

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

KALINE PACÍFICO DE BRITTO MACHADO

A solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos e suas limitações na
CR/88: uma abordagem conceitual

Maceió
2014

KALINE PACÍFICO DE BRITTO MACHADO

A solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos e suas limitações na
CR/88: uma abordagem conceitual

Dissertação de mestrado apresentada ao
Programa de Pós-graduação em Direito da
Universidade Federal de Alagoas, como
requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo.

Maceió
2014

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária Responsável: Maria Auxiliadora G. da Cunha

M149s Machado, Kaline Pacífico de Britto.

A solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos e suas limitações na CR/88 : uma abordagem conceitual / Kaline Pacífico de Britto Machado. – 2014.

183 f. : il.

Orientadora: Gabriel Ivo.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito. Maceió, 2014.

Bibliografia: f. 175-183.

1. Solidariedade social. 2. Norma de estrutura. 3. Dever de pagar tributos. 4. Delimitações na CR/88. 5. Conceito estrutural de solidariedade social e sua aplicação. I. Título.

CDU: 342

Folha de Aprovação

KALINE PACÍFICO DE BRITTO MACHADO

A solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos e suas limitações na
CR/88: uma abordagem conceitual

Dissertação submetida ao corpo docente do
Programa de Pós-graduação em Direito da
Universidade Federal de Alagoas e aprovada
em ___ de ___ de___.

(Titulação, Nome completo, Instituição) (Orientador)

Banca Examinadora:

(Titulação, Nome completo, Instituição) (Examinador Externo)

(Titulação, Nome completo, Instituição) (Examinador Interno)

(Titulação, Nome completo, Instituição) (Examinador Interno)

Dedico este novo desafio ao meu pai, Benildo, meu eterno porto seguro, por me ensinar que os valores morais estão dentro de nós; que somos responsáveis pelo que conquistamos e pelo que não conseguimos conquistar; que não podemos ser felizes sem acreditar que somos capazes e fortes o suficiente para vencer qualquer obstáculo; que os fracassos são necessários porque fazem parte do nosso crescimento; que devemos sempre agradecer tudo o que já temos e o que ainda poderemos vir a ter; que somos referências para os outros e por isso precisamos ser mais fortes, mais firmes, mais seguros; e mesmo que em determinados momentos, a força, a coragem e o medo nos façam desmoronar, busquemos Deus, porque Ele nos erguerá novamente. E cá estou, em pé, vencendo mais esse desafio em minha vida. Painho, sem seus conselhos jamais seria o que eu sou e talvez nunca chegasse até aqui: amo você. Meu muito obrigada.

À minha querida mãe, minha estrela-guia, que sempre esteve ao meu lado em todos os momentos de minha vida, por encarar os meus obstáculos e desafios como se seus fossem; por me ensinar que não há amor mais puro e precioso. Sei que nem sempre farei a coisa certa, mas tenho a absoluta certeza de que, mesmo errando, serei por você confortada, orientada e protegida.

Aos meus irmãos Daisy, Williams e Luciana, meus melhores amigos, por serem exemplos de integridade, de força, de decência, de determinação e de prudência. Por me fazerem acreditar que somos aquilo que queremos ser, caso lutemos com perseverança e honestidade pelo que desejamos.

Ao meu marido Milton, meu amor, por nunca duvidar da minha capacidade e determinação, ainda quando eu mesma deixava de acreditar; pela cumplicidade ao desempenhar o papel de pai e mãe tantas vezes necessário para que eu pudesse ter tranquilidade para escrever; e pelo apoio incondicional nos momentos mais árduos dessa caminhada.

Ao meu filho Arthur, presente de Deus. Foi-me muito difícil abdicar da sua companhia, o que me fez compreender o verdadeiro sentido da sua presença em minha vida.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por iluminar os pensamentos que me conduziram aos resultados pretendidos. E à minha Santa Rita, pelas promessas alcançadas. Sei que sem as inspirações divinas, certamente não teria atingido meu objetivo: escrever e produzir. Ao prof. Gabriel Ivo, pela sinceridade e franqueza com que sempre me orientou, deixando claro que sem esforço não se pode esperar sucessos, e por me ensinar que há muitas formas de se conhecer e analisar o direito. Obrigada por me apresentar um mundo novo que me permitiu novas experiências jurídicas que abriram minha mente e contribuíram para meu crescimento pessoal e profissional. Aos meus pais, Benildo e Vilma por estarem comigo, participando ativamente desse processo de desenvolvimento produtivo, convencendo-me de que era possível ultrapassar todas as barreiras, acolhendo-me e me estimulando nos momentos de dificuldade, quando os obstáculos pareciam intransponíveis. Obrigada por não desistirem de mim. Ao prof. Beclaute, por me auxiliar em um dos momentos mais difíceis dessa jornada, quando pensei em desistir e julguei não ser capaz de continuar a caminhada. Suas palavras e sugestões foram fundamentais porque despertaram em mim as ideias iniciais do objeto da pesquisa. Obrigada por instigar meu espírito científico adormecido. Ao meu sobrinho Leonardo Zagallo, por tantas noites de auxílio nos procedimentos metodológicos desta pesquisa; pela disponibilidade em exercitar seu inglês comigo; e por sempre estar presente nos momentos de dúvida e cansaço físico e mental. Obrigada, Léo, por sua generosidade, bom humor e paciência.

A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.

Arthur Schopenhauer

RESUMO

O objeto de investigação desta dissertação é analisar a relação existente entre a solidariedade social referida no art. 3º da CR/88 e o direito tributário. Pretende-se identificar o seu caráter estrutural, desde a sua evolução na concepção pré-jurídica às transformações necessárias ao ingresso no âmbito jurídico, identificando-a como o núcleo semântico da norma jurídica de estrutura para a produção das normas jurídicas de condutas tributárias. Para tanto, ter-se-á como parâmetro o direito positivo como um sistema de linguagem, a partir do corte metodológico devidamente delimitado, cujo estudo propõe a análise sintática (estrutura), a análise semântica (conteúdo) e a análise pragmática (efeitos) das normas jurídicas de produção jurídica tributária. O propósito consiste em reconhecer quais os critérios utilizados para o antecedente e para o conseqüente dessas normas, com o intuito de determinar onde a solidariedade social se encaixaria nessa estrutura normativa. Nesse contexto, o objetivo será constituir a estrutura normativa da solidariedade social no direito positivo tributário, de maneira que ela assuma o papel de fundamento do próprio dever de pagar tributos, com base no dever de cidadania dos contribuintes em concorrer para os gastos públicos do Estado fiscal, uma vez que todos os direitos custam caro e exigem recursos financeiros para sua implementação. Todavia, como a Constituição de 1988 estabeleceu autênticos freios ao exercício do poder de tributar, emergiu a necessidade de se delimitar o conceito de solidariedade social condizente com o atual sistema tributário nacional, buscando nas regras constitucionais de competência tributária o instrumento balizador essencial capaz de restringir a atividade legislativa no momento da construção e do alcance da solidariedade social enquanto núcleo semântico da norma jurídica de estrutura no sistema do direito positivo tributário.

Palavras-chave: Solidariedade Social. Norma de estrutura. Dever de pagar tributos. Delimitações na Constituição de 1988. Conceito estrutural de solidariedade social e sua aplicação.

ASTRATTO

L'oggetto di Studio di questa tesi sarà analizzare la relazione tra la solidarietà sociale presentata dall'art. 3° della CR/88 e Il diritto tributario. Si cercherà di identificare Il suo carattere strutturale dalla sua evoluzione nella concezione pré-giuridica, fino alle necessarie trasformazioni per consentirle l'ingresso nell'ambito giuridico, identificandola come Il núcleo semântico per la produzione di norme giuridiche per una condotta tributaria. Quindi, avendola come parâmetro, Il diritto positivo come um sistema di linguaggi e adottando una metodologia doverosamente delimitata, Il suostudio propone um'analisi sintattica(struttura), um'analisi semântica(contenuto) e um'analisi pragmática(effetti) delle norme giuridiche tibutarie. Il propósito della seguente tesi é riconoscere quali criteri sono usati per l'antecedente e Il conseguente di queste norme, allo scopo di determinare dove la solidarietà sociale entrebbe in questo sistema normativo. In questo contesto, l'obiettivo sarà quello di costituire la struttura normativa della solidarietà sociale nel diritto tributario positivo; in modo che possa servire da fondamento per Il dovere di pagare le tasse e i tributi, partendo dai doveri di cittadinanza del contribuente di partecipare alla spesa pubblica dello Stato fiscale, considerando che tutti i diritti costano molto e sono molto cari nella loro fase di implementazione. Nonostante ciò, siccome la Costituzione del 1988 ha posto um freno all'esercizio del potere tributario é emersa la necessità di delimitare Il concetto di solidarietà sociale compatibile con l'attuale sistema tributario nazionale, cercando nelle regole costituzionali di competenza tributaria, l'essenziale strumento equilibratore capace di limitare l'attività legislativa al momento della costruzione e della portata della solidarietà sociale come núcleo semântico della norma giuridica strutturale in um sistema di diritto positivo tributario.

