

## O TRIBUTO NO CONTEXTO DO ESTADO SOCIAL E DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 120/2015 | p. 17 - 27 | Jan - Fev / 2015  
DTR\2015\395

Demétrius Amaral Beltrão

Mestre e Doutorando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Especialista em Direito Público pela PUC-MG. Professor da Faculdade de Direito do Sul de Minas. Advogado.

Elias Kallás Filho

Pós-Doutor da Fundação São Francisco de Assis. Doutor em Direito Comercial pela USP. Professor da Faculdade de Direito do Sul de Minas. Advogado.

Área do Direito: Constitucional; Tributário

Resumo: O presente texto busca analisar o tributo no contexto do Estado Social e Democrático de Direito, salientando a importância do estudo da exação em consonância com seus objetivos constitucionais, delimitando-se um campo de atuação jurídica da norma tributária que extrapole a simples obtenção de recursos públicos. Nesse contexto, os tributos são utilizados no Estado contemporâneo não só como meio de fazer face às despesas administrativas, mas também constituem importante instrumento de intervenção na ordem econômica e social. Assim, no Estado Social e Democrático de Direito, a tributação deve ter finalidades amplas, que não se resumam à mera fiscalidade, mas que devem se voltar à efetivação (e ao financiamento) dos direitos sociais.

Palavras-chave: Estado Social e Democrático de Direito - Extrafiscalidade - Intervenção na Ordem Econômica e Social.

Abstract: The present text aims to analyze taxes under Social and Democratic Rule of Law context, emphasizing the importance of tax claim in line with its constitutional purposes, delimitating a tax rule legal practice field that extrapolates the simple procurement of public resources. Under this context, taxes are used by contemporary State not only as a mean to face up to administrative expenses, but also represent an important instrument of intervention in economic and social order. Therefore, under Social and Democratic Rule of Law, taxation must have broad purposes, not restricted to mere fiscality, but also targeting the effectiveness (and financing) of social rights.

Keywords: Social and Democratic Rule of Law - Extrafiscality - Intervention in Economic and Social Order.

Sumário:

1.Introdução - 2.O Estado Social e Democrático de Direito - 3.Do regime tributário constitucional - 4.Constituição Econômica e Constituição Tributária - 5.A tributação extrafiscal e a intervenção do Estado na Ordem Econômica e Social - 6.Conclusão - 7.Referências

### 1. Introdução

A ideia central do presente texto é discutir a importância do estudo do tributo em consonância com seus objetivos constitucionais, delimitando-se um campo de atuação jurídica da norma tributária que extrapole a simples obtenção de recursos, em conformidade com determinadas finalidades constitucionalmente estabelecidas. Em outras palavras, pretende-se ressaltar a utilização dos tributos no Estado Contemporâneo não só como meio de fazer face às despesas administrativas, mas também, e, sobretudo, como instrumento de intervenção na vida social. A este fenômeno se tem denominado extrafiscalidade, caracterizado pela atuação do Estado,

por meio da imposição tributária, na busca de recursos que não se destinam simplesmente ao custeio de despesas públicas, mas ao atingimento dos seus objetivos fundamentais, consistentes na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, no desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e marginalização, na redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem-estar da coletividade (art. 3.º da CF).

Neste sentido, o artigo parte de uma breve reflexão acerca do Estado Social e Democrático de Direito e do regime tributário estabelecido pela Constituição brasileira de 1988, discutindo, em seu bojo, o papel das Constituições Econômica, Tributária e Financeira. Em seguida, discute a tributação com finalidade extrafiscal e a utilização dela como instrumento de intervenção do Estado na Ordem Econômica e Social.

