Pereira do Rego: “pelo que respeita às contribuições indiretas, a Constituição nada diz, e conseqüentemente depende do modo por que o Poder Legislativo se expressar na lei que institui cada uma delas, ou na lei anual do orçamento” (Rosa Júnior, 2005, p. 235, grifo do autor).

A questão, entretanto, é que a Constituição de 1824 era predominantemente centralizadora quanto à administração do poder do Soberano e, portanto, inexistia qualquer previsão de controle efetivamente vigente, não somente naquilo que se refere à limitação do poder real⁵, mas também ao próprio controle de constitucionalidade das leis⁶, embora as leis em sentido formal e material fossem as grandes responsáveis pela disciplina do sistema tributário.

Além da centralização na administração do poder, a mencionada Carta reunia a atividade de tributação unicamente no domínio do Governo Central, o que somente fora alterado com o advento da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891 (Brasil, 1981), na qual foi instituída a primeira distribuição de competência tributária entre a União e os estados⁷, conforme a previsão contida no art. 7º e no art. 9º da mencionada Carta.

Além das espécies tributárias serem distinguidas quanto à denominação – impostos e taxas –, a citada Carta de Direito não lançou textualmente critérios para a sua conceituação.

5 “Duas das instituições do Império foram objeto de longa polêmica entre os juristas, o *Poder Moderador* e o *Conselho de Estado*, nos quais os liberais viam a sobrevida do absolutismo monárquico. O Poder Moderador era um quarto Poder, devendo funcionar como um “poder neutro”, acima dos demais, conforme explicavam os arts. 98 a 101 da Carta do Império. [...]. Como o Poder Moderador pertencia ao Imperador e como estava acima dos outros Poderes, não havia responsabilidade institucional para seus atos” (Streck, 2018, p. 114, grifo do autor).

6 Como explica Lenio Luiz Streck, “na hipótese de dúvidas quanto a interpretação das leis, era possível que a controvérsia chegasse ao Conselho de Estado, na forma de consulta, sendo que os conselheiros eram vitalícios, escolhidos pelo imperador e também por ele despidos *ad notum*” (Streck, 2018, p. 115), o que, a rigor, redundava praticamente na ausência de controle.

7 O conceito de competência tributária tratado doravante corresponde exatamente ao “desenho das competências legiferante voltadas à instituição dos tributos [...]”. A Carta Fundamental traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação” (Carvalho, 2015, p. 243-244). Essa questão está umbilicalmente ligada ao princípio da legalidade.

Questão interessante é que na Carta Magna assinada em 1215 por João Sem Terra, previa-se que “não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commune concilium regni*)” (Cardoso, 1986, p. 140), entretanto, somente no art. 72, § 30º, da Constituição de 1891 que o Estado brasileiro afirmou que “nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize” (Brasil, 1891), inaugurando assim a legalidade tributária.

O fato é que, apesar desse avanço, o art. 12 da mencionada Carta instituiu no Brasil uma funesta prática de bitributação, com a possibilidade de criação de outras fontes de receitas além daquelas previstas constitucionalmente, inclusive através de concorrência entre os entes políticos até então capazes do exercício da competência tributária (Rosa Júnior, 2005), quais sejam, o Estado e a União, uma vez que os impostos devidos ao município eram geridos pelo Estado.

A ampliação da competência tributária, com a nova organização federativa, ocorreu com a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934 (Brasil, 1935), outorgada pelo então presidente Getúlio Vargas, na qual houve a expressa atribuição dos tributos devidos à União (art. 6º, I), aos estados (art. 8º, I e II) e aos municípios (art. 13, § 2º), pois a esses últimos fora assegurada a autonomia em tudo quanto diga respeito ao seu particular interesse (art. 13).

A citada Constituição de 1934 inaugurou um relevante período na história brasileira, notadamente devido à ampla expansão dos direitos fundamentais sociais, havendo pela primeira vez uma tutela integral para as relações de trabalho, por exemplo, com a expressa previsão de que os direitos contidos no rol do artigo 121 seriam exemplificativos, tendo em vista a necessidade de proteção social do trabalhador e de atenção aos interesses econômicos do país.

Além desses relevantes avanços, no âmbito tributário, a mencionada Carta de Direitos ainda instituiu a contribuição de melhoria⁸, especificamente no artigo 124, *caput*, quando dispôs que “provada a valorização do imóvel por motivo de obras públicas, a administração, que as tiver efetuado, poderá cobrar dos beneficiados contribuição de melhoria” (Brasil, 1935).

Nas primeiras linhas da mencionada Constituição, a propósito, encontrava-se a própria vedação à bitributação, hipótese que, se verificada, ensejaria a prevalência do

8 Com a contribuição de melhoria, conseqüentemente, institui-se um regime de afetação sobre a exação cobrada pelo Fisco, na medida em que a própria Constituição retirou do legislador ordinário a disponibilidade sobre tais receitas, impedindo a instituição dessa espécie tributária com as finalidades desviadas (Canotilho *et al.*, 2018, p. 1.706).

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

imposto decretado pela União quando a competência para a instituição fosse concorrente (art. 11). Ou seja, extinguiu-se então aquela prática inaugurada no art. 12 da Constituição de 1891.

Como ressaltado anteriormente, as primeiras manifestações arrecadatórias no território nacional vieram desacompanhadas da respectiva contraprestação para fins de aprimoramento da qualidade de vida do povo brasileiro, porquanto inexistia a conversão da riqueza adquirida compulsoriamente pelo Estado em financiamento de direitos.

Esse cenário começou a mudar por meio da Constituição de 1934, por exemplo, à medida que foi instituído o Fundo de Educação, o qual seria financiado por meio do produto das vendas de terras públicas, de taxas especiais e de outros recursos financeiros da União, dos estados e dos municípios (art. 157, § 1º), para fins de aquisição de materiais escolares, bolsas de estudo, assistência alimentar, dentária e médica à população, além de outros direitos nela inscritos.

É bem verdade que a existência de normas instituidoras de direitos não é suficiente para a sua efetivação, embora constitua um acontecimento extremamente relevante, portanto, inexistindo mecanismos bastante para compelir o poder à observância dos seus limites e caminhos estabelecidos na Carta de Direitos, evidentemente que nenhuma conquista política e jurídica poderia ser realmente creditada à realidade cotidiana do povo brasileiro⁹. Todavia, deve-se reconhecer que somente com a Constituição de 1934 o país passou a ter rigidez tributária.

Quanto à Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937 (Brasil, 1937), verifica-se que a mencionada Carta não inovou significativamente na ordem tributária até então vigente, entretanto, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946 (Brasil, 1946), promoveu alguns avanços que merecem nota, especialmente no que se refere às garantias constitucionais tributárias, devido à evolução do princípio da capacidade contributiva.

O artigo 202 ressaltava que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. O progresso, apesar disso, subsistiu apenas até a Emenda Constitucional nº 18, de 1º de

9 Os estudos de Lenio Luiz Streck demonstram particularizadamente como o componente social dessa Constituição ficou incompatível com o inibido avanço do controle de constitucionalidade existente no país, o que impedia uma atuação eficaz na tutela jurisdicional dos direitos constitucionalmente assegurados (Streck, 2018, p. 156).

dezembro de 1965, quando o mencionado artigo fora revogado na Reforma do Sistema Tributário Nacional¹⁰.

O denominado Imposto de Consumo de Mercadorias (ICM), cuja decretação competia à União, por exemplo, contava com a previsão constitucional de que seriam “isen-tos” dessa incidência os artigos que a lei classificasse como mínimos indispensáveis à habitação, ao vestuário, à alimentação e ao tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (art. 15, § 1º).

Aquela incipiente manifestação contida na Carta de 1934 para a instituição de um sistema tributário voltado a coordenar o desenvolvimento nacional, portanto, passa a ser adotada igualmente na Constituição de 1946, à medida que o tributo é utilizado com o objetivo diverso do ordinário, alçando as características da extrafiscalidade¹¹.

Com a denominada isenção do ICM sobre a relação de mercancia envolvendo produtos indispensáveis à subsistência da população, há uma manifesta opção constitucional pela efetivação do princípio da igualdade material (Barreto, 2017), porquanto há uma justificativa evidente para a distinção lançada sobre a tributação de determinados itens até então onerados.

Um ano antes da instituição de uma nova Carta de Direitos, ainda sob a égide da Constituição de 1946, sobreveio no ordenamento jurídico brasileiro a Lei Federal nº 5.172, de 27 de outubro de 1966, a qual instituiu o Código Tributário Nacional (Brasil, 1966). Esse plexo de normas tributárias deveras específicas restou imediatamente recepcionado pela Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967 (Brasil, 1966), através do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, embora o Código Tributário Nacional (CTN) fosse editado como lei ordinária¹².

10 Todavia, os juristas defenderam a subsistência desse princípio mesmo após a reforma. Como explica José Ricardo Meirelles, “esse princípio foi revogado pelo art. 25 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, não tendo figurado de forma expressa na Constituição de 1967, e tampouco na Emenda nº 01, de 1969, muito embora muitos juristas entendessem que o princípio continuava a existir, desde que se fizesse um trabalho de hermenêutica constitucional sistemática” (Meirelles, 1997, p. 337).

11 A questão da extrafiscalidade voltará a ser debatida ainda neste capítulo oportunamente, todavia, por ora, pode-se entender que “diz-se que se trata de um tributo com finalidade extrafiscal quando os efeitos extrafiscais são não apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador, que se utiliza do tributo como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas” (Paulsen, 2020, p. 39).