PAROLE CHIAVE: Solidarietà Sociale. Norma Strutturale. Dovere di pagare le tasse. Limiti nella Costituzione del 1988. Concetto di solidarietà sociale e sua applicazione.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E A NORMA JURÍDICA	15
2.1	Corte metodológico: modelo de referência adotado	15
2.2	Acepção de sistema jurídico: os sistemas de linguagem	20
2.2.1	Considerações sobre a autossuficiência do sistema do direito positivo.....	24
2.2.2	Direito positivo: interpretação a partir do sistema de linguagem	28
2.2.3	Elementos basilares da linguagem comunicacional	33
3	A ESTRUTURA DA SOLIDARIEDADE SOCIAL — ACEPÇÕES PRÉ-JURÍDICA E JURÍDICA	36
3.1	Acepções do ponto de vista pré-jurídico	37
3.1.1	Visão teológica	38
3.1.2	Visão sociológica.....	42
3.1.3	Visão filosófica.....	44
3.2	Acepções do ponto de vista jurídico	49
3.2.1	Solidariedade social a partir da Constituição de 1988	52
3.2.2	Solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos: um dever de solidariedade	59
3.2.2.1	Concepção de dever jurídico fundamental e sua relação com os direitos	59
3.2.2.2	Dever fundamental de pagar tributos na Constituição de 1988	68
3.2.2.3	Solidariedade social como fundamento do dever jurídico de pagar tributos no Brasil.....	73
4	O DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO NÚCLEO SEMÂNTICO DA NORMA DE ESTRUTURA PARA A PRODUÇÃO DE NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS (ABERTURA DO CONCEITO)	82
4.1	Norma jurídica e sua estrutura lógica	83
4.2	Norma jurídica de estrutura: contraponto com as de conduta	89
4.2.1	Normas de produção jurídica que outorgam competência	95
4.2.2	Normas de produção jurídica que estabelecem o procedimento	97
4.2.3	Normas de produção jurídica que delimitam a matéria	98
4.3	Núcleo semântico das normas jurídicas.....	103
4.4	O dever de solidariedade social como núcleo semântico da norma de estrutura para a produção de normas jurídicas tributárias	104
5	AS MANIFESTAÇÕES CONSTITUCIONAIS DELIMITADORAS DA NORMA DE ESTRUTURA E DO DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL NA TRIBUTAÇÃO (FECHAMENTO DO CONCEITO)	111
5.1	Considerações acerca das delimitações constitucionais ao poder de tributar	111
5.1.1	Concepção de princípios e regras	114
5.1.2	Concepção de princípio adotada.....	119
5.2	Delimitações constitucionais ao núcleo semântico da norma de estrutura e do dever de solidariedade social	124
5.2.1	Dever de solidariedade social e estrita legalidade	125
5.2.2	Dever de solidariedade social e capacidade contributiva	130
5.2.2.1	Respeito ao mínimo existencial como delimitação negativa da capacidade contributiva e do dever de solidariedade social	136

5.2.2.2	Vedação ao confisco como delimitação negativa da capacidade contributiva e do dever de solidariedade social	142
5.2.3	Dever de solidariedade social e imunidades constitucionais tributárias.....	145
5.3	Aplicações do dever de solidariedade social no contexto jurídico tributário brasileiro.....	148
5.3.1	Classificação dos tributos e o dever de solidariedade social	151
5.3.2	Aplicação nos impostos	154
5.3.3	Aplicação nos empréstimos compulsórios	160
5.3.4	Aplicação nas contribuições especiais	163
5.3.5	O dever de solidariedade social e o STF	167
	CONCLUSÃO.....	172
	REFERÊNCIAS	175

1 INTRODUÇÃO

Após a firmação do Estado Social e Democrático de Direito no Brasil, evidenciou-se uma ruptura na ordem jurídica, porquanto o modelo de Estado de Direito que antes se apresentava formalista e individualista, com características típicas de um Estado liberal não intervencionista, cuja finalidade estava ligada à arrecadação de tributos advindo da sua relação nítida de poder de soberania em face dos cidadãos-contribuintes, passa a assumir, após a presença da Constituição de 1988 (CR/88), novos contornos que conduzem até as limitações expressas ao poder de tributar inerente ao Estado.

Essas limitações ocorrem a partir da atual função constitucional da tributação presente no sistema tributário nacional, que visa a garantir o mínimo existencial por intermédio da efetiva concretização dos direitos fundamentais, sejam eles individuais, sociais ou coletivos, expressamente previstos no bojo da CR/88, modificando a finalidade do Estado hodierno como um meio, um instrumento concreto de realização de valores que o legislador constituinte entendeu relevantes ao ordenamento jurídico e indispensáveis à sobrevivência da sociedade.

Partindo-se do pressuposto de que todos os direitos implicam custos financeiros ao Estado, faz-se necessário o estudo da solidariedade social prevista no art. 3º, I da CR/88, no âmbito da tributação, vista não apenas como um objetivo da República Federativa do Brasil¹, isto é, como um valor desconstituído de eficácia jurídica, senão como um dever afeto a todos os ramos do direito, principalmente ao ramo do direito tributário.

Isso porque é plenamente possível afirmar que, a partir de um dever de solidariedade social, pode-se exigir o pagamento dos tributos em face daqueles que têm capacidade econômica acima do mínimo vital para colaborar com os gastos públicos, haja vista que cabe aos membros da sociedade o dever de financiar a máquina administrativa em prol da sobrevivência mútua e harmônica de toda a coletividade.

Desse modo, como não há possibilidade de o Estado assegurar sozinho todos os direitos fundamentais previstos no texto constitucional sem que haja uma contraprestação financeira da sociedade em benefício ao bem comum, tal ausência de coparticipação nos custos desses direitos teria como consequência natural a falência de todo o sistema jurídico

1 Consoante se extrai do texto constitucional, no art. 3º, I, que assim dispõe: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária [...].

tributário, inviabilizando sua função precípua: sustentar os bens comuns da coletividade. Nesse sentido, surge a ideia de um Estado inegavelmente fiscal, fulcrado na arrecadação dos tributos como único meio de concretização efetiva dos direitos expressamente consagrados na CR/88.

Logo, a sobrevivência do Estado fiscal está diretamente ligada à arrecadação tributária, apenas possível com a consecução do dever fundamental de pagar tributos pela sociedade, que contribui com parcela do seu patrimônio aos cofres públicos. Como consequência desse ato, o Estado se torna capaz, financeiramente, de implementar políticas públicas visando ao fornecimento dos serviços públicos essenciais mínimos à população em geral, inclusive e principalmente daqueles que estão fora do campo da incidência tributária, configurando a percepção nítida do dever de solidariedade social previsto no art. 3º da CR/88.

Diante da atual contextura jurídica e social, a presente pesquisa científica tem como objeto central investigar a relação existente entre a solidariedade social referida no art. 3º da Constituição de 1988 e o direito tributário. É imprescindível analisar o sistema jurídico do direito positivo enquanto objeto formal de investigação da ciência do direito³, com o intuito de examinar como a solidariedade social pode ingressar no sistema do direito positivo tributário, buscando identificá-la como núcleo semântico da norma de estrutura para a produção das normas jurídicas de condutas tributárias.

Mas, para que isso seja possível, é necessário delinear um caminho a ser trilhado, lançando olhares para uma abordagem conceitual por meio de quatro pontos distintos, porém relacionados entre si, quais sejam: (i) a norma de estrutura que produz novos instrumentos normativos diretamente ligados às condutas intersubjetivas; (ii) a prerrogativa do legislador em instituir a norma de estrutura; (iii) o dever que impõe ao contribuinte o pagamento dos tributos e o peso da carga tributária em prol dos valores essenciais à vida digna, positivados na CR/88; (iv) e as delimitações negativas ao exercício do poder de tributar em face do legislador ordinário no momento da construção da norma jurídica de estrutura e de conduta tributária.

Em um introito básico, definir-se-á o referencial teórico eleito, que será de suma relevância científica para que seja factível manter coerência com o plano investigativo, de maneira que esta pesquisa apresentará o corte metodológico de como se pretende investigar o objeto, preocupando-se em: (i) delimitá-lo; (ii) justificar a sua finalidade; (iii) e determinar a

3 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. In: **Curso de Especialização em direito tributário — estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 3.

metodologia utilizada para encontrar as possíveis respostas apresentadas pelas hipóteses que levaram ao exame da problemática.