## 2. O Estado Social e Democrático de Direito

O Estado Moderno foi concebido, inicialmente, em uma esfera absolutista, podendo ser resumido na frase de Luís XIV: "L'État c' est moi".<sup>1</sup> A reação doutrinária ao absolutismo buscou a valorização do homem como sujeito de direitos e a expressão maior desse esforço aparece na declaração francesa dos direitos do homem e do cidadão de 1789. Todo esse processo ideológico acabou por sedimentar as bases para o surgimento do Estado de Direito, como bem assevera Pérez Luño (2005, p. 218-219):

"En su perspectiva histórica la teoría de los derechos fundamentales precede a la formulación doctrinal de la noción del Estado de Derecho. En efecto, en las Declaraciones de derechos del siglo XVIII se halla presente el germen de todos los principios que forman el substrato ideológico del moderno régimen constitucional."

Nascido como resposta a um Estado absoluto, o Estado de Direito tendeu a assumir uma forma exacerbadamente liberal, quase inerte; e, posteriormente, transmutou-se em Estado Social de Direito, que, se por um lado representou grande avanço social, pecou, em contrapartida, por uma política econômica excessivamente dirigida e centralizada.

Para Spagnol (1994, p. 35-36), o presente momento histórico pode ser definido como um período de síntese, em que os ideais de liberdade e de igualdade jurídica devem estar legitimados por uma política de orientação social. Em outras palavras, impende resgatar, no Estado de Direito, os ideais liberais assentados sob uma base de igualdade social.

A conformação do Estado Democrático de Direito, como esclarece Pérez Luño (2005, p. 235), não é uma alternativa, no sentido de exclusão, ao Estado Social, uma vez que existe íntima e necessária conexão entre os princípios democrático e social no Estado de Direito.<sup>2</sup>

O Estado Social e Democrático de Direito é, portanto, o corolário de toda uma evolução jurídico-política relativa à organização da sociedade. Procura-se, por meio dele, garantir a liberdade de iniciativa econômica (Estado Liberal) em um contexto de igualdade de oportunidades (Estado Social).

É precisamente neste contexto que o estudo da Constituição Financeira e, em especial, da Constituição Tributária assume grande relevo, pois os tributos são um dos meios mais eficientes de orientar e dirigir a atividade econômica, a cargo do particular, para que ela possa traduzir-se em benefícios para todos os segmentos da sociedade (SPAGNOL, 1994, p. 36).

A experiência histórica do liberalismo econômico provou a imperatividade da intervenção do Estado no domínio econômico. Entretanto, esta mesma experiência, no Estado Social, demonstrou a ineficiência de uma abrangente intervenção direta na economia. Com esse respaldo histórico, faz-se necessário que a atividade tributante atual ultrapasse os limites meramente fiscais e se converta em um instrumento de política socioeconômica por parte do Estado (SPAGNOL, 1994, p. 36-37), buscando fins diversos, como os

redistributivos, os de modificação das condições econômicas e sociais, os de instrumento de planejamento econômico etc. (CHECA GONZÁLEZ, 1983, p. 442-443).

### 3. Do regime tributário constitucional

O exercício do poder de tributar, bem como todos os seus desdobramentos, estão submetidos à disciplina contida na própria Constituição, na qual se encontram os fundamentos e os limites do direito tributário positivo, seja da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.<sup>3</sup>

Nesse contexto, como ressalta Nogueira (1999, p. 117-118), o direito constitucional tributário é compreendido como “o conjunto de princípios e normas que regulam o poder de tributar do Estado”, o que inclui o exercício da competência tributária em relação à “instituição, exigência e arrecadação das rendas tributárias, como das garantias ao devido processo legislativo, administrativo e jurisdicional do ‘cidadão-contribuinte’ e do fisco”. Portanto, encontram-se no texto da Constituição Federal os princípios que devem ser obedecidos no exercício da competência tributária, por sua vez também delimitada constitucionalmente. Para tanto, a Constituição deve ser apreendida como um sistema<sup>4</sup> e, nessa medida, só por meio da conjugação de suas diversas regras e princípios é que se poderá obter a real dimensão de cada um de seus artigos.

