



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PRODIR**  
**MESTRADO EM DIREITO**

**JUSTIÇA FISCAL E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO COMO**  
**VETORES DE CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

**JOÃO CARLOS MEDRADO SAMPAIO**

SÃO CRISTOVÃO

Janeiro de 2017



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PRODIR**  
**MESTRADO EM DIREITO**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

**JUSTIÇA FISCAL E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO COMO VETORES DE  
CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Sergipe (UFS) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito na área de concentração em Constitucionalização do Direito.

**JOÃO CARLOS MEDRADO SAMPAIO**

**Orientador: Prof. Dr. HENRIQUE RIBEIRO CARDOSO**

**Coorientadora: Profa. Dra. LUCIANA ABOIM GONÇALVES DA SILVA**

**SÃO CRISTOVÃO**

**Janeiro de 2017**



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SERGIPE**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PRODIR**  
**MESTRADO EM DIREITO**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

**JUSTIÇA FISCAL E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO COMO VETORES DE**  
**CONCRETIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

APROVADO EM: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

CONCEITO: \_\_\_\_\_

**Banca Examinadora**

---

Prof. Dr. Henrique Ribeiro Cardoso (**Orientador**)

---

Prof. Dr. Fernando Gustavo Knoerr (**Examinador Externo**)

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Karina Batista Sposato (**Examinadora**)

Aos amigos e à família, especialmente  
pela paciência em escutar minhas ideias.

## RESUMO

O estudo objetiva analisar criticamente a questão da concretização dos direitos fundamentais sob a ótica da ordem tributária e econômica, utilizando-se o método teórico descritivo. Partindo da aplicação de elementos da hermenêutica contemporânea em busca da construção de sentidos aos princípios constitucionais tributários estabelecidos na Constituição Federal de 1988, apresenta uma abordagem interdisciplinar centrada no diálogo do mundo jurídico com o econômico, assumindo a premissa de que a concretização dos direitos fundamentais depende essencialmente da geração de crescentes volumes de recursos públicos oriundos da arrecadação tributária e do desenvolvimento econômico em harmonia com estruturas eficientes de controle da aplicação de recursos públicos. Análise crítica da atual estrutura tributária e dos seus principais tributos sob o critério da satisfação da justiça fiscal e do desenvolvimento econômico constitucionalmente estabelecidos, demonstrando a antinomia entre os princípios constitucionais tributários e a formulação normativa dos tributos no ordenamento. Apresentação dos fundamentos de uma nova ordem tributária justa e desenvolvimentista, concretizadora dos direitos fundamentais.

**Palavras-chave:** Justiça Fiscal. Desenvolvimento Econômico. Direitos Fundamentais.

## **ABSTRACT**

The study aims to critically examine the issue of implementation of fundamental rights from the perspective of taxation and economic order, using the theoretical descriptive method. Starting from the application of contemporary hermeneutics elements in search of a meaningful construction under the tax constitutional principles of the 1988 Federal Constitution, presents an interdisciplinary approach centered on the dialogue of the legal world with economics, assuming the premise that the achievement of fundamental rights essentially depends on the generation of increasing amounts of public funds from the tax revenues and also from economic development, in harmony with efficient structures to control the application of public resources. Critical analysis of the current tax structure and its main taxes under the criterion of satisfaction of fair taxation and constitutionally established economic development, evidencing the antinomy between the constitutional principles of taxation and the normative formulation of taxes. Presentation of the new fair and developmentalist tax order foundations prolific to fundamental rights.

**Key Words:** Fair Taxation. Economic Development. Fundamental Rights.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>5</b>
<b>CAPITULO I – O papel da Ordem Tributária na Promoção dos Direitos</b>	
<b>Fundamentais.....</b>	<b>8</b>
<b>1.1 Considerações iniciais.....</b>	<b>8</b>
<b>1.2 A hermenêutica da efetividade dos direitos fundamentais.....</b>	<b>10</b>
<b>1.3 Cidadania e o custo dos direitos.....</b>	<b>20</b>
<b>1.4 A teoria dos princípios.....</b>	<b>25</b>
<b>1.4.1 Princípios constitucionais tributários.....</b>	<b>31</b>
<b>CAPÍTULO II – Justiça Fiscal e Desenvolvimento Econômico .....</b>	<b>36</b>
<b>2.1 Considerações iniciais.....</b>	<b>36</b>
<b>2.2 Entre o jurídico e o econômico: o enfoque interdisciplinar.....</b>	<b>36</b>
<b>2.3 Fundamentos de uma ordem tributária justa e desenvolvimentista.....</b>	<b>41</b>
<b>2.4 A ordem tributária e seus principais impostos sob a ótica da justiça Fiscal e do desenvolvimento econômico.....</b>	<b>49</b>
<b>2.4.1 O Imposto sobre a Renda.....</b>	<b>50</b>
<b>2.4.2 O ICMS.....</b>	<b>57</b>
<b>CAPÍTULO III – Uma Nova Ordem Tributária .....</b>	<b>64</b>
<b>3.1 O direito tributário como direito da sociedade.....</b>	<b>64</b>
<b>3.2 As estruturas de controle dos recursos públicos.....</b>	<b>66</b>
<b>3.2.1 Democracia e controle do estado.....</b>	<b>67</b>
<b>3.2.2 As atividades de controle.....</b>	<b>72</b>
<b>3.3 Transações financeiras como nova hipótese tributável.....</b>	<b>92</b>
<b>3.3.1 Análise do tributo sobre movimentação financeira sob a ótica da justiça fiscal e do fomento ao desenvolvimento econômico.....</b>	<b>96</b>

<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>100</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>105</b>

## INTRODUÇÃO

O panorama dos direitos fundamentais no Brasil contemporâneo apresenta um cenário paradoxal: a nação detém um avançado catálogo de direitos fundamentais amplamente expressos na Constituição Federal de 1988 e ao mesmo tempo se apresenta uma realidade social de baixa concretização de tais conquistas.

Considerando a marcha histórica de conquista dos direitos de toda a humanidade e de sua posterior constitucionalização, se verifica que o amplo conjunto de direitos reconhecidos como essenciais ao ser humano enquanto afirmadores da sua dignidade estão em constante expansão, tornando ainda mais desafiadora a tarefa de sua concretização no mundo real. Notório ainda ressaltar que tanto os direitos fundamentais ditos materiais quanto aqueles denominados imateriais, demandam para a sua plena implementação crescentes volumes de recursos públicos.

Neste sentido tem o Estado brasileiro papel central na busca de recursos financeiros em volume capaz de atender tais demandas, sendo a arrecadação de tributos historicamente a maior fonte de tais ingressos. O ato estatal de apropriar-se de parcela da propriedade de cada cidadão, pela intensidade de intervenção na esfera de liberdade do indivíduo que isto significa, mereceu na Constituição Federal de 1988 especial atenção, seja no plano dos princípios constitucionais tributários, seja nas regras analíticas acerca das competências tributárias dos entes federados e da repartição de receitas, consubstanciando os esteios essenciais do Direito Tributário nacional.

O princípio fundamental da igualdade entre os cidadãos se traduz na esfera tributária em isonomia entre os contribuintes, com a justa consideração da sua capacidade contributiva no dimensionamento dos tributos impostos ao cidadão, no sentido da construção de um Direito Tributário principiologicamente condicionado pela Justiça Fiscal.

Direitos fundamentais em expansão por sua vez, demandam a conseqüente expansão da base tributável, deduzida na dramática necessidade de desenvolvimento econômico e na criação de riqueza nacional, não podendo ser os tributos desse modo óbices de um desenvolvimento garantidor da concretização dos direitos fundamentais. Não descuidou a Constituição Federal de 1988 de tal tema, ao contrário, erigiu o desenvolvimento

econômico e a eliminação das desigualdades sociais e regionais como objetivos constitucionalmente expressos.

No Primeiro Capítulo deste trabalho se apresenta a questão do papel da ordem tributária e econômica na concretização dos direitos fundamentais, considerando os pressupostos da moderna hermenêutica na busca da construção dos sentidos dos mandamentos constitucionais derivados da igualdade entre os cidadãos, que no plano tributário se perfaz na isonomia tributária traduzida numa plethora de princípios e sub-princípios que tanto buscam limitar o poder de tributar do estado sobre o cidadão, quanto prover uma tributação baseada no valor central de respeito à capacidade contributiva de cada indivíduo. No mundo real do ser, em face das hodiernas condições materiais insatisfatórias do cidadão brasileiro médio, para além de uma ordem tributária justa, é discutida a necessidade de que esta ordem tenha também um deliberado viés desenvolvimentista, na medida em que a atual produção de riqueza nacional ainda que fosse igualmente distribuída, não seria suficiente para prover todos os fundamentais direitos previstos na Constituição Federal de 1988, demandando assim um ordenamento que além de justo, seja capaz de fomentar o crescimento e a geração de riqueza.

No Segundo Capítulo é debatida a questão da justiça fiscal e do desenvolvimento econômico, abordando preliminarmente o caráter de interdisciplinaridade do tema examinado, na medida em que as soluções à questão posta demandam um diálogo transversal entre as ciências, especialmente entre o jurídico e o econômico, com proposições que resultem da interação recíproca de abordagens capazes de concretizar no mundo econômico e social do ser as prescrições ideais do mundo jurídico do dever ser. Neste sentido são identificados os referenciais teóricos principais a identificar de modo sistemático os fundamentos de uma ordem tributária justa e desenvolvimentista.

Neste contexto se aborda o contraste entre as prescrições principiológicas de isonomia e respeito à capacidade contributiva previstas na Constituição Federal de 1988, e a realidade de um conjunto normativo que estabelece tributos com efeitos que parecem diametralmente opostos ao comando constitucional. Neste diapasão se analisam os principais tributos no plano federal e estadual, criticamente examinados à luz do respeito à isonomia e à capacidade contributiva do cidadão onerado.

Por fim no Capítulo III, são examinados os fundamentos de uma nova ordem tributária capaz de concretizar os comandos constitucionais, tanto no sentido da justiça fiscal

quanto do fomento do desenvolvimento econômico, aqui considerados como vetores de concretização dos direitos fundamentais. É abordada a questão do controle da aplicação dos recursos públicos, tema imprescindível no indissociável ciclo: arrecadação - aplicação - controle. Por fim, se debatem as possibilidades em torno da consagração da ordem tributária que não pertença ao Estado, mas uma ordem tributária da sociedade e para a sociedade. Não como um conjunto de normas em geral repelidas pelos próprios contribuintes, mas sim por um ordenamento que percebido como justo e necessário, seja concebido não apenas como um direito exercido pela máquina estatal, mas sim como bem maior da própria sociedade, verdadeiro meio de prover as múltiplas demandas concretizadoras de direitos fundamentais. Neste sentido, num contexto interdisciplinar jurídico-econômico e de crescente desenvolvimento tecnológico, se propõem possíveis conformações inovadoras de tributos que estejam finalmente aptas a servir à sociedade.

## **CAPITULO I – O papel da Ordem Tributária na Concretização dos Direitos Fundamentais**

### **1.1 Considerações iniciais**

### **1.2 A hermenêutica da efetividade dos direitos fundamentais**

### **1.3 O custo dos direitos**

### **1.4 Os princípios tributários da Constituição Federal de 1988**

#### **1.1 Considerações iniciais**

Ao examinarmos preliminarmente o sistema tributário nacional, o que se tem em perspectiva é a avaliação crítica da sua capacidade atual de ser um conjunto ordenado de princípios e normas capaz de promover a concretização dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

Há uma razão específica para tal exame: A constitucionalização da ordem econômica e tributária no novo ordenamento fundamental erigida na Carta de 1988 confere a tais sistemas, sob a égide da constitucionalização do Direito, efeitos amplos e intensos não só no mundo jurídico mas igualmente no âmbito econômico e social, de modo que a depender da conformação do sistema econômico tributário, os valores e princípios nele adotados são elementos fundamentais para o sucesso ou para o fracasso da marcha de concretização dos direitos fundamentais projetados pelo Constituição Federal de 1988.

Aduz-se ainda o fato de que não basta que o sistema tributário seja justo em sua incidência, é necessário que ele seja também instrumento de fomento econômico e redução das desigualdades regionais e sociais, exigências igualmente de natureza constitucional, de modo que sob a égide dos princípios gerais que devem reger a atividade econômica, o legislador constituinte de 1988 estabeleceu uma pletera de valores, verdadeiros eixos a balizar a marcha de desenvolvimento econômico<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

No plano do desenvolvimento econômico se trata antes de tudo de uma questão algébrica, pois mesmo que a renda nacional fosse igualmente distribuída entre todos os cidadãos brasileiros, se apresentam valores *per capita* ainda muito baixos<sup>2</sup>. A partir da concepção de Weber<sup>3</sup> de que a ordem jurídica e a atuação econômica real se encontram em planos totalmente distintos, estando a primeira no plano ideal do dever ser e a segunda no plano dos acontecimentos reais, explica o pensador alemão a distinção da perspectiva jurídica e sociológica, no âmbito da ordem jurídica:

Quando se fala de “direito”, “ordem jurídica” e “norma jurídica”, deve-se observar muito rigorosamente a diferença entre os pontos de vista jurídico e sociológico. Quanto ao primeiro, cabe perguntar o que idealmente se entende por direito. Isto é, que significado, ou seja, que sentido normativo, deveria corresponder, de modo logicamente correto, a um complexo verbal que se apresenta como norma jurídica. Quanto ao último, ao contrário, cabe perguntar o que de fato ocorre, dado que existe a probabilidade de as pessoas participantes nas ações da comunidade – especialmente aquelas em cujas mãos está uma porção socialmente relevante de influência efetiva sobre essas ações –, considerarem subjetivamente determinadas ordens como válidas e assim as tratarem, orientando, portanto, por elas suas condutas.<sup>4</sup>

Deste modo se infere, *mutatis mutandis*, que a demanda por justiça fiscal com desenvolvimento econômico e criação de riqueza, plena e ideal no mundo jurídico do dever ser constitucional, desvela-se no mundo real sócio-econômico do ser por uma ordem tributária real injusta, associada a indicadores nacionais de desenvolvimento e geração de riqueza ainda incompatíveis com a plenitude da satisfação dos direitos fundamentais estatuídos pelo próprio texto constitucional. É neste contexto que se aponta a estreita relação entre a concretização de

---

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

<sup>2</sup> IBGE: PIB per capita 2015 Com base nos dados preliminares de Contas Nacionais Trimestrais.: R\$ 28.876,00/ano. O Produto Interno Bruto per capita (ou por pessoa) é a divisão do PIB nacional pelo número de brasileiros, se todos tivessem partes iguais.

<sup>3</sup> WEBER, Max. Economia y sociedad. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1964, p. 209.

<sup>4</sup> Ibidem, p. 209.

direitos fundamentais e uma ordem tributária justa e fomentadora do desenvolvimento econômico.

## 1.2 A hermenêutica da efetividade dos direitos fundamentais

A concepção inicial de que o direito era a expressão dos costumes consolidados de um grupo social restrito, por muito tempo permeou a concepção da ordem jurídica nas culturas dos povos, especialmente aqueles razoavelmente homogêneos, conforme leciona Costa<sup>5</sup>.

Era a autoridade sustentada pela tradição de modo que a contrário senso, o direito para se modernizar necessitou nas palavras do autor<sup>6</sup>, se “destradicionalizar”. Na Europa impregnada de tradições milenares, tal processo não foi simples, mas há de se ressaltar o caráter pragmático dos Romanos que nunca foram dados a maiores abstrações e assim impulsionaram o direito mais no sentido de construção de normas reguladoras de relações essencialmente civis, o que de certa forma junto com as tradições gregas, permitiu o renascimento após as trevas do medievo.

Séculos depois eis que a codificação das normas, o primado do positivismo tem no Código Napoleônico a mais notória expressão na modernidade. Em milhares de artigos se buscava prever no hipotético normativo as mais diversas situações que seriam reguladas pela norma: era a quimera da completude do sistema legal.

Surge a escola de exegese, que segundo Oliveira<sup>7</sup> fascinava boa parte da intelectualidade jurídica francesa; desde Proudhoun, como o seu famoso *Cours de Droit Français* de 1808, passando por Durantou, autor do *Cours de Droit Français suivant le Code Civil*, obra de 22 volumes publicada em 1825, e chegando mesmo ao final do século XIX, fase final da escola de exegese, com a obra de Guillouard, intitulada *Commentaire Theorique et Pratique de Droit Civil* de 1895.

Para os exegetas, afirma o autor, o conjunto normativo em vigor deveria ser suficiente para regular todas as situações da vida social, de modo que o jurista deveria

---

<sup>5</sup> COSTA, Alexandre Araújo. Direito e método: diálogos entre a hermenêutica filosófica e a hermenêutica jurídica. (Tese de doutorado). Brasília: UNB, 2010, p. 60.

<sup>6</sup> Idem, p.160.

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Silvio Luiz. Metodologia científica aplicada ao direito. São Paulo: Thomson, 2002, p. 24.

submeter-se cegamente a tais normas, pois tudo ali estaria previsto. Era um momento singular na história do Direito, em que se acreditava na completude do sistema normativo.

Assim na concepção da escola de exegese o código metodologicamente exposto se apresenta como um teorema cujo objetivo é demonstrar e deduzir as suas esperadas conseqüências até o alcançar do ponto de vista verdadeiro, o magistrado seria o geômetra enquanto o direito seria puramente a geometria.

Porém, mais do que o mito da completude do sistema jurídico, estava sendo edificado naquele momento o positivismo jurídico. Na hermenêutica por sua vez, a construção de sentidos demanda uma imersão do intérprete no contexto histórico do que se interpreta, sob pena, como alerta Costa<sup>8</sup>, de chegarmos a significações muito distantes do que aquilo possa realmente ter significado em sua origem. Não é diferente quando se analisa o encanto do homem pelo mito da completude do direito positivado como eventual porto seguro contra os déspotas. O homem que vivia sob o manto do poder total de um rei, sentia na pele quão injusta poderia ser a aplicação da lei feita ao talante da vontade do soberano, a lei era sua e ele a modificaria quando bem entendesse, o que levaria a situação extrema de uma mesma conduta ser a depender do seu autor, punida ou não, à vontade do déspota.

Portanto a quimera de que todas as situações possíveis pudessem ser tabuladas e sua topologia na ordem de poder estivesse acima do “rei” era de fato encantadora na medida em que império do déspota era agora suprimido pelo império da lei.

Vale ainda refletir que tal inflexão, aduz Costa<sup>9</sup> demandou igual evolução nas fontes de legitimação da aplicação da lei. Passando-se de uma legitimação baseada no poder divino, cujo “procurador” era o déspota, para um poder legitimado pela razão de uma visão cartesiana de sistema, onde as conclusões amalgamadas na norma nada mais eram do que o resultado final de uma cognição baseada na afirmação de conceitos intrinsecamente jurídicos, numa concepção que Savigny<sup>10</sup> denominou de genealogia de conceitos, concebidos *a priori* como elaborações abstratas, supostamente livres de ponderações extra jurídicas.

---

<sup>8</sup> Idem, p.162.

<sup>9</sup> Ibidem, p. 163.

<sup>10</sup> RÜCKERT, Joachim. Savigny und die philologie seiner Zeit, in: philologie als literatur-und rechtswissenschaft. germanistik und romanistik 1730-1870. Heidelberg: 2013, p. 185-204.

É importante ainda salientar que apesar da evolução verificada na filosofia jurídica e especificamente na hermenêutica jurídica contemporânea, não se pode desprezar a contribuição de pensadores clássicos na complexa tarefa de extração de sentidos da norma jurídica positivada, de modo que ainda hoje a aplicação dos métodos clássicos é capaz de oferecer ao intérprete e ao aplicador da norma valiosas sendas para a construção de sentidos.

Assim, mesmo reconhecendo a limitação da interpretação literal de uma norma, em face da pluralidade de sentidos que um mesmo vocábulo pode ter, não se pode desprezar os significados mínimos delineados pelo vernáculo. De outra sorte, a concepção da interpretação sistemática já apontava caminhos no sentido de uma concepção orgânica do ordenamento jurídico, e da coerência que os fragmentos da norma uma devem guardar entre si.

Da mesma forma a concepção de uma interpretação que leve em conta a marcha histórica do ordenamento legal, pode revelar capacidade hermenêutica diante de interpretações conflitantes, sobretudo quando se admite as mutações de sentido impostas pela evolução dos conceitos reconhecidos por uma determinada comunidade comunicativa.

Por fim, a interpretação denominada por Savigny como autêntica, sofre críticas sobretudo nas situações em que a moderna produção normativa é tarefa colegiada, e normalmente aflora como o resultado possível de uma complexa contraposição de forças sociais, de modo a impossibilitar a extração de um sentido individual da vontade do legislador.

Considerando ainda que o objetivo de uma determinada disposição legal é elemento fundante do seu verdadeiro sentido (se é que se pode falar em uma verdade única), a interpretação teleológica sob a ótica utilitarista necessariamente presente na elaboração de normas legais parece ainda revelar eficácia na construção dos sentidos normativos.

Assim, o exame do mandamento constitucional de justiça fiscal através da isonomia tributária e do respeito à capacidade contributiva do cidadão, demanda a busca hermenêutica do seu sentido constitucional e da sua capacidade axiológica de condicionar o ordenamento jurídico, concretizando princípios constitucionais correlatos estabelecidos na Constituição Federal de 1988.

É neste contexto que se atribui relevo à estreita relação entre a concretização de direitos fundamentais e uma ordem tributária justa e fomentadora do desenvolvimento econômico, a demandar a discussão em torno das possibilidades de extração dos sentidos imanentes aos mandamentos constitucionais relativos à justiça fiscal, a partir da aplicação de

fundamentos hermenêuticos modernos, onde o ser interpretativo é topologicamente centrado no núcleo da atividade da construção de significados. É então através da moderna hermenêutica jurídica que se delineiam os possíveis caminhos para a construção do que seriam os contemporâneos significados de um sistema jurídico justo e capaz de promover o desenvolvimento econômico gerador e distribuidor de riqueza, e seu conseqüente efeito consolidador da cidadania.

O conceito de cidadania, por sua vez, vem ao longo da história sofrendo constantes transformações. Como marco histórico, a Revolução Norte Americana de 1776 e a Revolução Francesa apresentaram um marco conceitual de cidadania sob a ótica do liberalismo, que se traduzia numa titularidade do cidadão enquanto detentor da propriedade, da segurança e da liberdade formal entre seus congêneres. Na sequência histórica da revolução industrial e o seu amplo rearranjo nas estratificações sociais revelado em relações assimétricas de direitos, resultando em consequência numa necessária expansão conceitual do que vem a ser então o cidadão.

A efetiva cidadania passa assim a demandar avanços no plano social, na distribuição da riqueza, no acesso universalizado aos serviços públicos e na igualdade material, como bem sintetiza Piovesan<sup>11</sup>: “Do primado da liberdade transita-se ao primado do valor da igualdade, objetivando-se eliminar a exploração econômica.”

A concepção atual de direitos humanos é portanto o resultado de marchas e contramarchas históricas, em que circunstâncias locais e globais influenciaram a sua ampliação e consolidação, conforme ensina Bobbio<sup>12</sup> inspirando-se na filosofia Kantiana:

o processo de democratização do sistema internacional, que é o caminho obrigatório para a busca do ideal da "paz perpétua", no sentido kantiano da expressão, não pode avançar sem uma gradativa ampliação do reconhecimento e da proteção dos direitos do homem, acima de cada Estado.

Numa perspectiva histórica, a II Guerra Mundial, em face da gravidade das violações aos direitos humanos ali perpetradas, representou verdadeiro divisor de águas a provocar a busca de mecanismos internacionais que pudessem melhor tutelar o conjunto de direitos humanos, na medida em que sua proteção limitada às esferas dos Estados nacionais de

---

<sup>11</sup>PIOVESAN, Flávia. Temas de direitos humanos. 5a. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1025.

<sup>12</sup>BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 1.

então, revelou-se fracassada. Nas palavras de Lauren<sup>13</sup>, naquele momento os conceitos de paz, segurança e sobretudo de direitos humanos haveriam de ser repensados.

No plano do direito internacional, desde a redemocratização do país, o Brasil já ratificou inúmeros tratados internacionais que versam sobre a proteção de direitos humanos, tanto aqueles que tutelam de forma genérica a todos os humanos, como é o caso da Convenção Americana de Direitos Humanos, como também de tratados que buscam proteger grupos humanos específicos, como *e.g.*, a Convenção sobre a Eliminação de todas as Formas de Discriminação contra a Mulher, a Convenção Interamericana para Prevenir e Punir a Tortura, a Convenção contra a Tortura e outros Tratamentos Cruéis, Desumanos ou Degradantes e a Convenção sobre os Direitos da Criança.

É importante ressaltar então que a tutela de direitos humanos violados no Brasil pode ser manejada tanto no plano dos sistemas internacionais, através dos processos internacionais de direitos humanos, bem como no âmbito nacional.

Ceia<sup>14</sup> especifica a justaposição e complementaridade dos planos nacional e internacional:

Qualquer ordem internacional de proteção dos direitos humanos tem como fundamento o fortalecimento da tutela e garantia dos direitos humanos no âmbito nacional, servindo de instrumento de apoio e legitimação das transformações necessárias no plano interno para atingir esse fim.

No plano nacional, através da histórica promulgação da Constituição Federal de 1988, a nação brasileira passou a contar com a tutela constitucional de um amplo catálogo de direitos fundamentais. Ainda que não se possa desprezar a dimensão de tal conquista, é igualmente notório que ao nos aproximarmos de quase três décadas da vigência da nova Carta a concretização dos direitos fundamentais parece desafiar o tempo, impondo um ritmo lento na transformação das determinações constitucionais em realidade plena na vida de cada cidadão brasileiro.

---

<sup>13</sup> LAUREN, Paul Gordon. The evolution of international human rights. Philadelphia, 2011, p. 137. Disponível em <<http://books.google.com.br/books>> Acesso em 19 jun. 2016.

<sup>14</sup> CEIA, Eleonora. A Jurisprudência da corte interamericana de direitos humanos e o desenvolvimento da proteção dos direitos humanos no Brasil. R. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 16, n. 61, p. 113, jan.-fev.-mar. 2013.

Tal cenário, confrontado com as dramáticas demandas da população por tantos e tão fundamentais direitos, exige o aprofundamento da reflexão sobre as razões que tanto dificultam a implementação do que se conquistou no magno texto de 1988.

Neste sentido a hercúlea tarefa de concretizar direitos fundamentais, não poderia ficar a cargo unicamente de determinada ciência humana, pois ainda que tenha a sua gênese no mundo jurídico da norma suprema emanada pela Constituição Federal, a concretização dos direitos fundamentais assume matizes claramente interdisciplinares, o que se traduz em uma ciência do Direito não hermética, ao contrário, de percuciência transversal em constante diálogo com outros tantos ramos do saber humano.

No âmbito do estudo do Direito Constitucional a abordagem de cognição humana sobre o tema nos leva a depreender que os seus postulados fundamentais não se explicam apenas no âmbito do direito, têm origem na marcha dos movimentos históricos, nas forças da economia, da sociologia, da filosofia, da contraposição de forças sociais, enfim da integração de uma multitude de elementos estudados também por outras disciplinas, sendo que delas depende igualmente o esforço hermenêutico para compreensão dos seus significados.

Por outro lado, seria impossível ao estudioso da concretização dos direitos fundamentais interrelacionar todos os múltiplos aspectos do conhecimento em busca das soluções para a almejada concretização. Partirmos então da premissa de que conforme o texto constitucional, relevante parcela dos direitos ali expressos demanda a prestação de serviços providos pelo Estado brasileiro sob o manto da igualdade entre os cidadãos, que exigem por sua vez a geração de volumes crescentes de recursos públicos.