Desse modo, no primeiro capítulo abordar-se-ão as acepções de ordenamento jurídico, no sentido de analisar o sistema do direito positivo como um sistema de linguagem prescritiva, e como se dá a interpretação dos textos do direito positivo no momento da construção ou produção das normas jurídicas. Com isso, será necessário discernir o sistema do direito positivo do sistema da ciência do direito, para definir o direito positivo como um conjunto apenas de normas jurídicas, não sendo possível trabalhar com os outros sistemas diferenciados das normas jurídicas.

Essa característica leva ao exame da autossuficiência do sistema do direito positivo, que ao comportar apenas normas, possibilita a regulação do direito por si mesmo, com base em outros instrumentos jurídicos, bem como direciona ao estudo de uma possível abordagem estrutural normativa da solidariedade social, traçando como esta se encaixaria nesse sistema jurídico.

Já no segundo capítulo, far-se-á uma análise acerca da evolução histórica do termo “solidariedade social”, desde a sua acepção pré-jurídica, quando explorada sob os enfoques teológico, sociológico e filosófico, assente em teorias clássicas de importantes autores que deram uma contribuição decisiva para uma gradual transformação social, jurídica e política da solidariedade social no contexto dos modelos de Estados que foram surgindo, bem como será ela examinada sob o ponto de vista jurídico, o que só foi possível quando da positivação da solidariedade social nos textos constitucionais.

Nessa esteira, avalia-se solidariedade social no direito hodierno a partir de um modelo de Estado fiscal, Social e Democrático de Direito como o brasileiro, que exige uma estrutura coletiva mínima para todos, como o próprio fundamento do dever de pagar tributos no atual sistema do direito positivo tributário nacional, uma vez que sem o dever de solidariedade social que vise a contribuir para os gastos públicos, não haverá recursos, e conseqüentemente, não haverá direitos.

Em fidelidade à concepção de que a solidariedade social é um dever jurídico a ser exigido em face do contribuinte, surge a preocupação de se investigar a abertura e o fechamento do conceito desse dever de solidariedade social no âmbito tributário, assumindo o pano de fundo para os dois últimos capítulos.

Assente nesse raciocínio de abertura do conceito, será apresentada a solidariedade social como núcleo semântico da norma de estrutura para a produção de instrumentos normativos tributários, sendo permitida ao legislador a faculdade [modal permissivo (P)] de

exigir tributos com base no dever de solidariedade social. Para tanto, é necessário atender a alguns requisitos necessários ao enfrentamento da assertiva, tais como: (i) apresentar uma estrutura lógico-sintática mínima para a norma de estrutura que contenha a solidariedade social; (ii) demonstrar suas características, suas finalidades e seus efeitos diante do sistema do direito positivo; (iii) distingui-las das normas de condutas; e principalmente, (iv) delimitar o seu antecedente e o seu conseqüente, por meio de três conteúdos, quais sejam: a competência, o procedimento e a matéria, e como cada conteúdo será trabalhado nesse produto normativo.

Como a construção da norma de estrutura para a produção de normas jurídicas tributárias ocasiona uma abertura perigosa ao conceito do dever de solidariedade social, é imprescindível que o próprio sistema jurídico contenha meios que impeçam o legislador ordinário de exigir tributos apenas com base no poder de tributar e no dever de solidariedade social de pagar tributos. Surge então a necessidade de se analisar as regras constitucionais de competência tributária que podem assumir a função de autênticos freios ao exercício do poder de tributar.

Diante disso, no quarto e último capítulo ressaltam-se as principais delimitações constitucionais em matéria tributária relacionadas ao dever de solidariedade social, na intenção de interpretá-las como manifestações constitucionais capazes de delimitar a norma de estrutura que contém em seu conseqüente o núcleo semântico da solidariedade social na seara da tributação. Isso implica um fechamento do conceito de solidariedade social que foi aberto no capítulo anterior, buscando nas regras constitucionais de competência tributária o instrumento balizador essencial capaz de restringir a atividade legislativa no momento da construção e do alcance do núcleo semântico da norma jurídica de estrutura assente no dever de solidariedade social no sistema do direito positivo tributário.

2 O SISTEMA DO DIREITO POSITIVO E A NORMA JURÍDICA

Antes de iniciar o estudo acerca da solidariedade social e a sua relação com a tributação, identificando-a como um dever jurídico a partir do núcleo semântico da norma de estrutura ou de produção normativa para a construção de outras normas jurídicas tributárias, é essencial atentar para a importância do referencial teórico eleito para delimitar o objeto de estudo a ser pesquisado. Torna-se imprescindível definir o que se entende por sistema jurídico positivo, incluindo a concepção de sistema do direito positivo enquanto um sistema de linguagem, a partir da sua autossuficiência e dos meios necessários à sua interpretação, para somente então adentrar no exame do conceito de norma jurídica inserida nesse contexto, desde a sua aceção ampla ao seu sentido estrito, partindo do pressuposto de que o sistema do direito positivo somente pode ser composto, no mínimo e exclusivamente, por textos ou enunciados prescritivos que possam construir normas jurídicas válidas. Cumpre traçar, de pronto, como poderá ser incorporado o dever de solidariedade social no âmago da norma de estrutura tributária.

2.1 Corte metodológico: modelo de referência adotado

A problemática a ser investigada e elevada ao objeto de estudo nesta pesquisa científica⁴ necessita, como em qualquer veículo de investigação, de um caminho a ser trilhado dentro de um referencial teórico⁵ específico, a partir de um ponto delimitado como sistema de referência, uma vez que a ideia de um referencial toma “posição dominadora em todo o conhecimento humano. Sem sistema de referência, o conhecimento é desconhecimento”⁶, consoante explica Goffredo Telles Júnior. Para tanto, é preciso dimensionar e firmar o corte metodológico⁷ escolhido, possibilitando maior fidelidade aos resultados finais que se espera encontrar.

4 A pesquisa científica se “justifica pela existência de uma situação-problema e pressupõe a existência de um método próprio e de conhecimentos específicos a respeito da temática a ser abordada.” Ver: CIRIBELLI, Marilda Corrêa. **Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica**. Rio de Janeiro: 7 Letras, 2003, p. 50.

5 O referencial teórico é o ponto primordial de uma pesquisa científica, já que possibilita o estudo e as diretrizes a serem tomadas em relação ao objeto eleito, analisando a problemática, traduzindo-a dentro de uma perspectiva previamente determinada. Severino define-o como um “conjunto de instrumentos lógico-categoriais nos quais se apoia para conduzir o trabalho investigativo e o raciocínio”. Ver: SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. São Paulo: Cortez, 2007, p. 131.

6 TELLES JUNIOR, Goffredo da Silva. **Direito quântico**. São Paulo: Max Limonad, 1985, p. 289.

7 Delimitar a realidade por meio do objeto e da abordagem do conteúdo a serem analisados na pesquisa.

Assim, é necessário verificar o fenômeno jurídico a partir de um sistema de linguagem, pois o direito “oferece o dado da linguagem como seu integrante constitutivo”. Linguagem esta, consoante assevera Paulo de Barros Carvalho, que além de se preocupar com o objeto em si (ciência), ainda participa de sua constituição (direito positivo)⁸.

Justifica-se a relevância jurídica da pesquisa em razão da carência na doutrina especializada acerca dos principais pontos atribuídos à solidariedade social direcionados à tributação brasileira, objetivando estruturar: o conceito, o alcance e os limites dessa figura quando inserida na esfera do sistema jurídico tributário, e como a jurisprudência dos tribunais superiores⁹ vem se posicionando sobre o tema, que merece cautela e requer limites ainda não construídos.

Desse modo, o problema a ser enfrentado consiste em, além de identificar a estrutura da solidariedade social no âmbito do direito tributário, a partir da construção de uma norma de estrutura ou de produção jurídica que afeta as normas jurídicas tributárias de conduta, extrair mais duas respostas a essa problemática, quais sejam: a que espécie se refere e de que maneira configurar-se-ia a sua composição. É pertinente avaliar como o conteúdo constitucional da solidariedade social afetaria as normas de estrutura¹⁰ dos tributos, isso porque descrever o objeto formal da ciência do direito “requer o ingresso na linguagem dos enunciados que revestem o direito positivo”¹¹.