O art. 145 da CF inaugura o Sistema Tributário Nacional, seguindo-se, a partir dele, uma série de dispositivos que informam e delimitam o exercício da competência impositiva outorgada às pessoas políticas de direito público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). São normas jurídicas que se harmonizam para a conformação de um Sistema Tributário rígido, cuja margem de liberdade conferida ao legislador infraconstitucional foi bastante reduzida no que diz respeito à instituição de tributos, compatibilizando-a com os direitos individuais de liberdade e de propriedade, também assegurados pela Constituição.

Para Schoueri (2005a, p. 537), os princípios tributários inserem-se no quadro das limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais buscam, em conjunto, a unidade econômico-política brasileira; daí a importância de investigá-los considerando a relação que apresentam com a ordem econômica, examinando-se a atuação dos referidos princípios sobre as normas tributárias indutoras.

Prossegue o autor asseverando que:

“(...) nesse contexto, podem ser citados, dentre outros, os exemplos do princípio da legalidade (em certos casos, mitigado pelo próprio constituinte, admitindo-se que, nos limites da lei, as alíquotas de certos impostos fossem fixadas pelo Poder Executivo, tratando-se de norma tributária indutora, sujeita, então, ao crivo e aos mandamentos da Ordem Econômica); do princípio da anterioridade (com exceções constitucionais específicas, tendo em vista ter o constituinte vislumbrado certos impostos como veículos adequados à introdução de normas indutoras); e do princípio da igualdade (cujo corolário da capacidade contributiva tem conteúdo suficiente para que o aplicador da lei possa identificar a necessidade de um conteúdo econômico na tributação e a busca de ponderações econômicas para que se diferenciem contribuintes)” (SCHOUERI, 2005a, p. 537).

Além disso, ao tratar dos direitos fundamentais, a Constituição Federal garante, entre outros, o direito à igualdade de todos perante a lei e a inviolabilidade da propriedade privada. Dessa forma, a atividade do Poder Público só poderá desenvolver-se validamente dentro dos limites traçados pelo ordenamento constitucional; e os direitos individuais deverão ser rigorosamente observados. Conforme Ferreira Filho (1990, vol. 1, p. 26), na medida em que os direitos das pessoas jurídicas são, mediatamente, direitos de pessoas físicas (suas sócias ou beneficiárias), será lícito concluir-se que também esses direitos fundamentais estendem-se às pessoas jurídicas.<sup>5</sup>

Os direitos fundamentais assim postos formam, no campo tributário, o conjunto dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária que estipula direitos, obrigações ou deveres do sujeito passivo, face às pretensões do Estado, sendo que tal conjunto deverá estar em plena consonância com os imperativos constitucionais supremos, que lhe conferem o necessário respaldo de validade, realizando a própria ideia de um Estado Social e Democrático de Direito.

Assim é que se compreende o disposto no art. 150, II, da CF, que reforça mais uma vez o princípio da igualdade, agora em matéria tributária, vedando a qualquer dos entes políticos tributantes "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

Esses são, em linhas gerais, os fundamentos a partir dos quais deverão ser estudadas as interações entre a Constituição Econômica e a Constituição Tributária e o fenômeno da extrafiscalidade.

#### 4. Constituição Econômica e Constituição Tributária

Como destaca Torres (2009, vol. 1, p. 273), a Constituição Tributária é um dos subsistemas da Constituição do Estado Democrático de Direito e está em permanente relacionamento e tensão com outras "Subconstituições", como a Econômica, a Política, a Social e a Penal, além da Declaração de Direitos e da Constituição dos Deveres Fundamentais.

Especificamente no que concerne às relações entre a Constituição Econômica e a Tributária, o autor salienta não existir subordinação entre elas, pois uma não se dilui na outra. Pelo contrário, "estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômicos e financeiros" (TORRES, 2009, vol. 1, p. 278).