Neste plano de descoberta de sentidos através de um enfoque de transversalidade disciplinar, a denominada “baixa constitucionalidade”<sup>15</sup> como sintoma da inefetividade constitucional merece ao nosso ver inicialmente uma abordagem de natureza filosófica, não apenas para a construção dos sentidos dos comandos constitucionais de afirmação dos direitos fundamentais, mas sim de um questionamento ainda preliminar a isto, ou seja, é necessário buscar referenciais filosóficos para entender por que aqueles mandamentos exarados pela nossa Constituição Federal de 1988 ainda padecem de tamanho hiato entre o “dever ser” juridicamente estatuído pela isonomia de tratamento entre os contribuintes e do respeito à sua

---

<sup>15</sup> STRECK, Lênio Luiz. Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 178.

capacidade contributiva, e o “ser” social e economicamente não realizado de um sistema tributário injusto e incapaz de fomentar o desenvolvimento nacional.

Neste diapasão, a construção de realidades operadas pelo homem como ser social utiliza a todo tempo as concepções e mecanismos para intermediação entre sujeito e realidade, não necessariamente significando que haja uma continuidade entre significando e significado na medida em que na ordem das questões sobre as quais se pode debater e nomear de realidade, a primeira é a relacionada à questão da escolha dos símbolos, que traduz não “a realidade”, mas “uma realidade” conforme o magistério de Neves<sup>16</sup>, todavia enquanto não há uma possibilidade de harmonização de escolha de métodos em face da variabilidade interpretativa, os símbolos não deixam de ser atomizações de expressões humanas recorrentes.

No Âmbito da hermenêutica moderna, quando Martin Heidegger<sup>17</sup> delineou filosoficamente a diferença ontológica entre ente e ser, apesar de não ter feito menção direta à ciência jurídica, lançou as bases para uma possível explicação para o fenômeno da baixa efetividade da Constituição em torno da qual contemporaneamente a sociedade se debate.

Ao nos referimos a uma determinada efetividade de modo geral há aí a afirmação de uma realidade observada, afirma Martin Heidegger<sup>18</sup>, e a partir dela uma construção de sentidos baseada em nossas pré-compreensões. Assim para o filósofo alemão a realidade não é necessariamente inacessível, todavia o acesso ao real exige fundamentos adequados. Por consequência, como assevera Streck<sup>19</sup> “Somos incapazes de expor todos os pressupostos que estão no universo hermenêutico. Algo sempre escapa. A compreensão, que faz parte do modo de ser mundo, antecipa qualquer tipo de explicação lógico-semântica [...]”

---

<sup>16</sup> NEVES, Marcelo. A constitucionalização simbólica. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 89.

<sup>17</sup> HEIDEGGER, Martin. *Sein und Zeit*. Tübingen: Max Niemayer, 1967, p. 202.

<sup>18</sup> *Realität als Problem des Seins und der Beweisbarkeit der Außenweltkeit: In der Ordnung der aufgezählten Fragen nach der Realität ist die ontologische, was Realität überhaupt bedeute, die erste. Solange jedoch eine reine ontologische Problematik und Methodik fehlte, mußte sich diese Frage, wenn sie überhaupt ausdrücklich gestellt wurde, mit der Erörterung des »Außenweltproblems« verschlingen; denn die Analyse von Realität ist nur möglich auf dem Grunde des angemessenen Zugangs zum Realen.* p. 202.

Tradução livre: A realidade como problema do ser do mundo exterior e da sua demonstrabilidade: Na ordem das questões enumeradas sobre realidade, a primeira é a ontológica, que significa em geral realidade. Entretanto enquanto não há uma problemática puramente ontológica e o respectivo método, essa questão, se foi em geral expressamente formulada, devia misturar-se com a discussão do “problema do mundo exterior”, pois a análise da realidade só é possível sobre o fundamento do adequado acesso ao real.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 174.

No plano da hermenêutica filosófica de Heidegger<sup>20</sup> os sentidos não estão nas coisas interpretadas, mas sim no ser que as interpreta, de modo que aplicando tais pressupostos para o caso concreto da nossa realidade constitucional, os comandos de fundamentalidade ali expressos, a exemplo de isonomia entre contribuinte e respeito à sua capacidade contributiva, são entes cujos sentidos se desvelam no ser do intérprete. É dizer: se as pré-compreensões do cidadão comum brasileiro não permitem um adequado entendimento dos valores fundamentais, tais valores simplesmente não se concretizam na realidade daquele intérprete, explicando a distância entre o plano do idealismo<sup>21</sup> da Constituição e do realismo dos direitos fundamentais.

Neves<sup>22</sup> por sua vez, aponta a questão da relação entre o simbólico e o imaginário, que reflete não só a concepção da imaginação de um indivíduo isoladamente considerado e mais além, a concepção do imaginário coletivo. Preliminarmente contudo, há que se debruçar sobre a questão da multiplicidade de sentidos atribuída ao termo símbolo, e no plano da semiótica à distinção entre ícones, índices e símbolos, que se revela na relação com os seus referentes.

Aduz o autor que no âmbito da lógica, se exige conceitos puros típicos de deduções. Assim a utilização de símbolos oferece justamente a possibilidade de fornecer conceitos mais precisos, pois a linguagem comum, ao contrário, tem em geral uma pletera tão vasta de possibilidades semânticas que desvirtuaria a própria ideia de construção de algoritmos de significado mono-unívoco, como almeja todo postulado concebido sob a égide da lógica.

---

<sup>20</sup> Ibidem, p. 577.

<sup>21</sup> *Gegenüber dem Realismus hat der Idealismus, mag er im Resultat noch so entgegengesetzt und unhaltbar sein, einen grundsätzlichen Vorrang, falls er nicht als »psychologischer« Idealismus sich selbst mißversteht. Wenn der Idealismus betont, Sein und Realität sei nur »im Bewußtsein«, so kommt hier das Verständnis davon zum Ausdruck, daß Sein nicht durch Seiendes erklärt werden kann. Sofern nun aber ungeklärt bleibt, was dieses Seinsverständnis selbst ontologisch besagt, wie es möglich ist, und daß es zur Seinsverfassung des Daseins gehört, baut er die Interpretation der Realität ins Leere. P. 577.*

Tradução livre: Diante do realismo, o idealismo, por oposto que seja ao realismo e por insustentável que seja em seus resultados, tem em relação ao realismo uma vantagem de princípio, a menos que a si mesmo se entenda e se apresente como idealismo “psicológico”. Quando o idealismo afirma enfaticamente que o ser e a realidade são somente na “consciência”, expressa o entendimento de que ser não pode explicar-se por ente. Mas, agora, na medida em que não fica claro que aqui ocorre um entendimento-do-ser e aquilo que esse entendimento significa ele mesmo ontologicamente, nem fica claro como é possível que pertença à constituição-de-ser do *Dasein*, o idealismo constrói no vazio sua interpretação de realidade.

<sup>22</sup> Ibidem, p. 63.

Tal concepção pode ser igualmente apreendida para a ciência do Direito, na medida em que o desvelamento dos comandos legais para os jurisdicionados se perfaz através de um conjunto simbólico enquanto representações de semântica social e de valores reconhecidos pela comunidade de cidadãos alcançados pela norma.

Assim, segundo a lição de Neves<sup>23</sup>, o texto normativo antes de ser simbolicamente interpretado ainda não é norma, o que se pode denominar efetivamente de norma será o resultado da construção de sentidos, diante da multiplicidade de possibilidades semânticas que só se revelam nas circunstâncias dos símbolos que harmonizam entendimentos coletivos de hipóteses possíveis de se concretizarem no plano do imaginário social dos jurisdicionados, assim o texto normativo, do outrora imaginado ponto de chegada, torna-se agora o ponto de partida do intérprete coletivamente condicionado.

No plano pragmático o debruçar sobre as significações de uma constituição simbólica demandam também perquirir sobre a concretização dos comandos constitucionais, sobretudo numa realidade brasileira nossa em que a multitude de direitos humanos da mais alta importância foi fundamentalizada no texto da Constituição Federal de 1988, e todavia o desencanto coletivo de uma nação empobrecida demonstra que no plano da realidade mesma do cidadão comum brasileiro, nada ou muito pouco do que ali está encantadoramente estatuído se concretiza. E o que é cidadania, conforme a lição de Holmes<sup>24</sup>, senão a concretização plena dos nossos direitos fundamentais ?

Neste sentido aponta Neves<sup>25</sup> para uma relevante desconexão entre o Estado, seus agentes e os agentes privados que compõem a sociedade. Não há como concretizar os preceitos constitucionais se os pressupostos de concretização não se fazem presentes. Se os valores, símbolos, expressões e funções instrumentais disponíveis pelos cidadãos não permitem a plena construção em suas mentes dos verdadeiros significados do estado social, não serão eles os agentes da mudança por que simplesmente não se pode exigir algo que não se compreende.

Assim a mera projeção do direito para o futuro que se desvela nas constituições programáticas e no que o autor denomina de constitucionalismo aparente, não se perfaz em força motriz social capaz de redirecionar os esforços e capacidades da sociedade produtiva no

---

<sup>23</sup> Ibidem, p. 69.

<sup>24</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The cost of rights. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p.14.

<sup>25</sup> Ibidem, p. 84.

sentido de concretização dos comandos constitucionais, especialmente os de natureza coletiva, de jaez solidário sob a égide da fraternidade.

Como consequência dessa ampliação conceitual, é notório o rompimento deontológico do campo hermenêutico, que em busca de uma legitimidade discursiva politizou a sua retórica. Em *Sein und Zeit*<sup>26</sup> Heidegger discorre ontologicamente sobre a diferença entre o ente e o ser, num cenário que se aplicado ao mundo do ordenamento jurídico, pode explicar muito sobre a carência de concretização dos nossos direitos fundamentais na medida em que os sentidos nas estariam nas coisas, mas sim nas pessoas, nos intérpretes.

Para Neves<sup>27</sup> enquanto já se cogita no plano dos sistemas políticos mais avançados aprimoramentos geracionais que se avizinham de uma quarta dimensão de preceitos fundamentais, as sociedades periféricas, (e nela se insere o Brasil) ainda se debatem com o poder dos mitos, da revivificação do passado e do poder centrado não em ideias, mas em indivíduos que conduzem a massa sem qualquer questionamento ou tentativa de superação da própria ordem político-normativa.

Nas palavras de Heidegger: “o idealismo constrói no vazio sua interpretação de realidade.” Para tanto, basta examinar o abismo entre os ideais de direitos sociais imanentes à Constituição Federal de 1988, a exemplo do disposto em seu Artigo 6º e confrontar a baixa efetividade dos mesmos direitos na realidade da sociedade brasileira contemporânea:

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

Não é todavia despiciendo ressaltar que não obstante a legitimidade de tais direitos, há um imenso custo na sua concretização que por sua vez, demanda recursos públicos oriundos da arrecadação de tributos. É neste contexto que a performance dos institutos do direito tributário que contemplem o princípio da igualdade na arena da concretização dos direitos fundamentais revela-se como ramo de especial interesse na dramática viabilização dos meios para trazer para o mundo do “ser” social e econômico, os valores preconizados no mundo jurídico do “dever ser”.

---

<sup>26</sup> HEIDEGGER, Martin. *Sein und Zeit*. Tübingen: Max Niemayer, 1967, p. 202.

<sup>27</sup> *Ibidem*, p. 151.

### 1.3 Cidadania e o custo dos direitos

O conceito de cidadania vem ao longo da história sofrendo constantes transformações. Como marco histórico, a Revolução Norte Americana de 1776 e a Revolução Francesa de 1789 apresentaram um conceito de cidadania sob a ótica do liberalismo, que se traduzia na titularidade do cidadão enquanto detentor da propriedade, segurança e da liberdade formal entre seus congêneres. Por outro lado, como resultado da revolução industrial, o surgimento da classe de trabalhadores a serviço dos detentores dos meios de produção que viviam em relações assimétricas de direitos, provoca a necessária expansão conceitual do termo.

A efetiva cidadania passa então a demandar avanços no plano social, na distribuição igualitária da riqueza, no acesso aos serviços públicos, e na igualdade material, como bem sintetiza Piovesan<sup>28</sup>: “Do primado da liberdade transita-se ao primado do valor da igualdade, objetivando-se eliminar a exploração econômica.”

A concepção atual de direitos humanos é portanto o resultado de marchas e contramarchas históricas, em que circunstâncias locais e globais influenciaram a sua ampliação e consolidação, conforme ensina Bobbio<sup>29</sup> inspirando-se na filosofia Kantiana:

o processo de democratização do sistema internacional, que é o caminho obrigatório para a busca do ideal da "paz perpétua", no sentido kantiano da expressão, não pode avançar sem uma gradativa ampliação do reconhecimento e da proteção dos direitos do homem, acima de cada Estado.

Numa perspectiva histórica, a Segunda Guerra Mundial, em face da gravidade das violações aos direitos humanos ali perpetradas, representou verdadeiro divisor de águas a provocar a busca de mecanismos internacionais que pudessem melhor tutelar o conjunto de direitos humanos, na medida em que sua proteção limitada às esferas dos Estados nacionais de então, revelou-se fracassada. Nas palavras de Lauren<sup>30</sup>, naquele momento os conceitos de paz, segurança e sobretudo de direitos humanos, haveriam de ser repensados.

---

<sup>28</sup>PIOVESAN, Flávia. Temas de direitos humanos. 5a. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1025.

<sup>29</sup>BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 1.

<sup>30</sup>LAUREN, Paul Gordon. The evolution of international human rights. Philadelphia, 2011, p. 137. Disponível em <<http://books.google.com.br/books>> Acesso em 19 maio 2016.

No Brasil, no plano constitucional, o pleno reconhecimento normativo desse ampliado arcabouço de direitos positivados consolidou-se somente no texto constitucional de 1988, revelando a busca tardia de um estado de bem estar social ao entardecer do século passado. Inobstante, a positivação dos direitos fundamentais na Carta de 1988 representa importante avanço para uma nação que ainda se debate com a herança do colonialismo e da instabilidade política, que deixou marcas profundas em nossa estrutura social e econômica. Neste sentido, ressalta Piovesan<sup>31</sup> o caráter particular e simbólico da atual *lex legum*:

(...) a ordem constitucional de 1988 apresenta um duplo valor simbólico: é ela o marco jurídico da transição democrática, bem como da institucionalização dos direitos humanos no País. A Carta de 1988 representa a ruptura jurídica com o regime militar autoritário que perpetuou no Brasil de 1964 a 1985.

A análise sistemática da Constituição Federal de 1988, revela também uma nova topologia dos direitos humanos ali positivados, contemplados logo em seus primeiros artigos, conforme aduz Piovesan<sup>32</sup>:

A opção da Carta é clara ao afirmar que os direitos sociais são direitos fundamentais, sendo pois inconcebível separar os valores liberdade (direitos civis e políticos) e igualdade (direitos sociais, econômicos e culturais). Logo, a Constituição de 1988 acolhe a concepção contemporânea de cidadania no que diz respeito à indivisibilidade dos direitos humanos.

Dispõe então a nova Carta, não somente sobre aqueles direitos ditos de primeira geração, como os direitos civis e políticos, mas avançando mais ao garantir os direitos de segunda geração, como os sociais, econômicos e culturais.

Flávia Piovesan<sup>33</sup> afirma ainda que a Constituição de 1988 recepcionou de forma ampla todo um conjunto de direitos asseguradores da dignidade humana, não somente no plano dos indivíduos, mas também no âmbito da consolidação dos direitos coletivos e difusos.

Neste sentido, o abalizado magistério de Sarlet<sup>34</sup>:

---

<sup>31</sup>PIOVESAN, Flávia. Temas de direitos humanos. 5a. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1011.

<sup>32</sup>*Ibidem*, p. 1012.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 1013.

A constatação de que os direitos fundamentais revelam dupla perspectiva, na medida em que podem, em princípio, ser considerados tanto como direitos subjetivos individuais, quanto elementos objetivos fundamentais da comunidade, constitui, sem sobra de dúvida, uma das mais relevantes formulações do direito constitucional contemporâneo, de modo especial no âmbito da dogmática dos direitos fundamentais.

Os direitos metaindividuais não se destinam apenas ao ser humano considerado unitariamente. De forma mais ampla, é o ser enquanto gênero humano que está tutelado sob a égide da fraternidade entre os seres humanos que são coletivamente titulares de direitos tais como a paz, o meio ambiente sadio, o desfrute do patrimônio comum de toda humanidade e as relações dignas de trabalho, entre outros.

A recepção por parte da novel Carta do paradigma coletivo, revela pertinente a busca da efetiva tutela de direitos humanos, sobretudo quando a concretização de um preceito normativo demanda a atuação jurisdicional. Assim, a crescente preocupação das sociedades modernas em buscar uma resposta para a solução de conflitos de massa, também reverberou no ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo em face do desenvolvimento econômico e social, que trouxe novos conflitos de natureza coletiva, como aqueles decorrentes das ameaças ao meio ambiente, das relações de consumo e das relações de trabalho, e cada novo conflito a atuação estatal é demandada, seja como mediadora, seja como ente provedor dos recursos públicos necessários.

A denominada Revolução Processual, descrita por Zavascki<sup>35</sup>, e consagrada na nova ordem constitucional inaugurada em 1988, permitiu a inserção em nosso ordenamento jurídico de instrumentos vanguardistas de tutela coletiva. Tais transformações ocorreram sob a égide da redemocratização do país, com o fim em 1985 do regime militar vigente desde 1964, revelando como a história e a contraposição das forças sociais têm o poder de conformação sobre o ordenamento jurídico vigente.

Acerca da receptividade do ordenamento jurídico brasileiro aos postulados coletivistas, Didier<sup>36</sup>, acrescenta:

---

<sup>34</sup>SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, p. 141.

<sup>35</sup>ZAVASCKI, Teori Albino. Processo coletivo: Tutela de Direitos Coletivos e Tutela coletiva de Direitos. 2005. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, p. 22.

<sup>36</sup> DIDIER JR., Fred; ZANETTI JR., Hermes. Curso de Direito Processual Civil: Processo coletivo: vol 4, 6ª. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2011, p. 59.

Temas importantes como a definição do conceito de direitos coletivos *lato sensu*, a disciplina peculiar da legitimação por substituição processual e a extensão da coisa julgada *secundum eventum litis* ou *secundum eventum probationis* são peculiaridades próprias do direito brasileiro que se repetem nos projetos para a harmonização das regras sobre processos coletivos nos países de *civil law*, por serem imperativos da recepção responsável desses institutos. (grifos do autor).

Ainda no sentido da consolidação da cidadania no Brasil, não se pode olvidar o importante dispositivo constitucional que confere no Art. 5º, § 1º. aplicabilidade imediata das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais, de modo que não pode a inação estatal ser obstáculo à tutela daqueles direitos.

Além da Ação Civil Pública em vigor desde 1985 (Lei 7.347/85), após a promulgação da Carta de 1988 diversas normas que identificavam e protegiam interesses metaindividuais foram inseridas em nosso ordenamento jurídico, a exemplo da Lei 7.853 de 24/10/89 que dispõe sobre o apoio às pessoas portadoras de deficiência, objetivando a sua integração social, instituindo expressamente a tutela jurisdicional de interesses coletivos ou difusos daquelas pessoas, bem como disciplinando a atuação específica do Ministério Público.

Tem-se ainda neste período a proliferação dos denominados microssistemas normativos, revelados na criação de diplomas legais como o Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei 8.069 de 13/07/90), o Código de Defesa do Consumidor ( Lei 8.078 de 11/09/90), a lei que pune a improbidade na administração pública (Lei 8.429 de 02/06/92) e o Estatuto do Idoso (Lei 10.741 de 01/10/2003).

Assim, o caminho da consolidação da cidadania, parece passar justamente pela efetividade da ampla gama de direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição Federal de 1988. Se todavia o alcance de tal patamar de constitucionalização de direitos fundamentais é um avanço civilizatório a ser celebrado, ao mesmo tempo deduz-se uma enorme e crescente demanda por recursos públicos, pois a todo direito a ser provido pela atuação estatal corresponderá na maioria dos casos um respectivo custo financeiro para concretizá-lo.

A ideia da concretização dos direitos fundamentais sob a perspectiva dos custos de tais direitos é apresentada por Holmes e Sunstein<sup>37</sup> numa obra cujo título por si só nos diz

---

<sup>37</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The cost of rights: Why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p.14.

muito da relação entre realização de direitos e tributação. Em tradução livre dispõe o título da obra: “O custo dos direitos: porque a liberdade depende dos tributos”.

Segundo os autores as liberdades individuais no estado moderno dependem de modo intrínseco de um estado atuante e vigoroso<sup>38</sup>, de modo que a ausência do estado significaria a ausência também de direitos: “*“Statelessness spells rightslessness”*”. Contudo o que os autores defendem ao ressaltar a fundamentalidade da atividade estatal na concretização dos direitos, não é o gigantismo estatal e a sua louvação, argumentam que colocando os direitos de natureza moral de lado, o direito positivado depende de uma constante e crescente ação reguladora do estado em prol da concretização do bem estar social.

Partem os autores estadunidenses da concepção de que direitos são interesses que assumindo uma relevância considerável, implicam em deveres de uma comunidade, demandando a sua positivação e conseqüente reconhecimento estatal. Neste diapasão, para tais autores ao positivizar um direito o que se está fazendo verdadeiramente é coletivizar as obrigações relativas ao seu respeito e cumprimento: “*“an interest qualifies as a right when an effective legal system treats it as such by using collective resources to defend it”*<sup>39</sup>”, assim aduzem que direitos são poderes reconhecidos por uma comunidade política<sup>40</sup>. Tais autores pragmatizam a questão, ao afirmar que um direito só pode ser reconhecido como tal se puder ser concretamente exercido, e tal exercício implica em custos socialmente repartidos e cobrados na forma de tributos a cargo dos cidadãos e empresas.

Assim, exemplificam os doutrinadores norte americanos<sup>41</sup>, que mesmo o direito mais essencial ao ser humano que é o direito à vida, implica no dever estatal da prestação de serviços estatais de segurança pública, como policiamento, juízes e presídios, e um ordenamento jurídico respectivamente conformador de tais estruturas públicas. Direitos igualmente essenciais como a liberdade, a democracia, a saúde, a educação entre tantos outros se traduzem sempre em dispêndios de recursos públicos e escolhas sobre o que será protegido e os volumes de recursos garantidores a serem alocados, o que explica a segunda parte do título da obra: “Porque a liberdade depende de tributos”. ( *“The cost of rights: Why liberty depends on taxes”* ).

---

<sup>38</sup> Idem, p.14.

<sup>39</sup> Idem, p.17.

<sup>40</sup> Idem, p.17.

<sup>41</sup> Ibidem, p.44.

Deste modo, a partir do estabelecimento do liame entre a possibilidade de pleno exercício de direitos e a atuação estatal socialmente suportada, o contexto de bem estar social associado à inclusão de amplo catálogo de direitos humanos nas Constituições e do indissociável reconhecimento da superioridade normativa do ordenamento constitucional, reforçam a concepção de que os direitos fundamentais vinculam a atuação dos poderes públicos como bem afirma Comparato<sup>42</sup>, e que tal vinculação é onerosa e dependente de tributos, conforme demonstram Holmes e Sunstein.

#### 1.4. A teoria dos princípios

A ideia de que princípios seriam valores gerais estabelecidos na Constituição e que devem funcionar como núcleos irradiadores a condicionar todo o sistema normativo infraconstitucional é aqui compreendida como concepção fundamental para a construção de um ordenamento tributário justo e fomentador do desenvolvimento.

Segundo Paulsen<sup>43</sup> a Constituição não traz de modo direto um rol de princípios constitucionais tributários, ensina o autor: “Costuma-se tomar as limitações constitucionais ao poder de tributar como princípios, mas este critério não é adequado”, tais limitações estariam dispostas no art. 150 da Carta Magna.<sup>44</sup> Não obstante, aduz o autor, o referido artigo traz na

---

<sup>42</sup> COMPARATO, Fábio Konder. A afirmação histórica dos direitos humanos. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 114.

<sup>43</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 97.

<sup>44</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

verdade um rol de princípios e também de regras, de modo que se destacam aqueles que por prescreverem de forma ampla a promoção de condutas no plano do ordenamento tributário revestem-se das características de princípios tributários.

Em sua obra sobre a Teoria dos Princípios<sup>45</sup>, Humberto Ávila analisa os diferentes aspectos que diferenciam as regras dos princípios, apresentando o que considerou uma terceira categoria normativa, por ele denominada de Postulados Normativos, que são igualmente recepcionados na doutrina de Paulsen<sup>46</sup>.

Neste diapasão, Humberto Ávila<sup>47</sup> apresenta no contexto das normas, as regras, os princípios e finalmente, o que denomina de Postulados Normativos, como categoria de "metanorma" ou norma de segundo grau, distinguindo-se enquanto categoria normativa das regras e dos princípios. Sob tais pressupostos, partindo da distinção categórica dos Postulados Normativos, a doutrina de Alexy<sup>48</sup> apresenta princípios enquanto "mandamentos de otimização", bem como do que denomina de "máxima da proporcionalidade", se encontrando pontos de contato entre o doutrinador brasileiro e o alemão.

Se analisarmos o pensamento de Alexy<sup>49</sup> a respeito da proporcionalidade, a mesma é tratada como "máxima da proporcionalidade", composta por três "máximas" parciais: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito, este que seria o próprio sopesamento entre princípios. Trivisonno<sup>50</sup> em lapidar síntese, assim descreve as concepções de Alexy sobre o tema:

Na *Teoria dos Direitos Fundamentais* é abordada a estrutura dos direitos fundamentais. Embora existam na obra temas interessantes, que infelizmente não posso abordar aqui, como por exemplo os direitos fundamentais como direitos subjetivos e os direitos fundamentais como *status*, o ponto que interessa é principalmente a análise da estrutura das normas de

---

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993) [...]

<sup>45</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 4a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 22 - 87.

<sup>46</sup> Ibidem, p. 97.

<sup>47</sup> idem, p. 87.

<sup>48</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 90.

<sup>49</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116.

<sup>50</sup> TRIVISONNO, Alexandre. Estudo introdutório a teoria discursiva do direito de Alexy e as duas questões fundamentais da filosofia do direito. In: ALEXY, Robert. Teoria discursiva do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.58.

direitos fundamentais, realizada no Capítulo 3, sobretudo a distinção entre regras e princípios e a solução das colisões de princípios através da máxima da proporcionalidade.

Aduz ainda o autor<sup>51</sup> que no tocante à distinções entre regras e princípios, Alexy avança em relação aos critérios tradicionais de distinção entre tais categorias normativas:

Alexy parte de uma análise dos critérios tradicionalmente usados para distinguir regras de princípios, sobretudo do clássico critério quantitativo da generalidade, para então desenvolver seu próprio critério: princípios são comandos de otimização, ou seja, comandos que exigem que algo seja realizado na máxima medida possível, observadas as circunstâncias fáticas e jurídicas, enquanto regras são comandos definitivos, ou seja, exigem simplesmente que uma conduta seja praticada.

Ainda que Alexy não se debruce diretamente sobre a questão da categorização da proporcionalidade quer como regra quer como princípio, a questão que Ávila aborda como postulado da proporcionalidade, Alexy aborda como uma "máxima", conforme explica Trivisonno<sup>52</sup>:

Colisões de princípios são solucionadas pela máxima da proporcionalidade, através de suas três máximas parciais, a saber, a máxima parcial da adequação, a máxima parcial da necessidade e a máxima parcial da proporcionalidade em sentido estrito. As duas primeiras exigem que algo seja realizado na máxima medida possível relativamente às circunstâncias fáticas, enquanto a terceira exige que algo seja realizado na máxima medida possível relativamente às circunstâncias jurídicas.