Sabe-se que as normas de estrutura se dirigem indiretamente às condutas interpessoais, referindo-se e relacionando-se aos “comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas”¹², conforme afirma Paulo de Barros Carvalho. Com isso, essas normas, nas palavras de Gabriel Ivo, “aparecem como condição sintática para a elaboração de outras regras”¹³. Estas regras seriam, portanto, as normas jurídicas de conduta.

Ademais, após identificar a solidariedade social na norma de estrutura para a construção de outras normas jurídicas tributárias, será necessário ainda delimitar o seu papel na tributação, relacionando-a com o próprio fundamento do dever de pagar tributos, o que justificaria a atual atividade legislativa de tributar dos entes políticos, uma vez que estas figuras possuem legitimidade para instituir os tributos por meio da competência tributária

8 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 66.

9 Basicamente do STF.

10 A classificação em normas de estrutura e normas de conduta foi dada por Norberto Bobbio. Ver: BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: UnB, 1995, p. 45.

11 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 75; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. Rio de Janeiro: 2006, p. 6-7.

12 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 187.

13 IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXVI.

outorgada pela Constituição de 1988¹⁴. Dessa forma, tal estudo requer, *a priori*, uma pré-análise acerca desse ponto sensível e necessário ao enfrentamento do tema: o que se entende por norma jurídica tributária de estrutura e qual a sua atual finalidade em um Estado Social e Democrático de Direito¹⁵ como o é Estado brasileiro. Nesse sentido, conforme o referencial teórico eleito e admitindo que o direito “manifesta-se necessariamente na forma de linguagem”¹⁶.

Logo, a ideia de definir e balizar o sentido e o alcance da expressão “norma jurídica” é de suma relevância para se explorar com maior profundidade o objeto a ser investigado nesta pesquisa científica, na medida em que o ordenamento jurídico é consubstanciado apenas por normas jurídicas, sendo estas classificadas em normas em sentido amplo e normas em acepção estrita¹⁷, conforme explica Paulo de Barros Carvalho.

Essa delimitação é útil para que se evitem divergências, haja vista que o “modo de se olhar o direito pode conduzir a soluções díspares”, consoante menciona Gabriel Ivo, razão pela qual é imprescindível definir o ponto de partida que se propõe investigar, já que “as soluções são construídas dentro de um quadro de possibilidades atinentes ao olhar lançado, afastando os lugares onde não desejamos chegar”¹⁸.

Daí surge a necessidade do estudo do processo de construção da norma jurídica tributária por meio de um modelo que conduza a uma interpretação sistemática dessas normas¹⁹, de modo que seja empregado dentro do sistema do direito positivo.

Destarte, será possível examinar ainda a solidariedade social diretamente relacionada ao dever fundamental do contribuinte ao pagamento dos tributos²⁰, conforme defendem José Casalta Nabais e os demais autores que farão parte desta contribuição. Deve-se, para isso, estabelecer o que se entende por dever jurídico no ordenamento brasileiro.

Por outro lado e em razão desse dever de solidariedade social, indagar-se-á até que ponto é cabível ao legislador ordinário exigir tributos com base nesse dever inerente aos

14 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Emenda Constitucional n. 73, de 6 de ago 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 set. 2013.

15 Expressão que consiste na junção dos direitos e garantias fundamentais de primeira e segunda dimensões. Liberdade, propriedade do Estado de Direito, mais direitos sociais positivos.

16 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 165.

17 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 296-297.

18 IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXIX.

19 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 86.

20 Casalta Nabais, ao tratar do pagamento do tributo como um dever no ordenamento jurídico lusitano, explica que o dever de pagar tributos consiste no “dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado”. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998, p. 186.

contribuintes. Isso conduz ao estudo das delimitações formais e materiais ao exercício da competência tributária, expressamente previstas na CR/88 e definidas aqui como manifestações negativas ao exercício desse dever de solidariedade social no ordenamento jurídico brasileiro em matéria tributária, a impedir a instituição ou exigência de tributos por parte do legislador no momento da construção das normas jurídicas tributárias de conduta.

O legislador ordinário, por sua vez, coloca-se sob as condições impostas pelos limites constitucionais ao poder de tributar que afetam diretamente a ocorrência do dever de solidariedade social, tais como: a legalidade, a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, o respeito ao mínimo existencial, as imunidades, dentre outros, restringindo a atividade legislativa, e naturalmente impedem uma tributação decorrente apenas do dever de solidariedade social. Delimitações estas analisadas a partir de uma interpretação do próprio sistema do direito positivo vigente e das possíveis consequências jurídicas advindas dessa inobservância legisferante.

Relevante esclarecer ainda que a intenção aqui não será apenas oferecer uma pesquisa científica sobre teorias que já foram objeto de inúmeras manifestações críticas. A ideia é abordar, com base no corte metodológico anteriormente adotado, os aspectos, as características e os fundamentos que se relacionam com a problemática do tema, em busca dos objetivos previamente traçados.

Tanto o é, que todas as demais análises mais específicas do objeto de estudo serão delineadas nos contornos das ideias defendidas. Porém, em conformidade com as contribuições dos autores necessários ao estudo do tema, além daqueles que seguem doutrinas distintas, para que seja possível apresentar uma contraposição, no sentido de fundamentar de maneira mais convincente e plausível as referências doutrinárias inicialmente propostas.

Por fim, quanto ao método²¹ científico mais adequado para trabalhar o tema proposto nesta pesquisa, adota-se aquele com capacidade de corresponder às expectativas investigativas, devendo agregar três pontos acerca do objeto de investigação: (i) atribuir a ele uma estrutura sintática; (ii) desenvolver um conteúdo específico; e (iii) atentar para os efeitos jurídicos da sua presença. O método hermenêutico-dialético é o que mais se aproxima dessa finalidade.

21 O método científico consiste no “conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados para se atingir o conhecimento”. Ver: GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 8. Assim, ele “segue o caminho da dúvida sistemática, metódica, que nasce de um problema observado [...] trabalha com hipóteses e delimita o assunto a ser estudado”. Ver: CIRIBELLI, Marilda Corrêa. **Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica**. Op. cit., p. 39.

Hermenêutico porque se parte do estudo do direito positivo como um sistema de linguagem em que são imprescindíveis para a construção das normas jurídicas a interpretação e a compreensão dos textos positivados. Por isso, as etapas investigativas da produção dessas normas dependem necessariamente da ação humana²². Assim, a interpretação do fenômeno jurídico como um objeto linguístico requer o exame dos conceitos, dos termos e dos vocábulos, para que seja possível depreender o sentido e/ou a finalidade das normas jurídicas. Surge então a importância de se investigar os campos sintático, semântico e pragmático das normas, sobretudo das normas de produção jurídicas tributárias.

A pretensão é testar a hipótese que motivou esta pesquisa, qual seja: se há relação existente entre o sistema do direito positivo tributário e a solidariedade social prevista no art. 3º da CR/88. Em caso positivo, cumpre identificar como tal figura poderá ser inserida no âmbito da norma de produção jurídica tributária e quais limites o próprio diploma constitucional lhe reserva.

Já o método dialético funcionará aqui como um complemento do método hermenêutico, uma vez que a dialética proporciona as bases para uma interpretação dinâmica e totalizante da realidade²³, conforme evidencia na Antônio Carlos Gil. Isso possibilita uma análise investigativa sobre todos os ângulos relacionados ao objeto da pesquisa. É necessário estabelecer com transparência científica que tipo de concepção será adotado na investigação, pois este método permite o exame de toda a interpretação preexistente ou anteriormente concebida acerca do objeto em estudo.

Dá a importância do estudo da solidariedade social sob o enfoque evolutivo, desde a sua aceção a partir do ponto de observação pré-jurídico (sentidos teológico, sociológico e filosófico), na qual a solidariedade social possui caráter valorativo, até a sua aceção do ponto de observação normativo (sentido de dever jurídico positivo).

Para desenvolver a metodologia adotada e alcançar os resultados em relação ao objeto a ser investigado, será utilizada a seguinte linha de estudo: (i) quanto à forma de abordagem, será empregada a pesquisa qualitativa, uma vez que esta se preocupa com a interpretação e a importância do contexto do objeto pesquisado, a saber, a solidariedade social no contexto do direito tributário; e (ii) quanto aos objetivos, será utilizada a pesquisa exploratória consubstanciada no levantamento bibliográfico, a partir de obras clássicas e de obras atuais

22 Nesse sentido, Gregório Robles alerta que o direito consiste em um sistema de comunicação entre humanos e que para manter a organização entre os membros da sociedade o único modo de expressão do direito é a linguagem. Ver: MORCHON, Gregório Robles. **Teoría del derecho – fundamentos de teoría comunicacional del derecho**. Madrid: 1998, p. 66.