Ainda segundo Torres (2009, vol. 1, p. 278-279), o primeiro ponto de contato entre as "Subconstituições" Econômica e Tributária encontra-se no campo dos valores. "A opção básica da Constituição Econômica pela ordem capitalista ou socialista vai condicionar a Constituição Tributária". Isso porque a existência de uma disciplina de mercado ou, em sentido oposto, a eliminação do mercado fazem com que a Constituição Tributária se mostre intervencionista, no primeiro caso, ou até desapareça, no segundo, uma vez que "o Estado socialista não vive de tributos, mas da exploração da atividade produtiva". Outros pontos de contato estariam na distribuição de rendas entre os entes políticos no federalismo e na tributação conforme a capacidade econômica.

Como se vê, a interação entre as duas Constituições não se limita ao modelo de ordem econômica global, apresentando também estreito relacionamento no que concerne à política fiscal e econômica. Assim é que os problemas do federalismo fiscal, por exemplo, dependem da Política Constitucional Econômica; e o desenvolvimento econômico deve se adaptar às regras e princípios da Política Constitucional Tributária (TORRES, 2009, vol. 1, p. 279).

Bercovici e Massonetto (2004, p. 80) advertem que a "desarticulação das ordens financeira e econômica nas Constituições reflete a contradição do novo padrão sistêmico de acumulação com o paradigma da Constituição Dirigente, implicando em um novo fenômeno: a Constituição Dirigente Invertida".

Ainda para os autores:

"A Constituição Financeira de 1988, que deveria dar suporte para a implementação da Constituição Econômica de 1988, falhou nesta tarefa. Um dos motivos é a separação que a doutrina e a prática constitucionais pós-1988 promoveram entre a Constituição Financeira e a Constituição Econômica, como se uma não tivesse nenhuma relação com

a outra e como se ambas não fizessem parte da mesma Constituição de 1988. A Constituição Financeira passou a ser interpretada e aplicada como se fosse 'neutra', meramente processual, com diretrizes e lógicas próprias, separada totalmente da ordem econômica e social, esterilizando, assim, a capacidade de intervenção do Estado na economia. Separada da Constituição Financeira, a Constituição Econômica de 1988 foi transformada em mera "norma programática" (BERCOVICI e MASSONETTO, 2004, p. 84).

Resta clara, portanto, a necessidade de manutenção do equilíbrio entre a Constituição Econômica, a Tributária e a Financeira – que, entretanto, devem conservar as suas identidades – já que fundamental para a preservação da própria Constituição do Estado Social e Democrático de Direito.<sup>6</sup> Procura-se, por meio dele, garantir a liberdade de livre iniciativa econômica (Estado Liberal) em um contexto de igualdade de oportunidades e de efetividade de direitos econômicos e sociais (Estado Social).

A Constituição do Estado Social e Democrático de Direito vive do equilíbrio e interação dialética entre as Subconstituições. A ordem econômica intervencionista e dirigente da Constituição de 1988 não pode ser isolada de seus instrumentos financeiros, sem os quais a implementação da ordem econômica e da ordem social ficariam relegadas a segundo plano.

#### 5. A tributação extrafiscal e a intervenção do Estado na Ordem Econômica e Social

Pelo que já se expôs, torna-se possível compreender que a tributação não está mais adstrita ao orçamento fiscal, vale dizer, não é simplesmente um meio de obter recursos para o Estado. Constitui, hoje, um dos principais instrumentos de repartição de riqueza e desenvolvimento econômico, assumindo, portanto, uma dupla finalidade. Ao mesmo tempo, procura dirigir a economia e a redistribuição de renda (SPAGNOL, 2002, p. 18). Em razão disso, não se pode conceber o Estado Social e Democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, que não se resumam na mera fiscalidade.

Com efeito, no Estado Contemporâneo, os recursos públicos são utilizados não só como meio de fazer face às despesas administrativas, mas também, e sobretudo, constituem um instrumento de intervenção na vida econômica e social. Essa intervenção, no controle da economia, que passou a ser denominada extrafiscalidade, é utilizada pelo Estado principalmente por meio do poder impositivo tributário, buscando finalidades outras que não a mera arrecadação de receitas para custear despesas públicas.