Notória também a ênfase dada por Alexy<sup>53</sup> entre a sua teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade e das suas máximas parciais da adequação, necessidade e proporcionalidade *strictu sensu* :

Já se deu a entender que há uma conexão entre a teoria dos princípios e a máxima da proporcionalidade. Essa conexão não poderia ser mais estreita: a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade, e essa implica aquela. Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade em suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito), decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é dedutível dessa natureza.

---

<sup>51</sup> idem.

<sup>52</sup> idem.

<sup>53</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116.

Quando à ponderação, aduz Trivisonno<sup>54</sup>:

A atividade de ponderação, sobretudo no plano da máxima da proporcionalidade em sentido estrito, significa atribuir peso ao grau da interferência a um princípio, à importância do cumprimento do outro, e então verificar qual deles é maior.

A partir das "máximas" apresentadas pelo autor alemão, seria então possível estruturar uma resposta à indagação sobre a questão da distinção entre postulados normativos e princípios: se pressupomos que na forma abstrata no plano constitucional não há previamente hierarquia entre princípios, e que a proporcionalidade é um método de estruturação da interpretação em busca da identificação do melhor princípio a ser aplicado ao caso concreto, é forçoso reconhecer que proporcionalidade enquanto postulado normativo, não se confunde com os princípios que aquele método estruturante analisa, na medida em que o sujeito não se confunde com o objeto.

Se na lição de Alexy<sup>55</sup> princípios são "mandamentos de otimização em face das possibilidades jurídicas e fáticas", a proporcionalidade enquanto máxima não deixa de ser um método de interpretação estruturante como afirma Ávila, não havendo necessariamente uma incompatibilidade conceitual entre as propostas de ambos os autores, e aduz Ávila<sup>56</sup> que Alexy não enquadra a proporcionalidade numa especial categoria, não se debruçando especificamente sobre esta questão. Ainda segundo o autor, apesar do mestre alemão não enquadrar a proporcionalidade nem como regra nem como princípios, lembra que diversos autores<sup>57</sup> enxergam a opção de Alexy da proporcionalidade como regra.

Ainda em relação a máxima de proporcionalidade, Alexy<sup>58</sup> apresenta o que denomina de máximas parciais da adequação do mandamento ao caso concreto, da necessidade, no sentido da aplicação do meio menos gravoso, bem como da máxima parcial da proporcionalidade, aqui em sentido estrito, que seria a atribuição de peso aos mandamentos

---

<sup>54</sup> TRIVISONNO, Alexandre. Estudo introdutório a teoria discursiva do direito de Alexy e as duas questões fundamentais da filosofia do direito. In: ALEXY, Robert. Teoria discursiva do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.58.

<sup>55</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 117.

<sup>56</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 89.

<sup>57</sup> idem.

<sup>58</sup> ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 116.

contrapostos, de modo a aferir *in casu* qual seria merecedor da aplicação. É então o sopesamento, ou seja, a atribuição de pesos aos mandamentos em questão. Pode-se vislumbrar dessa forma que inobstante o fato de Alexy não se referir à idéia de que tais máximas sejam estruturantes do processo interpretativo, no exercício de construção de sentido da norma no caso concreto tais máximas parciais assemelham-se claramente ao conceito de postulados normativos defendido por Ávila.

Guardadas as devidas aproximações e distanciamentos entre os dois conceitos, é importante ressaltar o caráter de racionalidade que deve conter a ponderação, como explica Trivisonno<sup>59</sup>:

No que diz respeito à racionalidade da ponderação não vou abordar todos os pontos da resposta de Alexy. Basta consignar que a ponderação seria um processo arbitrário se ela não estivesse conectada à argumentação jurídica. Se a atribuição de pesos abstratos aos princípios envolvidos, a atribuição de grau à lesão a um princípio (leve-média-grave), bem como à importância do cumprimento do princípio oposto e, por fim, a comparação entre ambas, fosse um processo arbitrário não sujeito a qualquer fundamentação, poder-se-ia falar em arbitrariedade e assim em falta de racionalidade. Mas a teoria dos princípios e com ela a ponderação dependem da argumentação jurídica.

A questão da racionalidade é então tema recorrente na obra de Alexy, pois a base do seu raciocínio é de que um processo de construção de sentidos que deixasse a racionalidade de lado não lograria êxito, e estaria em descompasso com as previsões constitucionais, e simultaneamente desconecta da exigência de fundamentação, pois ao exigí-la a ordem constitucional o faz com base nos valores que tutela, que são em última instância resultado de um processo histórico de construção dos direitos humanos posteriormente recepcionados pelo texto constitucional na forma do seu catálogo de direitos fundamentais.

No processo de fundamentação, há também um exercício de identificação dos princípios que serão sopesados e da identificação das colisões entre eles, quando o intérprete haverá de construir as escalas de importância particulares ao caso concreto, conforme explica Trivisonno<sup>60</sup>:

Aquele que aplica princípios deve fundamentar as atribuições de pesos aos princípios bem como o escalonamento da interferência no princípio

---

<sup>59</sup> TRIVISONNO, Alexandre. Estudo introdutório a teoria discursiva do direito de Alexy e as duas questões fundamentais da filosofia do direito. In: ALEXY, Robert. Teoria discursiva do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p.85.

<sup>60</sup> Ibidem.

envolvido em uma colisão e o escalonamento da importância do cumprimento do princípio oposto. Essa fundamentação racional é possível, porque são possíveis argumentos práticos e jurídicos que comparam esses pesos e esses escalonamentos. Naturalmente, como ressalta o próprio Alexy, não se pode exigir, aqui, precisão matemática. Mas não existem, aqui, apenas duas opções, a saber, precisão matemática e arbítrio puro. Existe um terceiro caminho, que afirma ser possível a racionalidade da ponderação, porque é possível fundamentar juízos de valor e de dever. Esse é o caminho da teoria discursiva do direito de Alexy.

Ávila<sup>61</sup> reafirma a distinção essencial entre regras, princípios e postulados normativos a partir da concepção de que regras "são normas imediatamente descritivas de comportamentos devidos, ou atributivas de poder", e que os postulados por sua vez não descrevem comportamentos, mas "estruturam a aplicação de normas que o fazem" .

Assim sintetiza o autor, o contemporâneo panorama doutrinário sobre o tema:

As dificuldades de enquadramento da proporcionalidade, por exemplo, na categoria de regras e princípios evidenciam-se nas próprias concepções daqueles que a inserem em tais categorias. Mesmo os adeptos da compreensão dos aqui denominados *postulados normativos aplicativos* como regras de segundo grau reconhecem que eles, ao lados dos deveres de otimização, seriam uma forma específica de regras (*eine besondere Form von Regeln*). Também os adeptos de sua compreensão como princípios, reconhecem que eles funcionam como máxima ou *topos* argumentativo que mescla o caráter de regras e de princípios. Outros já os enquadram, com sólida argumentação, na categoria de princípios distintos, denominados de princípios de legitimação. Há ainda aqueles que os representam como normas metódicas. (grifos do autor)

Feitas tais considerações acerca de regras princípios e postulados normativos, eis que partimos para o exame dos princípios constitucionais tributários segundo a classificação proposta por Paulsen<sup>62</sup>, sob a concepção de que todo o sistema normativo deve estar condicionado pela isonomia entre os contribuintes, pela contemplação da sua capacidade contributiva e pela praticabilidade da tributação, que não sendo um fim em si mesma deve estar em consonância com a eficiência, igualmente estatuída no texto constitucional.

---

<sup>61</sup> ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 89.

<sup>62</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário Completo, 4.ed.São Paulo: Livraria do Advogado, 2012, p. 97.

### 1.4.1 Princípios Constitucionais Tributários

Ainda que a Constituição Federal não traga de forma expressa um rol de princípios constitucionais tributários, há na ordem constitucional um conjunto de limitações ao poder de tributar<sup>63</sup> que expressam princípios e também regras que devem condicionar o ordenamento tributário e a conduta estatal arrecadadora. Segundo Paulsen<sup>64</sup> no âmbito do Art. 150 da Constituição Federal é possível se extrair os princípios gerais do direito tributário:

- Capacidade contributiva
- Isonomia
- Segurança Jurídica
- Praticabilidade da tributação

---

63 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea bIV - utilizar tributo com efeito de confisco;

[...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

[...]

<sup>64</sup> Ibidem, p. 97.

Há naturalmente uma relação de logicidade entre os princípios constitucionais tributários. Ao se estabelecer que os tributos devem respeitar a capacidade contributiva do cidadão, na verdade a Constituição está irradiando o princípio da igualdade material que a norma deve dispensar aos cidadãos, de modo que haja proporcionalidade e razoabilidade entre a capacidade econômica do contribuinte e o seu quinhão de colaboração ao financiamento da atuação estatal.

Neste sentido aduz Paulsen:

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição.

De qualquer modo, a previsão de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, expressa no art. 145, parágrafo único, da CF, constitui positividade do princípio da capacidade contributiva, suscitando inúmeros questionamentos, principalmente quanto à sua extensão.

Há que se ressaltar que há peculiaridades constitucionais tributárias em nosso sistema que demandam esforço doutrinário interpretativo, sobretudo quanto a conceitos nucleares como o termo "tributo", entendido como gênero e o "imposto" como uma das suas espécies, o que pode gerar certa confusão quando se conceitua o tributo em outros sistemas tributários, a exemplo do direito tributário alemão (*Steuerrrecht*) onde expressão *Steur* significa tributo de uma forma geral, sendo igualmente utilizada para referência ao que aqui se denomina de imposto, da mesma forma que nos sistemas britânico e norte americano, quando ao termo *Tax* no âmbito da *Tax Law*.

Neste sentido a questão do princípio do respeito à capacidade contributiva insculpido no Art. 145 da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretado extensivamente, não se restringindo apenas aos impostos *strictu sensu* mas aos tributos de forma ampla e protetiva, conforme assevera Paulsen<sup>65</sup>

Embora o texto constitucional positive o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas os impostos – que devem, sempre que possível, ser pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, parágrafo único, da CF) –,

---

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 106.

cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual.

Decorre deste princípio, basicamente, que o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza.

Mas a possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade, do que se tira que o princípio encontra aplicação plena aos tributos com fato gerador não vinculado, quais sejam, os impostos e, normalmente, também os empréstimos compulsórios e as contribuições. Não será aplicável às taxas, tributo com fato gerador vinculado, porque, estas estão fundadas em critério de justiça comutativa e não distributiva.

O princípio da isonomia é na verdade a irradiação da igualdade entre os contribuintes sobre o plano tributário. Conforme demonstrado no Capítulo II, este talvez seja um dos maiores desafios à hercúlea tarefa de se erigir um sistema tributário assentado na justiça fiscal.

A respeito da isonomia tributária, ensina Paulsen<sup>66</sup>

A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Tributário. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as. A questão não é a instituição de tratamento diferenciado que, por si mesma, nada revela quanto à validade da norma.

Importam as razões e os critérios que orientam a discriminação a isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, veda a discriminação arbitrária.

Há todavia uma longa distância entre os princípios constitucionais tributários e a forma real e prática que os mesmos são calculados e pagos, neste hiato há além das próprias normas constitucionais que autorizam a criação dos tributos Federais, Estaduais e Municipais, a vasta legislação infraconstitucional e por fim os regulamentos específicos de cada tributo, numa imensidão legislativa cujos detalhes pulverizam a força normativa do princípio da isonomia tributária como se verá mais aprofundadamente no Capítulo II.

---

<sup>66</sup> *Ibidem*, p. 102.

A segurança jurídica por sua vez está na essência do estado democrático de direito, e a Constituição Federal é lapidar em estabelecer inúmeros dispositivos de estabilização sistêmica, como bem sintetiza Paulsen<sup>67</sup>: "Esta se revela com detalhamento, ademais, em inúmeros dispositivos constitucionais, especialmente em garantias que visam a proteger, acautelar, garantir, livrar de risco e assegurar, prover certeza e confiança, resguardando as pessoas do arbítrio."

Também ao longo do normativo infraconstitucional há inúmeros dispositivos que tutelam a segurança jurídica, a exemplo entre outros dos Art. 150 § 4º, 173 e 174 do CTN do Código Tributário Nacional<sup>68</sup>, que delimitam os lapsos temporais da decadência do direito estatal de constituição do crédito tributário bem como os prazos prescricionais.

Por fim o princípio da Praticabilidade da Tributação, que possui liames de significado com outros princípios constitucionais, a exemplo do princípio da eficiência da administração pública expresso no caput do Art. 37 da Constituição. A praticabilidade é um valor prestigiado pela ordem jurídica com base na ideia que a tributação não é um fim em si

---

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 98.

<sup>68</sup> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
- II - pelo protesto judicial;
- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

mesmo, mas mero instrumento para a busca dos recursos necessários à atuação estatal, conforme lapidar síntese de Leandro Paulsen<sup>69</sup>

A atribuição de competência tributária aos entes políticos ocorre para que possam, legitimamente, buscar recursos no patrimônio privado para fazer frente aos gastos públicos com custeio e investimentos. O exercício da tributação não é um fim em si mesmo, mas um instrumento. Só se admite a intervenção no patrimônio das pessoas porque é necessário para o financiamento das atividades que cabe ao Estado promover. É essencial, por isso, que a tributação ocorra por mecanismos que lhe permitam chegar aos seus objetivos do modo mais simples, econômico, confortável e eficiente possível.

Assim, em uma conjuntura de dramáticas demandas por serviços e prestações públicas a questão da tributação operar da forma mais econômica e mais eficiente possível enquanto princípio deve ser elemento norteador de toda a atuação estatal, seja na atividade legislativa ao conceber legislação fiscal que module efeitos práticos e de baixo custo operacional, seja na atividade judicial como princípio interpretativo que permita transcender as nossas tradições burocrático-positivistas, seja na atuação do poder executivo, de modo a operacionalizar regulamentos e práticas arrecadatórias a um só tempo eficientes e de baixo custo, maximizando os sempre escassos recursos públicos.

---

<sup>69</sup> *Ibidem*, p. 110.

## **CAPÍTULO II – Justiça Fiscal e Desenvolvimento Econômico**

### **2.1 Considerações iniciais**

### **2.2 Entre o jurídico e o econômico: o enfoque interdisciplinar**

### **2.3 Fundamentos de uma ordem tributária justa e desenvolvimentista**

### **2.4 A ordem tributária e seus principais impostos sob a ótica da justiça fiscal e do desenvolvimento econômico**

#### **2.1 Considerações iniciais**

A ideia de um sistema jurídico autônomo e soberano, que tanto marcou a tradição jurídica ocidental, tem sido cada vez mais confrontada pelas correntes realistas que a partir de um interrelacionamento dialógico com outros ramos do conhecimento humanos, buscam a concretização da norma a partir de soluções encontradas não apenas no direito, mas na interdisciplinaridade do conhecimento humano. Neste sentido, se objetiva analisar as especiais interrelações do direito com a economia, traduzidas no que largamente se denomina a Análise Econômica do Direito, em suas aptidões como conjunto de técnicas analíticas instrumentalizadoras da concretização dos direitos expressos na Constituição Federal de 1988 e hodiernamente ainda distante da sua satisfatória concretização.

A partir de uma perspectiva interdisciplinar se revisita a doutrina tributária e econômica no sentido de buscar na interação mútua entre o direito e a economia, novas fontes de inspiração para soluções que efetivamente permitam a construção de diagnósticos realistas, e soluções normativas especificamente moldadas à construção evolutiva de um ordenamento jurídico apto a garantir justiça fiscal com desenvolvimento econômico.

#### **2.2 Entre o jurídico e o econômico: o enfoque interdisciplinar**

O enfoque interdisciplinar aqui almejado se traduz em uma busca de soluções de razão prática naquilo que se realiza com a cooperação sistematizada de várias disciplinas. Neste diapasão, o termo expressa a existência de um conjunto de disciplinas e saberes

mutuamente interligados que conseqüentemente demandam um estudo integrado para a sua plena compreensão, num processo dinâmico que procura solucionar diversos problemas de investigação. Ou seja, os múltiplos enfoques permitem uma visão mais apurada da realidade observada.

Ao longo da história humana, e notadamente nas últimas décadas, a importância da interdisciplinaridade surge com o próprio desenvolvimento das ciências humanas, pois a evolução das ciências em geral, da tecnologia, da comunicação, dos transportes, etc., num mundo cada vez mais globalizado, originou a multiplicação dos mais variados ramos do conhecimento humano, o que exige do pensar humano a integração de situações e aspectos que isoladamente não seriam retratados de forma satisfatória e realista. Assim, numa abordagem interdisciplinar<sup>70</sup>, o objeto de estudo é abordado de forma integral, estimulando o desvelamento de novos enfoques metodológicos para a resolução dos problemas postos.

Neste sentido o conceito que envolve o tema parte do pressuposto que o entendimento das ciências em geral e das ciências sociais em particular, não pode estar circunscrito apenas ao estudo das matérias diretamente ligadas ao assunto. Sob tal ótica, no âmbito do estudo do Direito, o conhecimento dos seus específicos ramos é condição necessária, porém não suficiente para prover o pesquisador de um evolução conceitual condizente com uma mais ampla compreensão do mundo e da realidade que o cerca.

Preliminarmente cabe uma definição mais precisa do que se entende por interdisciplinaridade. Segundo Bedate<sup>71</sup> o termo teria sido cunhado pelo sociólogo Louis Wirtz e publicado pela primeira vez em 1937. Na visão daquele autor a interdisciplinaridade é a qualidade daquilo que se realiza com a cooperação sistematizada de várias disciplinas. Assim, o termo significa a existência de um conjunto de disciplinas interligadas que conseqüentemente demandam um estudo integrado para a sua plena compreensão, num processo dinâmico que procura solucionar diversos problemas de investigação.

Por conta do enorme desenvolvimento do conhecimento humano, é natural que ao longo da história as ciências tenham gradativamente se especializado, resultando atualmente numa pletera não apenas dos mais variados ramos da ciência humanas, mas de uma multitude

---

<sup>70</sup> KLEIN, Julie. Notes Toward a social epistemology of transdisciplinarity. Paris: Bulletin Interactif du Centre International de Recherches et Études transdisciplinaires n° 12, 1998. Disponível em: <<http://citretransdisciplinarity.org/bulletin/b12c2.php>> Acesso em 02 jun. 2016.

<sup>71</sup> BEDATE, Alonso. El saber interdisciplinar. Madrid: Universidad Pontificia Madrid, 2014, p. 214.

de sub-ramos, especialidades, escolas e correntes de pensamento, num contexto não somente de expansão do repositório de saberes, mas especialmente do seu caráter cada vez mais plural, inter-relacionado, híbrido e aparentemente sem fronteiras.

Neste contexto de expansão do que o gênero humano a cada dia descobre, redescobre e reconfigura, o desenvolvimento de uma ciência termina por provocar novas perguntas e buscas em outras tantas ciências. Um mesmo objeto de estudo, pode ter diferentes abordagens e criar um novo arcabouço científico simultaneamente em distintos ramos, como o que atualmente se observa no âmbito das ciências sociais, e os correlatos avanços em outras ciências, a exemplo do desenvolvimento das inovações tecnológicas em torno da rede mundial de computadores, originadas nos progressos da Matemática, Física, Química e Engenharia, entre outras, que provoca também uma série de repercussões no mundo da Sociologia, do Direito, da Economia, da Administração de Empresas, etc., provocando por sua vez, mais e mais produção de conhecimento, num verdadeiro movimento em cadeia, de caráter e dimensão nunca vistos na história humana.

As fronteiras das ciências, em permanente e acelerada expansão, estão a cada momento mais difíceis de serem definidas, na medida em que avançam as interconexões entre as ciências sociais, naturais e técnicas. A questão do cruzamento mútuo das fronteiras das ciências não ocorre apenas no âmbito acadêmico: dos meios de informação tradicionais outrora mais restritos e controlados majoritariamente por empresas e institucionais governamentais, se evolui cada vez mais a para a produção de informação descentralizada, e o indivíduo de mero espectador, assume o papel de protagonista num cenário muito parecido com o antevisto por McLuhan em sua aldeia global<sup>72</sup>.

No plano geopolítico, a erosão dos estados nacionais, a globalização das atividades econômicas, as redes mundiais de transporte de pessoas e de bens, a expansão das redes digitais e suas bibliotecas digitais de buscas globais em múltiplas mídias, fomentam um ambiente de acesso amplo à informação e provocam também transformações nos hábitos culturais das mais distintas formações humanas, numa era já denominada de pós modernismo.

Assim, segundo Crane e Small<sup>73</sup>, ao final do século XX já havia sido definidos 8.530 diferentes campos de conhecimento humano. A análise de tal número reflete tanto a

---

<sup>72</sup> International Journal for McLuhan Studies. Barcelona: Editorial Universidad Oberta de Catalunya, 2011, p.34.

<sup>73</sup> CRANE, Diana ; SMALL, Henry. American sociology since the seventies: The emerging crisis in the discipline. In *Sociology and its publics: The forms and Fates of Disciplinary Organization*, Chicago: University of Chicago Press, 1992 p. 197. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books>> Acesso em: 01 jun. 2016.

expansão da especialização do conhecimento, quanto o aumento do laços de interdisciplinaridade entre os vários ramos da ciência humana, enquanto expressão da acumulação de tudo que o homem aprendeu e sistematizou ao longo da trajetória de existência da humanidade.

No âmbito do estudo do Direito Constitucional a abordagem de cognição humana sobre o tema nos leva a depreender que os seus postulados fundamentais não se explicam apenas no âmbito do direito, têm origem na marcha dos movimentos históricos, nas forças da economia, da sociologia, da filosofia, da contraposição de forças sociais, enfim da integração de uma multitude de elementos estudados também por outras disciplinas, e delas depende igualmente o esforço hermenêutico para compreensão dos seus significados.

Assim, a interdisciplinaridade é aqui compreendida como o estudo integrador entre diferentes disciplinas que de algum modo se relacionam e se explicam, no sentido de prover ao estudioso do direito uma visão real do mundo que o estudo compartimentado e restrito às disciplinas "apenas" do direito, não seriam capazes de sozinhas prover.

Neste sentido aduz Klein<sup>74</sup>:

Nosso entendimento do conhecimento contudo, seria incompleto se apenas estivesse igualado ao conceito de ciência, ainda que originalmente em Latim o termo *scientia* significava conhecimento. As ciências humanas e sociais também exibem complexidade e hibridismo, práticas heterogêneas da mesma disciplina, problemas de domínios cruzados, e novas ciências que já nascem sob a égide do hibridismo.

Por outro lado seria impossível ao estudioso da concretização dos direitos fundamentais interrelacionar todos os múltiplos aspectos do conhecimento em busca das soluções para a almejada concretização. Partirmos então da premissa de que conforme o texto constitucional, relevante parcela dos direitos ali expressos demanda a prestação de serviços providos pelo Estado brasileiro sob o manto da igualdade de direitos entre os cidadãos, que exigem por sua vez a geração de volumes crescentes de recursos públicos, demandando uma percuciente análise das interações entre o mundo jurídico e o mundo econômico.

Ao longo da história, pelo menos desde a discussão Hobbesiana de propriedade no século XVII, já se discutia a relação estreita entre Economia e Direito, passando já no Século

---

<sup>74</sup> KLEIN, Julie. Notes Toward a social epistemology of transdisciplinarity. Paris: Bulletin Interactif du Centre International de Recherches et Études transdisciplinaires n° 12, 1998. Disponível em: <<http://cirettransdisciplinarity.org/bulletin/b12c2.php>> Acesso em 02 jul 2016.

XVIII pela abordagem utilitarista de Bentham<sup>75</sup>, que propõe essencialmente uma perspectiva econômica sobre o problema do crime e da sua penalização (*crime and punishment*), que hodiernamente são temas tão caros à seara de tutela dos direitos fundamentais.

Pondera contudo Posner<sup>76</sup> que análise econômica do direito havia se debruçado até então sobre temas jurídicos restritos apenas a um punhado de campos legais, principalmente a legislação antitruste e de regulamentação de utilidade pública, que tinham expressamente por objeto a concorrência e monopólio.

É todavia em 1958 com o início da publicação em Chicago do *Journal of Law and Economics*, que consolida-se o movimento denominado *law and economics*, que ampliando um pouco mais os campos jurídicos analisados, aborda temas como propriedade, competição, monopólio, e tributação.

Porém o campo de atuação da análise econômica do direito tem seus horizontes definitivamente ampliados com as publicações em 1961 do artigo de Ronald Coase<sup>77</sup> denominado *The Problem of Social Cost*, bem como do primeiro artigo de Guido Calabresi<sup>78</sup> sobre delito. Nestes trabalhos temas legais de grande alcance social são abordados e segundo Posner<sup>79</sup> a partir daí parecia que nenhum campo do direito poderia de deixar de ser colocado sob as lentes da economia, sem que de tal prática resultasse avanços sobre o tema.

Com base então em um método de análise das normas focada nas suas consequências econômicas, a análise econômica do direito busca desvelar os horizontes de reverberação de uma norma, procedimento ou mesmo de uma política judiciária no sentido de aferir com mais acuracidade os verdadeiros impactos do sistema normativo na sociedade.

---

<sup>75</sup> BENTHAM, Jeremy. An introduction to the principles of morals and legislation. Oxford: Oxford Press, 2005, p. 74.

<sup>76</sup> POSNER, Richard. Values and consequences: an introduction to economic analysis of law. Chicago: Law School Press, 2010, p. 2.

<sup>77</sup> COASE, Ronald. Journal of law and economics. Chicago: 1960.

<sup>78</sup> CALABRESI, Guido. Some thoughts on risk distribution and the law of torts. New Heaven: Yale Law Journal, 1961, p. 499.

<sup>79</sup> *Idem*, p. 3.

### 2.3 Fundamentos de uma ordem tributária justa e desenvolvimentista

De longa existência em nossa tradição jurídica, a igualdade entre os cidadãos insculpida no constituição Federal de 1988 dispõe:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Poder-se-ia afirmar então que no âmbito tributário a igualdade se revela na concepção de isonomia entre os contribuintes. Rui Barbosa já asseverava que princípio da igualdade consistiria justamente em prover igualmente aos iguais, e desigualmente aos desiguais, na medida das suas desigualdades. Ou seja, a relativização da igualdade tornaria o ordenamento mais justo, conforme ensina<sup>80</sup>:

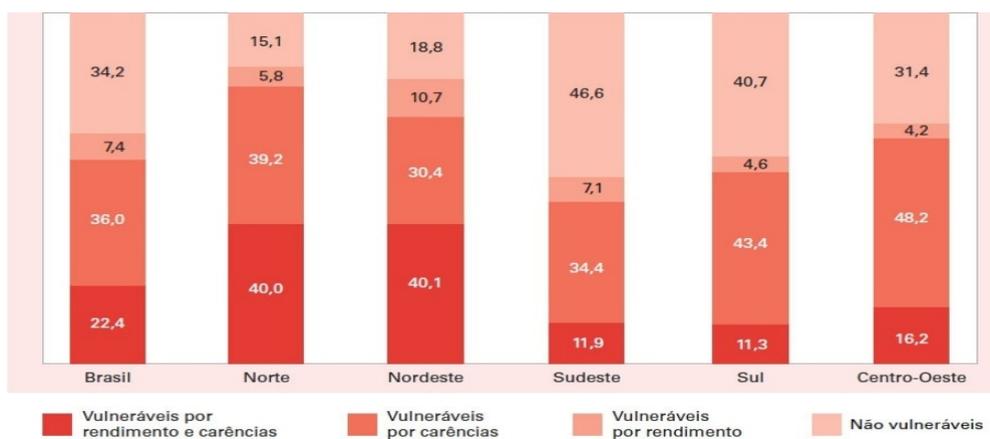
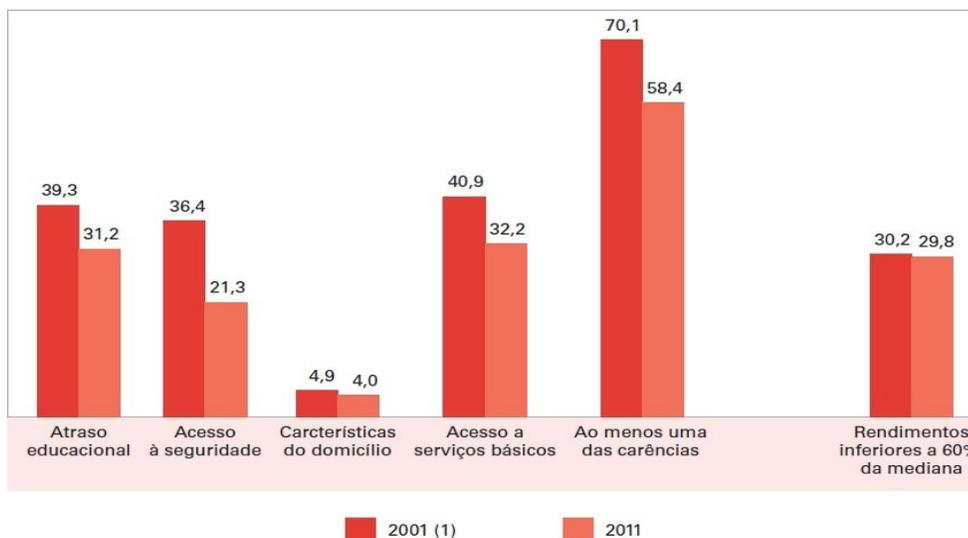
A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade... Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.