23 GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 14.

que sejam capazes de responder aos questionamentos acerca do enfrentamento da problemática, como: livros, publicações periódicas, artigos, monografias, dissertações e teses, legislações, decisões judiciais, bem como qualquer outro material que possa contribuir para a finalidade da pesquisa, que é: identificar os fatores, as possibilidades e as possíveis consequências jurídicas da relação existente entre a solidariedade social e a tributação no direito brasileiro; e reconhecer a sua inserção (solidariedade social) no sistema do direito positivo como o núcleo semântico da norma de estrutura ou de produção jurídica tributária.

2.2 Acepção de sistema jurídico: os sistemas de linguagem

A definição em sentido amplo do termo “sistema” remete à ideia de coordenação, combinação de partes para a formação de um todo, de maneira que, segundo Norberto Bobbio, “não estejam somente em relacionamento com o todo, mas que exista coerência entre si”²⁴. Analogicamente, quando inserida no contexto jurídico, tal expressão, em que pese não perder sua essência original, traça significados plurais, ambíguos²⁵, que devem ser suprimidos para uma melhor compreensão acadêmico-científica, no sentido de não permitir confusões entre sistemas conhecidamente distintos, como é o caso do direito e da ciência do direito²⁶, consoante menciona Paulo de Barros Carvalho.

Para facilitar o estudo, mister se faz elencar os conceitos do fenômeno jurídico a partir do que se entende por direito como um sistema de normas jurídicas válidas²⁷ (seu amplo sentido), como também a partir do direito enquanto objeto da ciência jurídica.

Sistema, para Paulo de Barros Carvalho, é uma “unidade congruente” capaz de manter a harmonia de todas as normas do ordenamento. Portanto, a “noção fundamental de sistema” seria um “conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada”²⁸. Daí a ideia de que tanto o direito quanto a ciência do direito são considerados verdadeiros sistemas para o referido autor, evidentemente que assumindo funções e características dessemelhantes.

Lourival Vilanova salienta um diferencial relevante que há entre o sistema do direito positivo e o sistema da ciência do direito, ao asseverar que o primeiro é passível de antinomias, enquanto o segundo, não. Com base nessa afirmativa, extrai-se que em um

24 BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Op. cit., p. 71.

25 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 44.

26 Ibid., p. 45.

27 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Introdução: norma**. Op. cit., p. 4.

28 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 130.

sistema de direito positivo — prescritivo — há a possibilidade de existirem normas antinômicas, no sentido de tais normas operarem no âmbito da validade e não validade²⁹, podendo ser eliminadas do referido sistema somente a partir da construção de outras normas. Razão pela qual o autor aduz que “normas são eliminadas por normas, proposições prescritivas por proposições prescritivas”³⁰.

Quando se trata do sistema da ciência do direito, Lourival Vilanova afirma não ser cabível a existência de antinomias; a ciência não as comporta, uma vez que se encontram inseridas no âmbito das construções verdadeiras ou falsas³¹, porque seu discurso não admite contradições entre seus termos³².

Não é diferente o pensamento de Paulo de Barros Carvalho, ao salientar que na linguagem das normas jurídicas utilizam-se “valências” distintas daquelas encontradas nas “proposições científicas”³³. Para as normas jurídicas empregam-se as valências “válidas ou não válidas”, todavia, quando se trata dos enunciados científicos, empregam-se os valores “verdade e falsidade”.

Desse modo, a ausência de “consistência” na ciência do direito a invalida, haja vista que esta característica é considerada um “requisito essencial”³⁴ para o sistema científico, como é o da ciência jurídica. Nessa mesma linha interpretativa, José Roberto Vieira assevera que o sistema do direito positivo “prescinde da coerência (consistência), por força da lógica que lhe é peculiar”. Diferentemente da ciência do direito, que “exige a coerência, em virtude da lógica que lhe é própria”³⁵.

Paulo de Barros Carvalho³⁶ explica que para que não haja a possibilidade de contradições dentro do ordenamento, surge a figura do intérprete, com a finalidade de determinar, por meio de uma linguagem técnico-descritiva, os contornos valorativos relacionados com a verdade e a falsidade — lógica clássica, lógica apofântica ou lógica alética — concedendo ao sistema positivo uma coerência precisa e necessária, com o fito de expressar que toda norma individual e concreta inserida no sistema deverá estar em

29 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 102-103.

30 Para Lourival Vilanova, a proposição é a significação. Ver: VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 191.

31 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 191-192.

32 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito — o construtivismo lógico semântico**. 2009. Tese (doutorado em direito) — PUC, São Paulo, 2009, p. 100.

33 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 35-36.

34 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 173.

35 VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. In: **Revista da faculdade de direito da UFPR**. Curitiba, PR, v. 33, n. 0, 2000. ISSN: 0104-3315/2236-7284, p. 61.

36 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 40.

conformidade com o contexto de todas as demais normas existentes no ordenamento, sob pena de ocasionar uma ruptura irreversível no sistema do direito positivo.

Na visão de Tácio Lacerda Gama, para que se possa falar em um sistema do direito positivo é necessário que se mencione a “totalidade de elementos reunidos por uma característica comum” e organizados conforme “determinados padrões³⁷”. Em um mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Junior³⁸ admite que para um ordenamento seja considerado um sistema, deve, necessariamente, conter um “repertório” e uma “estrutura”, demonstrando a necessidade de esse conjunto de elementos ser estruturado, concatenado, defendendo um liame entre essas duas figuras para que seja considerado um sistema. Salienta Tarek Moysés Moussallem que o sistema irá existir no momento em que seus elementos, os quais denomina de “proposições preenchedoras do critério de pertinência”, mantiverem uma relação de “subordinação” e “coordenação”³⁹.

Assim, o sistema do direito positivo ao prescrever comportamentos ou condutas intersubjetivas teria uma linguagem prescritiva⁴⁰ (lógica deôntica). Já o sistema da ciência do direito, por sua vez, estaria consubstanciado em um discurso descritivo (lógica apofântica), isto é, mencionando as normas jurídicas ou proposições descritivas⁴¹ que compõem o ordenamento jurídico. Com isso, o sistema jurídico seria gênero em que estariam inseridos tanto o “discurso da ciência do direito” como também o “domínio finito, mas determinável do direito positivo”⁴². Nesse mesmo contexto, salienta-se o pensamento de Hans Kelsen quando refere que “as normas jurídicas decretadas pelas autoridades legislativas são prescritivas”, ao passo que as “regras de direito formuladas pela ciência jurídica são descritivas”⁴³.

Em outras palavras, o sistema da ciência do direito ou dogmática jurídica consubstancia-se na descrição do direito positivo da forma como ele “se apresenta”, na

37 GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária — fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 120.

38 FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito — técnica, decisão e dominação**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 171.

39 MOUSSALLEN, Tarek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 127.

40 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 35.

41 Não se faz aqui a distinção de norma jurídica e proposição jurídica idealizada por Hans Kelsen, no sentido de que a norma seria um ato de vontade e a proposição jurídica seria a descrição efetiva da norma quando enunciada pelo cientista do direito, dando a entender que a expressão “norma jurídica” não se daria sob a forma de um juízo hipotético. Ver: KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 5. Segue-se a concepção de que a expressão norma jurídica é a significação concedida pelo intérprete por meio dos enunciados prescritivos, isto é, a proposição é a expressão de um juízo advindo de um enunciado, portanto, tanto as proposições quanto as normas jurídicas são significações. Ver: Paulo de Barros Carvalho; Lourival Vilanova; José Roberto Vieira, entre outros.

42 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 175.

43 KELSEN, Hans. **Teoria Geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 63.

medida em que estuda o bloco de normas jurídicas que compõem os elementos da linguagem do direito, portanto, seu objeto. O sistema do direito positivo, por sua vez, consiste, justamente, nesse conjunto de enunciados prescritivos que vigoram em um determinado ordenamento⁴⁴ jurídico, em tempo e espaço delimitados, com a finalidade precípua de regular o comportamento social, as condutas humanas em suas relações intersubjetivas⁴⁵.

Embora se tenha construído o raciocínio assente nas ideias do referencial teórico eleito, necessário se faz mencionar que há divergência na doutrina quanto à questão de a interpretação do direito positivo ser um autêntico sistema jurídico, encarando-o como um simples ordenamento, isto é, um texto bruto concebido pelos órgãos e autoridades competentes, manifestando a concepção de que o ordenamento estaria no âmbito do direito positivo, ao passo que o sistema estaria no âmbito da ciência do direito, reconhecendo a característica de “binômios paralelos, em que os dois últimos termos implicam os primeiros”⁴⁶.