A esse respeito, merecem destaque as palavras de Torres (2011, p. 9):

"Deixa o Estado de ser o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na Ordem Econômica e Social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita de tributos, proveniente da economia privada, mas os impostos deixam-se impregnar pela finalidade social ou extrafiscal, ao fito de desenvolver certos setores da economia ou de inibir consumos e condutas nocivas à sociedade. Pela vertente da despesa a atividade financeira se desloca para a redistribuição de rendas, através do financiamento da entrega de prestação de serviços ou bens públicos, e para a promoção do desenvolvimento econômico, pelas subvenções e subsídios."

A utilização da tributação com finalidades não fiscais é, portanto, um instrumento de grande importância para a consecução dos objetivos do Estado Social e Democrático de Direito. Entretanto, põem-se em debate os limites a essa utilização e a sua necessária relação com os princípios regentes da imposição fiscal, discutindo se a tributação extrafiscal não atentaria contra aqueles princípios.

Alguns autores consideram que os fins extrafiscais respondem a princípios distintos e em muitos casos até contrários aos relativos à tributação fiscal. Sainz de Bujanda (1962, vol. 3, p. 418), por exemplo, considera que o problema da justiça ou da injustiça da

isenção tributária com fins extrafiscais é "terrível", pois provoca uma alteração radical nos critérios impositivos, sacrificando a distribuição equitativa da tributação.

Esse posicionamento ganha corpo em face de autores que tendem a colocar os princípios diretores da tributação fiscal em posição distinta da imposição extrafiscal, vale dizer, os princípios extrafiscais são colocados em relação e não em integração com os princípios fiscais. Para eles, a concepção segundo a qual a finalidade da tributação restringe-se à mera obtenção de recursos tendentes a financiar a atividade estatal é verdade insofismável, sendo que "a consecução de outros fins, mesmo que constitucionais, deverá guardar relação direta com um hiato temporal – entrada de dinheiro na burra estatal e sua posterior aplicação – sendo, dessa forma, concernente à Administração Pública" (SPAGNOL, 2002, p. 27).

Isso não quer dizer que os tributos utilizados com finalidades extrafiscais não possam implicar arrecadação, até porque a fiscalidade estará sempre presente. No caso, por exemplo, dos impostos sobre tabaco, bebidas alcoólicas ou armas de fogo, sua finalidade primeira é extrafiscal, consistente no desestímulo, com vistas à diminuição do consumo dessas mercadorias e bens.

Tal fenômeno é chamado por Schoueri (2005b, p. 205) de indução por agravamento, ou seja, a utilização da norma tributária indutora visando tornar "mais oneroso o comportamento indesejado, implicando aumento de custos do contribuinte, que, assim, fica propenso a adotar comportamento alternativo, menos oneroso". O agravamento, com tal finalidade, pode se dar por meio da criação de tributo novo ou pela majoração de tributo já existente. Assim, pelo menos em um primeiro momento, poderá haver até aumento de arrecadação, embora o objetivo final da norma tributária seja desencorajar a ocorrência do fato gerador.

Há também a possibilidade de se utilizar a norma tributária indutora para incentivar os contribuintes a adotarem comportamentos desejados pelo legislador. Tal incentivo pode ocorrer, por exemplo, por meio da isenção tributária, "técnica que serve tanto aos objetivos extrafiscais (gênero) como aos arrecadatários e aos simplificadores" (SCHOUERI, 2005b, p. 206-207).

Assim se evidencia a necessidade de que os princípios informadores da intervenção estatal sobre a ordem econômica e social, tanto os limitadores como os propulsores, sejam aplicados em conjunto com os princípios tributários, como "feixes que se interceptam na norma indutora, cujo regime jurídico apenas se pode definir a partir da somatória de seus efeitos" (SCHOUERI, 2005a, p. 536). Esta também é a ideia que se extrai da concepção pluralista do ordenamento jurídico, como ensina Torres (2009, p. 278): as relações entre Constituição Econômica e a Tributária apresentam-se como íntimas e profundas. Não há subordinação entre elas, pois a Constituição Tributária não se dilui na Econômica nem ocorre o contrário. Estão em equilíbrio permanente, influenciando-se mutuamente e relacionando-se em toda a extensão dos fenômenos econômico e tributário.