No plano econômico por sua vez, a aferição das várias faixas de renda da população revela a interrelação estreita entre o acesso a direitos fundamentais e a capacidade econômica do cidadão. Vê-se claramente nos gráficos seguintes como a renda do cidadão está ligada ao acesso a direitos sociais fundamentais. Os gráficos associam a renda do cidadão com as respectivas carências de acesso à educação, seguridade, moradia e serviços básicos.

Assim quem possui maior renda pode acessar a oferta privada de tais serviços, já os indivíduos situados nas faixas de menores rendimentos, não podendo comprar tais serviços dependem da insuficiente oferta estatal, padecendo assim de notória condição de vulnerabilidade:

---

<sup>80</sup> BARBOSA, Rui. Oração aos moços. São Paulo: Arcádia, 1944, PP. 10-11.



Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios 2011/2011

É neste diapasão que os recursos públicos obtidos a partir da arrecadação tributária possuem a dúlice função de tributar igualmente e, simultaneamente aplicar os recursos com função de garantir direitos fundamentais.

No plano constitucional tributário por sua vez, a isonomia tributária está expressa no art. 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

De pronto uma reflexão: quando se busca dar concretude a direitos fundamentais vislumbram-se os efeitos da norma no mundo real, assim as interpretações que se afastem da realidade não lograrão êxito no que almejam. Neste sentido, ainda que o supracitado inciso II do Artigo 150 da Carta Magna pareça no mundo jurídico garantir a igualdade entre os contribuinte, no mundo real quando se subme a norma a uma análise dos seus efeitos econômicos se vislumbra quão complexa é a tarefa de efetivar o mandamento constitucional.

Conforme o abalizado magistério de Sampaio Dória<sup>81</sup> “a faculdade de discriminar é da essência do poder tributário”, e assim exige constante esforço interpretativo em busca da justiça tributária, conforme manifestado no voto do Ministro Marco Aurélio no RE 423.768 STF, acompanhado pelo ministro Ayres Britto que sustentou a constitucionalidade da progressividade do imposto sobre a propriedade territorial urbana, que segundo ele deve levar em conta o patrimônio, a renda e o volume de atividades econômicas das pessoas, conforme previsto no parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição Federal.

Assim aqueles indivíduos com maior capacidade contributiva devem contribuir mais, para possibilitar ao Poder Público cumprir sua função social. Aduziu o ministro Ayres Britto que se trata de “justiça social imobiliária, com tratamento desigual para quem é imobiliariamente desigual”. Ou seja, “deve pagar mais tributos aquele que tem mais bens imobiliários e maior capacidade contributiva, e a alíquota variável cumpre melhor essa função [...]”.

O conceito de capacidade contributiva como parâmetro para a tributação, não obstante as dificuldades de aferição da capacidade real do contribuinte é indubitavelmente um princípio tributário fundamental à consecução da isonomia, nos moldes de um ideal de justiça<sup>82</sup> tributária. Contudo há de se ressaltar que o conceito guarda ampla subjetividade, de modo a exigir um parâmetro mínimo do que venha ser tal capacidade contributiva: uma espécie de piso ou mínimo necessário à sobrevivência digna do cidadão contribuinte.

Segundo Borges<sup>83</sup> a tarefa de definir em valores o que seria um mínimo existencial é tormentosa, pois demanda as circunstâncias do contexto, da realidade da vida do

---

<sup>81</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Direito constitucional tributário e *due process of law*. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 128.

<sup>82</sup> RAWLS, John. Uma teoria de justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p.307.

<sup>83</sup> BORGES, José Souto Maior . Isenções tributárias.São Paulo: sugestões Literárias, 1980, p.62.

contribuinte no tempo e no espaço. Não obstante, na constituição Federal de 1988, o Inciso IV, do Art. 7º. oferece parâmetros objetivos à fixação do mínimo existencial:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

IV - salário mínimo , fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

O tema da carga tributária bruta brasileira tem sido motivo de grande debate nacional, sobretudo quando tais níveis de tributação são confrontados com a baixa qualidade dos serviços públicos prestados pelo Estado brasileiro. Ocorre que um aspecto fundamental acerca do tema tem sido reiteradamente negligenciado e que vai além da mera aferição da carga tributária bruta. Trata-se da verificação da distribuição da carga tributária entre as distintas classes econômicas brasileiras, como coeficiente da renda das famílias.

#### CARGA TRIBUTÁRIA E PIB – BRASIL

	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Produto Interno Bruto	5.157,57	5.521,26
Arrecadação Tributária Bruta	1.740,42	1.847,74
Carga Tributária Bruta	33,74%	33,47%

Fonte: Receita Federal do Brasil

Em outras palavras, apesar de ser um ponto de partida, o percentual de carga tributária bruta analisado isoladamente não consegue nos dizer muito sobre quão justo ou injusto é o sistema tributário do país, nem da sua capacidade em prover os necessários recursos públicos demandados à concretização de direitos fundamentais monetariamente mensuráveis.

Por fim, valiosa é a lição de Sarlet<sup>84</sup> da vinculação dos poderes públicos no sentido de condicionar os atos estatais à máxima eficácia dos direitos fundamentais, encontrando no direito tributário amplo espectro de necessidade e implementação.

O art. 145, § 1º, da Constituição Federal determina que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”. A afirmação desse princípio, conforme Mendes<sup>85</sup>, traz pelo menos duas implicações, além de servir de base para o estabelecimento do dever fundamental de pagar impostos no ordenamento brasileiro. A capacidade contributiva, em primeiro lugar, determina que só fatos que denotem riqueza podem compor o critério material da hipótese da regra matriz de incidência tributária. Em segundo lugar, funciona como critério para graduação das exações, ao determinar que os tributos sejam fixados de acordo o potencial econômico dos contribuintes.

O tributarista alemão Klaus Tipke<sup>86</sup>, eminente "arquiteto" de modernos sistemas tributários contemporâneos, esclarece que o trecho “sempre que possível (...)”, do dispositivo citado vai muito além do que autorizar ao legislador a criação de um princípio meramente programático. Segundo o autor a ressalva do “sempre que possível” refere-se a uma abertura conceitual do comando constitucional autorizativo de tributos de natureza extrafiscal, que naturalmente não estão subordinados ao princípio da capacidade contributiva.

Numa ponderação axiológica o legislador constituinte objetivou a possibilidade de instrumentos de natureza extrafiscal que visavam proteger outros valores reconhecidos pela sociedade, assim, *verbis gracia*, há o imposto de importação que não visa propriamente a arrecadação e sim a proteção de setores econômicos por ventura mais vulneráveis à competição internacional. Infere-se portanto, que política tributária tem de ser política de justiça e não apenas de interesses.

O princípio da capacidade contributiva, conforme assevera Tipke<sup>87</sup> é realista, pois devem pagar apenas aqueles que podem pagar. Este princípio, de acordo com o autor, está

---

<sup>84</sup> SARLET, Ingo. A Eficácia dos Direitos Fundamentais. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010, p. 372.

<sup>85</sup> BRANCO, Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar. Curso de direito constitucional. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 443.

<sup>86</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 27.

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 29.

difundido por todo o mundo e fundamenta uma série de Constituições, correspondendo aos princípios do Estado Social de Direito e à consciência jurídica. Portanto, não fere nenhum direito fundamental.

Ressalte-se, portanto, que num plano dos valores expressos em princípios constitucionais, a igualdade no plano tributário se traduz em isonomia entre os contribuintes cujo paradigma principal se perfaz na capacidade contributiva. O princípio em análise refere-se a quanto o contribuinte pode colaborar para o financiamento do Estado em razão de sua renda disponível. Ele encontra aplicação para todos os tributos que tenham como finalidade específica a arrecadação fiscal, valendo tanto para os tributos diretos como para os indiretos. Tal princípio, na lição de Tipke<sup>88</sup> possui algumas características importantes, listadas a seguir:

- Não é coletivo ou utilitarista, ajustando-se dessa forma, às condições individuais do contribuinte;
- É real, prendendo-se à capacidade existente e não à capacidade presumida. Deve-se adotar como critério os rendimentos reais (lucro real, juros reais);
- Busca proteger o mínimo existencial, pois enquanto a renda não ultrapassá-lo não há capacidade contributiva. Desta forma, atende também a dignidade humana e o Estado Social;
- Permite a aplicação alíquotas progressivas.

Aduz ainda que o autor germânico que o Estado Social, corolário das sociedades modernas, pressupõe que a justiça não se esgote apenas na igualdade perante a lei, mas também busque a igualdade material, objetivando uma distribuição equitativa da renda. Neste diapasão, na abalizada lição de Tipke<sup>89</sup> o princípio em estudo está ligado ao Estado Social não na medida em que todos devam pagar igualmente o mesmo, mas na medida em que a carga tributária do indivíduo seja mensurada segundo sua capacidade de contribuir: quanto mais alta a renda, mais alto o respectivo tributo e vice versa.

Neste sentido, a *Lex Legum* veda em seu art. 150, Inciso IV<sup>90</sup>, a tributação com efeito de confisco. A vedação ao confisco representa a proibição de absorver a propriedade

---

<sup>88</sup> *Idem*, p. 32.

<sup>89</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44.

<sup>90</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios:

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco;

tributada por inteiro, pois além de determinado limite haveria uma tributação confiscatória e por conseguinte, contrária à Constituição. Importante observar que segundo Paulsen<sup>91</sup>, o efeito de confisco só pode ser verificado caso a caso, considerando-se a espécie tributária em questão e o substrato econômico sobre o qual incide. A alíquota que, em tese, pode ser considerada confiscatória para tributação da propriedade poderá não merecer a mesma qualificação se incidente sobre consumo.

Porém, uma questão recorrente quando da análise tributária é que mesmo que o sistema de tributos alcance um patamar de equidade, com tributos que incidam de forma justa sobre todos os cidadãos, no âmbito especialmente dos países em desenvolvimento se projeta um desafio ainda maior: a tributação deve além de justa ser igualmente fomentadora do desenvolvimento econômico. Conforme já mencionado anteriormente, a base nacional tributável além da incidência desigual é comparativamente baixa, em relação às nações que já alcançaram padrões mais elevados de desenvolvimento social e econômico.

Ao estabelecer os elementos de transversalidade entre os temas tributos, legislação e desenvolvimento, Stephen Shay<sup>92</sup> aborda a questão no âmbito dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (*MDG-Millennium Development Goals*), como um esforço global sob os auspícios das Nações Unidas para erradicar a pobreza mundial e alcançar a sustentabilidade do desenvolvimento econômico.

Em 2002 representantes de 109 países reunidos na cidade de Monterrey, México, sintetizaram tais pretensões através do Consenso de Monterrey. Entre as conclusões do encontro estavam justamente a necessidade dos países em desenvolvimento de melhorar a performance dos seus sistemas de tributação no sentido de fazer frente as demandas de desenvolvimento social e econômico crescentes. Segundo o mesmo autor, as demandas da população por um nível de vida que garanta um conjunto básico de direitos fundamentais exige que em média haja um crescimento econômico 4% do PIB constantes e sob uma perspectiva de longo prazo.

Segundo Shay<sup>93</sup>, um dos aspectos que mais têm precarizado as finanças públicas nos países em desenvolvimento é que num ambiente globalizado a competição entre as nações para atrair investimento estrangeiro direto faz com que tais países (que tanto necessitam de

---

<sup>91</sup> PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 12 ed. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2010, p.68.

<sup>92</sup> SHAY, Stephen. Tax, law and development. Massachusetts: Edward Elgar Publishing inc., 2013, p.8.

<sup>93</sup> *Ibidem*, p. 9.

maior arrecadação) se vejam obrigados a oferecer toda sorte de incentivos e isenções tributárias. Ocorre que num ambiente onde há uma plethora de nações ávidas por receber tais empresas, a renúncia fiscal pode não ser suficiente e os incentivos passam a ser também de ordem material, com oferecimento de terrenos, infra estrutura e mesmo financiamento público.

Neste sentido, aduz o autor que a normatização de um sistema tributário torna-se assim crucial ao desenvolvimento econômico, porém com um elemento complicador adicional. Há algumas décadas, antes da massiva globalização econômica e financeira, os sistemas legais internos tinham imensas possibilidades normativas e poucas limitações e interações com os sistemas de outros países. Todavia, hodiernamente num sistema globalizado decisões internas sobre tributos e suas hipóteses de incidência podem significar para o país a sua perda de competitividade e mesmo de atratividade à investimentos estrangeiros, num contexto de dramática busca por desenvolvimento econômico sustentável no longo prazo.

Não se trata portanto de tarefa simples erigir normas que robusteçam a arrecadação e ao mesmo tempo fomentem o desenvolvimento econômico. Neste sentido denotando o caráter global de tal desafio a resolução Onusiana 68/279 estabelece novos paradigmas para a reestruturação dos sistemas nacionais de tributação focados em desenvolvimento sustentável num contexto globalizado<sup>94</sup>.

---

<sup>94</sup> 68/279 - Resolution adopted by the General Assembly on 30 June 2014:

Modalities for the third International Conference on Financing for Development The General Assembly, Recalling the International Conference on Financing for Development, held in Monterrey, Mexico, from 18 to 22 March 2002, and the Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus, held in Doha from 29 November to 2 December 2008: [...]

Reaffirms the relevance of the holistic financing for development agenda, as contained in the Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development 8 and the Doha Declaration on Financing for Development: outcome document of the Follow-up International Conference on Financing for Development to Review the Implementation of the Monterrey Consensus, for the integrated and coordinated implementation of and follow-up to the outcomes of the major United Nations conferences and summits in the economic, social, environmental and related fields, and in this regard emphasizes that the Monterrey Consensus and the Doha Declaration provide the conceptual framework, including in the context of the post-2015 development agenda, for the mobilization of resources from a variety of sources and the effective use of financing required for the achievement of sustainable development.

Stresses, in this regard, the need to reinforce coherence and coordination and to avoid duplication of efforts with regard to the financing for development process, with a view to ensuring a single, comprehensive, holistic, forward-looking approach addressing the three dimensions of sustainable development.

[...]

Segundo as Nações Unidas o incremento do financiamento das políticas públicas de desenvolvimento econômico depende de estratégias coesas para o desenvolvimento sustentável suportada por quadros nacionais de financiamento integrados, que devem constituir o núcleo dos esforços governamentais. A resolução reitera ainda que não obstante o contexto global, cada nação é a principal responsável por seu próprio desenvolvimento econômico e social, não obstante a concepção de que novos sistemas tributários deve levar em conta os compromissos assumidos pelas nações em tratados internacionais, sendo portanto fundamental o trabalho de integração de cada país para implementar políticas destinadas a erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento sustentável, em linha com normas e compromissos internacionais relevantes.

Também os esforços nacionais de desenvolvimento, aduz a resolução, devem ser apoiados por um ambiente econômico fomentador da complementaridade mútua entre sistemas comerciais, monetários e financeiros garantidores da governança. Por fim, reforça a importância de tais esforços facilitarem a disponibilidade e o acesso ao conhecimento e tecnologia apropriada para implementação de reformas do ordenamento tributário; tema ao qual se retornará no Capítulo III.

#### **2.4 A ordem tributária e seus principais impostos sob a ótica da justiça fiscal e do desenvolvimento econômico**

Diante do vasto ordenamento tributário infraconstitucional, o que termina impactando o contribuinte e reverberando positiva ou negativamente no preceito de justiça fiscal e capacidade contributiva é a conformação intrínseca dos tributos e sua forma de incidência sobre as atividades humanas, neste sentido necessário se faz perquirir sobre a estrutura dos tributos e as suas bases de incidência, cujas imperfeições significam obstáculos concretos à consolidação de uma estrutura tributária justa. Neste diapasão e sob a ótica da Análise Econômica do Direito, se examinará brevemente dois dos mais significativos tributos na atual conjuntura tributária brasileira: o Imposto sobre a Renda (IR) e o Imposto sobre a

Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que sozinhos respondem por mais da metade de todo o orçamento fiscal da Federação.<sup>95</sup>

#### **2.4.1 O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR)**

O Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) está disposto no art. 153, Inciso III da Constituição Federal de 1988<sup>96</sup>. À União é outorgada a competência para à sua instituição.

Em sintética explicação, esclarece Carrazza<sup>97</sup>:

Renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. É o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. [...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelem mais valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa..., é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza”.

A questão da definição e dos contornos delimitadores do que vem a ser renda é elemento de fundamental importância na análise do referido tributo sob o crivo da isonomia e da capacidade contributiva do cidadão tributado pelo imposto de renda. Em matéria tributária, a depender das conformações legislativas e regulamentares que derivem da instituição do tributo autorizada pela Constituição Federal parece haver sempre o risco latente de que entre os princípios tributários constitucionais e o detalhamento da norma em sua forma concreta de tributação, os valores que os princípios visavam prestigiar simplesmente se esvaem nas

---

<sup>95</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL – Carga Tributária 2014. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> Acesso em 12 de jun. 2016.

<sup>96</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

<sup>97</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais. RDDT 154, jul/08, p. 109.

sendas das normas e dos regulamentos. O imposto de renda e sua legislação parecem não ser exceção à esta situação de inefetividade principiológica.

Na lição de Lacombe<sup>98</sup>:

Diante de uma constituição principiológica como a nossa, a interpretação de qualquer regra, seja ela constitucional ou legal, estará condicionada pelos princípios. Estes não poderão ser esquecidos nas atividades intelectuais do intérprete. Toda regra tende a expandir-se até os seus últimos limites lógicos, mas deve ser contida dentro dos limites impostos pelos princípios.

O texto constitucional por sua vez dispõe no § 2º do mesmo artigo 153 sobre os critérios a serem observados na instituição do referido imposto sobre a renda. Tratam-se dos critérios de generalidade, universalidade e progressividade, em perfeita consonância com igualdade, isonomia e capacidade contributiva.

Sobre a violação de princípios aduz Bandeira de Mello<sup>99</sup>:

Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.

Questão que bem revela a reverberação sistêmica dos limites da conceituação do verbete "renda" se travou no âmbito da jurisprudência dos tribunais acerca da natureza de uma grande variedade de proventos, e a indagação acerca de sua definição como renda para efeito do IR ou como verba de caráter indenizatório, a exemplo do Recurso Especial 188.684-6 SP, julgado pelo Supremo Tribunal Federal. A questão foi reconhecida de natureza constitucional, e se concluiu que as indenizações não configuram a hipótese normativa de incidência do imposto e renda na medida em que não implicam em acréscimo patrimonial ao seu beneficiário, mas mera recomposição de uma perda patrimonial anterior.

Além das possibilidades interpretativas sobre elementos conceituais nucleares do tributo, como a questão do conceito de renda, o detalhamento dos comandos constitucionais

---

<sup>98</sup> LACOMBE, Américo. Princípios constitucionais tributários. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 15.

<sup>99</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 15ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, p. 817-818.

têm no Código Tributário Nacional a sua expressão infraconstitucional. Neste sentido o CTN estabelece normas gerais a respeito do imposto de renda<sup>100</sup> definindo elementos como fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Trata a renda como produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Quando todavia se compara a tributação da renda auferida com a atividade empresarial com aquela fruto da remuneração do trabalho, o mesmo tributo passa a combinar no seu cálculo questões de natureza jurídica com conceitos de natureza econômica, financeira e contábil. Assim o exame percuciente da concretização ou não dos princípios da isonomia e capacidade contributiva exige o diálogo interdisciplinar entre o jurídico e o econômico *latu sensu*.

Veja-se inicialmente a questão da tributação do imposto de renda da pessoa jurídica. Como dito anteriormente, no mundo real do ser contribuinte, o tributo se concretiza através das disposições regulamentares, que recepcionam os ditames da norma legal mas o fazem integrando os necessários conceitos econômicos, financeiros e contábeis tais como definições do que seja receita, despesa, ativos, passivos e parcelas dedutíveis e não dedutíveis.

Neste sentido o Regulamento do Imposto de Renda<sup>101</sup> (Decreto 3000/99), define quem são as pessoas jurídicas contribuintes do imposto de renda. Atendendo ao comando

---

<sup>100</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1o A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2o Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

<sup>101</sup> Art. 146. São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto:

I - as pessoas jurídicas

II - as empresas individuais

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não

constitucional que determina um tratamento diferenciado à micro e pequenas empresas, o regramento de tributação também dispensa tratamento diferenciado às empresas em função do seu faturamento, dividindo-as em três grandes grupos: a microempresas, as empresas de pequeno porte, e as empresas ditas normais<sup>102</sup>.

As microempresas e empresas de pequeno porte possuem um sistema de apuração simplificado onde através de um único pagamento mensal são quitados diversos tributos federais e estaduais, incluindo-se aí o imposto de renda. Mais complexo todavia é a apuração do imposto de renda das empresas de apuração dita "normal". Em tais organizações o lucro, de modo simplificado, é o resultado das receitas auferidas pela empresa, deduzido das despesas realizadas para cumprir os seus objetivos empresariais.

Neste sentido a ideia de isonomia tributária que deveria se irradiar por todo o ordenamento não se confirma quando são confrontadas as regras de tributação sobre a remuneração do trabalho das pessoas físicas com aquelas aplicadas à renda das pessoas jurídicas em geral. Não se trata todavia de uma opção preferencial do constituinte pelo capital em detrimento do trabalho, mesmo porque que a Constituição Federal não dispõe de forma detalhada das deduções pertinentes à renda auferida por empresas e pessoas físicas. Trata-se na verdade de uma condição imposta pela própria natureza do tributo e por um conjunto de conceitos de natureza econômica que integram a apuração do tributo devido, como lucro,

---

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência sujeitam-se às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo

§ 3º As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada são tributadas pelo imposto de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas

§ 4º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas

§ 5º As sociedades cooperativas de consumo, que tenham por objeto a compra e fornecimento de bens aos consumidores, sujeitam-se às mesmas normas de incidência dos impostos e contribuições de competência da União, aplicáveis às demais pessoas jurídicas

§ 6º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no § 2º do art. 752

§ 7º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Decreto, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

<sup>102</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

despesas, custos de produtos, depreciação e uma plethora de outros elementos cujo análise excede o escopo deste trabalho, e estão detalhadas nas normas regulamentares que tratam do imposto de renda, especialmente o Regulamento do Imposto de Renda, que detalhando todas as possíveis deduções<sup>103</sup> que irão ao final reduzir o montante do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas.

Como a renda das empresas decorrem em geral do lucro das suas atividades, e a definição de lucro pressupõe a existência de uma receita deduzida de despesas, é natural ao tributo que sejam permitidos pela norma tributária regulamentar as mais diversas deduções.

Assim, ainda que numa primeira análise do imposto de renda sob o enfoque da igualdade tributária, poder-se-ia depreender que o tributo atenderia a tal ditame na medida em que a sua progressividade permite que baixas remunerações sejam isentas do tributo, ao passo que há o aumento progressivo das alíquotas sobre as faixas maiores de renda, conforme dispõe o Regulamento do Imposto de Renda - RIR, (Decreto 3000/99). Todavia no âmbito da tributação das pessoas físicas há uma notória discrepância: enquanto o Art. 43 do RIR<sup>104</sup> detalha uma ampla gama de rendimentos sujeitos ao imposto de renda, tais como:

- salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas
- vantagens, subsídios, honorários;
- diárias de comparecimento;
- bolsas de estudo e de pesquisa;
- remuneração de estagiários;

---

<sup>103</sup> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa .

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

Art. 300. Aplicam-se aos custos e despesas operacionais as disposições sobre dedutibilidade de rendimentos pagos a terceiros .

- férias, inclusive as pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas, acrescidas dos respectivos abonos;
- licença especial ou licença-prêmio, inclusive quando convertida em pecúnia;
- gratificações, participações, interesses, percentagens, prêmios e quotas-partes de multas ou receitas;
- comissões e corretagens;
- aluguel do imóvel ocupado pelo empregado e pago pelo empregador a terceiros, ou a diferença entre o aluguel que o empregador paga pela locação do imóvel e o que cobra a menos do empregado pela respectiva sublocação;
- valor locativo de cessão do uso de bens de propriedade do empregador;
- pagamento ou reembolso do imposto ou contribuições que a lei prevê como encargo do assalariado;
- prêmio de seguro individual de vida do empregado pago pelo empregador, quando o empregado é o beneficiário do seguro, ou indica o beneficiário deste;
- verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego;
- pensões, civis ou militares, de qualquer natureza, meios-soldos e quaisquer outros proventos recebidos de antigo empregador, de institutos, caixas de aposentadoria ou de entidades governamentais, em virtude de empregos, cargos ou funções exercidos no passado;

Por outro lado, esta vasta gama de rendimentos tributáveis contrasta como uma limitada possibilidade de deduções da base de cálculo tributável<sup>105</sup>, que se restringem a

---

<sup>105</sup> Art. 80. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados, no ano-calendário, a médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias.

Art. 81. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidos os pagamentos efetuados a estabelecimentos de ensino relativamente à educação pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes do contribuinte e de seus dependentes, até o limite anual individual de um mil e setecentos reais.( 2016 - 3.561,50)

apenas a algum poucos itens, como saúde, educação e previdência, e ainda sujeitos a rígidos valores limitantes das respectivas deduções.

Tratando-se ainda do imposto de renda, mas agora sob o enfoque da tributação das empresas é lícito conforme a legislação (Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3000/99) lançar as mais diversas rubricas de despesas, na medida em que tais valores são redutores do lucro contábil e conseqüentemente da base de cálculo do tributo. Ocorre que a propriedade das empresas ao final de uma cadeia societária pertence no todo ou em parte à pessoas físicas, que indiretamente se beneficiam das vantagens concedidas na tributação das suas empresas.

Porém há um outro aspecto relevante em relação ao tratamento dicotômico que o imposto de renda dispensa aos assalariados e aos que obtém sua renda por possuírem cotas ou ações de empresas, desta vez em detrimento desses últimos.