Assim sendo, o primeiro deles diz respeito à questão de haver ou não antinomias dentro desse conjunto de normas, defendido, entre outros autores, por Geraldo Ataliba e Roque Antônio Carrazza⁴⁷; já o segundo parte da noção de o direito positivo ser apenas um texto bruto de normas, logo, a expressão “sistema” só poderia ser aplicada no momento em que o cientista fornecesse ou construísse o sentido ou significado que permita estruturar e constituir a totalidade desse referido conjunto, consoante advogam Gregório Robles e Tarek Moysés Moussallen⁴⁸, entre outros. Apesar das considerações acima, relevante se faz esclarecer que, baseado no referencial teórico eleito, esta pesquisa considerará os vernáculos sistema e ordenamento como sinônimos, consoante preconiza Paulo de Barros Carvalho⁴⁹.

A questão da necessidade do enfrentamento desse tema, a saber, definir o que seja o sistema jurídico, é de imensa relevância para o objetivo desta pesquisa, porquanto se pretende,

44 Os termos “ordenamento” e “sistema” serão utilizados como sinônimos, no sentido de manter fidelidade ao referencial teórico adotado.

45 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 34.

46 Ibid., p. 179.

47 Geraldo Ataliba e Roque Antônio Carrazza corroboram a compreensão de que “sistema” só pode ocorrer na seara da ciência do direito e não na seara do direito positivo, em decorrência da impossibilidade da existência de antinomias na primeira. Ver: ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 19; CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 45.

48 Robles e Moussallen seguem a mesma linha interpretativa acerca do tema. Para o primeiro existe uma relação “circular” entre o ordenamento e o sistema, e para o segundo há uma “sequência temporal”, ambos tentando exteriorizar a concepção de que as expressões “sistema” e “ordenamento” são figuras distintas, mas que se complementam. Ver: ROBLES, Gregório Morchon. **Teoría del derecho — fundamentos de teoría comunicacional del derecho**. Madrid: Civitas, 1998, p.113. MOUSSALLEN, Tarek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. Op. cit., p.130.

49 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 180.

além de um corte metodológico definido e a partir de uma lógica objetiva⁵⁰, construir argumentos coerentes que possibilitem um resultado científico. Para tanto, será aplicado o conceito de sistema tanto ao campo a que se refere a ciência do direito (descritiva) quanto ao campo a que se refere o direito positivo (prescritivo), haja vista que cada um tem funções completamente distintas dentro do direito em sentido lato.

Todavia, para a delimitação do objeto de estudo que se pretende investigar, é necessário trabalhar apenas com o sistema do direito positivo e não com o sistema da ciência do direito, uma vez que a existência de um sistema do direito positivo deriva, diretamente, da presença de um conjunto de normas jurídicas organizado vertical e horizontalmente, que tenham a capacidade de se relacionar entre si, “compondo um todo coerente e unitário”⁵¹, intentando permitir que todas as possíveis contradições e/ou divergências que possam surgir em um determinado tempo e espaço sejam eliminadas pela interpretação do ordenamento posto, eclodindo a noção de autorregulação e autorreferência da sua própria existência⁵² a partir da análise da autossuficiência do sistema, que será abordada a seguir.

2.2.1 Considerações sobre a autossuficiência do sistema do direito positivo

Em uma concepção geral, parte-se da ideia de sistema a partir de um corpo devidamente organizado interiormente e formado por elementos estruturais que são capazes de se reorganizar e se reestruturar independentemente da influência do meio externo. Em um primeiro momento, pode-se transformá-lo em um núcleo autossuficiente que se reconstrói e se desenvolve de forma autônoma, resultando em um modelo cientificamente considerado como “normativamente fechado”⁵³, na medida em que é apenas por meio da norma jurídica que se isolam quais são os fatos sociais que importam ao direito.

Nesse caso, cabe tão somente à “lei modificar a lei”, ou seja, “demarca seu próprio limite, autorreferencialmente, mostrando o que dele faz parte, seus elementos que ele e só ele, enquanto autônomo, produz”, admitindo apenas a ele (sistema do direito positivo) dar sentido jurídico as comunicações e “constitui os elementos de que é composto”⁵⁴.

50 QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. **Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 44.

51 VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. Op. cit., p. 55.

52 NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007, p. 130-131.

53 LUHMANN, Niklas. Apud Neves, Marcelo. **Constitucionalização simbólica**. Op. cit., p. 136.

54 LUHMANN, Niklas. Apud Neves, Marcelo. **Constitucionalização simbólica**. Op. cit., p. 130.

Esse “fechamento operacional com abertura para o meio ambiente”⁵⁵, consoante menciona Marcelo Neves, dá-se a partir da positivação do direito na sociedade por meio de um código jurídico — a que ele denomina de “código-diferença” — que permite um controle de vários conceitos ou figuras de outros sistemas “exclusivamente pelo sistema jurídico”. No entanto, admite também que embora o sistema jurídico não possa ser diretamente influenciado pelo meio social, pode sofrer assimilações, desde que “de acordo com seus próprios critérios”, sendo perfeitamente factível admitir que a “vigência jurídica das expectativas normativas”, embora não seja determinada de forma imediata por outros interesses — “econômicos, políticos, éticos” — “depende de processos seletivos de filtragem conceitual no interior do sistema jurídico”⁵⁶.

Em síntese, a necessária influência indireta dos demais sistemas sociais no sistema jurídico, desde que a inserção desses “valores” se dê com base em uma codificação eminentemente jurídica, para que o sistema jurídico possa ser autônomo, bem como autorreferencial, já que “seus elementos, seus processos e suas estruturas são construídos a partir do próprio sistema, e não pela influência direta de outros sistemas”⁵⁷.

Diante desse argumento, Paulo de Barros Carvalho assevera que é possível ocorrer o “sistema S` tomar conhecimento de informações do sistema S` e processar esses dados segundo seu código de diferença, submetendo-o ao seu peculiar critério operacional”⁵⁸. E complementa alegando que diante de uma linguagem tipicamente jurídica, seria o caso de o direito receber “fatos econômicos em suas hipóteses normativas e, a partir delas, produzir novas relações jurídicas por meio dos operadores deônticos (V, P e O)”⁵⁹.

Ainda reportando-se a esse raciocínio, Gunther Teubner *apud* Paulo de Barros Carvalho explica que as “comunicações jurídicas” constroem a própria realidade jurídica no momento da formação da “hipótese legal de uma norma jurídica”, enfatizando que os elementos tipicamente normativos acabam por incorporar “distinções intrinsecamente jurídicas, permitindo assim ao sistema jurídico produzir as suas próprias categorizações”⁶⁰. É portanto plenamente possível a afirmação de que “só por referência a si próprios podem os sistemas continuar a organizar-se e reproduzir-se como tais, como sistemas distintos do meio envolvente”⁶¹.

55 NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. op. cit., p. 129

56 TEUBNER, Gunter *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 182.

57 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 181.

58 *Ibid.*, p. 184.

59 *Ibid.*

60 TEUBNER, Gunter *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 185.

61 *Ibid.*, p. 185.

Por outro lado, explica que o modelo de sistema pode ser também cientificamente considerado como “cognitivamente aberto”, pois há uma certa comunicação indireta com os demais sistemas não jurídicos, como ocorre com o meio social, isto é, consiste na interferência de elementos alheios, externos ao interior do sistema jurídico. Tais elementos são necessários à adaptação do direito ao meio social, que permanece em constante mutação, acolhendo a ideia de que há uma “dupla contingência dos sistemas”, de forma que a “assimetria entre o sistema e seu ambiente os força a uma recíproca adaptação e mudança, em razão do sistema ser “sensível ao meio ambiente”⁶².

Desse modo, o fato da haver a autorreferenciabilidade⁶³ do sistema jurídico possibilita a sua autorreconstrução, independentemente do meio social. Isso não quer dizer que essa forma autônoma de ver o direito impossibilite a fusão entre este e os demais sistemas não jurídicos no momento da formação do sistema jurídico.

Há, na verdade, uma necessidade de se balizar, diante de uma sociedade complexa e pluralista⁶⁴ como a brasileira, o que envolve e o que não envolve o ambiente jurídico, para que se utilizem critérios da dogmática jurídica⁶⁵ a fim de solucionar os problemas jurídicos. A intenção é compor um código próprio de regras normativas, pressupondo que “os pilares ou bases do funcionamento dos sistemas residem [...] no próprio seio sistêmico”⁶⁶, capazes de se autossustentar, sem haver necessidade de se empregar critérios de outros sistemas (morais, religiosos, políticos, econômicos, etc.) para a solução dos conflitos advindos das relações intersubjetivas.