12 Todavia, revela-se necessário ressaltar que o CTN fora editado como lei ordinária em função de a Constituição de 1946 – então vigente – não prever a modalidade da lei complementar, que, apenas instituída na Constituição de 1967, passou a ser uma exigência, em seu art. 19, § 1º, para fins de estabelecimento das normas gerais do direito tributário e regulamentação dos limites constitucionais ao poder de tributar.

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

O novel CTN traduz pela primeira vez a conceituação legal¹³ do tributo, o qual corresponderia a toda prestação pecuniária¹⁴ compulsória¹⁵, em moeda ou valor cuja nela se possa exprimir¹⁶, que não constitua sanção de ato ilícito¹⁷, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN)¹⁸. As significativas mudanças introduzidas pelo CTN no ordenamento jurídico brasileiro serão, neste trabalho, comentadas oportunamente.

A superveniente Constituição Federal de 1967 foi a primeira Carta que, efetivamente, dedicou um capítulo - capítulo V - para dispor sobre o Sistema Tributário Nacional, instaurando um apartado de garantias em favor do contribuinte e imunidades tributárias, conforme consta no artigo 20, cuja dicção merece uma breve transcrição para análise:

Art. 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I. Instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II. Estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

13 Alguns teóricos, como Geraldo Ataliba, criticam a pretensão legislativa de fornecer conceitos ao intérprete, especialmente porque, neste particular, o tributo já está conceituado constitucionalmente e não poderia ser “redefinido” pela lei advinda do legislador decorrente (Ataliba, 2006, p. 33). A questão é que, verdadeiramente, existem inúmeras divergências quanto à correta conceituação do “tributo”, mas sem adentrar nessa polêmica, remete-se o leitor aos debates promovidos por Paulo de Barros Carvalho (Carvalho, 2021, p. 28-30).

14 Com “pecuniária”, “circunscreve-se, por este adjetivo, o objeto a obrigação tributária: para que esta se caracterize, no direito constitucional brasileiro, há necessidade de que seu objeto seja: o comportamento do sujeito passivo consistente em levar dinheiro ao sujeito ativo” (Ataliba, 2006, p. 35).

15 “Não nasce, com as obrigações voluntárias (*ex voluntate*), da vontade das partes. Esta é irrelevante para determinar o nascimento deste vínculo obrigacional” (Ataliba, 2006, p. 35).

16 Alguns doutrinadores sequer comentam esse excerto legislativo, pois compreendem que trata de uma verdadeira redundância, pois, se o caráter é pecuniário, obviamente será reduzido à moeda (Carvalho, 2015). Neste estudo, assiste-se à crítica, pois quanto à “pecúnia”, “segundo Plínio, H.N. XVIII, 12, o vocábulo data de Sêrvio, que mandou gravar nas moedas imagens de bois e de carneiros” (Nascente, 1955. p. 387). No contexto brasileiro, tudo é e não é, portanto, em alguma medida é possível compreender o excesso pelo qual pecou o legislador naquela oportunidade, pois não será digno de surpresa se os Tribunais, hoje ou amanhã, desprezando a doutrina, lançarem dúvida sobre o significado da palavra “pecúnia”, atentando contra a literalidade, que, no direito tributário, encontra-se umbilicalmente ligada ao princípio da legalidade. O fato é que, segundo a doutrina tradicional, “a patrimonialidade constituiu assim o caráter específico da obrigação” (Monteiro, 1995. p. 10).

17 Levar dinheiro aos cofres públicos é uma obrigação isonômica oponível a todos os que, no mundo sensível, pratiquem as condutas previstas no preceito geral e abstrato da norma, atraindo assim sua sujeição passiva, portanto, o fato jurídico motivador da tributação não decorre de ilícitos.

18 Legalidade, simplesmente. Em outras palavras, não é possível instituir ou aumentar tributo sem lei em sentido formal e material, ressalvado os casos previstos na Constituição - se houver -, conforme art. 141, § 2º da Constituição de 1946, vigente à época da instituição do Código Tributário Nacional, bem como o art. 150, § 2º, art. 20, I, da Constituição de 1967.

III. Criar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;
- d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão (Brasil, 1967).

Questão interessante é que, nesta Carta, o artigo 22, § 4º, ainda instituiu a seletividade e não cumulatividade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tributo de competência da União, sendo necessário considerar, no entanto, que o artigo 49, *caput*, do CTN já disciplinava esse regramento essencial, inclusive quanto aos contribuintes equiparados à industrial, além da definição dos três fatos geradores possíveis da exação (art. 46).

Isso demonstra que significativa parte desses avanços contidos na Constituição de 1967, tais como os dispositivos mencionados acima, adveio da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, a qual já havia realizado a Reforma do Sistema Tributário, mediante a qual igualmente nasceu no ano seguinte o CTN.

Naquilo que diz respeito à entrega da contraprestação estadual¹⁹ em favor do povo brasileiro, por meio da receita dos tributos, o artigo 8º, incisos XIII e XIV, da Constituição de 1967 delegou à União a competência para estabelecer e executar planos regionais de desenvolvimento, bem como planos nacionais de educação e de saúde.

Não é possível desconsiderar que muitos dos componentes dos direitos individuais e sociais positivados nessa Carta, bem ainda na superveniente Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969 (Brasil, 1969), simplesmente estiveram reféns do conturbado momento político vivenciado no país, especialmente o Golpe Militar, que lançou a obscuridade sobre exercício do poder.

Como é possível verificar por meio dessa breve passagem pelas constituições brasileiras, a história da aquisição dos direitos andou em descompasso com as exigências impostas pelo Poder em face da limitada condição patrimonial do povo brasileiro, porquanto a especialização do aparato tributário sempre alcançou uma eficácia real sobre os indivíduos enquanto, até o momento, lutas inúmeras são necessárias para obter os mínimos de justiça – direitos fundamentais individuais e sociais –, que, pelo menos,

19 Aqui o termo “estadual” não se refere ao ente político da federação, mas, sim, ao Estado-nação.

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

desde o ano de 1934, começaram a ser inscritos na Constituição da República Federativa do Brasil.

Conforme obtemperado nas linhas iniciais deste artigo, o desenvolvimento jurídico e político do Brasil se trata de uma história que é desconhecida pelo povo brasileiro, porque é uma história excludente e predominantemente elitista. O Brasil conhecido, efetivamente, apenas começou a surgir entre os anos de 1987-1988, pois a nova Constituição passou a demandar a busca pela efetividade dos direitos na administração do poder.

Embora as constituições pretéritas previssem alguns mecanismos de controle do orçamento público, ante a insuficiência dos meios de controle jurisdicional e constitucional – a despeito de todo o Sistema de Justiça existente – e sucessivas crises políticas, o fato é que a arrecadação exercida mediante o tributo jamais prestou contas; não aos órgãos, mas ao povo.

Esse cenário evidentemente começou a mudar através da Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988 (Brasil, 1988), conforme será investigado adiante.

3. A ordem tributária na Constituição Federal de 1988

Uma grande dificuldade do constitucionalismo brasileiro sempre foi romper a barreira entre a formalidade da prescrição legislativa e a efetividade da normativa instituidora de direitos²⁰, pois, conforme verificado, além das inúmeras crises políticas, o país sempre construiu o seu ordenamento jurídico a despeito do cidadão, inclusive seguindo tendências estrangeiras.

O único episódio em que existiu uma manifestação popular efetiva trata inegavelmente da Constituinte de 1987-1988, oportunidade em que o povo brasileiro pôde contribuir para a construção de uma identidade nacional por meio das normas programáticas²¹ que regeriam o país.

20 “Além das complexidades inerentes à concretização de qualquer ordem jurídica, padecia o país de patologias crônicas, ligadas ao autoritarismo e à insinceridade constitucional. Não é surpresa, portanto, que as Constituições tivessem sido, até então, repositório de promessas vagas e de exortações ao legislador infraconstitucional, sem aplicabilidade direta e imediata” (Barroso, 2020, p. 256).

21 Segundo Gilmar Ferreira Mendes e Paulo Gonet Branco, as normas programáticas “são subespécies de normas constitucionais de eficácia limitada. Essas normas impõem uma tarefa para os poderes públicos, dirigem-lhes uma

A nova Carta logrou êxito considerável em virtude do aperfeiçoamento da jurisdição constitucional (Streck, 2018), aliada à construção de um Texto Constitucional analítico, garantista e completo que, por meio de um complexo mecanismo de defesa, salvaguardou os direitos fundamentais dos impulsos políticos momentâneos até o presente, por meio da criação das cláusulas pétreas constante no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988.

Com a Constituição Federal de 1988, a doutrina, a jurisprudência e a política nacional passaram a conceber um novo pensamento jurídico a respeito do Estado brasileiro, umbilicalmente relacionado à necessidade de atribuir efetividade aos direitos insculpidos na Carta Cidadã.

Conforme explicam Canotilho *et al.* (2018, p. 54),

os perigos de uma “constituição não cumprida”, de uma “constituição sem força normativa”, de uma “constituição programática não exequível”, obrigavam a doutrina a um trabalho dogmático centrado na aplicabilidade das normas constitucionais.

A partir dessa nova Carta, portanto, incorporou-se no país intenso debate a respeito da nova metodologia para a interpretação e a aplicação das normas constitucionais, a qual se denominou pós-positivismo. Em tese, pretendeu-se através desse novo método reintroduzir no sistema jurídico ideias de justiça e de legitimidade (Barroso, 2020, p. 243) afastadas pelas várias vertentes do positivismo²², o que seria feito por meio dos debates em torno dos princípios jurídicos.