Sob o crivo da aptidão dos tributos em serem além de justos, fomentadores do desenvolvimento econômico, há que se destacar que entre os fatos geradores do imposto de renda estão os ganhos auferidos pelos proprietários de empresas enquanto detentores de suas ações, conforme preceitua o Regulamento do Imposto de Renda<sup>106</sup>. Ocorre que o mercado de capitais é uma importante fonte de recursos para as empresas, como destacado por Cardoso *et al*<sup>107</sup>:

O mercado de capitais desempenha papel dos mais relevantes no processo de desenvolvimento econômico: é a grande fonte de recursos permanentes para a economia, por conta da conexão que efetua entre os agentes com capacidade de poupar – investidores – e aqueles carentes de recursos de longo prazo – tomadores de recursos. O mercado de capitais oferece diversos instrumentos de financiamento a médio e longo prazo para suprir as necessidades dos agentes econômicos, tais como debêntures, Fundos de Investimento em Direitos Creditórios (FIDCs) e Certificados de Recebíveis Imobiliários (CRIs), títulos externos. Oferece ainda financiamento com prazo indeterminado, como as operações que envolvem a emissão de ações.

Destacam ainda os autores que não obstante o imenso potencial de financiamento do mercado de capitais, quão restrito ainda é o mercado de capitais brasileiro como elemento de incremento da atividade econômica, quando comparado com nações desenvolvidas:

---

Art. 82. Na declaração de rendimentos poderão ser deduzidas as contribuições para o Fundo de Aposentadoria Programada Individual - FAPI cujo ônus seja da pessoa física.

<sup>106</sup> Decreto 3.000/99.

<sup>107</sup> CARDOSO, Marco Aurélio et al. Financiamento de longo prazo: mercado de debêntures e programa de emissão da BNDESPAR, *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro, v.14, n. 27, pp. 43-70, Jun de 2007.

Historicamente, as empresas brasileiras distinguem-se pelo acesso restrito ao capital privado de terceiros, financiando seus projetos de investimento principalmente com recursos próprios e financiamento público. Enquanto em países desenvolvidos a participação do crédito no PIB supera 100%,<sup>5</sup> no Brasil esta participação é de apenas 34%.<sup>6</sup> Se excluirmos o crédito direcionado (com origem fiscal ou de repasse compulsório), a participação do crédito com recursos livres no PIB cai para apenas 23%, concentrado nos empréstimos a pessoas físicas ou no financiamento de capital de giro.

Neste sentido a tributação do imposto de renda sobre os ganhos auferidos em transações do mercado de capitais desvela também sobre este aspecto que o imposto de renda nos moldes atualmente estabelecidos no ordenamento também não constitui tributo apto ao fomento do desenvolvimento econômico.

Por fim, tais condições legais terminam então por criar duas classes distintas de pessoas físicas: aquelas cujas rendas são provenientes majoritariamente de seus salários e aquelas cuja renda deriva da distribuição do lucro aos proprietários, denotando que a tributação da renda, pela própria operacionalização do tributo não tem a necessária aptidão à concretização do princípio constitucional da igualdade ou isonomia tributária, ainda que aparentemente seja calcada na capacidade contributiva do contribuinte.

#### **2.4.2 O ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e de Telecomunicações**

Conforme verificado, o núcleo de um sistema tributário justo está intrinsecamente ligado à aferição da capacidade contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária. Sob este enfoque se passa a analisar em que grau o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Intermunicipal e de Telecomunicações) atende ou não o comando constitucional do respeito à capacidade contributiva do consumidor que o paga.

Preliminarmente é preciso conceituar o ICMS como um tributo direcionado sobre o consumo, incidindo sobre os mais variados bens, mas que no plano dos serviços se limita a tributar apenas telecomunicações e transporte.

Antes de adentrarmos à análise do tributo propriamente dito, convém mencionar que os tributos dessa natureza, denominados mundialmente como imposto sobre o valor adicionado - IVA, guardadas as variações e particularidades locais, encontram previsão em

diversos sistemas tributários estrangeiros, como na União Européia, China, Japão e Nova Zelândia.<sup>108</sup>

Segundo afirma Schenk<sup>109</sup> terá sido o IVA o imposto que mais rapidamente se espalhou pelo mundo na história da humanidade. Nas remotas origens da tributação estão normalmente as tradicionais imposições de cobrança de uma parcela da produção da terra. Os tributos eram entregues *in natura* e sob critérios hoje bastante questionáveis de equidade entre os contribuintes. Em cidades estado como Atenas e Roma da antiguidade, significativa parcela das rendas estatais eram auferidas a partir da cobrança de aluguel pelo uso da terra de propriedade estatal. Nos portos eram cobrados tributos sobre os bens oriundos de outras terras vizinhas ou longínquas. Referência importante ainda que remota, são os tributos cobrados por Deocleciano<sup>110</sup> sobre vendas e bens comercializados nos limites da sua jurisdição.

No século XIII, a Inglaterra já impunha a cobrança de taxas sobre produtos de exportação, especialmente da lã, cujo monopólio de comercialização autorizado aos mercadores italianos incluíam nas tratativas relativas à concessão do monopólio o respectivo recolhimento de impostos aos britânicos.

Segundo ainda o autor, a partir da revolução industrial, não só o modo de produção de bens e mercadorias sofreu grande transformação, mas no mesmo ritmo as organizações se transformaram, e com elas produziu-se nova formatação dos impostos sobre bens e serviços. Os crescentes volumes físicos e financeiros das transações comerciais tornaram a tributação sobre mercadorias importante fonte de recursos públicos. Na Europa foram sendo criados impostos que incidiam acumuladamente sobre as transferências da propriedade das mercadorias, até que chegassem ao consumidor final.

Todavia à medida que as economias centrais se expandiam, a complexidade das transações comerciais também crescia e muitas vezes antes de chegar ao consumidor final a cadeia produtiva e comercial englobava número crescente de transações de compras de matérias primas, distribuição dos produtos a intermediários, importadores, exportadores até chegar ao varejista que finalmente vendia o produto ao consumidor. Tal contexto terminava por onerar demasiadamente o preço do produto final em face da cobrança cumulativa dos

---

<sup>108</sup> SCHENK, Alan. Value added tax. A comparative approach. New York: Cambridge university press, 2015, p. 100.

<sup>109</sup> Idem, p.1.

<sup>110</sup> Idem, p.2.

impostos a cada transação intermediária realizada. Mesmo que a alíquota sobre cada transação fosse proporcionalmente diminuta, à medida em que novas fases eram incorporadas à cadeia produtiva e comercial, tal oneração provocava distorções indesejáveis nos mercados tributados.

O sistema em cascata provocava ainda uma situação de tributação múltipla e cumulativa, tanto na tributação sobre o preço das mercadorias quanto sobre a parcela de impostos contida na mercadoria nas operações anteriores, ou seja, o modelo permitia a tributação sobre a tributação. Anteriormente, nos períodos pré industriais as transações comerciais estavam restritas ao escopo de uma economia primária, que comercializava essencialmente produtos agrícolas de cadeia produtiva relativamente curta e portanto com poucas transações entre o produto e o consumidor final, de modo que o sistema de tributação cumulativa não apresentava distorções relevantes nos preços. Todavia, à medida em que a revolução industrial cria volumes crescentes de produção aliada a histórica expansão das atividades comerciais, a cadeia produtiva complexa exigia novas formas de tributação que não significassem obstáculo à expansão dos mercados.

O impostos sobre consumo se caracterizam por uma tributação dita indireta, onde o contribuinte é em geral a empresa que comercializa o bem, todavia o custo dos tributos sendo incluído no preço final do produto, termina por ser pago pelo consumidor final. Trata-se de um sistema não cumulativo, onde uma empresa ao adquirir uma mercadoria sujeita ao imposto paga ao seu fornecedor uma quantia onde já está embutido o imposto, gerando para a empresa adquirente o respectivo crédito, quando da venda da mercadoria são produzidos débitos, ambos à razão da alíquota vigente. Ou seja, a empresa só pagará parcelas adicionais do tributo se vender o produto por valor superior ao que comprou, daí a denominação de imposto sobre o valor adicionado. Tal sistema resolveu a questão da cumulação de tributos que oneraria excessivamente o preço final das mercadorias.

No âmbito do ordenamento constitucional tributário, o ICMS está previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal<sup>111</sup>, sendo imposto de competência dos estados membros e Distrito Federal, figurando como um dos tributos mais complexos do sistema tributário

---

<sup>111</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

brasileiro, havendo no texto constitucional extenso detalhamento do ICMS por conta especialmente da relevância federativa do tributo como a principal fonte de recursos de todos os estados da Federação.

Basicamente o tributo incide sobre mercadorias, energia, telecomunicações e serviços de transporte interestadual e intermunicipal nos termos da Lei complementar 87/96. Conforme o anuário da Receita Federal, tal tributo é responsável por 82% da receita dos Estados da Federação brasileira, superando no conjunto da sua arrecadação em 20% o volume de recursos obtidos pelo Imposto de Renda de competência Federal. Trata-se de um tributo sobre o consumo, onde a carga tributária incide sobre o valor adicionado à mercadoria, através de um sistema de créditos e débitos, cujo montante ao final é assumido pelo consumidor final.

O ICMS tem papel fundamental no conjunto da arrecadação tributária dos estados da federação, também conforme os Relatórios do Resultado da Arrecadação tabulados pela Receita Federal do Brasil<sup>112</sup>. Além de ser um tributo sobre o consumo, é não cumulativo, indireto, podendo ser seletivo de acordo com a essencialidade da matéria tributada, sendo que suas alíquotas são fixadas considerando se a operação é interna ou interestadual, fixando-se os limites das alíquotas pelo Senado Federal, matéria portanto também expressamente disposta na Constituição Federal<sup>113</sup>.

Entre os aspectos relevantes dispostos na Constituição Federal de 1988 acerca do ICMS, destacam-se a sua não cumulatividade<sup>114</sup>, elemento característico deste imposto.

---

<sup>112</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL – Carga Tributária 2014. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> Acesso em 12 de jun. 2016.

<sup>113</sup> V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

<sup>114</sup> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Autoriza também a novel Carta<sup>115</sup> a seletividade na aplicação de alíquotas por mercadoria, havendo espaço nas legislações estaduais para mitigação ao menos parcial da não contemplação da capacidade contributiva. Neste diapasão, diversos estados da federação têm legislado no sentido de atribuir certa seletividade a determinados produtos considerados essenciais à população, denominados de itens da cesta básica que em muitas unidades federativas são contemplados com alíquotas reduzidas, ou mesmo isenção total do ICMS, e por outro lado aos produtos considerados supérfluos podem ser aplicadas alíquotas maiores.

Além de dispor analiticamente sobre aspectos fundamentais do ICMS, a Constituição estabelece ainda temas pertinentes que reserva à lei complementar<sup>116</sup>, com destaque para a previsão de vedação da incidência do imposto sobre as exportações<sup>117</sup>, de modo a incentivar o comércio internacional e incrementar a entrada de divisas estrangeiras, denotando a preocupação do legislador constituinte pelo aspecto fomentador de

---

<sup>115</sup> III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

<sup>116</sup> XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, *b*;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

<sup>117</sup> X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

desenvolvimento que devem caracterizar os tributos. Neste sentido, quanto às importações dispõe expressamente<sup>118</sup> o ordenamento tributário constitucional sobre a incidência do tributo.

Uma das principais críticas doutrinárias acerca deste tributo, é que a intensidade de incidência do ICMS que se traduz nos produtos e serviços tributados, na sua base de cálculo e nas alíquotas devidas, não atende ao princípio fundamental de respeito à capacidade contributiva do consumidor, o que é uma característica portanto indesejável dos impostos sobre consumo, pois tratam igualmente pessoas economicamente desiguais. Segundo Yamashita<sup>119</sup> neste tributo, a capacidade contributiva como expressão do tratamento isonômico do cidadão não se concretiza.

É de se destacar que a questão da isonomia não se limita a analisar a justiça fiscal unicamente no plano individual do cidadão consumidor, mas também no plano coletivo, sob a égide do pacto federativo estabelecido na Constituição que programaticamente projeta entre os seus objetivos a redução das desigualdades regionais.

A partir de tais pressupostos e considerando as relevantes desigualdades regionais do Brasil, a conformação legal do ICMS termina também por provocar distorções no pacto federativo na medida em que os estados que importam bens de outros estados mais industrializados, terminam por destinar recursos para os estados remetentes das mercadorias, tanto na forma do valor da operação propriamente dita quanto na parcela de ICMS retida no estado de origem da mercadoria. Outro aspecto relevante no âmbito federativo é que apesar de ser de competência Estadual, um parcela da arrecadação do ICMS é devida aos Municípios da respectiva unidade da Federação, na forma de fundo de participação, refletindo também no ente federativo municipal as distorções operadas no plano interregional.

---

<sup>118</sup> IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

<sup>119</sup> TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 109.

Vale ressaltar ainda que a Constituição Federal estabelece no art. 3º, inciso III como um dos objetivos do Estado brasileiro, erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades regionais. No art. 151, inciso I, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação aos entes federativos. No entanto, se admite a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País.

Não obstante a previsão constitucional, quando das operações interestaduais a legislação do ICMS determina em linhas gerais que parte do ICMS deverá ser recolhido para o estado de origem, e outra parte destinada ao estado para o qual será remetida a mercadoria. No âmbito da realidade econômica brasileira a imensa maioria das indústrias e produtores de bens situa-se nas regiões sul e sudeste do país, de modo que são nesses estados que se concentra a maior parte de arrecadação de ICMS, a elas adicionando-se a retenção na origem do ICMS das operações interestaduais destinadas ao centro-oeste, norte e nordeste do país, evidenciando uma conformação legal que eterniza as desigualdades regionais, de modo a produzir na prática resultados econômicos diametralmente opostos ao comando constitucional de redução das desigualdades regionais.

Assim, sob a ótica da concretização da isonomia tributária, o referido imposto apresenta diversos problemas: o primeiro deles é que por se tratar de um tributo sobre o consumo atinge os mais variados itens essenciais como alimentação, vestuário e mesmo medicamentos. Ainda que diversos Estados apliquem alíquotas menores para alguns itens de alimentação básica, o modelo do tributo aplica entre os contribuintes alíquotas uniformes, independente da capacidade contributiva e da renda do consumidor, com alíquotas reais que podem chegar a 34% em itens tão básicos como energia elétrica, combustíveis e telecomunicações.

Como no âmbito das faixas de renda a participação de itens essenciais tem estatisticamente<sup>120</sup> uma participação mais relevante do que nas faixas superiores de renda, o ICMS apresenta assim notória inaptidão frente ao princípio da isonomia entre os contribuintes, pois a incidência é idêntica independente da capacidade contributiva do cidadão.

---

<sup>120</sup> IBGE. POF - Pesquisa de Orçamento Familiar 2014-2015. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)>, acesso em 13 jan 2017.

## **CAPÍTULO III – Uma Nova Ordem Tributária**

### **3.1 O Direito tributário como direito da sociedade**

### **3.2 As estruturas de controle dos recursos públicos**

### **3.3 Transações financeiras como nova hipótese tributável**

### **3.1 O Direito tributário como direito da sociedade**

Quando se discorre sobre direito tributário, os seus institutos são em geral imediatamente associados ao direito do Estado. A expansão contínua da dimensão e do poder estatal nas sociedades modernas de certo modo parece contribuir para esta "sensação" coletiva de que a sociedade paga tributos à um ente dantesco, sem que haja um liame seguro entre o que se paga e o que a sociedade recebe de volta. Mas para que serve a arrecadação de recursos públicos através de tributos, senão para concretizar direitos fundamentais através de prestações estatais.

André de Carvalho Ramos<sup>121</sup> definindo os destinatários dos direitos humanos, destaca:

Os direitos humanos, por definição, são direitos de todos os indivíduos, não importando origem, religião, grupo social ou político, orientação sexual e qualquer outro fator. Esse é o sentido do art. 5º da CF/88, que prevê que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Apesar dessa afirmação geral, que consagra a igualdade entre todos os seres humanos, destinatários da proteção de direitos humanos, há ainda direitos referentes a determinada faceta da vida social que são titularizados somente por determinadas categorias de pessoas.

Por exemplo, a Constituição de 1988 elenca direitos referentes às mulheres, aos idosos, aos povos indígenas, aos presos, aos condenados, aos cidadãos, aposentados, aos necessitados, entre outros.

A igualdade é respeitada, pois esses direitos específicos visam atender situações especiais voltadas a tais categorias, consagrando a máxima de “tratar desigualmente os desiguais” como forma de se obter a igualdade material de todos.

Entre os direitos fundamentais expressos na Constituição há o direito à vida, liberdade, igualdade, segurança, propriedade, legalidade, integridade física e psíquica,

---

<sup>121</sup> RAMOS, André de Carvalho. Curso de direitos humanos. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 458.

liberdade de expressão, de pensamento, de comunicação. Como já afirmado aqui, mesmo os direitos que não têm uma expressão material demandam em algum momento recursos públicos para a sua concretização. A história da humanidade parece se confundir com a história da violência e da guerra, e para que haja paz e equidade entre os homens a gestão do monopólio da violência e das estruturas de controle nas mãos do estado exige custosa estrutura pública em atividades exercidas pelos seus mais variados órgãos e entidades.

Todavia além dos direitos imateriais, é atribuição do estado moderno também prover uma variada gama de serviços materialmente mensuráveis, de enorme custo público e que se oferecidos em sua plenitude, se traduzem na verdadeira concretização dos direitos fundamentais.

Neste sentido o Art. 6º da Constituição Federal de 1988 dispõe expressamente que são direitos sociais: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.

Assim diante de tantos direitos, todos eles implicando em crescentes volumes de recursos públicos essencialmente oriundos de tributos, é matematicamente razoável concluir que qualquer expectativa da sociedade por redução geral de carga tributária é mera quimera. Há neste sentido uma situação paradoxal traduzida numa demanda crescente por serviços públicos e ao mesmo tempo uma carga tributária alta e também crescente, resultando na repulsa geral da sociedade por tributos em geral.

Neste sentido explica Paulsen<sup>122</sup>:

O elenco de competências e o estabelecimento de limitações foram vistos, durante muito tempo, como instrumentos para a contenção do poder de tributar do Estado. Mas tal perspectiva alterou-se ao longo do último século, porquanto não se concebe a tributação senão como instrumento da própria sociedade para a consecução dos seus objetivos. Pagar tributo já não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário. É, isto sim, dever fundamental de toda pessoa que integra uma sociedade e que, por isso, tem responsabilidade pela sua organização e manutenção.

---

<sup>122</sup> PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 11.

Acerca da evolução recente da ordem constitucional tributária em face da proeminência contemporânea dos direitos fundamentais, acrescenta<sup>123</sup>:

Transitamos do puro Estado de Direito, em que se opunham nitidamente estado e indivíduo, para um novo Estado, ainda de Direito, mas também Social, enfim, para um Estado Democrático de Direito, como estampa o art. 1º da nossa Constituição da República. Isso dá lugar a uma realidade que congrega a liberdade com a participação e a solidariedade. Demonstra que Constituição brasileira de 1967 foi uma Constituição do estado brasileiro, enquanto a de 1988 é da sociedade brasileira. Naquela, em primeiro lugar estava a organização do poder; nesta, os direitos fundamentais tem precedência.

Na Constituição de 1988, a pessoa humana assume papel central, enunciando-se, já em seu início, direitos fundamentais e sociais, e funcionalizando-se a tributação mediante um novo modo de outorga de competência tributária em que ganha relevância a justificação da tributação em função da sua finalidade.

Assim é a partir de uma ordem tributária justa, despida das distorções sistêmicas demonstradas no capítulo anterior e cujos valores fundantes estejam respaldados pela sociedade, que se poderá falar em um direito tributário não do estado, mas pertencente e a serviço da sociedade.

### **3.2. As estruturas de controle dos recursos públicos**

De nada adiantaria termos uma estrutura tributária justa e eficiente se os recursos provenientes da arrecadação não forem adequadamente aplicados. Neste sentido, se examinam aqui as estruturas de controle da administração pública brasileira, considerando a importância da efetiva fiscalização das contas públicas tendo como órgão central do sistema constitucional de controle financeiro o Tribunal de Contas da União, cujas atribuições na Constituição Federal de 1988 foram significativamente ampliadas.

Há neste sentido um liame essencial entre concretização dos direitos fundamentais, sistema tributário e controle da aplicação dos recursos públicos como pilares para a consolidação da democracia enquanto objetivo nacional constitucionalmente estabelecido, reconhecendo a hipótese de que não há democracia plena nem concretização de direitos fundamentais sem o efetivo controle da aplicação dos recursos públicos.

---

<sup>123</sup> Idem, p. 12.

O estudo do Tribunal de Contas da União, permite, por conta da simetria constitucional obter também um espectro da estrutura normativa que deve conformar os demais Tribunais de Contas, a exemplo das Cortes de Contas Estaduais e nos estados da Federação onde existem, os Tribunais de Contas dos Municípios. O Tribunal de Contas *latu sensu* exerce o controle externo sobre a administração pública pelo viés técnico através do exercício das suas várias competências estabelecidas tanto no plano constitucional, quando no infraconstitucional, com destaque para o importante papel reservado à Corte de Contas pela Lei de Responsabilidade Fiscal<sup>124</sup>.

O fato da Constituição Federal de 1988 ter ampliado as competências do Tribunal de Contas da União reverberou tanto na doutrina quanto na jurisprudência, sobretudo quanto a temas sensíveis como a questão da autonomia institucional do Tribunal de Contas e da dicotomia entre apreciação e julgamento de contas públicas.

### 3.2.1 Democracia e controle do Estado

O primeiro sistema democrático de que se tem notícia, organizou-se na Grécia, no Séc. V, a.C. Na democracia ateniense, o poder dos cidadãos era exercido através de um sistema regido por um conjunto básico de regras, onde tanto os oradores da Assembléia quanto os oficiais, tinham seus atos diretamente controlados pelos cidadãos, conforme ensina

---

<sup>124</sup> Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

[...]

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Art. 56. As contas prestadas pelos Chefes do Poder Executivo incluirão, além das suas próprias, as dos Presidentes dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e do Chefe do Ministério Público, referidos no art. 20, as quais receberão parecer prévio, separadamente, do respectivo Tribunal de Contas.

Elster<sup>125</sup>. A cada ano em torno de mil e duzentos oficiais eram escolhidos, e dentre eles formava-se o Conselho dos Quinhentos, encarregado de formular as questões a serem decididas pela assembléia, órgão nuclear do processo decisório grego, sendo o exercício do controle pelos cidadãos sobre os atos dos gestores eleitos, elemento essencial para legitimar o sistema democrático grego.

Percebe-se que o gênio grego estabeleceu um sistema de controle de atos baseado numa tríade: cidadão - ato - agente: o cidadão (titular do poder) exerce controle sobre atos que são praticados pelos agentes escolhidos na Assembléia. Completava-se o sistema com o elemento penalizador: os gregos escolhiam anualmente através de votação aqueles agentes cujos atos estavam em desacordo com o interesse público.

Num primeiro escrutínio os cidadãos decidiam quem penalizar. Havendo escolhidos, dois meses depois, e com um quorum mínimo de seis mil votos, em nova reunião os nomes eram escritos em fragmentos de cerâmica denominados *ostrakon*. Aquele cujo nome aparecesse mais vezes nas cerâmicas seria enviado ao exílio. O ostracismo durava dez anos, contudo não implicava na perda dos bens, nem dos direitos de cidadão ateniense do agente.

Elster<sup>126</sup> ressalta ainda que no Séc. IV, a.C. através de um processo denominado *euthynai* cidadãos denominados auditores podiam examinar os gastos de qualquer oficial de governo que movimentasse dinheiros públicos, podendo ser condenado em caso de malversação de fundos públicos a devolver até dez vezes o valor desviado.

Organicamente tinham os gregos inaugurado assim a idéia de uma Corte de Contas, que era composta por dez oficiais eleitos anualmente pela Assembléia (*ekklesia*). Ainda através de outros procedimentos de controle e responsabilização - como a *eisangelia*, a *apophasis* e mesmo o temido julgamento da *ekklesia* reunida na Agora - os gregos buscavam manter os atos dos seus agentes em consonância com os interesses públicos. Na construção destes paradigmas o mundo grego revelava ainda na antiguidade a preocupação dos seus grandes pensadores com o tema, a exemplo de Aristóteles<sup>127</sup> que defendia a necessidade da prestação de contas e a punição dos responsáveis pela malversação dos recursos do povo, para que os cargos não enriquecessem os seus detentores.

<sup>125</sup>ELSTER, Jon. Accountability in athenian democracy. In: PRZEWORSKI, A.; STOKES, S.C.; MANIN, B. (Ed.). Democracy, accountability and Representation. Cambridge: Cambridge University Press, 1999. p. 253-277. Disponível em < <http://books.google.com.br/books>>. Acesso em: 27 out. 2016.

<sup>126</sup>Idem; *op. cit.* p. 253.

<sup>127</sup>ARISTÓTELES, *Apud* LIMA, Luiz Henrique. Controle externo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008. p.2.

Parece contudo, que o tempo não implica necessariamente na solução de problemas milenares, pois passados tantos séculos desde os gregos, na contemporaneidade a questão da aplicação dos recursos públicos voltada para o interesse comum da população demanda uma estrutura cada vez mais sofisticada em face da complexidade crescente da atividade humana.

Assim, trazendo o tema agora para o contexto da evolução histórica e democrática do Brasil, o controle da atividade financeira no Brasil inicia-se de forma incipiente ainda no período colonial, com a criação em 1808 no Rio de Janeiro do Erário Régio conforme publicado em 1809 na Gazeta de Lisboa<sup>128</sup>.

Com a independência em 1822, e a edição da Constituição Imperial de 1824, o controle das contas públicas passa a ter status constitucional conforme dispõem os Art. 170 a 172 da nova Carta<sup>129</sup>.

Em 1826 Felisberto Caldeira Brandt, o Visconde de Barbacena apresentou ao Senado do Império, o projeto de criação do Tribunal de Revisão de Contas, que conforme assevera Lopes Jr.<sup>130</sup> foi rejeitado, tendo em vista que num contexto político absolutista, a concentração de poder em mãos do Imperador D. Pedro I, não seria compatível com qualquer espécie de controle externo às suas contas, exercido por qualquer espécie de órgão independente, a exemplo do Tribunal proposto pelo Visconde.

---

<sup>128</sup>Gazeta de Lisboa, Lisboa, 18 de março de 1809. Disponível em < <http://books.google.com.br/books>>. Acesso em: 12 out. 2016.

<sup>129</sup>Art. 170. A Receita, e despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituidas por outras.

Art. 172. O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos ás despesas das suas Repartições, apresentará na Camara dos Deputados annualmente, logo que esta estiver reunida, um Balanço geral da receita e despesa do Thesouro Nacional do anno antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas publicas do anno futuro, e da importancia de todas as contribuições, e rendas publicas.

BRASIL. Constituição (1824) Constituição Política do Império do Brasil.

Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm)>. Acesso em: 12 out. 2016.

<sup>130</sup>LOPES Jr., Eduardo. A judicialização da política no Brasil e o TCU. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007, p. 59.

Somente em 1890, já no período republicano, decorridos 64 anos da proposta de Brandt, o então Ministro da Fazenda, Rui Barbosa toma a iniciativa de criar o Tribunal de Contas da União através do Decreto no. 966-A. Conforme ressalta Barbosa<sup>131</sup> a atuação de Rui Barbosa foi fundamental para que se adotasse na Constituição de 1891 o modelo colegiado plasmado no Tribunal de Contas. Tal empenho revela-se na exposição de motivos encaminhada pelo ilustre jurista ao Marechal Deodoro:

À medida que vem propor-vos é a criação de um Tribunal de Contas, corpo de magistratura intermediária à administração e à legislatura que, colocado em posição autônoma, com atribuições de revisão e julgamento, cercado de garantias contra quaisquer ameaças, possa exercer as suas funções vitais no organismo constitucional, sem risco de converter-se em instituição de ornato aparatoso e inútil (...)