Destarte, tem-se que esse processo de autorreprodução de elementos já inseridos no sistema, no contexto jurídico, seriam as normas jurídicas construídas a partir de “atos de comunicação”⁶⁷, que podem ser traduzidos no campo do direito como atos jurídicos,

62 LUHMANN, Niklas. Apud Neves, Marcelo. **Constitucionalização simbólica**. Op. cit., p. 137.

63 TEUBNER, Gunter *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 182.

64 Consoante se verifica no próprio preâmbulo do Texto Constitucional de 1988 c/c art. 1º.

65 Em que pese não ser objeto desta pesquisa, importa ao menos trazer o conceito de dogmática jurídica extraído da obra de João Maurício Adeodato: “A dogmática jurídica preocupa-se com possibilitar uma decisão e orientar a ação, estando ligada a conceitos fixados, ou seja, partindo de premissas estabelecidas. Essas premissas ou dogmas estabelecidos (emanados da autoridade competente) são, *a priori*, inquestionáveis. No entanto, conformadas as hipóteses e o rito estatuídos na norma constitucional ou legal incidente, podem ser modificados de tal forma a se ajustarem a uma nova realidade. A dogmática, assim, limita a ação do jurista condicionando sua operação aos preceitos legais estabelecidos na norma jurídica, direcionando a conduta humana a seguir o regulamento posto e por ele se limitar, desaconselhando, sob pena de sanção, o comportamento *contra legem*. Mas não se limita “a copiar e repetir a norma que lhe é imposta, apenas depende da existência prévia desta norma para interpretar sua própria vinculação”. Ver: ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 32.

66 TEUBNER, Gunter *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 182.

67 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., *passim*.

permitindo ao sistema jurídico processar tão somente “as informações que lhe interessam”⁶⁸, transportando-as para a realidade jurídica, utilizando critérios próprios da linguagem jurídica para regular as condutas intersubjetivas.

Sucedo que, de acordo com a teoria geral direito, o sistema do direito positivo não se preocupa apenas com os conflitos provenientes das relações humanas, senão interessa também às normas jurídicas que possuem a função precípua de estruturar o próprio sistema jurídico como um todo, isto é, o direito “autorregula-se” porque se verifica que “normas regulam a criação de outras normas”⁶⁹. Daí a necessidade da conceituação jurídica da expressão “autopoiese”, da possibilidade de autorreprodução do sistema, com base nas normas do próprio sistema, uma vez que o direito “é um jogo linguístico que cria suas próprias regras”; com isso, “ele mesmo regula como deve ser jogado”⁷⁰.

Das considerações acima é perfeitamente possível extrair que o direito positivo é formado por duas categorias de normas: as normas que determinam a relação deôntica das condutas entre os sujeitos e as normas que regulam “a própria produção normativa”⁷¹. Paulo de Barros Carvalho as define como “regras de comportamento” e regras de estrutura”⁷². As regras de comportamento estariam diretamente ligadas à conduta dos indivíduos, por meio das “relações de intersubjetividade”⁷³, ao passo que as regras de estrutura ou de organização teriam por objeto “os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõe sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas”, consoante será abordado em momento oportuno.

Como o sistema do direito positivo, composto por normas jurídicas válidas, só pode se comunicar por meio de uma linguagem própria, surge a necessidade do estudo do fenômeno jurídico como um sistema de linguagem, quer se parta do direito positivo prescritivo (objeto estudado), quer se parta da ciência do direito descritiva. Ambos resultam de um mesmo fio comum, ou seja: são manifestações da linguagem. Logo, o direito não pode “prescindir da

68 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 182.

69 IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXVII.

70 MOUSSALLEN, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. In: **Curso de Especialização em direito tributário — estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 57.

71 Vale lembrar que as ideias dos autores (Bobbio e Paulo de Barros Carvalho) embora se coadunem em alguns pontos acerca das normas de estrutura, são antagônicas, haja vista Norberto Bobbio ser adepto ao sistema jurídico aberto para princípios e regras, ao passo que Paulo de Barros une-se mais à teoria da autossuficiência do ordenamento. Ver: BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Op. cit., p. 71 et seq.

72 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 187.

73 Ibid.

linguagem”⁷⁴. Outrossim, o fenômeno jurídico deve, necessariamente, perpassar pela via da significação da linguagem, haja vista que “é impossível estudarem-se normas ou fazer-se ciência sem passar pelos caminhos da linguagem”⁷⁵, consoante será examinado a seguir.

2.2.2 Direito positivo: interpretação a partir do sistema de linguagem

Ao afirmar com clareza que o direito positivo “está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão”⁷⁶, Paulo de Barros Carvalho pretende demonstrar que o sistema do direito positivo, como objeto da dogmática jurídica, necessita de uma forma de comunicação capaz de prescrever os comportamentos intersubjetivos que visam a organizar as condutas humanas. Logo, é a partir da semiótica ou teoria dos signos que encontra guarida, na medida em que esta teoria possibilita ao intérprete a construção da norma jurídica por meio do significado ou sentido do enunciado prescritivo, implicando uma concepção semiótica dos textos jurídicos⁷⁷, perpassando pelos três planos linguísticos⁷⁸ que a compõem, quais sejam: o plano sintático, o plano semântico e o plano pragmático da linguagem prescritiva do direito posto⁷⁹.

Não há, pois, a possibilidade de o intérprete trabalhar apenas com um dos planos de forma unívoca, sem se preocupar com os demais, haja vista que o plano sintático complementa-se a partir do plano semântico, e este, por sua vez, também necessita do plano pragmático para se efetivar. De modo que há uma relação de interdependência entre eles, pois na visão de Paulo de Barros Carvalho, o “conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais”⁸⁰.

Tais planos devem ser analisados de forma conjunta, uma vez que cada um tem funções distintas porque cada plano se caracteriza como um ponto de vista sobre o direito. Assim para conhecê-lo deve-se percorrer todos eles”⁸¹, já que não se pode “relegar a análise normativa apenas à verificação lógico-formal, pois, como signo que é, manifesta-se em três

74 KRELL, Andreas Joachim. **Discrecionariedade administrativa e proteção ambiental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 41.

75 LEITE JR, Orlando. **A regra-matriz do IVVC: sua textualidade**. São Paulo: Gonçalves, 1993, p. 25.

76 CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 34. No mesmo sentido, ver: Gabriel Ivo; Eros Grau; Eduardo Bittar; Gregorio Robles; Alfredo Castanheira Neves; dentre outros.

77 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário — Linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 162.

78 Ibid.

79 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Introdução: norma**. Op. cit., p. 6.

80 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 131.

81 Ibid.

dimensões: a sintática, a semântica e a pragmática”⁸². Beclaute Oliveira Silva complementa enfatizando que só se pode falar em “normatividade plena quando o fenômeno normativo se manifesta nos três planos”, razão pela qual aduz Paulo de Barros Carvalho que “só assim reuniremos condições de analisar o conjunto e símbolos gráficos e auditivos que o ser humano emprega para transmitir conhecimentos”⁸³. Com isso, a semiótica passa a ser utilizada no contexto do sistema do direito positivo, sendo possível reconhecer que a sua aplicação ao estudo do direito “potencializa o discurso da ciência do direito, instrumentalizando o jurista para descrever com maior precisão e riqueza as realidades imanentes ao fenômeno linguístico do direito”⁸⁴.

Ao primeiro plano, o sintático, cabe a análise formal e estrutural da norma, isto é, o “aspecto morfológico da norma”⁸⁵, consoante afirma Beclaute Oliveira Silva, havendo preocupação com as “articulações das normas entre si”, no sentido de que é composto pelo “relacionamento que os símbolos linguísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema”⁸⁶.

Em síntese, o plano sintático é construído a partir das próprias palavras, que prescindem de qualquer sentido ou valor semântico, uma vez que “não é importante neste ponto o sentido da expressão”⁸⁷, como, por exemplo, o “laço condicional que une antecedente a consequente”⁸⁸. Está-se a tratar dos enunciados prescritivos, que “ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição — hipótese (antecedente) e de proposição — tese (consequente)”⁸⁹; portanto, os enunciados prescritivos seriam justamente a “estrutura sintático-gramatical”⁹⁰ das normas jurídicas.

Aduz Marcelo Neves que é no plano sintático que se busca revelar as relações entre os conceitos, as proposições (significações) e os raciocínios jurídicos, no sentido de afastar a referência ao real (advindo do plano semântico) e ao finalístico-ideológico (advindo do plano pragmático)⁹¹. Destarte, é necessário reduzir o discurso jurídico gerado pelo legislador a uma

82 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica**. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/8990/dimensoes-da-linguagem-e-a-efetividade-dos-direitos-fundamentais>>. Set. 2006. Acesso em 15 ago. 2011. Pensamento congruente com: Paulo de Barros Carvalho; Tércio Sampaio Ferraz Jr, Eurico de Santi, Gabriel Ivo, dentre outros.