## 6. Conclusão

A Constituição brasileira de 1988 adotou o modelo de um Estado Social e Democrático de Direito, especialmente preocupado com a realização da justiça social, que tem o dever de efetivar os denominados direitos sociais, insculpidos no art. 6.º da Constituição, para o que se torna imprescindível a intervenção do Estado na Ordem Econômica e Social.

Neste contexto, apresenta-se a tributação extrafiscal, como um importante instrumento de intervenção. Com efeito, a tributação contemporânea não está mais adstrita ao orçamento fiscal – ou seja, não é simplesmente um meio de obter recursos para o Estado – e, sim, constitui, hoje, um dos principais instrumentos de repartição de riqueza e desenvolvimento econômico, e implementação dos direitos sociais. E a

extrafiscalidade, vale dizer, a utilização da tributação com fins extrafiscais, é mais um dos instrumentos de que se vale o Estado para a consecução de seus objetivos constitucionalmente traçados.

Por outro lado, o exercício da competência impositiva com objetivos extrafiscais não foge ao alcance dos objetivos e valores constitucionalmente consagrados, visto que é fenômeno que ocorre dentro dos parâmetros constitucionais e não fora deles. Assim, toda e qualquer tributação com motivos extrafiscais deve, necessariamente, ter supedâneo nos valores e princípios constitucionais.

A Constituição do Estado Social e Democrático de Direito vive do equilíbrio e interação dialética entre as "Subconstituições", de modo que a ordem econômica intervencionista e dirigente da Constituição de 1988 não pode ser isolada de seus instrumentos financeiros, sem os quais a implantação da Ordem Econômica e da Ordem Social ficariam relegados a segundo plano. Em razão disso, não se pode conceber o Estado Social e Democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, que não se resumam à mera fiscalidade, mas que deve se voltar também à efetivação (e ao financiamento) dos direitos sociais.

## 7. Referências

- ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário brasileiro. São Paulo: Ed. RT, 1969.
- BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. Constituição Dirigente Invertida: a blindagem da Constituição Financeira e a agonia da Constituição Econômica. Revista Trimestral de Direito Público. n. 45. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PAQUINO, Gianfranco. Dicionário de política. 13. ed. Brasília: UnB, 2008. vol. I.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado, 1988.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. Los impuestos con fines no fiscales: notas sobre las causas que los justifican y sobre su admisibilidad constitucional. Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. n. 40, Madrid, 1983.
- DÍAZ, Elias. Estado de Derecho y Sociedad Democrática. Madrid: Taurus, 1998.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Conceito de sistema no direito. São Paulo: Atlas, 1976.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Comentários à Constituição brasileira de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. vol. 1.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- PÉREZ LUÑO, Antonio E. Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2005.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y derecho. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962. vol. 3.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário e ordem econômica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). Tratado de direito constitucional tributário. São Paulo: Saraiva, 2005a.
- \_\_\_\_\_. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Foren-se, 2005b.

SPAGNOL, Werther Botelho. As contribuições sociais no direito brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. Da tributação e sua destinação. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

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

\_\_\_\_\_. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. vol. I.

UGARTE, Pedro Salazar. La democracia constitucional: una radiografía teórica. México: FCE, 2006.

---

1 “O Estado sou eu” (trad. livre).

2 Visando enfatizar a inexistência de exclusão/rompimento com o estado social, optou-se, neste artigo, pelo emprego da expressão Estado Social e Democrático de Direito. Para aprofundamento do tema, vide: DÍAZ, 1998; PEREZ LUÑO, 2005, p. 218-251; UGARTE, 2006, p. 148 e ss.