A questão dos princípios no constitucionalismo contemporâneo é profundamente debatida sob a ótica dos direitos fundamentais, porquanto eles compõem a sua

dada atividade, prescrevem uma ação futura. Jorge Miranda ressalta-lhes a característica de ‘aplicação diferida’, realçando que ‘não consentem que os cidadãos ou quaisquer cidadãos as invoquem já (ou imediatamente após a entrada em vigor da Constituição), pedindo aos tribunais o seu cumprimento só por si’ [...]. O caráter programático de uma norma constitucional não significa que o preceito esteja destituído de força jurídica. As normas programáticas, como informa Canotilho, não são “simples programas, exortações morais, programas futuros, juridicamente desprovidos de qualquer vinculatividade. As normas programáticas é reconhecido hoje um valor jurídico constitucionalmente idêntico ao dos restantes preceitos da constituição” (Branco; Mendes, 2020, p. 70).

22 É indispensável pontuar que o positivismo jurídico obteve inúmeras vertentes ao longo do tempo e, em nenhuma medida, deve ser confundido exclusivamente com a metodologia da escola de exegese francesa, mas, sim, compreendido como uma postura filosófica que trabalha a validação do sistema jurídico de modo independente da concordância ou discordância com qualquer sistema moral (Kelsen, 2006). Como explica Lenio Luiz Streck, o positivismo de Hans Kelsen procurou “responder ao crescente desfalecimento do rigor jurídico que estava sendo propagado pelo crescimento da Jurisprudência dos Interesses e à Escola do Direito Livre” (Streck, 2010, p. 161).

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

própria estrutura, conforme defende a teoria de Robert Alexy (2006, p. 85-90), cujo fragmento está transcrito abaixo.

Para a teoria dos direitos fundamentais, a mais importante delas é a distinção entre regras e princípios. [...]. Há diversos critérios para distinguir regras de princípios. Provavelmente aquele que é utilizado com mais frequência é o da generalidade. Segundo esse critério, princípios são normas com grau de generalidade relativamente alto, enquanto o grau de generalidade das regras é relativamente baixo. [...]. O ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que *princípios* são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. [...]. Se uma regra vale, então, deve fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos. Regras contêm, portanto, *determinações* no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível. [...]. Toda norma ou é uma regra ou um princípio.

Os direitos fundamentais são direitos subjetivos oponíveis perante o Estado e terceiros particulares²³, representando um mínimo de justiça necessário ao Estado de direito.

Com o artigo 1º da Constituição Federal de 1988, conjuntamente com o primado da República e da Federação, concebeu-se a nova ordem jurídica como um Estado democrático de direito, caracterizado não apenas pelo império da lei presente nas bases do Estado moderno, que lança termo ao absolutismo, pois o Estado de direito, instituído na Carta, adere a um plexo de valores e princípios em sua significação, sem os quais ele simplesmente não poderia existir.

O Estado de direito vinculado ao Estado democrático representa um modelo de autopoietico de nação que, assentada em certos valores, aporta-se neles para uma contínua criação e recriação do futuro, não apenas por meio da representatividade político-partidária, mas, principalmente, pela participação direta dos cidadãos na construção dos destinos do país, possibilidade jurídica essa inexistente nas Constituições passadas, conforme ressaltado anteriormente, uma vez que a história nacional corria à revelia do povo brasileiro.

23 “A concepção que identifica os direitos fundamentais como princípios objetivos legitima a ideia de que o Estado se obriga não apenas a observar os direitos de qualquer indivíduo em face das investidas do Poder Público (direito fundamental enquanto direito de proteção ou de defesa - *Abwehrrecht*), mas também a garantir os direitos fundamentais contra agressão propiciada por terceiros (*Schutzpflicht des Staats*)” (Mendes, 2012, p. 121).

O Estado Democrático de Direito tem um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado Social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência. Assim, o seu conteúdo ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública no processo de construção e reconstrução de um projeto de sociedade, apropriando-se do caráter incerto da democracia para veicular uma perspectiva de futuro voltada à produção de uma nova sociedade, onde a questão da democracia contém e implica, necessariamente, a solução do problema das condições materiais de existência (Canotilho *et al.*, 2018, p. 115).

Por meio dessa e de outras teorias, a doutrina brasileira passou a desenvolver estudos sobre a aplicabilidade dos direitos fundamentais por meio da interpretação judicial, justamente porque a Constituição Federal de 1988, em vista da ampla carga principiológica, demandava o achamento de método bastante para corresponder ao Texto Constitucional concebido efetivamente como norma - Constituição Jurídica²⁴.

No âmbito institucional, o Poder Judiciário passou a adotar uma postura diversa daquela até então passiva verificada na vigência das Cartas anteriores, especialmente porque o controle jurisdicional de constitucionalidade das leis e atos normativos foi amplamente fortalecido com a solidificação da sua forma mista (difuso e abstrato) (Mendes, 2012), com a adoção da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO), Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) e Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF).

A vinculatividade das decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) em matéria constitucional, como restou estabelecido pela nova Constituição, garantiu a observância *erga omnes* das ordens judiciais que versavam sobre direitos fundamentais (Streck, 2018), especialmente na Administração Pública.

Em vista dessa variedade de instrumentos possibilitadores da atuação judicial, somada à evolução doutrinária do pensamento constitucional, a exigibilidade dos direitos iniciou uma nova fase no sistema jurídico brasileiro, caracterizada pelo predomínio das intervenções do Poder Judiciário em questões centrais e sensíveis do país, ora para

24 “A Constituição jurídica logra conferir forma e modificação à realidade. Ela logra despertar “a força que reside na natureza das coisas”, tornando-a ativa. Ela própria converte-se em força ativa que influi e determina a realidade política e social. Essa força impõe-se de forma tanto mais efetiva quanto mais ampla for a convicção sobre a inviolabilidade da Constituição, quanto mais forte mostrar-se essa convicção entre os principais responsáveis pela vida constitucional. Portanto, a intensidade da força normativa da Constituição apresenta-se, em primeiro plano, como uma questão de vontade normativa, de vontade de Constituição” (Hesse, 1991, p. 24).

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

assegurar a observância dos direitos fundamentais, ora para avançar sobre questões majoritariamente políticas²⁵.

Neste estudo, entende-se que todo esse aperfeiçoamento do sistema jurídico nacional, nele compreendido não apenas o plexo de regras e princípios, mas também as próprias prerrogativas institucionais atribuídas aos poderes republicanos, direciona-se principalmente à execução dos programas contidos no artigo 3º da Constituição de 1988, com esta dicção:

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

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional;

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (Brasil, 1988).

Nenhuma Constituição brasileira anterior elencou em sua extensão qualquer objetivo fundamental para vetorizar os rumos que o Povo Brasileiro elegeu, em Assembleia Constituinte, como necessários à consecução de um país igualitário, solidário, justo, plural e autossustentado²⁶. Essa novidade, com aspirações estrangeiras - artigo 9º da Constituição Portuguesa de 1976 - e emergentes da necessidade nacional, encontra-se apenas na nova Carta.

Cumprindo com uma das missões finalísticas deste estudo de compreensão da história brasileira pela reflexão jurídica, não é possível deixar de ressaltar que aquele

25 É o que veio a ser denominado ativismo judicial. “*Ativismo judicial* é uma expressão cunhada nos Estados Unidos e que foi empregada, sobretudo, como rótulo para qualificar a atuação da Suprema Corte durante os anos que foi presidida por Earl Warren, entre 1954 e 1969. Ao longo desse período, ocorreu uma revolução profunda e silenciosa em relação a inúmeras práticas políticas nos Estados Unidos, conduzida por uma jurisprudência progressista em matéria de direitos fundamentais” (Barroso, 2020, p. 434). No Brasil, todavia, sabe-se que inicialmente a atuação proativa do Supremo Tribunal Federal cingiu sobre a tutela de direitos fundamentais, que, sem a intervenção judicial, certamente jamais seriam alvo de atividade legiferante, no mais das vezes devido à sensibilidade da matéria sobre as quais versavam, representando verdadeiro ônus político. A questão é que essa atuação jurisdicional passou a alcançar uma expansividade que, principalmente em razão do descrédito da população na classe política majoritária, onerou o Poder Judiciário em diversos assuntos que lhe seriam alheios.

26 A grandeza do Brasil, denominada “nova Roma” pelo antropólogo Darcy Ribeiro, entretanto, necessitava da compreensão de que, mesmo sendo grande, o país ainda precisava sê-lo “no domínio da tecnologia da futura civilização, para se fazer uma potência econômica, de progresso autossustentado. Estamos nos construindo na luta para florescer amanhã como uma nova civilização, mestiça e tropical, orgulhosa de si mesma. Mais alegre, porque mais sofrida. Melhor, porque incorpora em si mais humanidades. Mais generosa, porque aberta à convivência com todas as raças e todas as culturas e porque assentada na mais bela e luminosa província da Terra” (Ribeiro, 2014, p. 400).

nefasto passado fundamentado na escravidão de negros e índios lançou sobre a identidade nacional a mácula excludente que vulnera qualquer aspecto de virtude que os cidadãos possam conclamar como merecedor de mínimo prestígio, circunstância essa que somente poderia mudar por meio da sincera aspiração por um país solidário na busca comum de uma nova abolição, dessa vez, da pobreza e da marginalização que restaram por heranças do primeiro suplício do povo brasileiro.