Não basta julgar a administração, denunciar o excesso cometido, colher a exorbitância ou prevaricação para as punir. Circunscrita a esses limites, essa função tutelar dos dinheiros públicos será muitas vezes inútil, por omissa, tardia ou impotente.

Convém levantar entre o poder que autoriza periodicamente a despesa e o poder que quotidianamente a executa um mediador independente, auxiliar de um e de outro, que, comunicando com a legislatura e intervindo na administração, seja não só o vigia como a mão forte da primeira sobre a segunda, obstando a perpetuação das infrações orçamentárias por um veto oportuno aos atos do executivo, que direta ou indireta, próxima ou remotamente, discrepem da linha rigorosa das leis de finanças.

Com a Constituição de 1934, de nítido jaez democrático, houve uma ampliação do alcance institucional do Tribunal de Contas conforme se observa na redação do Art. 100 da Carta. Note-se que no novo texto passa a ser oferecida aos ministros do Tribunal de Contas garantias idênticas aos da Corte Suprema. Tal ampliação e fortalecimento revela-se ainda através da maior autonomia organizacional estabelecida pela Constituição, atribuídas no Parágrafo único do mesmo artigo<sup>132</sup>.

Em 1937 com o Estado Novo, golpe de Estado perpetrado por Getúlio Vargas, e o posterior fechamento do Congresso Nacional, foi outorgada a Constituição de 1937, onde as atribuições do Tribunal de Contas foram limitadas, sobretudo quanto a importante função de controle prévio das contas que existia na constituição anterior e que fora subtraída no novo

<sup>131</sup> BARBOSA, Eurico. Rui Barbosa e o ideal do Tribunal de Contas. Goiânia: Kelps, 2001. p.8.

<sup>132</sup> Art. 100 - Os Ministros do Tribunal de Contas serão nomeados pelo Presidente da República, com aprovação do Senado Federal, e terão as mesmas garantias dos Ministros da Corte Suprema.

Parágrafo único - O Tribunal de Contas terá, quanto à organização do seu Regimento Interno e da sua Secretaria, as mesmas atribuições dos Tribunais Judiciários.

texto constitucional. Segundo Araújo<sup>133</sup> o novo regime ditatorial transferiu através do Art. 67 da nova Carta, as mais importantes atribuições de fiscalização orçamentária para um mero departamento que atuava mediante delegação direta do Presidente da República, afastando o necessário caráter de autonomia do órgão de controle externo.

Com a redemocratização do país a nova Constituição de 1946 amplia novamente as atribuições do Tribunal de Contas e passa a situá-lo topologicamente no capítulo dedicado ao poder legislativo, adicionando-se ainda a importante atribuição de julgar a legalidade de aposentadorias, reformas e pensões, bem como das contas dos administradores das autarquias.

O golpe de estado de 1964, e o posterior estabelecimento de uma nova ordem constitucional consolidada na Constituição<sup>134</sup> de 1967 e pela posterior Emenda 1/69, novamente suprime atribuições do controle externo do Tribunal de Contas e conforme a redação do seu Art. 70, atribui ao Tribunal a função de representar ao Congresso Nacional por eventuais irregularidades.

Contudo a Assembléia Nacional, segundo Rego<sup>135</sup> estava sob forte controle do regime militar, o que anulava qualquer possibilidade da mesma vir a exercer controle ou eventualmente aplicar sanções ao executivo. O seguinte trecho do referido autor revela o domínio do regime militar sobre o Congresso Nacional:

Uma questão central nas relações entre o movimento militar e o Congresso, era a remoção dos parlamentares tidos como esquerdistas. Aqueles que se opusessem às forças armadas perderiam seus mandatos e teriam seus direitos políticos suspensos por 10 anos. Uma punição que seria aplicada sem permitir a defesa do acusado.

A história política brasileira do Século XX, revelando o movimento pendular entre democracia e regimes autoritários, tem com a Constituição Federal de 1988 um novo marco de redemocratização do país. Nas palavras de Araújo<sup>136</sup> “foi com a Constituição de 1988 que

---

<sup>133</sup>ARAÚJO, Júlio César Manhães de. Controle da atividade administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988. Curitiba: Juruá, 2010. p. 128.

<sup>134</sup>BRASIL. Constituição (1969) Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 12 out. 2016.

<sup>135</sup>REGO, Antonio Carlos. O Congresso brasileiro e o regime militar. Rio de Janeiro: FGV, 2008. p.78. Disponível em: <http://books.google.com>. Acesso em 25 jul. 2016.

<sup>136</sup>ARAÚJO, *op.cit.*, p.133.

os Tribunais de Contas tiveram seu papel ressaltado de uma forma inédita da história Republicana”.

A democracia enquanto sistema complexo de legitimação do poder popular, exige todo um conjunto de mecanismos de participação e controle da população. Para Milakovich<sup>137</sup> a crescente complexidade da administração pública traz um novo desafio ao sistema democrático revelado na formação de estruturas cada vez mais especializadas que possam adequadamente verificar a retidão na aplicação dos recursos. Supera-se a fase apenas da mera verificação da legalidade, pois atestar que o ato ou programa administrativo cumpre a legalidade formal é condição necessária mas não suficiente para que seja atingido o efetivo resultado de interesse eminentemente público na aplicação do sempre escasso recurso diante das crescentes necessidades humanas<sup>138</sup>.

Assim, ao longo da história do desenvolvimento da sociedade brasileira, quando há o avanço da democracia verifica-se o concomitante e necessário avanço das estruturas de controle. Da mesma forma, quando ao longo da história a nação brasileira viveu momentos de retrocesso do seu sistema democrático, imediatamente as cortes de contas tiveram suas atribuições e autonomia limitadas, conforme se percebe ao confrontar a legislação concernente ao tema com o período político a que correspondem na história brasileira, revelando o importante liame existente entre o controle externo e a democracia, como elo de legitimação da aplicação dos recursos públicos e prestação de contas à população.

### **3.2.2 As atividades de controle**

No contexto de um Estado Democrático de Direito, os gestores públicos exercem o poder estatal em nome do povo, aplicando os recursos orçamentários aprovados pelo Legislativo. Assim, dentro de uma lógica republicana, é natural que haja um controle pela população das atividades da administração pública, como elemento legitimador do sistema democrático, pois o legítimo detentor do poder, o povo, deve controlar a aplicação dos recursos que a todos pertencem.

---

<sup>137</sup>MILAKOVICH, Michael; GORDON, George. Public administration in America. Boston: Cengage Learning Inc., 2009, p. 65. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 25 ago. 2016.

<sup>138</sup>HALL, Robert; LIEBERMANN, Marc. Microeconomia. Princípios e aplicações. São Paulo: Pioneira, 2003, p. 4. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 25 ago. 2016.

Contudo, em face das multifacetadas atividades exercidas pelo Estado moderno e da sua crescente complexidade, existem variadas formas de exercício deste controle, não havendo na doutrina brasileira, segundo Costa<sup>139</sup>, um modelo único de classificação das diversas formas possíveis de controle do Estado.

McKinney<sup>140</sup> enumera diversas formas de controle, como o controle fiscal que confronta a aplicação dos recursos com base em suas previsões orçamentárias; o controle legal, verificando a adequação da atividade ao contexto das normas aplicáveis; citando também o controle de programas públicos, que visam aferir o alcance dos objetivos especificados naquele programa. Destaca ainda o autor o controle de processo, que verifica se a procedimentalização prevista foi cumprida.

Já no controle de resultados, aduz o autor, a dimensão buscada é mais ampla e pragmática, pois a verificação vai além da formalidade do que se cumpriu, visando verificar também se efetivamente os resultados previstos foram alcançados. Por fim, num conceito ainda mais avançado chega-se ao controle de sustentabilidade, buscando verificar não só o alcance dos resultados, mas também a viabilidade dos mesmos se sustentarem ao longo do tempo.

O controle completaria assim a tríade composta na doutrina administrativa pelos elementos: planejamento – execução – controle. Sem este terceiro e fundamental elemento simplesmente não haveria como aferir a efetividade do que se planejou e executou.

Para fins didáticos e considerando as diversas abordagens possíveis para a classificação das atividades de controle do Estado, adotar-se-á aqui a classificação proposta por Araújo<sup>141</sup> para as formas de controle do estado, em função da sua abrangência e relativa completude.

Assim as diversas modalidades de controle do Estado são classificadas com base nos seguintes critérios:

- a) Quanto ao órgão executor
- b) Quanto ao momento

---

<sup>139</sup>COSTA, Luiz Bernardo Dias. Tribunal de Contas – evolução e principais atribuições no estado democrático de direito. Belo Horizonte: Fórum, 2006. p.21.

<sup>140</sup>MCKINNEY, Jerome. Public Administration: Balancing power and accountability. Westport: Praeger Publishers, 1998. p.471. Disponível em: <<http://books.google.com>>, acesso em 25 jul. 2016.

<sup>141</sup>ARAÚJO, *op.cit.*, p.33.

- c) Quanto à finalidade
- d) Quanto ao tipo
- e) Quanto à iniciativa

Quanto ao órgão executor, o controle poderá ser:

a) Controle Administrativo

Na lição de Di Pietro<sup>142</sup> este seria o controle que a administração faz da sua própria atuação, sob os aspectos da legalidade e do mérito, por sua própria iniciativa ou por provocação. É um controle exercido tipicamente pelo Poder Executivo, seja sobre os órgãos da administração direta, seja sobre entidades da administração indireta, que no âmbito federal denomina-se supervisão ministerial conforme D.L. no. 200, de 25.02.1967.

Ressalte-se ainda que no âmbito desta modalidade de controle, a autotutela da administração sobre os atos praticados por seus órgãos, permite a anulação dos atos ilegais, e a revogação daqueles considerados inconvenientes ou mesmo inoportunos, sempre objetivando a satisfação do interesse público. Já o controle exercido sobre as entidades da administração indireta, denominado por Zymler<sup>143</sup> de poder de tutela, “está adstrito aos limites legalmente estabelecidos, sob pena de ofender a autonomia dessas entidades”.

Por fim a competência da administração para no exercício do controle administrativo declarar a nulidade de seus atos por ilegalidade, ou mesmo revogá-los por conveniência ou oportunidade, foi confirmada pelas Súmulas 346 e 473 do Supremo Tribunal Federal<sup>144</sup>.

---

<sup>142</sup>DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 19.ed.São Paulo.Atlas,2015. pp.695-696.

<sup>143</sup>ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme. O controle externo das concessões de serviços públicos e das parcerias público-privadas.Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 103.

<sup>144</sup> Súmula 346 - A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

Súmula 473 – A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jul. 2016.

## b) Controle Legislativo

O Art.49, X da *lex legum* confere ao Congresso Nacional competência para fiscalizar o Poder Executivo. O Ministro Benjamin Zymler<sup>145</sup>, ressalta que no novo modelo constitucional brasileiro inaugurado pela carta de 1988, a importância dada pelo constituinte ao controle da *res publica*, revela-se em diversos momentos do construto constitucional, considerando que o dever dos agentes públicos em prestar contas é um princípio de tal forma sensível que a sua violação enseja a intervenção federal ou estadual.

Dentro do sistema republicano de repartição dos poderes recepcionado pela tradição constitucional brasileira, o controle parlamentar das atividades do estado encontra-se estabelecido de forma ampla no Art. 70 da Constituição Federal de 1988<sup>146</sup>. Por simetria o controle parlamentar também será exercido nos limites da sua competência pelos legislativos estaduais, municipais e pela assembléia distrital.

Neste diapasão, e conforme a lição de Araújo<sup>147</sup> o controle legislativo tem duas vertentes fundamentais: o controle político exercido pelo parlamento “sobre os negócios da República, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”; e o controle técnico exercido pelo Tribunal de Contas da União e pelos Tribunais de Contas dos Estados, Tribunais de Contas dos Municípios<sup>148</sup>, e Tribunal de Contas do Distrito Federal.

Neste sentido o Art. 71 da Constituição Federal de 1988, dispõe que o controle externo do legislativo sobre o executivo será exercido com o “auxílio” do Tribunal de Contas da União. Em função da expressão “exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União”, o debate doutrinário em torno da autonomia do TCU, girou também em torno da interpretação do significado que o legislador constituinte quis dar à expressão. O termo “auxílio” significaria que o Tribunal de Contas da União seria órgão subalterno ao Congresso Nacional, ou o fato de prestar auxílio, indicaria a existência de órgãos autônomos que teriam entre si, o dever constitucional de colaboração?

---

<sup>145</sup> ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op. cit.*, p. 99.

<sup>146</sup> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

<sup>147</sup> ARAÚJO, *op.cit.*, p. 39.

<sup>148</sup> O § 4º do art. 31 da CF de 1988, vedou a criação de novos Tribunais de Contas Municipais, permanecendo apenas aqueles que já existiam à época da publicação da nova *lex legum*.

Logo uma situação concreta provocaria a manifestação do Supremo Tribunal Federal a respeito do tema. Por conta da Ação Direta de Inconstitucionalidade 849/MT. Para a explanação plena da situação analisada pelo STF, faz-se necessário ressaltar que o Art. 75 da Constituição Federal de 1988 dispõe que por simetria, cabem aos demais tribunais de contas as mesmas normas que cabem ao Tribunal de Contas da União<sup>149</sup>.

Por sua vez, o Art. 71 da Constituição Federal de 1988, dispõe em seu inciso I que compete ao Tribunal de Contas da União: “apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento”, ou seja, no tocante exclusivamente às contas do Presidente da República, o TCU apenas aprecia as contas e emite parecer, mas o julgamento estará a cargo do Congresso Nacional.

Nos demais casos caberá ao Tribunal de Contas da União o julgamento das contas, conforme dispõe o Inciso II, do Art. 71:

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

Em 1991, a Assembléia Legislativa do Estado do Mato Grosso, aprovou a Emenda Constitucional no. 01 que, alterando a Constituição daquele Estado Federado, incluiu entre as contas que seriam apenas apreciadas (mas não julgadas) pelo Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso aquelas provenientes da mesa da Assembléia Legislativa, em flagrante assimetria ao texto da Constituição Federal de 1988, motivando o Procurador Geral da República a arguir a inconstitucionalidade daquela normal estadual, tendo o Supremo Tribunal Federal declarado a inconstitucionalidade da alteração constitucional<sup>150</sup>:

O Tribunal, por votação majoritária julgou procedente a ação direta e, em consequência, declarou a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 001, de 10/12/91, do Estado de Mato Grosso, vencido o Ministro Marco Aurélio, que a julgava improcedente. Votou o Presidente.

---

<sup>149</sup> Art. 75. As normas estabelecidas nesta seção aplicam-se, no que couber, à organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos Municípios.

<sup>150</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 849. - Plenário, 11.02.1999. - Acórdão, DJ 23.04.1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 13 out. 2016.

Tal julgamento foi no entendimento de Zymler<sup>151</sup> fundamental pois o posicionamento jurisprudencial emanado pelo Supremo Tribunal Federal reforça a tese de independência do Tribunal de Contas em relação ao Poder Legislativo. Se o órgão de controle externo tem competência para julgar as contas da mesa da Assembléia Legislativa, não poderia estar a ela subordinado, confirmando o caráter de autonomia que o constituinte de 1988 quis conferir ao órgão, em relação inclusive ao Poder Legislativo, bem como o seu posicionamento institucional especial fora das estruturas organizacionais dos três poderes.

Na doutrina brasileira Medauar<sup>152</sup> refere-se ao Tribunal de Contas como “instituição estatal independente”, e explica:

Resta verificar se a corte de contas se insere no âmbito do Poder Legislativo. Parece-nos que a expressão “com o auxílio do Tribunal de Contas” contida no Art. 71 da Constituição Federal, tem gerado certa confusão no tocante aos vínculos entre esse órgão e o Legislativo, para considerá-lo hierarquicamente subordinado a tal poder, dada a sua condição de auxiliar. Muito comum é a menção do Tribunal de Contas como órgão auxiliar do Poder Legislativo, o que acarreta a idéia de subordinação. Confunde-se, desse modo, a função com a natureza do órgão. A Constituição Federal em artigo algum utiliza a expressão “órgão auxiliar”.

Bandeira de Mello<sup>153</sup> de forma enfática aduz que “o Tribunal de Contas, em verdade, não é subordinado ao Poder Legislativo, nem esta sob a tutela dele”.

Justen Filho<sup>154</sup> arremata:

O Tribunal de Contas não é órgão acessório do Congresso Nacional, ainda que seja auxiliar dele na atividade de fiscalização externa. Tanto é verdade que, ao fiscalizar os atos das unidades administrativas do Congresso Nacional, realiza controle externo. Ademais, sua competência nesse campo, é mais ampla que a do Congresso Nacional.

As atribuições ao Parlamento, acerca do controle sobre os atos do Poder Executivo instituídas pela Constituição Federal de 1988 são bastante extensas, incluindo além do julgamento das contas do Presidente da República (art.49, IX), também a aprovação de tratados e convenções internacionais (art. 49, I), a autorização para o presidente declarar a

<sup>151</sup>ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.138.

<sup>152</sup>MEDAUAR, Odete. Direito administrativo moderno. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011, p. 49.

<sup>153</sup>BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. O Tribunal de contas e sua jurisdição. Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro, 1982. p.122 *apud* ZYMLER (2008)

<sup>154</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos. São Paulo: Dialética. 2010, p. 939.

guerra e celebrar a paz (art. 49, II) e a aprovação de intervenção federal e estado de sítio (art. 49, IV). A *lex legum* traz também em seu art. 52 diversas atribuições privativas ao Senado Federal relativas ao controle de atos estatais.

Por fim, cabe ainda registrar a previsão constitucional do Art. 58, § 3º., atribuindo ao Parlamento o amplo poder de investigação de fato certo e por tempo determinado, através de Comissão Parlamentar de Inquérito – CPI, que dispõe de poderes próprios de autoridade judiciária, devendo ao final dos seus trabalhos encaminhar relatório das conclusões ao Ministério Público da União, dos Estados ou do Distrito Federal, conforme regramento estabelecido pela Lei 10.001/00 de 05/09/2000.

### c) Controle Judicial

O princípio da inafastabilidade da jurisdição estabelecido pelo inciso XXXV do art. 5º. da Constituição Federal de 1988 garante a possibilidade de revisão de decisões administrativas, não sendo necessário o esgotamento das vias administrativas para que o interessado acione o Judiciário, como assevera Zymler<sup>155</sup>: “a legitimidade da demanda judicial depende apenas do atendimento aos pressupostos constitucionais: lesão ou ameaça a lesão de direitos”

O tema do controle judicial dos atos da administração tem todavia suscitado longa discussão doutrinária. Meirelles<sup>156</sup> afirma que o controle judicial de ato administrativo seria um controle *a posteriori*, e unicamente sobre os aspectos de legalidade que revestem o ato. No caso da possibilidade de análise também do mérito do ato pelo judiciário a questão divide a doutrina. Se por um lado o judiciário também revisasse o mérito do ato administrativo, se estaria diante da substituição da opção escolhida pelo administrador público por aquela entendida a mais adequada pelo juiz, ou seja, seria substituir o gestor pelo magistrado, como aduz Zymler<sup>157</sup>, revelando a razão da restrição conceitual do controle judicial tão somente à questão da legalidade do ato.

O autor chama atenção ainda para a questão da importância da discricionariedade, conferida ao gestor público pela lei e tão necessária ao enfrentamento das múltiplas situações

---

<sup>155</sup> ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.107.

<sup>156</sup> MEIRELLES, Hely. Direito Administrativo Brasileiro. Malheiros, 2007, p. 708.

<sup>157</sup> ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, 2008, p.108.

constantemente enfrentadas pelo gestor público, sem a qual a sua atuação poderia ficar engessada caso a revisão judicial do mérito dos seus atos pudesse ser amplamente efetuada pelo judiciário.

Por outro lado, Araújo<sup>158</sup> contrapõe tal restrição afirmando que o controle judicial restrito apenas à da legalidade estrita, contemporaneamente já não seria mais possível na medida em que além do princípio da legalidade, os demais princípios que regem o direito administrativo como a impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade, dentre outros, uma vez positivados - como hoje o são em nosso sistema constitucional - terminam por ampliar os limites da revisibilidade dos atos administrativos, na medida em que se hipoteticamente o mérito do ato estivesse em conflito com tais princípios a análise judicial não poderia se furtar a adentrar à análise do mérito.

Mas na seara principiológica, pelo princípio da inércia o controle judicial dos atos administrativos não pode ser exercitado de ofício, dependendo de provocação por parte de particulares ou do Ministério Público. No âmbito da provocação ao judiciário para o reexame de atos da administração o *parquet* poderá promover o inquérito civil e a ação civil pública visando a proteção do patrimônio público e social, meio ambiente e de outros interesses difusos e coletivos. Extrajudicialmente poderá também o Ministério Público promover entre os interessados o TAC - Termo de Ajustamento de Conduta, conforme disciplinado pelo § 6º. Art. 5º. da Lei no. 7.347/1985.

Os particulares podem por sua vez, dispor de diversas ações que visem o controle da administração pública, como o *habeas corpus*, *habeas data*, mandado de segurança, ação popular ou mesmo o mandado de injunção.

#### d) Controle Social

No contexto de uma sociedade efetivamente democrática, o avanço dos dispositivos de controle social dos atos administrativos tende a revelar o nível evolutivo daquela democracia. Para Araújo<sup>159</sup> tal modalidade vem ganhando projeção no contexto nacional, e “pode ser entendido como fruto de uma concepção de sociedade participativa”.

---

<sup>158</sup> ARAÚJO, *op.cit.*, p. 45.

<sup>159</sup> *idem*, p. 47.

Gordilho<sup>160</sup> entende que o controle social ganha importância na medida em que os “os esquemas clássicos de democracia representativa não se repelem, mas se revelam insuficientes; há que se criar novas e adicionais formas de participação do povo no poder [...]”.

Janowitz<sup>161</sup> ao se debruçar em profundidade sobre o estudo do fenômeno do controle social, afirma que suas bases se assentam sobre a mútua influência que os seres humanos exercem entre si, criando forças de coerção na sociedade. Porém não raras vezes, o poder político estabelecido, temendo a efetividade potencial do controle social sobre seus atos, constrói através de um discurso convencional instituições que aparentemente viabilizariam o controle social, mas que institucionalizado, ao contrário o enfraquece através da desarticulação sistemática do poder popular. Outros elementos como o sistema de representação político-partidária e a estratificação social, atuando em substituição à participação direta da sociedade no poder, contribuem no contexto contemporâneo das sociedades de massa para um eventual enfraquecimento do controle social.

Streck<sup>162</sup> por sua vez, entende que o Estado Democrático de Direito seria elemento transformador da realidade e contribuiria como fomentador da participação pública, “quando o democrático qualifica o Estado”, irradiando os valores democráticos sobre todo o ordenamento jurídico.

Neste diapasão, a nova ordem jurídica inaugurada com a Constituição Federal de 1988, manifesta em diversos dispositivos a possibilidade de participação popular no controle da Administração pública, a começar pelo parágrafo único do Art. 1º. *verbis*:

“Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

A ação popular prevista no inciso LXXIII, do Art. 5º. da Carta da República, permite a qualquer cidadão ser parte legítima visando a anulação de ato lesivo ao interesse público. Já o direito de petição aos poderes públicos, é garantido pelo inciso XXXIV, do mesmo artigo, em defesa de direitos, ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

---

<sup>160</sup> GORDILHO *Apud* ARAÚJO, *op.cit.*, p. 47.

<sup>161</sup> JANOWITZ, Morris. *The last half-century*. Chicago: The University of Chicago Press. 1978. p. 8-16. Disponível em: < <http://books.google.com/books>>. Acesso em 29 jul 2016.

<sup>162</sup> STRECK, Lenio; MORAIS, José. *Ciência política e teoria geral do estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 90-95.

Em 1998 a Emenda Constitucional no. 19 alterou a redação do § 3º do Art. 37, incluindo nele os incisos I, II e III, que regulam a participação do cidadão, enquanto usuário dos serviços públicos prestados pela administração direta e indireta. O § 2º. Do Art.74 por sua vez, estatui que qualquer cidadão perante o Tribunal de Contas da União, pode "denunciar irregularidades ou ilegalidades".

Vista esta primeira abordagem da classificação das várias modalidades de controle a partir da entidade que o exerce, se observa que o controle da administração pode ser também classificado em relação ao momento em que é exercido. Dentro desse critério ter-se-á então, o controle:

- a) Prévio
- b) Concomitante
- c) Posterior

#### a) Controle Prévio

O controle prévio ocorre, por óbvio, antes da execução do ato que se deseja controlar. Segundo Zymler<sup>163</sup> esta modalidade de controle já foi padrão no Brasil, mas em função da crescente complexidade que adquiriu a máquina administrativa brasileira, progressivamente as modalidades de controle concomitante e posterior foram ganhando gradativa importância: "Afinal a imensa quantidade de atos e de contratos administrativos atualmente praticados e celebrados tornou inviável a manutenção do controle prévio".

Não obstante, o controle prévio não desapareceu por completo do nosso sistema, havendo no próprio texto constitucional diversos dispositivos que revelam a atualidade do controle prévio, a exemplo da exigência prevista no Art. 49, III da Constituição Federal de 1988 de autorização do Congresso Nacional para que o Presidente da República se ausente do país por mais de 15 dias. Araújo<sup>164</sup> entende ainda que o Art. 167 da nossa *lex legum*, que estabelece a vedação ao início de programas e projetos que não tenham sido previamente incluídos no orçamento da União, é um exemplo de controle prévio bem como a própria

---

<sup>163</sup>ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.120.

<sup>164</sup>ARAÚJO, *op.cit.*, p. 54.

exigência de que compras, obras e serviços realizados pela Administração pública sejam precedidos de processo licitatório.

Não se pode olvidar também que a Lei de Responsabilidade Fiscal, (Lei Complementar 101/00) dispõe em seu Art. 15 que serão consideradas “não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos arts. 16 e 17.” Os quais dispõem, em apertada síntese, que não pode haver criação de novas despesas sem que se aponte a sua fonte e seu impacto no orçamento.

Zymler<sup>165</sup>, aponta ainda para uma questão de natureza ontológica do controle, que tende a desnaturar o controle prévio: partindo do conceito de que este controle pressupõe o exame de um ato já realizado, e a verificação de se o mesmo ocorreu ou não em conformidade com um padrão positivado, defende o autor que quando o ato afasta-se do “padrão” identifica-se o erro. Nesta mesma lógica, se o controle é exercido previamente, haveria a presunção do erro antes do ato se realizar: “Vê-se destarte que o controle pressupõe o erro, que nada mais é senão a desconformidade de determinada conduta em relação a um padrão legalmente estabelecido”. Assim o autor entende que no controle prévio, haveria uma possibilidade do controlador terminar por substituir o administrador, distorcendo a função controladora.

#### b) Controle Concomitante

Neste tipo de controle, a verificação só ocorre à medida que o ato administrativo se desenvolve, ou seja, é *pari passu* à sua execução. A Constituição Federal de 1988 atribui às Cortes de Contas em seu Art. 71, IV, a competência para realizar inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos três poderes, sendo assim, tais procedimentos são modalidades clássicas de controle concomitante, quando tais inspeções e auditorias ocorrem ainda durante a execução do ato administrativo.

#### c) Controle Posterior

---

<sup>165</sup>ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme, *op.cit.*, p.121.