3 Os textos constitucionais brasileiros, tradicionalmente, cuidam de quatro temas fundamentais na seara fiscal: (a) a previsão das regras matrizes de incidência; (b) a classificação dos tributos; (c) a repartição de competências tributárias; e (d) as limitações ao poder de tributar.

4 Ataliba refere-o nos seguintes termos: “O caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. A esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema” (1969, p. 4). O sistema, portanto, pressupõe um conjunto ordenado de elementos que se relacionam entre si de forma harmônica, segundo um postulado de unidade; nele, não há conflitos: existem normas que exercem supremacia sobre outras pela posição hierárquica; normas outras que se sobrepõem por constituírem princípios constitucionais; há, ainda, aquelas que particularizam um preceito legal e outras que ingressam, legitimamente, no sistema, exatamente para contrariar normas precedentes. Nem assim haverá conflito; cabe ao intérprete aplicar o preceito no sentido de que norma superior revoga a anterior quando for com ela incompatível, preservando, com esse procedimento, a estrutura lógica do sistema normativo. Ferraz Jr. aponta, dentro do sistema, como seus componentes, o repertório e a estrutura; aquele diz respeito ao conjunto de elementos que o informa (ele, o sistema) e este corresponde às relações existentes entre aqueles elementos. Nas palavras dele: “Sistema é um conjunto de elementos que estão relacionados entre si. Assim, nestes termos, os elementos compõem aquilo que chamamos de repertório do sistema e as relações que estabelecemos entre os elementos compõem aquilo que chamamos de estrutura do sistema” (1976, p. 59). Também utilizando o significado de base, Carvalho refere-se ao sistema nos seguintes termos: “Surpreendido em seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema” (1999, p. 40).

5 Ainda para o autor: “É preciso, todavia, ponderar que os direitos das pessoas jurídicas são mediatamente direitos de pessoas físicas, sócias ou beneficiárias de sua obra. Por

via de consequência, despir de garantia os direitos das pessoas jurídicas significa desproteger os direitos das pessoas físicas. Por outro lado, a própria Declaração reconhece às associações o direito à existência, o que de nada adiantaria se fosse possível desvesti-las de todos os seus demais direitos. Dessa forma, os direitos enunciados e garantidos pela Constituição são de brasileiros, pessoas físicas, mas também os direitos destes mediatamente considerados, ou seja, os direitos das pessoas jurídicas brasileiras” (FERREIRA FILHO, 1990, vol. 1, p. 26). No mesmo sentido, manifesta-se Carrazza: “Os direitos fundamentais, evidentemente, também amparam o contribuinte contra os Poderes do Estado, inclusive o Legislativo. Deveras, todo o Capítulo I, do Título II, da Constituição brasileira, delimita o exercício das competências tributárias das pessoas políticas, impedindo-as de ingressarem nas áreas reservadas aos direitos ‘à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade’ dos contribuintes. Os direitos consagrados no art. 5.º do Diploma Magno, são tão ou mais relevantes do que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Daí serem inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes” (2001, p. 231-232 e 249).

6 Modificar o conteúdo da Constituição Financeira, “antes voltado à organização do financiamento público da economia capitalista e à promoção de políticas de bem-estar social”, com o “recrudescimento dos aspectos instrumentais da Constituição Financeira e o ocaso da Constituição Econômica, invertendo o corolário programático do constitucionalismo dirigente”, reflete “a tensão entre as ordens econômica e financeira, ora tratando-as de maneira separada, como no isolamento da constituição orçamentária e da constituição tributária, ora integrando-as como elemento indivisível, pela convergência de princípios comuns e indissociáveis”. Transformar toda a Constituição Econômica em objeto da Constituição Tributária ou confundir a totalidade de suas categorias com as categorias fiscais implica em transformar o intervencionismo em dirigismo e o planejamento em planificação (vide BERCOVICI; MASSONETTO, 2004, p. 81).