Nenhum povo que passasse por isso como sua rotina de vida, através de séculos, sairia dela sem ficar marcado indelevelmente. Todos nós, brasileiros, somos carne da carne daqueles pretos e índios supliciados. Todos nós brasileiros somos, por igual, a mão possessa que os supliciou. A doçura mais terna e a crueldade mais atroz aqui se conjugaram para fazer de nós a gente sentida e sofrida que somos e a gente insensível e brutal, que também somos. Descendentes de escravos e de senhores de escravos seremos sempre servos da malignidade destilada e instalada em nós, tanto pelo sentimento da dor intencionalmente produzida para doer mais, quanto pelo exercício da brutalidade sobre homens, sobre mulheres, sobre crianças convertidas em pasto de nossa fúria. A mais terrível de nossas heranças é esta de levar sempre conosco a cicatriz de torturador impressa na alma e pronta a explodir na brutalidade racista e classista. Ela é que incandesce, ainda hoje, em tanta autoridade brasileira predisposta a torturar, seviciar e machucar os pobres que lhes caem às mãos. Ela, porém, provocando crescente indignação, nos dará forças, amanhã, para conter os possessos e criar aqui uma sociedade solidária (Ribeiro, 2014, p. 101).

A primeira manifestação constitucional dessa busca nacional por uma sociedade igualitária e solidária apenas é refletida, enquanto norma jurídica, na Constituição de 1988, razão pela qual se afirmou que todo o poder exercido deveria observar esses vetores, porque todo o sistema jurídico evoluiu, pela legislação, doutrina e jurisprudência, para essa finalidade.

Como explicam Joaquim José Gomes Canotilho *et al.* (2018, p. 151),

O estabelecimento de um conteúdo finalístico na Constituição de 1988 funciona como um critério da atividade hermenêutica de desvelamento do conteúdo constitucional, pelo qual qualquer intérprete deverá observar, navegando nas águas cristalinas da opção constituinte.

Além desse entendimento, é necessário pontuar que o conteúdo jurídico do Estado democrático de direito, como previamente debatido, reclama a compreensão de que

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

o artigo 3º da Constituição, embora fixe balizas mínimas e vinculantes da atividade estadual, não é fechado em si mesmo, pois adere a um modelo dirigente que permite a incorporação de novos valores próprios de cada tempo, mas sem a renúncia dessas premissas fundantes originais.

Portanto, “as funções públicas estão, todas elas, condicionadas pelo cumprimento desses objetivos, ficando sua *discrecionabilidade* desenhada por tais conteúdos” (Canotilho *et al.*, 2018, p. 152). Nesse sentido que o Poder Judiciário brasileiro, em várias oportunidades, promoveu diversos julgamentos aferindo a compatibilidade de políticas públicas e escolhas legislativas, tomando como parâmetro o art. 3º da Constituição, a exemplo do julgamento do STF no Ato Institucional (AI) nº 630.997/MG AgRg, relatado pelo ministro Eros Grau, publicado no *Diário de Justiça* em 18 de maio de 2007 (Brasil, 2007).

No mencionado julgado, a Corte considerou que o Decreto nº 420, de 13 de janeiro de 1992, havia estabelecido alíquotas diferenciadas do IPI - benefício fiscal - visando a dar concreção ao preceito veiculado no artigo 3º da Constituição, ao objetivo da redução das desigualdades regionais e de desenvolvimento nacional, o que seria perfeitamente compatível com a Carta de Direitos.

Conforme ficou definido no mencionado julgado, bem ainda restou amplamente difundido pela doutrina nacional, além das funções do Estado brasileiro estarem vinculadas à consecução dos objetivos do art. 3º da Constituição, tudo isso deveria se dar por meio da consideração da forma federativa de distribuição do poder que demanda a análise regional dos programas governamentais - União, estados e municípios.

Tomando como consideração tudo isso, torna-se adequado afirmar que todas as prerrogativas constitucionais direcionadas à administração e ao exercício do poder têm como finalidade concretizar os objetivos fundamentais do país, inclusive e especialmente naquele momento em que se inicia a mais conturbada relação entre o cidadão e o Estado brasileiro: a arrecadação que nutre a subsistência do Poder Público e das suas ações governamentais.

É no contexto dessas evoluções doutrinárias e jurisprudenciais que a nova Carta introduz em seu “Título VI - Da Tributação e do Orçamento” o novo regramento constitucional do Sistema Tributário Nacional, o qual contemplou e aperfeiçoou uma série de garantias existentes e reintroduziu o princípio da capacidade contributiva, que havia sido revogado, na ordem jurídica anterior, pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, conforme comentado previamente.

Esse princípio insculpido no artigo 145, § 1º da Constituição de 1988, por exemplo, repercutiu em emendas posteriores que, atentando-se às particularidades de cada seguimento da economia e aos objetivos constitucionais de promoção do desenvolvimento nacional (Brasil, 1988, art. 3º, II), incluiu no próprio Texto Constitucional um tratamento diferenciado para as relações tributárias desenvolvidas pelos entes políticos e determinadas classes de contribuintes.

Um exemplo disso é a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003 (Brasil, 2003), a qual estabeleceu no artigo 146, inciso I, da Constituição Federal, a necessidade de edição de lei complementar voltada à regulamentação do regime simplificado de arrecadação para as microempresas e empresas de pequeno porte, o que se consolidou pela atuação do legislador na elaboração da nova Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Outras várias limitações ao poder de tributar foram prestigiadas na Constituição de 1988 e, através da doutrina e da jurisprudência, aperfeiçoadas, para fins de evitar as ingerências oblíquas no patrimônio do contribuinte, a exemplo daquela costumeira prática de modificar a disciplina de atualização do tributo sem legislação prévia, como meio de aumentar a carga tributária em inobservância do princípio da legalidade inscrito no artigo 150, inciso I, da Constituição²⁷.

Um último exemplo do aperfeiçoamento no sistema de proteção do contribuinte em face da pretensão arrecadatória do Estado foi a interpretação extensiva do princípio do não confisco contido no artigo 150, inciso IV, da Constituição de 1988, para impedir que as multas decorrentes das infrações à lei tributária fossem arbitradas em patamares que representassem um verdadeiro desvio de finalidade, por meio do diálogo doutrinário²⁸ e jurisprudencial²⁹.

27 Prática comum entre muitos entes políticos é a modificação dos índices de atualização dos impostos, para os quais não haveria a necessidade de lei prévia, conforme o art. 97, § 7º, do Código Tributário Nacional (CTN). Entretanto, em muitas ocasiões, os índices adotados representam uma verdadeira majoração oblíqua da exação e, em função disso, a Corte Constitucional ressaltou que “a orientação assentada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é firme no sentido de que o valor cobrado a título de imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU) pode ser atualizado, anualmente, independentemente da edição da lei, desde que o percentual empregado não exceda a inflação acumulada nos doze meses anteriores” (Brasil, 2013).

28 Sobre o tema, em sede doutrinária, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirmou que “uma multa excessiva ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caracteres punitivo e preventivo da penalidade) caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco” (Coêlho, 2001, p. 51).

29 A respeito, em sede jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou o entendimento de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que a abusividade se revele nas multas arbitradas acima do montante de 100% (Brasil, 2015).

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

Além disso, na nova ordem jurídica, tornou-se mais frequente o fenômeno da vinculação da receita dos tributos, justamente como meio para remediar os déficits no financiamento de determinadas áreas do Estado que ficavam negligenciadas nos planos de governo, especialmente saúde, educação e previdência social – o que, conseqüentemente, frustrava o objetivo de desenvolvimento nacional –, uma vez que sempre se reconhecia ao gestor uma ampla margem de disposição sobre o orçamento para a execução do seu plano de governo, prestigiando assim as conseqüências da escolha política realizada nas urnas³⁰.

O exemplo disso são as receitas arrecadadas mediante a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, prevista no artigo 195 da Constituição de 1988, bem ainda a vinculação dos percentuais mínimos de investimento realizada no art. 212 da mesma Carta, para fins de manutenção e desenvolvimento do ensino, excepcionando da regra geral prevista no artigo 167, inciso IV, o mínimo necessário ao financiamento de direitos.

O problema central desses avanços em prol da conversão da receita dos tributos em financiamento de direitos fundamentais necessários ao desenvolvimento nacional e à redução da pobreza e da marginalização, era essencialmente a característica do orçamento vigente, pois embora prevista determinada programação orçamentária, sua execução não era obrigatória ao gestor além dos repasses das emendas parlamentares, o que corroborava a reprodução do sistema de clientelismo existente simultaneamente entre os poderes Executivo e Legislativo.

Vigorou, portanto, durante anos, a lógica segundo a qual “não é obrigatório gastar” e, dessa forma, muitas ações estatais foram negligenciadas em áreas fundamentais ao desenvolvimento do país³¹, a despeito de toda a arrecadação promovida pelo sistema tributário. Todavia, somente com a Emenda Constitucional nº 100, de 26 de junho de

30 Como explica a doutrina, “se encontrou no instituto da vinculação uma forma de prestigiar áreas que, se deixadas ao alvedrio de alguns representantes do povo, despreparados na eleição das prioridades, poderiam ser relegadas ao último plano, na contramão da valoração dada pela Constituição aos direitos sociais como educação, saúde, previdência e assistência” (Leite, 2020, p. 162).