São os procedimentos de controle realizados *a posteriori*, quando já finalizado o ato a ser examinado. São exemplos típicos de controle posterior a homologação de uma concorrência, a realização de auditorias e inspeções, procedimentos e avaliações periódicas, com potencial conteúdo corretivo e eventualmente sancionador<sup>166</sup>.

Quanto à finalidade, o controle poderá ser:

- a) De legalidade
- b) De mérito

a) Controle de Legalidade

Bandeira de Mello<sup>167</sup> afirma que o controle da legalidade por parte da Administração é o princípio fundamental do regime jurídico-administrativo na perspectiva do atendimento ao interesse público, sendo aquele que “o qualifica e lhe dá identidade própria”. Com relação ao exame da legalidade do ato pelo Tribunal de Contas, tal atribuição é estabelecida pelo Art. 71 da Constituição Federal de 1988, que em seu inciso IX atribui à Corte de Contas o poder de “assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade”.

A norma constitucional determina ainda no inciso X, do mesmo artigo, que uma vez não atendido o determinado pelo inciso IX, o ato terá sustada a sua execução, “comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal”. Vale ainda ressaltar que a conduta do administrador público deve sempre se pautar pelos limites e ditames da lei, mas que a legalidade passou a ser examinada conjuntamente com a economicidade do ato, conforme previu a Constituição Federal de 1988 em seu art. 70 *caput*.

Assim não basta que o ato esteja revestido das exigências legais, é necessário que aquela seja a melhor opção para o atingimento do interesse público. Tal controle deve permear tanto a Administração, sobre o controle interno dos seus próprios atos, bem como a atuação de todos os órgãos de controle externo.

---

<sup>166</sup>LIMA, , *op.cit.*, p. 4.

<sup>167</sup>MELLO. Celso Antônio Bandeira de, Curso de direito administrativo. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 47.

O controle da legalidade dos atos é portanto elemento fundamental do Estado Democrático de Direito e corolário imediato do princípio da legalidade, aduzindo que não se trata apenas da verificação da conformidade do ato com a literalidade da norma, mas à “observância do ordenamento jurídico como um todo”. Assim, uma vez que uma série de princípios caros à administração pública, foram insculpidos na norma constitucional, o cumprimento da legalidade significará, em última instância, o atendimento aos princípios normatizados, tais como a impessoalidade, a moralidade, a publicidade e a eficiência, todos expressos no caput do art. 37 da Constituição Federal de 1988.

#### b) Controle de mérito

Com a ampliação da constitucionalização do Controle Externo operada pela nova Constituição, o outrora exame de legalidade, passa a ter um âmbito bem mais amplo, pois foram constitucionalizados outros conceitos fundamentais na aferição da qualidade da aplicação do recurso público, com a introdução, por exemplo, do moderno conceito de economicidade, a que se refere o caput do Art. 70 da Constituição Federal<sup>168</sup>.

Neste sentido aduz Kother<sup>169</sup> que economicidade seria o “parâmetro de garantia contra o desperdício que não traz resultados, mas que perturba pelo exagero.” Seria então, uma garantia para que não se ultrapasse nem o necessário, nem o permitido, “é manter a realidade, para assegurar a realidade de cenários melhores”.

Assim a fiscalização do Tribunal de Contas por exemplo sobre os contratos passou, a partir da nova Carta de 1988, a ser muito mais ampla, não se limitando apenas à análise do aspecto formal da legalidade. Informado pelos princípios da Legalidade, Impessoalidade, Moralidade, Publicidade e Eficiência insculpidos no Art. 37 da Constituição Federal de 1988, a análise do contrato visa efetivamente aferir se esta foi mesmo a melhor opção para o interesse público; se a sua execução e pagamento ocorreram dentro do avençado

---

<sup>168</sup> Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

<sup>169</sup> KOTHER, Maria Cecília Medeiros de Farias. Planejamento circunstancial: economia social - terceiro setor. 6.ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. p. 45.

no contrato, e se as cláusulas contratuais efetivamente tutelavam a supremacia dos objetivos públicos.

Neste sentido é relevante o entendimento do STF manifestado nos autos do MS 2.4510/DF:

PROCEDIMENTO LICITATÓRIO. IMPUGNAÇÃO. COMPETÊNCIA DO TCU. CAUTELARES. CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DE INSTRUÇÃO.

1 - Os participantes de licitação têm direito à fiel observância do procedimento estabelecido na lei e podem impugná-lo administrativa ou judicialmente. Preliminar de ilegitimidade ativa rejeitada.

2 - Inexistência de direito líquido e certo. O Tribunal de Contas da União tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar suspensão cautelar (artigos 4º e 113, § 1º e 2º da Lei nº. 8.666/93), examinar editais de licitação publicados e, nos termos do art. 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para a expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões).

3 - A decisão encontra-se fundamentada nos documentos acostados aos autos da Representação e na legislação aplicável.

4 - Violação ao contraditório e falta de instrução não caracterizadas. Denegada a ordem.

Assim, uma vez que o Tribunal de Contas verifique alguma irregularidade em contratos, apontará as mesmas, e assinará prazo para que se adotem as providências saneadoras. Tem todavia o Tribunal, o poder de sustar a execução do ato se, vencido o prazo dado, não forem tomadas as providências apontadas. Note-se, conforme ensina Justen Filho<sup>170</sup>, que no caso dos contratos, a sustação será efetuada diretamente pelo Congresso Nacional. Porém, se decorridos 90 dias, houver omissão na sustação do contrato pelo Congresso Nacional ou mesmo pelo Poder Executivo, o Tribunal de Contas “decidirá a respeito”, conforme estabelecido no Art. 71 § 2º. da Constituição Federal de 1988:

§ 2º - Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

---

<sup>170</sup> JUSTEN FILHO, *op. cit.*, p. 939.

Portanto pode-se concluir que o Tribunal de Contas está autorizado a proferir a decisão final na via administrativa, reconhecendo ao órgão um poder geral de cautela. E neste sentido ensina Justen Filho<sup>171</sup>:

A Constituição vigente adotou regras mais amplas do que as anteriores, no tópico da fiscalização externa. No sistema da Constituição anterior, era pacífico que a fiscalização externa envolvia apenas o exame da legalidade dos atos praticados. O Art. 70 da Constituição Federal de 1988, referiu-se à fiscalização “da legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas”. A nova redação, não significa porém, a atribuição de rever o mérito dos atos administrativos ou de invadir o âmbito de liberdade que incumbia à autoridade que praticou o ato.

Não obstante tal posicionamento doutrinário e jurisprudencial, a questão não está pacificada na doutrina, a exemplo da manifestação de Araújo<sup>172</sup> acerca do tema:

A nosso juízo, essa virtual ascendência exercida pelo Tribunal de Contas da União, ao ensejo da exegese da disciplina das licitações e contratos administrativos, não encontra respaldo em qualquer regra jurídica.

É inegável a autoridade moral que as manifestações provenientes do Tribunal de Contas da União, notadamente no que toca à interpretação da Lei 8.666/93, exercem sobre os demais órgãos de controle externo, mas não se pode extrair a premissa da vinculação dos demais órgãos ao pensamento do Tribunal de Contas da União, nem muito menos, de uma virtual ascendência dessas manifestações sobre eles.

Do ponto de vista da Jurisprudência do próprio Tribunal de Contas da União, o Acórdão 401/2009 TCU<sup>173</sup> aborda também a questão, assim como no plano da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sendo relevante o entendimento exarado no exame do MS 25.880/DF<sup>174</sup>, quando é abordado além do tema da competência do Tribunal de Contas da União, a questão da independência das instâncias administrativa, civil e penal.

---

<sup>171</sup> *Idem, op. cit.*, p. 941.

<sup>172</sup> ARAÚJO, *op. cit.*, p. 368.

<sup>173</sup> 7. Não há dúvidas, pois, de que do inciso XXI do art. 37 da CF/1988 sobressai a regra matriz da obrigatoriedade de exigência de procedimento de licitação pública.

8. Referido dispositivo constitucional foi regulamentado pela Lei nº. 8.666/1993 que, no parágrafo único de seu art. 1º, estabelece, expressamente, que as sociedades de economia mista, as empresas públicas e as demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União estão sujeitas ao regime ali estabelecido. [...]

<sup>174</sup> EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. COMPETÊNCIA. ART.71, II, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL E ART. 5º, II E VIII, DA LEI N. 8.443/92. TOMADA DE

Quanto à Iniciativa, o controle poderá ser:

- Controle de Ofício
- Controle por Provocação

a) Controle de Ofício

Tal manifestação se dá quando o ente público realiza uma atividade de controle, sem que haja provocação de qualquer outra parte. A Lei 9784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, estabelece que o início de um processo administrativo poderá ocorrer de ofício ou por iniciativa da parte.

No âmbito do Tribunal de Contas da União, o art. 1º Inciso II da sua Lei Orgânica, dispõe, seguindo o disposto na Constituição Federal de 1988, que ao mesmo compete proceder por iniciativa própria ou por solicitação do Congresso Nacional, de suas Casas ou

---

CONTAS ESPECIAL. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 148 A 182 DA LEI N. 8.112/90. INOCORRÊNCIA. PROCEDIMENTO DISCIPLINADO NA LEI N. 8.443/92. AJUIZAMENTO DE AÇÃO CIVIL PÚBLICA. PREJUDICIALIDADE DA TOMADA DE CONTAS ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS CIVIL, PENAL E ADMINISTRATIVA. QUESTÃO FÁTICA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. SEGURANÇA DENEGADA.

1. A competência do Tribunal de Contas da União para julgar contas abrange todos quantos derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao erário, devendo ser aplicadas aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, lei que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado aos cofres públicos [art. 71, II, da CB/88 e art. 5º, II e VIII, da Lei n. 8.443/92].

2. A tomada de contas especial não consubstancia procedimento administrativo disciplinar. Tem por escopo a defesa da coisa pública, buscando o ressarcimento do dano causado ao erário. Precedente [MS n. 24.961, Relator o Ministro CARLOS VELLOSO, DJ 04.03.2005].

3. Não se impõe a observância, pelo TCU, do disposto nos artigos 148 a 182 da Lei n.8.112/90, já que o procedimento da tomada de contas especial está disciplinado na Lei n.8.443/92.

4. O ajuizamento de ação civil pública não retira a competência do Tribunal de Contas da União para instaurar a tomada de contas especial e condenar o responsável a ressarcir ao erário os valores indevidamente percebidos. Independência entre as instâncias civil, administrativa e penal.

5. A comprovação da efetiva prestação de serviços de assessoria jurídica durante o período em que a impetrante ocupou cargo em comissão no Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região exige dilação probatória incompatível com o rito mandamental. Precedente [MS n. 23.625, Relator o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, DJ de 27.03.2003].

6. Segurança denegada, cassando-se a medida liminar anteriormente concedida, ressalvado à impetrante o uso das vias ordinárias.

das respectivas comissões, à fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das unidades dos poderes da União e das entidades da administração indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte dano ao Erário.

#### b) Controle por Provocação

É aquele deflagrado por terceiro, distinto de quem executou o ato administrativo. Tal preceito, em relação ao Tribunal de Contas está explicitado no texto constitucional, tanto no Inciso IV do art. 71 “proceder (...) por solicitação do Congresso Nacional, de suas Casas ou das respectivas comissões” ; quanto pelo § 2º. Do art. 74, que legitima qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, a denunciar junto ao TCU irregularidades de que tenha conhecimento.

Há ainda a classificação do controle que tem por critério a topologia do órgão que o exerce. Sob esta ótica haverá:

- Controle Interno
- Controle Externo

#### a) Controle Interno

É aquele realizado no âmbito do próprio órgão ou entidade que emanou o ato. Araújo<sup>175</sup> define que controle interno poderá ocorrer nas circunstâncias onde há: “identidade de situação orgânica entre o órgão de emite o ato passível de controle e o órgão controlador”.

Trata-se portanto de um conceito amplo, que envolve desde o controle exercido pelos superiores sobre os seus subordinados, bem como aquele exercido por órgãos especializados, como corregedorias, departamentos de auditoria interna, inspetorias, entre outros, sobre os atos do órgão a que pertence. O controle interno está essencialmente ligado ao conceito de ser exercido dentro do mesmo Poder, e revela o princípio da autotutela da administração pública, capaz de rever os seus próprios atos.

---

<sup>175</sup>ARAÚJO, *op.cit.*, p. 68.

A Constituição Federal de 1988, tratou do tema na parte final do caput do art. 70, e dedicou ao controle interno quase todo o art. 74, revelando a preocupação do constituinte em erigir um sistema de controle interno integrado entre os três poderes da República, estabelecendo que, a tais órgãos compete uma vasta gama de tarefas como a avaliação do cumprimento de programas governamentais e da legislação orçamentária anual e plurianual, o controle da legalidade dos atos, a avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial não se atendo apenas aos órgãos governamentais, mas a todos aqueles que tenham aplicado recursos públicos.

Compete também aos órgãos de controle interno de cada poder exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, direitos e haveres da União, devendo concomitantemente prover apoio às atividades de controle externo.

A *lex legum* determina ainda no §1º. do art. 74, que aos titulares do controle interno incumbe a obrigação de, tomando conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, comunicá-las ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

No âmbito do Poder Executivo Federal, o controle interno está estruturado a partir das disposições Decreto 3.591/00, que em seu art. 8º. estabelece a Controladoria Geral da União como órgão central de todo o Sistema Federal de Controle Interno.

#### b) Controle Externo

É através do Controle Externo que o Tribunal de Contas da União exerce a sua principal função constitucional intrinsecamente associada aos institutos da responsabilidade fiscal, da responsabilização dos gestores, da transparência, da gestão da *res publica* e da legitimação do processo democrático, conforme os ensinamentos de Mannarino<sup>176</sup>.

Antes de aprofundarmos os nossos estudos sobre o tema, contudo, convém conceituar a atividade de controle externo, como sendo “o conjunto de ações de controle desenvolvidas por uma estrutura organizacional, com procedimentos, atividades e recursos

---

<sup>176</sup> MANNARIO, Rosanne. Prestação de contas do governo da república. Para quem? A sociedade brasileira? In Sociedade democrática, direito público e controle externo. Brasília: TCU, 2006. p. 229.

próprios, não integrados na estrutura controlada, visando fiscalização, verificação e correção de atos"<sup>177</sup>.

Ainda que numa acepção ampla, a expressão “controle externo” indique a realização de atividades de controle por um ente distinto daquele que executou o ato administrativo, doravante ao nos referirmos ao Controle Externo, em face dos objetivos da presente dissertação, se estará referindo ao Controle Externo exercido pelo Tribunal de Contas da União, salvo ressalva em contrário.

Relevante lembrar ainda que a Constituição Federal de 1988 conferiu inédita atenção ao controle externo da administração pública brasileira, que se revela no detalhamento das suas competências constitucionais elencadas no art. 71 da *lex legum*, e aqui transcritas<sup>178</sup> em face da relevância, amplitude e ineditismo do dispositivos; em relação às constituições brasileiras anteriores à Constituição Federal de 1988.

---

<sup>177</sup> LIMA, *op.cit.*, p. 9.

<sup>178</sup> art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de Comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

A leitura do conteúdo dos incisos acima transcritos, demanda uma análise do contexto histórico no qual foi elaborada a Constituição Federal de 1988. Segundo Pillati<sup>179</sup> a Constituição Federal de 1988 “pela primeira vez em nossa história constitucional, dedica todo um título à finalidade de estabelecer os princípios fundamentais do Estado brasileiro, do seu ordenamento jurídico e da organização social e econômica brasileira”.

Trata-se, na visão do autor, de um momento de imensa influência dos valores democráticos e da busca do estabelecimento de princípios constitucionalmente expressos, que garantam que os recursos públicos sejam aplicados no interesse da população, o que explica no contexto da conformação das forças políticas presentes à assembléia nacional constituinte, a ampliação dos poderes do Tribunal de Contas da União enquanto órgão central de controle externo da Administração Pública brasileira.

Na mesma linha de pensamento conclui Zymler<sup>180</sup>:

na medida em que o Tribunal de Contas da União exerce a fiscalização contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, assume ele relevante papel no controle da segurança dos direitos fundamentais.

Por fim, aduz Ricardo Lobo Torres<sup>181</sup> que os direitos fundamentais e a adequada gestão das finanças públicas estão diretamente ligados não apenas quanto à aplicação segundo o melhor interesse público, mas para integridade e defesa do equilíbrio das finanças públicas,

---

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas Comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

<sup>179</sup>PILLATI, Adriano. Limites e avanços da Constituição de 1988 In: PEPPE, Atílio (org.). Revisão constitucional e estado democrático. São Paulo: Loyola, 1993. p. 17.

<sup>180</sup>ZYMLER, Benjamin. Questões de controle. Controle das finanças públicas no Brasil: visão atual e prospectiva. Revista do Tribunal de Contas da União, Brasília, v.29, n.76, p.15-42, abr/jun 1998.

<sup>181</sup>TORRES, Ricardo Lobo. O Orçamento na Constituição. São Paulo: Renovar, 1995, p.37.

conceitos e condições que mutuamente se alimentam. Na visão do autor a aplicação dos recursos da população nos serviços públicos serve sempre, e em última análise, aos direitos humanos dos administrados, neles encontrando seu fundamento e validade.

### 3.3 Transações financeiras como nova hipótese tributável

O Brasil figura historicamente como um dos países com as maiores taxas de juros reais do mundo<sup>182</sup>. Tal fato implicou em geral em baixas taxas de crescimento econômico e também permitiram relevante expansão das instituições financeiras brasileiras que especialmente após o plano real e a estabilização econômica, passaram por um processo de reestruturação que conferiu grande solidez ao sistema. De Paula<sup>183</sup> identificação nesta

---

<sup>182</sup> Banco Central do Brasil. Histórico de taxa de juros. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/Pec/Copom/Port/taxaSelic.asp>> , acesso em 17 jan 2017.

<sup>183</sup> DE PAULA, Luiz Fernando et ali. Estrutura do setor bancário e o ciclo recente de expansão do crédito: o papel dos bancos públicos federais, *Nova economia*, vol.23, no.3. Belo Horizonte Set.-Dez 2013.

A primeira fase, iniciada após a constituição do Plano Real, foi marcada pelo uso discricionário do Banco Central do Brasil (BCB) na intervenção do sistema financeiro e através de liquidações de instituições, acarretando como resultado a queda do número de instituições financeiras e a subsequente concentração bancária.

[...] Para garantir maior segurança aos depositantes, criou-se, em novembro de 1995, o Fundo Garantidor de Crédito (FGC).

A segunda fase foi caracterizada pela modernização e adequação dos bancos brasileiros aos preceitos internacionais estabelecidos pelos Acordos de Basileia. Com a publicação da Resolução nº 2.099, de 1994, o sistema bancário brasileiro se viu obrigado a alocar capital para fazer frente aos riscos de crédito, passando-se a exigir requisitos mínimos de patrimônio líquido para operações bancárias, de acordo com o perfil e a natureza desses procedimentos. Além das regras de monitoramento e controle dos riscos das instituições financeiras, criou-se a central de risco de crédito, cujo objetivo era determinar o potencial de risco de cada instituição.

Uma terceira fase teve início com o Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER),<sup>3</sup> em novembro de 1995, e com o Programa de Incentivo à Redução da Presença do Estado na Atividade Bancária (PROES). Esses programas tinham como objetivo conferir maior proteção aos interesses dos detentores de depósitos em instituições financeiras e permitiam a transferência do controle acionário dos bancos problemáticos recursos. [...]O PROER, surgiu como necessidade de gerar liquidez ao sistema bancário em decorrência do surgimento simultâneo de problemas de liquidez em diversos bancos e da possibilidade de crise sistêmica com consequências desastrosas na atividade econômica.

Ou seja, as operações do PROER foram soluções encontradas para evitar a quebra dos grandes bancos brasileiros, que, simplesmente, eram "grandes demais para quebrar". A partir desse conjunto de intervenções, o BCB assegurou o correto funcionamento do sistema de pagamentos brasileiro e preservou a segurança do sistema bancário. Segundo dados do Banco Central, o volume financeiro das operações do PROER somou R\$ 20,4 bilhões, ou aproximadamente, 2,7% do PIB médio do triênio 1995-97. Como resultado, oito fusões e aquisições foram realizadas no âmbito do programa, cujo resultado final alterou a configuração do setor bancário brasileiro.

A quarta fase envolveu a entrada de instituições financeiras estrangeiras no sistema, provocando significativas alterações no sistema bancário, forçando maior busca pela eficiência e estimulando a competição bancária. Em

reestruturação quatro grandes fases de solidificação das instituições financeiras nacionais, resultando em alto nível tecnológico e de capilaridade do sistema bancário por todo o território nacional.

Assim a economia brasileira exhibe atualmente um alto grau de "bancarização", neologismo que traduz o grau de utilização de serviços bancários por indivíduos, empresas, organizações e entes estatais. Conforme dados do Fundo Garantidor de Crédito<sup>184</sup> o sistema bancário brasileiro possuía em dezembro de 2015 mais de 220 milhões de contas de clientes em instituições financeiras sob a jurisdição do Banco Central, contra pouco mais de 74 milhões em dezembro de 1999, indicando um crescimento de quase 200% no denominado índice de bancarização da economia.

Neste sentido, no plano das pessoas naturais, salários, aposentadorias, pensões, auxílios governamentais, variada gama de rendas em geral, e pagamentos de toda ordem são movimentados através de instituições financeiras. No âmbito das pessoas jurídicas, seria hodiernamente difícil promover serviços e operações agrícolas, comerciais, industriais ou de natureza estatal, sem contar com serviços de instituições financeiras em geral.

No plano tributário, no contexto de uma economia com forte presença do setor financeiro, a Emenda Constitucional no. 3/93 autorizou a União a instituir através de Lei Complementar um imposto provisório com vigência prevista até 31 de dezembro de 1994. O tributo incidiria sobre a movimentação ou transmissão de valores, de créditos e de direitos de natureza financeira, com alíquota máxima de 0,25%.

Neste diapasão, a partir do conceito de movimentação financeira como uma nova hipótese de incidência de tributação, foi editada no ano de 1993 a Lei Complementar 77 que criou o Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF). Com alíquota fixada no máximo constitucionalmente autorizado de 0,25%, o novo imposto estabelecia como fato gerador da

---

agosto de 1995, a Exposição de Motivos 311, encaminhada pela Fazenda e aprovada pelo presidente da República, estabelecia ser do interesse do país a entrada e/ou o aumento da participação das instituições financeiras estrangeiras no sistema financeiro nacional. Para tanto, destacava que a entrada de capital estrangeiro constituía um importante vetor de estímulo à eficiência operacional em decorrência da maior capacidade financeira dos bancos estrangeiros, com reflexos positivos sobre os custos dos serviços oferecidos ao público. Em novembro desse mesmo ano, a Resolução nº 2.212 eliminou a exigência de que o capital mínimo de um banco estrangeiro fosse o dobro do exigido de um banco nacional, igualando a exigibilidade de capital e o montante de patrimônio líquido ajustado ao grau de risco da estrutura dos ativos.

<sup>184</sup> FGC-Fundo Garantidor de Crédito. Disponível em <[http://www.fgc.org.br/libs/download\\_arquivo.php?ci\\_arquivo=177](http://www.fgc.org.br/libs/download_arquivo.php?ci_arquivo=177)>, Acesso em 17 jan 2017.

obrigação tributária os débitos efetuados em contas bancárias, fossem elas contas correntes, poupança, empréstimo, depósito especial remunerado ou mesmo de depósito judicial mantido em instituições financeiras.

Estabelecia ainda como movimentação sujeita ao imposto a liquidação ou pagamento por instituição financeira de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros que não houvessem anteriormente sido creditados em nome do beneficiário nas contas referidas anteriormente.

Tratava-se de ampla gama de movimentações financeiras, pois para os casos não especificamente descritos, dispunha ainda a referida norma, que incidiria o IPMF sobre qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores, de créditos e direitos de natureza financeira efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas, incidindo também sobre a liquidação de operações contratadas nos mercados organizados de liquidação futura bem como sobre qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza pecuniária.

Por conta da inovação sem precedentes na ordem tributária constitucional brasileira, o novo imposto suscitou relevante debate nacional, culminando com a Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 939/7-DF<sup>185</sup>, que resultou na declaração de inconstitucionalidade em relação à cobrança do imposto no exercício de 1993 por violação ao princípio da anterioridade tributária, à violação de imunidades tributárias às pessoas jurídicas de direito público, templos religiosos, partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, sobre transações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. As demais disposições foram

---

<sup>185</sup> Ação direta de inconstitucionalidade (medida cautelar). I.P.M.F. (Imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira). Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993 (art. 2., par. 2.). Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993. Art. 60, par. 4., inciso IV, c/c arts. 5., par. 2. e 150, III, "b", da Constituição. Preliminar de ineptia da inicial. Legitimidade ativa (art. 103, IX, da Constituição Federal). Legitimidade passiva. 1. Se do texto completo da inicial se verifica que impugna a Emenda Constitucional que permitiu a criação do imposto, e a Lei Complementar que o instituiu, torna-se irrelevante o fato de, ao final, referir-se apenas, inadvertidamente, a inconstitucionalidade da lei. 2. Sendo a C.N.T.C. uma Confederação Sindical, tem legitimidade para propor ação direta de inconstitucionalidade (art. 103, IX, da Constituição Federal). 3. Nessa espécie de ação, a União não é parte e nem se pode deduzir, contra ela, pretensão a restituição de tributos, o que só se admite em ação de outra natureza e no foro competente. 4. Estando caracterizada a plausibilidade jurídica da ação ("fumus boni iuris"), ao menos quanto a alegação de violação do disposto no artigo 60, par. 4., inciso IV, c/c arts. 5., par. 2., e 150, III, "b", todos da Constituição, e de se deferir medida cautelar para suspensão da eficácia do art. 2. e seus parágrafos da Emenda Constitucional n. 3/93, que autorizou a criação do I.P.M.F., bem como de toda a Lei Complementar n. 77/93, que efetivamente o instituiu. 5. Hipótese em que a suspensão deve vigorar até 31.12.1993, reservando-se o Tribunal para, antes do início do recesso judiciário (19.12.1993), examinar se a estendera (a suspensão) ao exercício de 1994, apreciando, inclusive, os demais fundamentos da ação, caso até essa data não tenha sido ela julgada, pelo mérito.

declaradas constitucionais, e o seu principal elemento, a tributação sobre a movimentação financeira foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Questões relativas ao cabimento ou não da matéria estar sujeita a emenda constitucional, bem como o respeito ao princípio da anterioridade tributária, à vedação ao confisco, as imunidades constitucionais tributárias, o direito à propriedade, o respeito à capacidade contributiva e mesmo a irredutibilidade de salários e vencimentos foram extensamente debatidas, como bem sintetiza Saraiva Filho<sup>186</sup> ao defender a constitucionalidade do novel tributo.

As sucessivas alterações dos diplomas legais, das alíquotas e da própria natureza do tributo, tabuladas no quadro seguinte, revelam muito das controvérsias em todo do inovador método de tributação inaugurado na ordem constitucional brasileira desde 1993, que sob diferentes denominações (imposto e contribuição) e regulado por sucessivos diplomas legais, vigorou entre 1993 e 2007.