31 Neste trabalho, não se desconhece a necessidade de um orçamento flexível apto à promoção do plano de governo do Chefe do Executivo, pois ainda persiste a regra geral de que as leis orçamentárias são autorizativas, aspecto necessário não apenas ao princípio democrático, mas também ao desenvolvimento da economia. Como ressaltou Gilmar Ferreira Mendes, em sede jurisdicional, “na visão dos economistas, tanto as despesas obrigatórias quanto as vinculações constituem fatores que acarretam a rigidez do orçamento público ou do gasto público, dificultando a busca do equilíbrio de longo prazo das contas públicas. A excessiva rigidez do gasto público diminui a liberdade de alocação dos recursos no orçamento, afetando os investimentos do setor público e o crescimento sustentável da economia brasileira” (Brasil, 2021).

2019 (Brasil, 2019), aparentemente, essa realidade começou a ser contornada no Texto Constitucional.

A mencionada emenda incluiu no artigo 165, o § 10º, instituindo que “a administração tem o dever de executar as programações orçamentárias, adotando os meios e as medidas necessários, com o propósito de garantir a efetiva entrega de bens e serviços à sociedade” (Brasil, 2019).

Diferentemente das Cartas anteriores, apenas na Constituição de 1988 houve uma significativa evolução do sistema financeiro para corresponder àquela substancial reforma do sistema tributário na Constituição de 1967, evidenciando-se que, neste país, o impulso arrecadatório seguiu em descompasso com a exigência e a vinculatividade constitucionais de contraprestações mínimas na efetiva entrega de bens e serviços à sociedade³², o que apenas ocorreu através da Emenda Constitucional nº 100 de 2019, a qual ainda começa a ser aplicada.

3.1. As finalidades do tributo

Em nível de arrecadação, a nova Constituição promoveu a redistribuição das competências tributárias através das quais cada ente federativo ficaria responsável pela consecução da quota patrimonial transferida pelo contribuinte em favor do Estado.

Somado a essas competências para a instituição dos impostos, em virtude da previsão contida no art. 145, II e III, da Constituição de 1988, todos os entes políticos podem exigir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, as quais jamais terão base de cálculo própria de impostos³³, além das aludidas contribuições de melhorias.

Toda essa ampla possibilidade atualmente existente para a ingerência estatal sobre o patrimônio do cidadão advém de uma evolução histórica de um Estado que, uma

32 “Na medida em que se vislumbra o orçamento como lei a ser observada na efetivação de políticas públicas, ou norma de elevado mérito na análise judicial, ele deixará de ser elemento relegado a segundo plano e será trazido para dentro do debate jurídico. Será o início de um novo enfoque no sopesamento das decisões judiciais e na proteção de direitos subjetivos. Daí a fragilidade em afirmá-lo como norma que apenas autoriza despesa, a ser efetuada ou não a depender do talento da Administração. A despesa ali contida foi expressa pela vontade democrática e deverá ocorrer na situação de normalidade das previsões feitas” (Leite, 2020, p. 470).

33 A propósito, embora não aprofundado anteriormente, deve-se ter em vista que o impedimento normativo de que taxas possuíssem as mesmas bases de cálculo do imposto está previsto no Texto Constitucional desde a Constituição de 1967, como meio de inviabilizar igualmente a repressível prática da bitributação.

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

vez transformado em elemento essencial para a subsistência da própria sociedade, deixou de produzir a própria riqueza por meio do predomínio da exploração econômica para ser mantido pela arrecadação de recursos privados obtidos mediante os impostos.

Uma sinalização histórica dessa mudança, a título exemplificativo, remonta à Revolução Francesa, quando se passou a conceber como um verdadeiro dever fundamental o ato de entregar dinheiro para a manutenção do Estado, especificamente quando o artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão afirmava que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades” (França, 1789).

Nesse novo contexto sob o qual repousou a formação do Estado moderno, portanto, admite-se a tese segundo a qual cumpre ao cidadão o dever de contribuir para a existência do Estado, sem que necessariamente isso corresponda a uma contraprestação além daquela consubstanciada na garantia de uma intervenção administrativa na organização da sociedade.

Em síntese, somente sob o signo da modernidade que é possível afirmar que “não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita” (Coelho, 2020, p. 470). Hodiernamente, o próprio artigo 1º, IV, e o artigo 170, IV, da Constituição de 1988 (Brasil, 1988), entregam a exploração econômica para a iniciativa privada, sendo resguardada a exploração direta pelo Estado apenas na hipótese de imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo (artigo 173).

É com essas características que surge a finalidade primária da tributação, que é iminentemente fiscal, pois “a organização jurídica do tributo [denuncia] os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, [são] voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem qualquer outro interesse” (Carvalho, 2021, p. 257).

No decorrer deste trabalho, foi concatenado que essa feição meramente fiscal do tributo, no contexto brasileiro, em alguma medida acaba por relegar ao esquecimento um dado relevantíssimo da realidade que indica ser quase impossível qualquer progresso social sem a intervenção do Poder Público no direcionamento de programas voltados às áreas mais sensíveis.

Se é verdade que “toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela Lei para a manutenção dos serviços públicos”, como prescreveu o artigo 36 da Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem (Organização dos Estados Americanos [OEA], 1948), esses serviços devem corresponder aos mínimos necessários para a subsistência da população, o que é motivo da existência do Estado.

A respeito da contraprestação lógica exigida em virtude do adimplemento obrigacional do contribuinte em entregar dinheiro ao Estado, a reflexão de Leandro Paulsen (2020, p. 29) esclarece que

A cidadania é, efetivamente, uma via de mão dupla. Entende-se o dever fundamental de pagar tributos como a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado que assegura aos cidadãos os direitos fundamentais [...]. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.

É nesse contexto que a Constituição Federal de 1988, seguindo a tendência iniciada na Carta antecessora, atribuiu certa qualificação à finalidade fiscal do tributo, para fins de vinculação das suas receitas, ou hipóteses de incidências, fazendo assim nascer obrigações vocacionadas a custear determinadas despesas necessárias para a consecução de direitos fundamentais mínimos, como a previdência social - nela inclusa a saúde pública - e a educação.

Para além do caráter fiscal qualificado, encontra-se ainda a segunda finalística do tributo, denominada extrafiscal, atendida quando os elementos jurídicos usados na configuração do próprio tributo buscam alcançar os objetivos alheios a mera pretensão arrecadatória do Estado³⁴.

Alguns exemplos da tributação extrafiscal que almeja estimular ou desestimular determinadas práticas se encontram na própria Constituição (Brasil, 1988), como no caso da seletividade do IPI em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I), ou

34 Consiste “a *extrafiscalidade* no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias. Significa, portanto, que, ao construir suas pretensões extrafiscais, deverá o legislador pautar-se, inteiramente, dentro dos parâmetros constitucionais, observando as limitações de sua competência impositiva e os princípios superiores que regem a matéria, assim os expressos que os implícitos. Não tem cabimento aludir-se a regime especial, visto que o instrumento jurídico utilizado é invariavelmente o mesmo, modificando-se tão somente a finalidade do seu manejo” (Carvalho, 2021, p. 304).

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

na estipulação de alíquotas progressivas para o Imposto Territorial Rural, objetivando desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas (art. 153, § 3º, I).

No interesse do desenvolvimento da economia interna, por exemplo, criam-se mecanismos constitucionais e legislativos para estimular a produção e o consumo de bens e serviços locais, por meio de tributação diferenciada, como no caso da Zona Franca de Manaus, mantida pelo artigo 40 do ADCT, que objetiva a redução das desigualdades regionais previstas no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Neste trabalho, atento aos debates em torno da tributação no Brasil, considerando tudo quanto fora demonstrado até o momento, não é possível deixar de observar que os discursos quanto ao “excesso de tributação” encerram uma grande incoerência na crítica, pois no mesmo passo que se exige do Estado a renúncia ao monopólio da exploração econômica – o que, de fato, não é privilegiado no modelo econômico da Constituição de 1988 –, furtando-lhe aquele originário modo de aquisição de recursos, pede-se também que o Estado abandone progressivamente o meio consequente para a obtenção do seu financiamento – os impostos.

Percebe-se que parte da crítica à tributação almeja a construção de um Estado ausente, em contraposição ao Estado de providência pretendido pela Constituição Federal, na medida em que, se ele não financia os direitos fundamentais e dirige o país rumo ao desenvolvimento nacional pautado na erradicação da pobreza e da marginalidade por meio da exploração da economia, igualmente fica impossibilitado de fazê-lo mediante a arrecadação.

4. A função do tributo como meio para a justiça constitucional

Conforme examinado anteriormente, entre as finalidades precípuas do tributo, encontram-se a fiscal – quando voltado unicamente à manutenção da receita pública –, a fiscal qualificada – quando a própria Constituição prevê uma vinculação da receita obtida – e a extrafiscal – relativa à instituição de tributos voltados ao estímulo ou desestímulo de determinadas condutas praticadas pelos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária.

Todas essas funções que doutrinariamente qualificam o tributo, em verdade, prestam-se a apontar que as receitas da arrecadação estão a serviço da subsistência do Estado na manutenção das suas atividades precípuas, bem como do desempenho das missões que lhe são constitucionalmente atribuídas, especialmente aquelas voltadas

ao financiamento dos direitos fundamentais por meio de prestações estatais positivas, v.g., nas áreas da saúde e da educação públicas.

A proteção da efetividade dos direitos e liberdades fundamentais tem máxima eficácia no Estado Democrático de Direito. Por isso, o orçamento público regido por uma Constituição Financeira deve ter como objetivo alocar todos os meios necessários para a realização deste fim constitucional do Estado nas sumas máximas possibilidades. [...] Cumpre apenas assinalar o papel do orçamento público como ‘meio’ privilegiado para que se evidencie o controle sobre a realização daqueles fins constitucionais do Estado e sua capacidade de funcionar como instrumento essencial para promover a aplicabilidade dos direitos e liberdades (Torres, 2014, p. 359).