#### Alterações no tributo sobre movimentações financeiras - 1993 a 2007

<b>Imposto - 1993 a 1995</b>			
<b>PERÍODO</b>		<b>ALÍQUOTA</b>	<b>NORMA</b>
26/08/1993	14/09/1993	0,25%	E.C. n° 3/93 17/03/1993 e LC 77/93
15/09/1993	31/12/1993	0%	ADIN 939-7/DF Suspensão
01/01/1994	31/12/1994	0,25%	ADIN 939-7/DF Retorno
01/01/1995	31/12/1996	0%	Suspensa
<b>Contribuição - 1996 a 2007</b>			
<b>PERÍODO</b>		<b>ALÍQUOTA</b>	<b>NORMA</b>
15/08/1996	-	0,25%	E.C. N° 12/99 15/08/1996
23/01/1997	31/12/1997	0,20%	Lei n° 9.311, de 24 de outubro de 1.996
01/01/1998	31/12/1998	0,20%	Lei n° 9.539, de 12 de dezembro de 1.997
01/01/1999	21/01/1999	0,20%	Lei n° 9.539, de 12 de dezembro de 1.997
22/01/1999	16/06/1999	0,00%	Suspensa
17/06/1999	31/12/1999	0,38%	E.C. n° 21/99 18/03/1999
01/01/2000	17/06/2000	0,38%	E.C. n° 21/99 18/03/1999
18/06/2000	17/03/2001	0,30%	E.C. n° 21/99 18/03/1999
18/03/2001	17/06/2002	0,38%	Decreto E.C. n° 3.775, 16 de março de 2.001
			Instrução Normativa SRF E.C. n° 173, de 11 de julho de 2.002
01/01/2002	31/12/2002	0,38%	Instrução Normativa SRF n° 173, de 11 de julho de 2002
01/01/2003	31/12/2003	0,38%	Instrução Normativa SRF n° 173, de 11 de julho de 2002

186 Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes. O IPMF é constitucional, *Revista de informação legislativa*, v. 31, n. 121, p. 199-210, jan./mar. 1994.

01/01/2004	31/12/2007	0,38%	E.C. n° 42/2003 18/03/2003
------------	------------	-------	----------------------------

### **3.3.1 Análise do tributo sobre movimentação financeira sob a ótica da justiça fiscal e do fomento ao desenvolvimento econômico**

Inicialmente convém ressaltar que não obstante a inovação na base de cálculo tributável e das possíveis vantagens que um tributo sobre movimentação financeira possa apresentar em relação aos métodos tradicionais de tributação, a conformação normativa do tributo que vigorou no ordenamento tributário brasileiro até 2007 padece de imperfeições que para serem superadas necessitam preliminarmente de identificação e análise. Não se trata portanto de um sistema tributário propriamente dito, mas - ainda que de forma rudimentar - as bases para a gênese de um novo modelo.

Neste sentido as experiências proporcionadas pela vigência do tributo por longos 14 anos em nosso ordenamento, oferecem vasta base de fatos jurídicos, (normativos, doutrinários e jurisprudenciais), econômicos e financeiros a compor valioso repositório para o aprimoramento da referida inovação tributária.

O exame crítico de um tributo dentro do escopo a que o presente trabalho se propõe pode ser resumido na seguinte indagação em torno da qual se indaga: terá um tributo sobre a movimentação financeira, nos atuais níveis de desenvolvimento do sistema financeiro brasileiro, a capacidade fiscal de substituir os principais tributos nacionais e contribuir efetivamente para a concretização da justiça fiscal e do desenvolvimento econômico ?

Na busca desta resposta faz-se aqui breve apanhado de alguns problemas da CPMF (contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira) vigente até 2007, sem o objetivo de propor um modelo completo e fechado de uma nova ordem tributária, mas delinear o esboço de um modelo conceitual centrado na justiça fiscal e no fomento ao desenvolvimento econômico.

Uma questão recorrente é que o tributo era cobrado de forma cumulativa, (questão economicamente nociva, como visto no Capítulo II) de modo que nas atividades econômicas de cadeia produtiva longa, a incidência de tributação sobre todas as movimentações dos diversos agentes econômicos envolvidos na produção de um bem ou na prestação de serviços

incidiriam cumulativamente, o que poderia onerar excessivamente o preço final do produto ou serviço.

Um exemplo típico seria a produção de automóveis que apresenta uma cadeia produtiva integrada pela produção de inúmeros itens, com diversas indústrias produzindo em função da empresa principal, de modo que entre a produção de todos os insumos e serviços necessários à montagem de um veículo e a chegada do produto ao consumidor final, a presença de tantos agentes econômicos envolvidos e a consequente tributação sobre cada uma de suas movimentações financeiras, terminaria por implicar em excessiva carga tributária ao produto final.

Tal situação indica que um tributo aprimorado, implicaria no estabelecimento não de uma alíquota única e geral, ao contrário, a determinação da alíquota do contribuinte deve ser estabelecida em função da matriz de complexidade da atividade exercida e pelo grau de essencialidade do produto ou serviço, de modo a se determinar a partir alíquotas médias a carga tributária final devida. Pela similitude das operações envolvidas no âmbito das transações envolvendo produtos e serviços, o tributo sobre a movimentação financeira apresentaria potencial capacidade de substituição gradativa do ICMS, tributo essencialmente sobre o consumo e cujas elevadas alíquotas trazem as distorções já analisadas anteriormente.

Do ponto de vista da tributação da renda proveniente de salários e remunerações em geral, as alíquotas seriam estabelecidas com base igualmente em tabela de faixas progressivas de renda, de modo a proteger o mínimo essencial de cada cidadão e tributar as rendas em base razoável e proporcional à capacidade contributiva de cada indivíduo. Como vimos anteriormente, esta é uma questão grave do nosso atual sistema tributário no que tange à incidência do imposto sobre a renda. Além de termos uma carga tributária geral alta e por conseguinte desestimuladora do consumo e do investimento, a mesma incide de forma desigual entre os vários estratos econômicos da sociedade com também já visto.

Um outro aspecto relevante do tributo sobre movimentação financeira é que por ser cobrado através das instituições financeiras haveria a possibilidade dos agentes econômicos, diante eventualmente de majoração de alíquotas do tributo passarem a fazer pagamentos fora da rede bancária ou mesmo promover o intercâmbio de títulos, cheques ou mesmo de mercadorias e serviços entre os agentes econômicos de modo a evitar ou postergar ao máximo a circulação dos mesmos pela rede bancária, evitando-se assim a tributação. Trata-se sem dúvida de questão desafiadora e merecedora de ponderação.

A primeira questão refere-se à intensidade da tributação: a característica do tributo sobre movimentação financeira é justamente a possibilidade de relevante ampliação da base de contribuintes, na medida em que as movimentações financeiras podem envolver transações formais, informais e mesmo ilícitas (*pecunia non olet*) o que poderia manter as suas alíquotas em patamares baixos o suficiente para desestimular os agentes econômicos à buscarem a sonegação do tributo. Além disso, os meios de dissimulação oferecem riscos e custos adicionais aos envolvidos, implicando também em necessário conluio entre os agentes econômicos, sem prejuízo das penalidades tributárias e penais cabíveis. Por outro lado, do ponto de vista da proteção do contribuinte, a possibilidade de evasão das transações do sistema financeiro poderia funcionar como balizador dos limites econômicos da alíquota considerada justa, de modo que a partir de determinado percentual a possibilidade de evasão dos sistema auto limitaria eventual sanha tributária estatal. De toda sorte tal risco demandaria uma revisão legislativa quanto às limitações de negociações sobre títulos de crédito, bem como de criação de limite temporal de validade dos cheques de modo a evitar a sua circulação paralela entre os agentes econômicos.

A segunda questão é que a implantação de um tributo dessa natureza, no plano da justiça fiscal, do desenvolvimento econômico, da razoabilidade e da proporcionalidade, deve necessariamente implicar na gradativa redução das alíquotas de outros tributos (especialmente o imposto de renda e o ICMS, já analisados anteriormente). Trata-se de uma abordagem de substituição gradativa, mas que não implica na extinção de todos os outros tributos, nem na instituição de um imposto único, o que seria aparentemente impossível em um planeta globalizado e com diversas possibilidades de transações econômicas sob constante expansão e inovação.

Do ponto de vista dos princípios constitucionais tributários gerais vistos no Capítulo I, o tributo sobre transações financeiras sob o crivo do princípio da praticabilidade da tributação demonstra efetividade pois para a administração tributária administração do mesmo é realizada de forma extremamente simples, na medida em que, se tratando basicamente de alíquota sobre determinada movimentação, o tributo é debitado diretamente pela instituição financeira e repassado à Fazenda. Estabelecida a alíquota mínima (zero para isenções e não incidência para as imunidades constitucionais) e a alíquota máxima legalmente fixada, a possibilidade de modulação da intensidade do tributo permite também o seu condicionamento ao princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

No plano da segurança jurídica, princípio de especial importância no ordenamento, a simplicidade normativa do tributo, demonstra aptidão como elemento normativo que ofereça estabilidade e segurança jurídica aos agentes econômicos e expectativas seguras de realização de previsões orçamentárias estatais, cuja realização concretiza direitos fundamentais.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 estabelece diversas contribuições com destinação direta e orçamento específico, a exemplo das contribuições de natureza previdenciária, dos regimes geral e próprio. Há também no ordenamento tributário impostos de natureza extra fiscal, que não objetivam necessariamente arrecadação, mas permitem a atuação estatal no estímulo ou no desestímulo de certas atividades econômicas ou mesmo de tutela a valores essenciais expressos no texto constitucional, como a proteção do meio ambiente, o controle do uso e ocupação do solo, o fim social da propriedade e o estímulo à economia nacional entre outros, o que justifica assim a permanência de tributos com características de extrafiscalidade.

Outros aspectos que demandam aprofundamento giram em torno que problemas recorrentes da sociedade brasileira e que a existência de um controle estatal sobre as transações financeiras poderia eventualmente prover colaboração em sua solução. Questões recorrentes sobre lavagem de dinheiro e movimentações financeiras de organizações criminosas, controle dos recursos destinados a financiamento de campanhas eleitorais, racionalização e incremento da eficiência estrutural das entidades estatais de controle e fiscalização, bem como questões relativas a guerra fiscal e ao pacto federativo, que como visto no Capítulo II, têm relevante repercussão no âmbito nacional. Cada um dos referidos aspectos demanda percuente e aprofundado exame e são aqui mencionados especialmente no sentido de demonstrar as potenciais repercussões de um sistema tributário focado em transações financeiras.

## CONCLUSÃO

Ao longo da presente dissertação, em relação a cada um dos tópicos tratados de modo analítico, foram apresentadas as posições doutrinárias identificadas como mais relevantes, contrapostas sempre que possível com posições abordadas sob enfoque distinto. Neste sentido as questões aqui tratadas buscaram ter como pano de fundo o contemporâneo ordenamento constitucional brasileiro e como perspectiva a concretização dos direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal. No esforço hermenêutico para a busca dos sentidos do que verdadeiramente sejam direitos fundamentais concretizados, e portanto dos modos concretos de alcançá-los, conclui-se pelos seguintes aspectos demonstrados ao longo dos capítulos do presente trabalho:

Identifica um amplo catálogo de direitos fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988, que sintetizam séculos de conquistas históricas dos direitos humanos e que o legislador constitucional brasileiro de modo expresso inclui como expressão do estado de bem estar social no contexto histórico de uma nação em plena redemocratização, sem prejuízo da incorporação de novos direitos, revelada na cláusula constitucional de abertura evolutiva dos direitos humanos.

Sustenta que os direitos fundamentais exigem volumes crescentes de recursos públicos para a sua concretização, sejam para prover aqueles direitos mais elementares e imateriais como a vida ou a liberdade, sejam os de natureza material como os direitos sociais do cidadão, traduzidos nas mais variadas prestações e investimentos públicos.

Constata a partir da estrutura constitucional posta, que os recursos públicos necessários à concretização dos direitos fundamentais provém predominantemente da arrecadação tributária, de modo que a estruturação de um ordenamento jurídico capaz de prover tais recursos, passa necessariamente pela análise crítica da ordem tributária.

Identifica que na conformidade dos dados apresentados, sendo crescentes as demandas sociais que concretizam a cidadania, crescentes também devem ser os recursos públicos necessários, de modo que há que se falar em ampliação da base tributável e consequentemente do fomento de uma marcha de desenvolvimento econômico sustentável no longo prazo.

Constata um liame entre direitos fundamentais, ordem tributária e desenvolvimento econômico, de modo que a análise percuciente do problema demanda abordagem interdisciplinar, com ênfase no diálogo entre o jurídico e o econômico.

Compreende que a ordem tributária num cenário complexo de demandas sociais, de um catálogo amplo de direitos fundamentais, de desigualdades regionais e de dramática necessidade de crescimento econômico sustentável exigem a busca de instrumentos hermenêuticos capazes de prover a necessária construção dos sentidos dos comandos constitucionais, em especial dos princípios constitucionais tributários e da estrutura de tributos que seja compatível com aqueles valores áureos estabelecidos na Constituição.

Afirma a partir da teoria dos princípios que a Constituição Federal de 1988 oferece um conjunto robusto de princípios tributários e econômicos baseados na isonomia entre os contribuintes, no respeito à capacidade contributiva, e no fomento ao desenvolvimento econômico. Todavia constata que a capacidade nuclear de um princípio em irradiar seus valores por todo o ordenamento de modo a concretizar seus valores, passa no plano tributário pela fiel conformação dos tributos ao comando principiológico de força normativa.

Entende que a regra da igualdade é elemento de irradiação constante e necessária de toda a ordem jurídica, com suas interações com a ordem econômica, mas que necessita para a sua efetividade de constantes adaptações em conformidade com o direito que pretenda igualmente aplicar. Neste sentido na ordem tributária, a aplicação da igualdade se traduz na atenção a como o tributo incide na esfera econômica do contribuinte, e se o faz de forma equitativa em relação aos vários estratos sociais e econômicos da sociedade, de modo que cada um contribua na exata medida da sua capacidade.

Constata que a capacidade contributiva é princípio fundamental da ordem tributária, verdadeiro critério de verificação de conformidade de cada tributo com a ordem constitucional, identificando na doutrina de Klaus Tipke o referencial teórico fundamental do respeito à capacidade contributiva como pilar tributário essencial de uma ordem tributária democrática e justa.

Demonstra que a Constituição Federal expressa princípios tributários e autoriza a criação de tributos que devem necessariamente estar condicionados por tais princípios, de modo que todo o detalhamento normativo do tributo, seja em forma de lei complementar, lei ordinária e regulamentos, obrigatoriamente deve se conformar ao comando principiológico emanado da Constituição sob pena de notória inconstitucionalidade.

Aponta em face do volume de recursos arrecadados e pela intensidade de intervenção na esfera econômica do contribuinte, o Imposto de Renda e o ICMS como dois

tributos emblemáticos da desconformidade entre princípios tributários e o modo real de incidência dos tributos na esfera econômica do cidadão.

Assevera que entre a autorização constitucional de criação do Imposto de Renda, e a sua conformação real através de leis e regulamentos, o tributo se distancia do fiel respeito à capacidade contributiva do cidadão, ao criar modos de incidência de tributação que em interação com outros normativos de natureza contábil, financeira e econômica, terminam por criar distorções tanto no plano da equidade entre os indivíduos quanto na condição de óbice ao desenvolvimento econômico.

Constata que o ICMS é incompatível com o mandamento da capacidade contributiva. Tributo com enorme repercussão no pacto federativo nacional, principal fonte de recursos dos estados brasileiros, incide justamente sobre bens essenciais ao mínimo existencial do cidadão, tais como bens de consumo, alimentos, e serviços tão essenciais à vida e ao desenvolvimento econômico como energia elétrica e comunicações. Por sua natureza de imposto sobre consumo, intervém com a mesma incidência, independente da capacidade econômica de cada consumidor.

Verifica que no âmbito do pacto federativo, valor pétreo do nosso ordenamento jurídico, o ICMS gera efeitos nocivos entre as unidades da federação, especialmente no que se refere ao cumprimento da redução das desigualdades regionais como um dos objetivos da República, tendo em vista que a conformação do tributo e a forma de distribuição do tributo entre os estados brasileiros.

Identifica um contexto de verdadeiro paradoxo na ordem tributária brasileira: de um lado a presença de um conjunto principiológico que pretende tutelar a justiça fiscal e o desenvolvimento econômico; e de outro lado tributos autorizados pela própria Constituição, em flagrante desconformidade com aqueles mesmos valores que deveriam condicionar a sua gênese normativa.

Aponta para a estruturação de um ordenamento tributário cujo valor central seja a justiça fiscal. Neste sentido uma ordem tributária justa e capaz de fomentar riqueza na sociedade tem o potencial de superar a sua contemporânea percepção social de verdadeiro fardo imposto ao cidadão pelo Estado, para uma concepção de direito tributário da sociedade e para a sociedade, fonte essencial de financiamento do Estado Social a que se refere Klaus Tipke.

Compreende que o ciclo das finanças públicas não se encerra na arrecadação de tributos, neste sentido aponta a importância das estruturas de controle na aplicação de

recursos, identificando relevante avanço constitucional, traduzido na importância dada pela contemporânea ordem jurídica às estruturas de controle na aplicação de recursos públicos e na responsabilidade fiscal.

Assevera que o controle das contas públicas é elemento essencial da consolidação democrática, demonstrando como ao longo da história a evolução das estruturas de controle coincide com os momentos de maior institucionalização e evolução do poder democrático, ao passo que em períodos de supressão de liberdades, os sistemas de controle dos recursos da população também sucumbem.

Constata que os fenômenos econômicos preponderantes na história recente do país possibilitaram a criação na economia brasileira de um sólido sistema bancário com grande presença das instituições financeiras nas transações financeiras de pessoas físicas e jurídicas, num cenário de ampla difusão de tecnologias de comunicação e de informação, com grande capilaridade do sistema bancário público e privado em todo o território nacional. Compreende todavia a inviabilidade de um tributo único em substituição a todos os demais tributos, seja pela crescente complexidade crescente do sistema econômico, seja pela necessária existência de tributos com características de extrafiscalidade, com objetivos essencialmente de regulação do agentes econômicos.

Propõe o aprofundamento dos estudos sobre tributos com hipótese de incidência sobre transações financeiras, em gradativa substituição aos modelos clássicos de tributação que como demonstrado, não atendem aos princípios da justiça fiscal e do desenvolvimento econômico. Compreende todavia que a conformação do tributo que vigorou temporariamente em nosso ordenamento jurídico, constitui mero rudimento do que seria um ordenamento tributário mais avançado e centrado em movimentações financeiras, não obstante a vantagem para o pesquisador de já haver um período temporal amplo de existência de tal versão rudimentar, possibilitando ampla fonte de pesquisa legal, jurisprudencial e econômica. Neste sentido admite que a nova modalidade de tributação demanda aprofundamento dos possíveis e múltiplos efeitos de uma nova ordem tributária no mundo jurídico e econômico, a serem considerados não somente no plano da economia nacional mas também nas interações e reflexos de tais modificações no contexto de uma economia globalizada em acelerado fluxo de transformações.

Conclui, por fim, considerando a problematização central da concretização dos direitos fundamentais na ordem constitucional vigente, que o mundo do dever ser proposto na cidadã Constituição Federal de 1988 exige para a sua concretização uma ordem tributária que

ultrapasse o plano apenas dos princípios constitucionais e se irradie para o mundo real do ser, através da conformação de tributos concebidos necessariamente sob o crivo da justiça fiscal e do fomento ao desenvolvimento econômico.

## REFERÊNCIAS

- WEBER, Max. **Economia y sociedad**. Cidade do México: Fondo de Cultura Económica, 1964.
- COSTA, Alexandre Araújo. **Direito e método: diálogos entre a hermenêutica filosófica e a hermenêutica jurídica**. (Tese de doutorado). Brasília: UNB, 2010.
- OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Metodologia científica aplicada ao direito**. São Paulo: Thomson, 2002.
- RÜCKERT, Joachim. **Savigny und die philologie seiner Zeit**, in: *philologie als literatur-und rechtswissenschaft*. germanistik und romanistik 1730-1870. Heidelberg: 2013.
- PIOVESAN, Flávia. **Temas de direitos humanos**. 5a. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004,
- LAUREN, Paul Gordon. **The evolution of international human rights**. Philadelphia, 2011, p. 137. Disponível em <<http://books.google.com.br/books>> Acesso em 19 jun. 2016.
- CEIA, Eleonora. **A Jurisprudência da corte interamericana de direitos humanos e o desenvolvimento da proteção dos direitos humanos no Brasil**. R. EMERJ, Rio de Janeiro, v. 16, n. 61, p. 113, jan.-fev.-mar. 2013.
- STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2011.
- HEIDEGGER, Martin. **Sein und Zeit**. Tübingen: Max Niemayer, 1967.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**. New York: W. W. Norton & Co., 1999.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora.
- ZAVASCKI, Teori Albino. **Processo coletivo: Tutela de Direitos Coletivos e Tutela coletiva de Direitos**. 2005. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
- DIDIER JR., Fred; ZANETTI JR., Hermes. **Curso de Direito Processual Civil: Processo coletivo: vol 4, 6ª. ed.** Salvador: Editora Juspodivm, 2011.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights: Why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999.
- COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**. 4a. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.
- TRIVISONNO, Alexandre. **Estudo introdutório a teoria discursiva do direito de Alexy e as duas questões fundamentais da filosofia do direito**. In: ALEXY, Robert. *Teoria discursiva do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- KLEIN, Julie. **Notes Toward a social epistemology of transdisciplinarity**. Paris: Bulletin Interactif du Centre International de Recherches et Études transdisciplinaires n° 12, 1998. Disponível em: <<http://cirettransdisciplinarity.org/bulletin/b12c2.php>> Acesso em 02 jun. 2016.
- BEDATE, Alonso. **El saber interdisciplinar**. Madrid: Universidad Pontificia Madrid, 2014.
- International Journal for Mcluhan Studies. Barcelona: Editorial Universidad Oberta de Catalunya, 2011.
- CRANE, Diana ; SMALL, Henry. **American sociology since the seventies: The emerging crisis in the discipline**. In *Sociology and its publics: The forms and Fates of Disciplinary Organization*, Chicago: University of Chicago Press, 1992 p. 197. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books>> Acesso em: 01 jun. 2016.
- BENTHAM, Jeremy. **An introduction to the principles of morals and legislation**. Oxford: Oxford Press, 2005.
- POSNER, Richard. **Values and consequences: an introduction to economic analysis of law**. Chicago: Law School Press, 2010.
- COASE, Ronald. **Journal of law and economics**. Chicago: 1960.
- CALABRESI, Guido. **Some thoughts on risk distribution and the law of torts**. New Heaven: Yale Law Journal, 1961.
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Arcádia, 1944.
- DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e due process of law**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- RAWLS, John. **Uma teoria de justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- BORGES, José Souto Maior . **Isenções tributárias**. São Paulo: sugestões Literárias, 1980.
- SARLET, Ingo. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2010.
- BRANCO, Gustavo Gonet. MENDES, Gilmar. **Curso de direito constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

SHAY, Stephen. **Tax, law and development**. Massachusetts: Edward Elgar Publishing inc., 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – **Carga Tributária 2014**. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> Acesso em 12 de jun. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. RDDT 154, jul/08.

LACOMBE, Américo. **Princípios constitucionais tributários**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 15ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, p. 817-818.

CARDOSO, Marco Aurélio et al. **Financiamento de longo prazo: mercado de debêntures e programa de emissão da BNDESPAR**, *Revista do BNDES*. Rio de Janeiro, v.14, n. 27, pp. 43-70, Jun de 2007.

SCHENK, Alan. **Value added tax. A comparative approach**. New York: Cambridge university press, 2015.

IBGE. POF - Pesquisa de Orçamento Familiar 2014-2015. Disponível em: <[www.ibge.gov.br](http://www.ibge.gov.br)>, acesso em 13 jan 2017.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de direitos humanos**. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARISTÓTELES, *Apud* LIMA, Luiz Henrique. **Controle externo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

Gazeta de Lisboa, Lisboa, 18 de março de 1809. Disponível em <<http://books.google.com.br/books>>. Acesso em: 12 out. 2016.

BRASIL. Constituição (1824) **Constituição Política do Império do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm?](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao24.htm?)>. Acesso em: 12 out. 2016.

LOPES Jr., Eduardo. **A judicialização da política no Brasil e o TCU**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2007.

BARBOSA, Eurico. **Rui Barbosa e o ideal do Tribunal de Contas**. Goiânia: Kelps, 2001.

ARAÚJO, Júlio César Manhães de. **Controle da atividade administrativa pelo Tribunal de Contas na Constituição de 1988**. Curitiba: Juruá, 2010.

- BRASIL. Constituição (1969) Emenda constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 12 out. 2016.
- REGO, Antonio Carlos. **O Congresso brasileiro e o regime militar**. Rio de Janeiro: FGV, 2008. p.78. Disponível em: <http://books.google.com>. Acesso em 25 jul. 2016.
- MILAKOVICH, Michael; GORDON, George. **Public administration in America**. Boston: Cengage Learning Inc., 2009, p. 65. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 25 ago. 2016.
- HALL, Robert; LIEBERMANN, Marc. **Microeconomia. Princípios e aplicações**. São Paulo: Pioneira, 2003, p. 4. Disponível em: <<http://books.google.com.br>>. Acesso em: 25 ago. 2016.
- COSTA, Luiz Bernardo Dias. Tribunal de Contas – evolução e principais atribuições no estado democrático de direito. Belo Horizonte: Fórum, 2006.
- MCKINNEY, Jerome. Public Administration: **Balancing power and accountability**. Westport: Praeger Publishers, 1998. p.471. Disponível em: <<http://books.google.com>>, acesso em 25 jul. 2016.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 19.ed. São Paulo. Atlas, 2015.
- ZYMLER, Benjamin; ALMEIDA, Guilherme. O controle externo das concessões de serviços públicos e das parcerias público-privadas. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 05 jul. 2016.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade no. 849. - Plenário, 11.02.1999. - Acórdão, DJ 23.04.1999. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em 13 out. 2016.
- MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo moderno**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011.
- BANDEIRA DE MELO, Celso Antônio. **O Tribunal de contas e sua jurisdição**. Revista do Tribunal de Contas do Rio de Janeiro, 1982. p.122 *apud* ZYMLER (2008)
- JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. São Paulo: Dialética. 2010.
- MEIRELLES, Hely. **Direito Administrativo Brasileiro**. Malheiros, 2007.
- JANOWITZ, Morris. **The last half-century**. Chicago: The University of Chicago Press. 1978. p. 8-16. Disponível em: < <http://books.google.com/books>>. Acesso em 29 jul 2016.
- STRECK, Lenio; MORAIS, José. **Ciência política e teoria geral do estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2004.

KOTHER, Maria Cecília Medeiros de Farias. **Planejamento circunstancial: economia social - terceiro setor**. 6.ed. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008.

MANNARIO, Rosanne. **Prestação de contas do governo da república**. Para quem? A sociedade brasileira? In Sociedade democrática, direito público e controle externo. Brasília: TCU, 2006.

PILLATI, Adriano. **Limites e avanços da Constituição de 1988** In: PEPPE, Atílio (org.). Revisão constitucional e estado democrático. São Paulo: Loyola, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. **O Orçamento na Constituição**. São Paulo: Renovar, 1995.

Banco Central do Brasil. Histórico de taxa de juros. Disponível em <<https://www.bcb.gov.br/Pec/Copom/Port/taxaSelic.asp>> , acesso em 17 jan 2017.

DE PAULA, Luiz Fernando et ali. **Estrutura do setor bancário e o ciclo recente de expansão do crédito**: o papel dos bancos públicos federais, *Nova economia*, vol.23, no.3. Belo Horizonte Set.-Dez 2013.

FGC-Fundo Garantidor de Crédito. Disponível em <[http://www.fgc.org.br/libs/download\\_arquivo.php?ci\\_arquivo=177](http://www.fgc.org.br/libs/download_arquivo.php?ci_arquivo=177)>, Acesso em 17 jan 2017.

SARAIVA, Oswaldo Othon de Pontes. **O IPMF é constitucional**, *Revista de informação legislativa*, v. 31, n. 121, p. 199-210, jan./mar. 1994.