Conforme a doutrina clássica, o direito tributário não se ocupa de discussões relativas à administração dos recursos obtidos pelo Estado, mas tão somente do momento da instituição e persecução dos tributos, sendo os debates relativos ao custeio adequado dos direitos uma questão relativa à disciplina do direito financeiro.

Entretanto, o direito tributário e o financeiro, enquanto manifestação da potestade estatal que repercute nas garantias patrimoniais do indivíduo, são unos e, em verdade, alheios a essa divisão criada para fins acadêmicos – por mais relevante que seja –, como lembra a teoria monista de Hans Kelsen (2006, p. 312), que não está de todo em desuso. Portanto, adequadamente assentado nessa premissa que é permitido pensar a instituição e a cobrança dos tributos finalisticamente.

Se o estudo da tributação se reduzir à aferição da compatibilidade das normas jurídicas tributárias em face das garantias constitucionais de limitação ao poder de tributar, certamente seria impossível concluir que toda administração do poder está direcionada à consecução dos objetivos constitucionalmente eleitos como relevantes e necessários ao projeto de nação.

Pela análise dessas mesmas garantias, compreende-se que as objeções possíveis aos indivíduos, em contraste com a pretensão arrecadatória do Estado, somente se justificam na medida em que se compreende o ato de entregar dinheiro ao erário como uma contribuição que representa o primeiro ônus patrimonial de viver em uma sociedade organizada.

Não é possível falar em tributo afastando da reflexão a questão da sua legitimidade, que, mesmo naquela função denominada puramente fiscal, encontra-se vinculada à entrega de serviços públicos em favor da sociedade. Historicamente no Estado

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

brasileiro, em sentido contrário a essa afirmação, os tributos não estiveram vinculados à contraprestação estadual.

Como argumenta Elísio Augusto Velloso Bastos (2006, p. 146), deveras,

ao longo da história os tributos serviram, e servem muitas vezes até hoje, para fomentar privilégios e dominações, servindo como uma espécie de totem, um instrumento que, ao passo que protege, possibilitando a segurança, domina.

Portanto, as limitações ao poder de tributar não poderiam encerrar uma (i)lógica em que o indivíduo detém a prerrogativa de impor abstenções à persecução estatal (negativa), mas não a de exigir a contraprestação advinda da relação jurídica (positivamente).

Pensar assim o sistema tributário é regar as raízes de uma teoria dos direitos fundamentais pautada apenas nos direitos da denominada primeira geração, como a propriedade (vedação ao tributo confiscatório), a liberdade (vedação à restrição da liberdade como meio coercitivo para o adimplemento de tributo) e a segurança (vedação à aplicação retroativa da norma tributária, anterioridade, bem como proteção ao ato jurídico perfeito, coisa julgada e direito adquirido).

Como demonstrado anteriormente, considerando a evolução histórica do país e o atual passo do direito tributário, apenas os fatos econômicos reveladores da capacidade contributiva ensejam a cobrança dos tributos, observadas sempre as garantias, regras e princípios norteadores da atividade de tributação particularizadamente tratados nos capítulos anteriores.

Todas essas garantias são realmente necessárias e irrenunciáveis ao desenvolvimento da relação jurídica formada entre o sujeito ativo e passivo da obrigação, mas não encerram o pleno sentido da máxima segundo a qual todos devem entregar dinheiro aos cofres públicos.

No Estado Constitucional de Direito o tributo legitima-se e considera-se como “justo” a partir da aplicação do inteiro sistema de princípios e regras constitucionais, sem qualquer necessidade de se limitar pela igualdade. É pedir muito do princípio da igualdade que este responda por todo o conteúdo da justiça tributária. Com o Estado Constitucional, abandonada a noção de “sistema tributário” como conjunto aleatório de tributos, o “Sistema Tributário” passa a representar uma organização coerente de princípios e regras em torno do conceito de tributo, a surpreender

o fenômeno tributário por uma metodologia puramente jurídica, sem interferências econômicas e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais (Torres, *s. d.*).

Se, no momento da instituição e da cobrança dos tributos, a sua legitimação apenas se encontrasse no sustento da estrutura burocrática do Estado, no contexto brasileiro, sem nenhuma dificuldade, legitimar-se-ia a crítica segundo a qual a arrecadação estatal se presta exclusivamente ao sustento de privilégios sabidamente antirrepúblicanos, encerrando assim sobre os sentimentos a cabal injustiça que, como a história demonstra, rompe o pacto social³⁵.

Se a instituição tributos e a cobrança de um crédito definitivamente constituído representam um direito subjetivo daquele ente político que detém uma competência constitucional tributária, é possível concluir que esse direito – assim como qualquer outro –, para além das limitações específicas que são inerentes à tributação, submete-se à exigência geral de que seja exercido em conformidade com as suas finalidades sociais e econômicas.

Argumentar sobre o respeito e a observância às finalidades sociais e econômicas no exercício dos direitos é algo comum no direito privado, devido à exigência objetiva contida no artigo 187 da Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2022, porém, doravante, aplica-se idêntico entendimento para afirmar que o critério finalístico dos direitos subjetivos do Estado (v.g. a instituição e cobrança do imposto) está inscrito no artigo 3º da Constituição Federal.

Quando o povo brasileiro entrega dinheiro ao fisco, em verdade, pede, “faça-nos cidadãos”³⁶. Nisso consiste o conteúdo do artigo 3º da Constituição, que informa um exercício de poder voltado a possibilitar a construção de uma sociedade livre, justa, solidária, onde se garanta o desenvolvimento nacional que erradica a pobreza, a

35 A história é próspera nesse sentido, bastando recordar o exemplo de fevereiro de 1787, quando o ministro das finanças da França, Charles Alexandre, o visconde de Calonne, submeteu à Assembleia dos Notáveis um projeto econômico que incluía o lançamento de um novo imposto sobre a propriedade do clero e da nobreza. Dentro do contexto daquela França absolutista, onde surgiam crises sobre crises, bem como a evidente extravagância da monarquia de Luís XVI e Maria Antonieta, até os nobres – os “Notáveis” – buscaram apoio da burguesia para tentar contra a nova pretensão confiscatória. A Assembleia dos Notáveis não aprovou o imposto e pediu a convocação dos Estados-Gerais, o que foi feito. O que sucedeu é bem conhecido (Coggiola, 2013. p. 281-322).

36 “A palavra cidadania deriva-se do latim *civis*, *civitas* e *activa civitatis* para designar os laços que prendem um cidadão a determinada organização política, dotando-o de prerrogativas de influir nas decisões das instâncias legais” (Canovalho *et al.*, 2018, p. 120).

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

marginalização e as desigualdades sociais e regionais, prezando sempre pelo bem de todos sem nenhum preconceito.

O desejo de cidadania é inerente ao pacto social que une a todos os indivíduos sob a soberania do Estado, mas, no Brasil, esse desejo é verdadeiramente ofuscado por algumas questões estruturais e circunstanciais que, desde o início destas reflexões, vêm sendo apontadas.

Em claras palavras, a grande massa populacional entrega dinheiro ao erário por meio dos impostos sobre o consumo, especialmente o Imposto sobre Circulação de Produtos e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). Esses impostos sobre o consumo oneram itens essenciais para mais básica subsistência representada na alimentação, embora não se desconheça os esforços legislativos principalmente dos Estados para fins de instituição de benefícios fiscais, inclusive isenções, sobre alguns itens da cesta básica.

Todavia, a alimentação é a mínima³⁷ e, paralelamente, dados demonstram que as famílias estabelecidas em zonas urbanas comprometem a maior parte da renda para custear a moradia³⁸. Essas são duas breves considerações representativas de significativa parte da sociedade brasileira que necessita optar entre o acesso a duas refeições no dia em uma submoradia em detrimento de outros direitos inerentes ao exercício pleno da cidadania.

O fato é que desabrigado, subnutrido e desinformado ninguém é cidadão, embora no sistema atual isso não signifique uma isenção à contribuição cobrada de todos os indivíduos. Portanto, devido aos objetivos inscritos na Constituição, sempre que o indivíduo entrega dinheiro ao Estado, pede, faça-me cidadão por meio de condições dignas de moradia, alimentação, emprego, renda, saúde e educação. Antes de um marginalizado

37 “Em 2018, tanto no campo quanto na cidade, nota-se uma reversão de tendência, com redução dos indicadores de segurança alimentar e aumento dos de insegurança alimentar em suas três modalidades. [...] Os indicadores de insegurança alimentar moderada e grave, no rural, também computaram altas em 2018 em relação a 2013: de 8,4% para 12,2% e de 5,5% para 7,1%, respectivamente. Isso significa que, se o Brasil rural fosse um país à parte, ele estaria, pelos resultados de 2018, de volta ao Mapa da Fome, da Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura (FAO)” (Brasil, 2022, p. 13).

38 “Os resultados mostram, em primeiro lugar, que, para o total de famílias urbanas e o total de famílias rurais, as despesas com habitação respondiam pela maior proporção relativa dos gastos, tanto em 2008 - 29,4% para urbanas e 26,8% para rurais - quanto em 2018 - 29,9% para urbanas e 26,2% para as rurais. Como se vê pelos números, essas proporções permaneceram quase inalteradas de um ano a outro, e, nos dois casos, as despesas com pagamento de aluguel cobrem quase a metade desse indicador. Entre as famílias situadas na menor faixa de renda (rendimento total de até 2 SM), as despesas com habitação tinham um peso ainda maior em 2008: 39,2% para famílias urbanas mais pobres e 31,4% para rurais pobres. Em 2018, esse patamar de despesas ficou praticamente o mesmo para as famílias rurais pobres (31,2%, ou em torno de um terço), mas subiu a 41,1% para as famílias urbanas pobres, que, portanto, comprometem a maior parte de sua renda com os custos de moradia na cidade” (Brasil, 2022, p. 8-9).

ir ao Estado pedir algo, ele entregou obrigatoriamente a contribuição, portanto, não há favores sendo prestados.

Assim sendo, temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida em cada ser humano que o fez merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos (Sarlet, 2006, p. 60).

A pretensão de viver com dignidade sob a égide de um Estado constitucional, além de garantia, é condição de possibilidade para o exercício da cidadania e, justamente por isso, os objetivos constitucionais buscam equalizar as desproporções sistêmicas no país. Este estudo pretende, portanto, não somente concluir pela justiça tributária através da materialização da igualdade, como todos os demais trabalhos defendem, mas filiar-se à ideia de uma justiça manifestada no momento da tributação, justificada desde logo pela consecução desses *fins*.

Sem a busca efetiva, concreta e planejada para alcançar os objetivos constitucionais do artigo 3º, a manifestação da potestade estatal através da tributação deixa de ser legítima, à medida que assume os contornos do abuso do poder daquela pessoa federada de direito público que age a despeito das finalidades para as quais foram outorgadas as suas prerrogativas.

O cidadão deve, como isso, deixar de ser um mero admirador do Estado espetáculo, ganhando a consciência de que o Estado, longe de ser superior, é meramente servidor do cidadão, cabendo a este lembrar que o “Estado lhe pertence, que os eleitos são seus eleitos e os ministros seus ministros. Eles estão onde estão graças a ele, e para ele. Compete-lhe, portanto, controlar ativamente este poder. Tendo sempre em mente esta verdade evidente: O Estado, somos nós”. Importante lembrar, todavia, que o cidadão apenas estará apto a exercer esse relevante papel na medida em que lhe seja garantida a sensibilidade e a acessibilidade em relação às alternativas de conduta e de resultado postas à sua escolha (Bastos, 2006, p. 152).

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

Portanto, considerando tudo quanto fora investigado até o presente, mostra-se possível afirmar que a contribuição entregue pelo indivíduo ao Estado encerra o reclame da efetiva cidadania, a qual apenas poderia ser alcançada através da correspondência entre a arrecadação e seus fins estabelecidos na Constituição, os quais possibilitam a correção das distorções históricas e sociais que gestaram o quadro de pobreza, marginalização e involução nacional.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.903/PB, que versava sobre norma estadual que estabelecia critérios para a investidura na Defensoria Pública, sob a relatoria do ministro Celso de Mello, com o acórdão publicado no dia 1º de dezembro de 2005, o STF afirmou que

Sem reconhecer a realidade de que a Constituição impõe, ao Estado, o dever de atribuir aos desprivilegiados - verdadeiros marginais do sistema jurídico nacional - a condição essencial de titulares de direito de serem reconhecidos como pessoas investidas de dignidade e merecedoras do respeito social, não se tornará possível construir a igualdade, nem realizar a edificação de uma sociedade justa, fraterna e solidária, frustrando-se, assim, um dos objetivos fundamentais da República (CF, art. 3º, I) (Brasil, 2005).

Quando se falou em segunda abolição neste trabalho, efetivamente, argumentava-se no sentido de que a atividade tributária do Estado brasileiro deveria ser ordenada tomando como norte não apenas as limitações constitucionais de proteção patrimonial e regras previstas em lei para lançamento, constituição e cobrança do tributo, mas também a própria finalística da arrecadação, conciliando desde a tributação os aspectos debatidos apenas no âmbito financeiro.

Nesse sentido que é necessário refletir a respeito de meios para fomentar a participação ativa dos contribuintes no desenvolvimento nacional e regional voltado à erradicação da pobreza e da marginalização, a exemplo da participação ativa existente quando o assunto é praticabilidade da tributação (*verbi gratia*, as diversas formas de lançamento disponíveis, em que, embora o ato vinculado seja realizado pelo Fisco, há significativa colaboração do contribuinte).

Por exemplo, uma legislação desenvolvida no âmbito nacional, com a cooperação dos entes subnacionais, poderia perfeitamente facultar a contribuintes pessoas jurídicas a possibilidade de integrar núcleos locais de desenvolvimento regional para a realização de ações concretas e efetivas de construção ou preservação de bens públicos

(escolas, postos de saúde, praças, vias, iluminação etc.), tendo como indulgência a obtenção de alguns benefícios razoáveis na administração pela contribuição privada no exercício da competência pública.

Esses benefícios, na presente ordem de raciocínio, não necessariamente deveriam representar uma benesse fiscal, mas podendo ser – por exemplo – a instituição de direito de preferência em licitações públicas para os contribuintes que comprovarem a integração aos núcleos locais de desenvolvimento regional, com a certificação da efetiva entrega de serviços voltados à concretização de melhorias na qualidade de vida da população local.

Apenas no desenvolvimento desse raciocínio, considerando a repartição das competências constitucionais (Brasil, 1988), a previsão legislativa de iniciativa da União (art. 23, XXVII) poderia ser suplementada pelos estados (art. 24º, § 3º) para, no estrito âmbito das suas contratações, prestigiar aquilo que seria uma forma cooperativa de integrar não apenas os entes federados, mas também o próprio contribuinte, que, assim, cumpriria a sua função social.

Evidentemente que na hipótese de concessão de benefícios fiscais, como meio de incentivo à cooperação privada na consecução do interesse público, dever-se-ia observar as regras e os mecanismos de controle centralizados na União, que coordenaria as ações, justamente para evitar algo semelhante àquela indesejável guerra fiscal existente entre os estados na concessão irregular de incentivos do ICMS, violando dessa forma o próprio pacto federativo³⁹.

É bastante comum a celebração de acordos entre Estados e pessoas jurídicas para a concessão de benefícios pautados exclusivamente na exigência de geração e manutenção de postos de emprego para o desenvolvimento econômico, todavia, através desses mesmos instrumentos, podem os entes políticos exigir dos grandes contribuintes a efetiva contraprestação social, não apenas econômica, na região em que pretendem obter benesses fiscais – a despeito do novo modelo de tributação, que é pensando atualmente

39 Como amplamente advertido pela jurisprudência do STF, “as competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente, limitações ao poder de tributar, com a consagração de princípios, imunidades, restrições e possibilidades de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais. A deliberação dos Estados e do Distrito Federal para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS é exigência direta do texto constitucional, assim como a observância da disciplina constante na lei complementar, que constitui uma das matérias básicas de integração do Sistema Tributário Nacional, no sentido de desrespeito ao equilíbrio federativo (guerra fiscal)” (Brasil, 2019b). Esse trabalho não desconsidera que a reflexão em torno de um modelo de tributação voltado ao desenvolvimento nacional já é pensado no âmbito da Reforma Tributária em trâmite.

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

no país em torno da Reforma Tributária, na qual a tendência é mitigar a concessão individualizada de benefícios.

O fato é que o adequado diálogo entre o exercício da tributação e os efeitos da pretensão arrecadatória sentidos pelo contribuinte passa pela efetiva entrega da contraprestação consubstanciada no financiamento dos direitos fundamentais básicos à existência digna subjetiva e coletivamente considerada, capacitando o indivíduo ao exercício pleno da cidadania, com a adoção de políticas tributárias voltadas a beneficiar fiscalmente o setor econômico, que, para além da produção de bens e serviços, alia-se à administração tributária na consecução dos objetivos republicanos, demonstrando, assim, a efetiva função social da iniciativa privada.

5. Conclusão

Este trabalho objetivou demonstrar que a efetiva justiça constitucional tributária demanda uma análise do Sistema Tributário Nacional através da conjuntura subjacente da formação do povo brasileiro, não apenas vinculada à questão normativa, mas também social.

As investigações iniciaram pela apreciação da evolução histórica dos Textos Constitucionais, especificamente naquilo que tocava o tratamento constitucional da questão tributária e financeira do Estado brasileiro, verificando-se que, embora sempre houvesse uma manifestação normativa no sentido de promover a arrecadação de tributos do povo brasileiro, apenas na primeira metade do século XX as constituições passaram a positivar direitos sociais que seriam assegurados pelo Estado como meio de promover o mínimo de justiça à população.

Embora oportunas as evoluções normativas das constituições do período Republicano, constatou-se que a insuficiência dos mecanismos de controle do exercício do poder político por meio da apreciação judicial, em boa medida, impediu que os direitos e garantias fossem verdadeiramente efetivados no país, mesmo porque durante muito tempo a Constituição foi considerada um documento voltado à organização da atividade estatal e à positivação de garantias individuais mínimas, em detrimento de uma verdadeira Carta de Direitos normativa.

A estruturação integral de um Sistema Tributário predominantemente constitucional, em contraposição àquele que até então era relegado à disciplina infraconstitucional, somente alvoreceu no ordenamento jurídico com a Constituição Federal de

1967, todavia, ainda assim sem a suficiente correspondência entre a arrecadação e uma atividade financeira voltada ao financiamento vinculado e obrigatório de direitos fundamentais básicos – v.g., saúde e educação.

Com isso, todos os déficits acumulados ao longo da história brasileira, marcada pela desigualdade alimentada desde o período da abominável exploração humana, simplesmente, mantiveram-se presentes na realidade do povo brasileiro, que, até algumas décadas atrás, não possuíam por herança nada além de uma moradia e alimentação precária, o que, sempre que eclodia, alcançava como assistência uma igualmente insuficiente saúde e educação pública.

O que este trabalho pretendeu argumentar é que, examinando visceralmente a realidade do povo brasileiro, a despeito de toda a tributação, ainda existem carências de moradia, alimentação, educação, infraestrutura e saúde digna, que são incompatíveis com um Estado que se pretende democrático e de direito, pois as necessidades humanas basilares, quando ignoradas, inviabilizam o pleno exercício da cidadania necessária para a autodeterminação.

Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, realmente, alcançaram-se avanços que vão desde a legitimidade advinda da participação popular em sua edificação até a positivação de inúmeros direitos individuais, sociais e coletivos, que somente poderão ser alcançados por meio de uma atividade de tributação pensada sob o prisma do financiamento.

Nesse contexto, após discorrer a respeito das novas prerrogativas outorgadas pela Constituição Federal de 1988 para o exercício do Poder Legislativo, Executivo e Judiciário, afirmou-se que todo o mando exercido deveria observar os vetores contidos no artigo 3º da mesma Carta, no sentido de serem vinculados à busca pelo desenvolvimento nacional regionalizado, pela erradicação da pobreza e da marginalização, bem como pelo combate ao preconceito.

A própria função social do tributo sob a ótica de sua finalística fiscal, fiscal vinculada e extrafiscal assume o significado segundo o qual somente é legítimo o exercício da atividade arrecadatória na hipótese de uma tributação direcionada ao financiamento dos direitos fundamentais, que, até o presente, revelam-se violados em um contexto de acentuada pobreza, sendo absolutamente deficitário pensar que, somente sob o argumento da igualdade material e da manutenção das garantias individuais, ter-se-ia a legitimação da atividade de tributação do país.

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

Como foi apontado no estudo, a contribuição entregue pelo indivíduo ao Estado encerra o reclame da efetiva cidadania, a qual apenas poderia ser alcançada por meio da correspondência entre a arrecadação e seus fins estabelecidos na Constituição, os quais possibilitam a correção das distorções históricas e sociais que geram a pobreza, a marginalização e a involução nacional.

Considerando que contra o Estado pesa atualmente a impositividade do orçamento, o qual conta obrigatoriamente com percentuais mínimos aplicáveis ao financiamento de direitos fundamentais, fruto de recentes alterações constitucionais que, todavia, não podem desconsiderar a margem de liberalidade para a execução do plano de governo do agente eleito, como corolário do princípio democrático, para além de um novo parâmetro hermenêutico da atividade de tributação do Estado brasileiro, propõe-se neste trabalho uma atuação integrada entre os entes políticos para a construção de núcleos regionais de desenvolvimento em que os contribuintes possam cooperar diretamente na consecução dos objetivos republicanos.

No contexto brasileiro, soa razoável e jurídico afirmar que particulares dotados de significativo poder econômico, advindo da exploração do trabalho e da economia do povo brasileiro, têm o dever de cooperar efetivamente com o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, sempre que pretenderem obter com os entes federados benefícios de ordem fiscal ou, até mesmo, contratações na esfera administrativa.

Na atualidade, é usual a concessão de benefícios cujos encargos redundam na promoção de ações sem as quais a atividade econômica sequer seria possível – ou seja, geração de emprego, instalação de indústria e comércios locais etc. –, portanto, revertendo as exigências do Poder Público em uma verdadeira obviedade, mas não em compromisso daqueles que detêm a obrigação de demonstrar uma efetiva função social para além da ordinária.

Como argumentado, o adequado diálogo entre o exercício da tributação e os efeitos da pretensão arrecadatória sentidos pelo contribuinte passa pela efetiva entrega da contraprestação consubstanciada no financiamento dos direitos fundamentais básicos à existência digna subjetiva e coletivamente considerada, capacitando o indivíduo ao exercício pleno da cidadania, com a adoção de políticas tributárias voltadas a beneficiar fiscalmente o setor econômico, que, para além da produção de bens e serviços, alia-se à administração tributária na consecução dos objetivos republicanos, demonstrando, assim, a efetiva função social da iniciativa privada.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, R. *Teoria dos direitos fundamentais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.
- BARRETO, S. R. C. *Tributação extrafiscal*: enciclopédia jurídica da PUC-SP. Coordenação Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire. Coordenação de tomo Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. t. Direito Tributário.
- BARROSO, L. R. *Curso de direito constitucional contemporâneo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- BASTOS, E. A. V. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de Informação Legislativa*, v. 43, n. 169, p. 143-160, jan./mar. 2006.
- BRANCO, P. G.; MENDES, G. F. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.
- BRASIL. [Constituição (1891)]. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. *Diário Oficial da União*, 24 fev. 1891.
- BRASIL. [Constituição (1935)]. Constituição da República do Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. *Diário Oficial da União*, 19 dez. 1935.
- BRASIL. [Constituição (1967)]. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. *Diário Oficial da União*, 24 jan. 1967.
- BRASIL. [Constituição (1937)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. *Diário Oficial da União*, 10 nov. 1937.
- BRASIL. [Constituição (1946)]. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. *Diário Oficial da União*, 19 set. 1946.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988. *Diário Oficial da União*, 5 out. 1988.
- BRASIL. [Constituição (1824)]. Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. *Coleção de Leis do Império do Brasil*, v. 1, p. 7, 1824.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. *Diário Oficial da União*, 20 out. 1969.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. *Diário Oficial da União*, 31 dez. 2003.
- BRASIL. Emenda Constitucional n. 100, de 26 de junho de 2019. *Diário Oficial da União*, 27 jun. 2019a.
- BRASIL. Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, 27 out. 1966.
- BRASIL. Lei Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, 11 jan. 2002.

• MARCELO ANTONIO THEODORO
• KENNEDY BISPO SILVA CONCEIÇÃO

BRASIL. *Nota técnica: perfil da população rural na pesquisa de orçamentos familiares de 2017 a 2018 e a evolução dos dados da insegurança alimentar: uma análise preliminar*. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada; Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento n. 630.997/MG AgRg. Rel. Ministro Eros Grau, Segunda Turma. *Diário de Justiça*, 18 maio 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo em Recurso Extraordinário n. 836.828/RS. Rel. Min. Luis Roberto Barroso. *Diário da Justiça Eletrônico*, 10 de fevereiro de 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.357/SC. Rel. Ministro Alexandre de Moraes. *Diário de Justiça*, 30 ago. 2019b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.903/PB. Rel. Ministro Celso de Mello. *Diário de Justiça*, 1º dez. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.274/SC. Rel. Min. Cármen Lúcia. *Diário da Justiça Eletrônico*, p. 47, 19 de outubro de 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 648.245/MG. Rel. Min. Gilmar Mendes. *Diário de Justiça*, 1º ago. 2013.

CANOTILHO, J. J. G. *et al. Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARDOSO, A. M. B. A magna carta - conceituação e antecedentes. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 23, n. 91, p. 135-140, jul./set. 1986.

CARVALHO, P. de B. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, P. de B. *Direito tributário: linguagem e método*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CLÈVE, C. M. *Direito constitucional brasileiro: teoria da constituição e direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. v. 1.

COELHO, S. C. N. *Curso de direito tributário*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COELHO, S. C. N. *Teoria e prática das multas tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COGGIOLA, O. Novamente, revolução francesa. *Projeto História*, n. 47, p. 281-322, ago. 2013.

FRANÇA. *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 30 de setembro de 1789*. 1789. Arquivo Nacional - AE/II/1129. Disponível em: <https://www.elysee.fr/la-presidence/la-declaration-des-droits-de-l-homme-et-du-citoyen>. Acesso em: 2 maio 2023.

HESSE, K. *A força normativa da Constituição*. Tradução: Gilmar F. Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 1991.

KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LEITE, H. *Manual de direito financeiro*. 9. ed. Salvador: Juspodivm, 2020.

MEIRELLES, J. R. M. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, v. 34. n. 136, p. 333-340, out./dez. 1997.



MENDES, G. F. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MONTEIRO, W. de B. *Curso de direito civil: direito das obrigações*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. pt. 1.

NASCENTE, A. *Dicionário etimológico da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Jornal do Comércio, 1955. t. II.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS (OEA). *Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de 1948*. Aprovada na Nona Conferência Internacional Americana. Bogotá, 1948. 1948. Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm. Acesso em: 2 maio 2023.

PAULSEN, L. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PRADO JÚNIOR, C. P. *História econômica do Brasil*. 26. ed. São Paulo: Brasiliense, 1981.

RIBEIRO, D. *O povo brasileiro: a formação e o sentido do Brasil*. São Paulo: Global, 2014. E-book.

ROSA JÚNIOR, L. E. F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SARLET, I. W. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

STRECK, L. L. Aplicar a “letra de lei” é uma atitude positivista? *Revista NEJ Eletrônica*, v. 15, n. 1, p. 158-173. 2010.

STRECK, L. L. *Jurisdição constitucional*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

TORRES, H. T. *A justiça dos tributos*. [s.d.]. Disponível em: https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5322364/mod_resource/content/1/Justi%C3%A7a%20dos%20Tributos.pdf. Acesso em: 4 abr. 2023.

TORRES, H. T. *Direito constitucional financeiro: teoria da constituição financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

WOLKMER, A. C. *História do direito no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.