83 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 132.

84 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Annablume, 2003, p. 17.

85 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

86 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 132.

87 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

88 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 132.

89 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 21.

90 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Introdução: norma**. Op. cit., p. 7.

91 NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 22.

“unidade mínima e irreduzível de significação deontológica”⁹², que para Paulo de Barros Carvalho seria a própria norma jurídica, na medida em que esta significação aparece sob a forma de antecedente e conseqüente condicionais. Assim, tudo isso ocorre no plano sintático, plano este em que o ponto de partida é a lógica jurídica⁹³.

No que concerne ao segundo plano, o semântico, Paulo de Barros Carvalho explica que a semântica jurídica é o “campo das significações do direito”, sendo, portanto, a “ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula”⁹⁴. Na verdade, seria a busca do significado dos textos construídos pelo plano sintático, no alcance do exame da sua materialidade ou do seu conteúdo. Desse modo, a “preocupação neste plano dirige-se à análise da relação entre a expressão e a realidade”⁹⁵, bem como identifica-se com a hierarquia entre os enunciados prescritivos. E é neste mesmo plano que a semiótica se ocupa com a interpretação dos textos ou enunciados prescritivos. Pode-se afirmar então que a norma jurídica encontra-se inserida do plano semântico, sendo “uma estrutura lógico-sintática de significação”⁹⁶. Concluindo, Paulo de Barros Carvalho assevera que norma jurídica é a “significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo”⁹⁷. Já Pierre Guiraud *apud* Sérgio de Abreu Brito afirma que a significação é um “processo psíquico”, haja vista que “tudo se passa no espírito”⁹⁸.

É também no plano semântico que se enfrentam dois problemas que em ambos os casos torna imprescindível a atividade interpretativa, quais sejam: a ambigüidade e a vagueza. Tem-se a ambigüidade (de cunho conotativo) quando um só texto assume a definição de mais de um objeto. Assim, haverá mais de uma interpretação acerca daquela expressão ou termo, sendo resolvida apenas no momento da sua aplicação ao caso concreto, “estipulando-se em que sentido se está utilizando a expressão”⁹⁹.

Já quando se trata da vagueza (de cunho denotativo), a problemática surge a partir da ausência de regra que defina a aplicação daquele conceito denominado vago ou indeterminado. Na visão de Hans Kelsen, o sistema do direito positivo admite indeterminações no momento da sua aplicação ao caso concreto, embora defenda a presença

92 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos**. Op. cit., p. 21.

93 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 10.

94 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 132.

95 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

96 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma. Op. cit., p. 7.

97 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 7.

98 GUIRAUD, Pierre *apud* Sérgio de Abreu Brito. **SIMPLES Nacional: análise de sua estrutura normativa sob os planos da linguagem prescritiva do direito**. 2013.198 f. Dissertação (mestrado em direito público) — Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2013.

99 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

de uma moldura que já preveja todas as possíveis possibilidades dessa aplicação, de maneira que todo ato deve manter-se dentro deste quadro ou moldura e possa preencher tal moldura “em qualquer sentido possível”¹⁰⁰, ratificando a concepção de que a produção do ato jurídico só tem legitimidade se advinda do âmago da própria moldura da norma jurídica.

Com base nos fenômenos acima definidos, é importante reiterar o pensamento de Paulo de Barros Carvalho acerca da “construção” e não da “descoberta” do sentido pelo intérprete do enunciado prescritivo, a partir da observação do sistema de linguagem, em momentos de necessária busca de realização do caso concreto, em que aparecem problemas de ambiguidade e vagueza, uma vez que o sujeito do conhecimento “não ‘extrai’ ou ‘descobre’ o sentido que se achava oculto no texto. Ele ‘constrói’ em função de sua ideologia e, principalmente, dentro dos limites de seu ‘mundo’, do seu universo de linguagem”¹⁰¹, configurando a necessidade da atividade interpretativa.

Um fator relevante que também merece atenção consubstancia-se na ideia de que todo o sistema do direito positivo se manifesta por textos, textos estes formados por frases, frases estas compostas por palavras. Logo, pode-se afirmar que o sistema do direito positivo é composto por uma reunião ou agrupamento de textos. Significa dizer ainda que há uma relação de dependência entre esses objetos da linguagem idiomática que possibilitam uma abordagem sistêmica da produção do sentido das normas, consoante assevera Diana de Barros ao definir que “o sentido da frase depende do sentido do texto”¹⁰². Idêntico raciocínio expõe Guilherme Mendes quando afirma que o significado de um texto “depende do significado de suas partes”¹⁰³.

Destarte, as palavras por si sós não podem significar nada se interpretadas de forma isoladas, uma vez que as normas jurídicas só podem existir inseridas “em um contexto de normas com relações particulares entre si”¹⁰⁴, devendo haver a necessária construção de sentido a partir dos textos do sistema, afastando a concepção da doutrina clássica acerca do estudo da linguagem. Não obstante, a interpretação deve ser erigida a partir de todo o contexto que envolva o ordenamento jurídico, de maneira que “tudo está dentro do ordenamento e só é explicável em função do todo que é o ordenamento jurídico”¹⁰⁵. Explica Tércio Sampaio

100 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., passim.

101 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário — Linguagem e método**. Op. cit., p. 194.

102 BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Teoria semiótica do texto**. São Paulo: Ática, 1997, p. 6.

103 MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrajudicialidade: análise semiótica**. Tese de doutorado. São Paulo: USP, 2009, p. 116.

104 BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Op. cit., p. 19.

105 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma. Op. cit., p. 8.

Ferraz Jr que é necessário partir do pressuposto de que a conexão de uma expressão normativa com as demais do contexto é importante para a obtenção do seu significado correto¹⁰⁶.

Seguindo o mesmo raciocínio, Norberto Bobbio¹⁰⁷ afirma que para se encontrar o caráter distintivo de uma norma, definindo-a, é necessário procurar não apenas em um elemento da norma, mas sim em um complexo orgânico de normas, fomentando a concepção de que as respostas sempre serão encontradas dentro do sistema jurídico como um todo, e nunca apenas em uma norma de forma isolada, haja vista toda norma ser parte integrante dos valores e raízes do ordenamento, não havendo possibilidade de afastá-la deles. Daí a relevância da hermenêutica jurídica para interpretar o sentido/finalidade da existência e a importância daquela norma para o sistema.

Adrualdo Catão¹⁰⁸ adverte que é inviável realizar uma análise isolada de uma norma para se aproximar de um critério distintivo dela, porquanto o ordenamento jurídico é um complexo de normas sistêmicas e dependentes entre si, principalmente o brasileiro, por ser repleto de normas de estrutura aberta, passíveis de interpretação.

Assente nesse entendimento, pode-se dizer ainda que a finalidade primordial da interpretação de uma norma jurídica é, além de percorrer o alcance e o sentido da norma, definir qual o sentido ou qual a melhor solução possível para o caso concreto. Para tanto, é imprescindível percorrer os três planos linguísticos anteriormente explicados.

Complementa ainda Paulo de Barros Carvalho que “de tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como interpretação”¹⁰⁹. Daí surge a necessidade de se fazer uma diferenciação entre texto ou enunciado prescritivo e norma jurídica, que será analisada em momento oportuno.

No que tange ao terceiro plano, o pragmático, este se ocupa da maneira como os sujeitos utilizam a linguagem do conhecimento dentro da comunidade em que estão inseridos, melhor dizendo, no momento em que em um sistema de linguagem efetua a emissão de uma mensagem, já devidamente delimitada em um contexto político-histórico-social, sendo portanto o “princípio e o fim da atividade jurídica, onde de fato toda a produção normativa começa e se efetiva”¹¹⁰, consoante menciona Beclaute Oliveira Silva. Assim, a forma como essa mensagem foi recepcionada e interpretada pelos destinatários da referida mensagem dá

106 FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. Op. cit., p. 280.

107 BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Op. cit., p. 20, passim.

108 CATÃO, Adrualdo de Lima. **O critério identificador da norma jurídica: a necessidade de um enfoque sistemático**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/2249/o-criterio-identificador-da-norma-juridica>>. Acesso em: 20 abr. 2013.

109 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 19.

110 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

ensejo aos efeitos produzidos por ela. Tal indagação concerne à efetiva realização dos valores jurídico-sociais introduzidos na ordem jurídica vigente.

Tércio Sampaio Ferraz Jr explica que a “análise pragmática é como definimos o uso do termo, tendo em vista a relação do termo por quem e para quem o uso”¹¹¹. Vale dizer que neste referido plano da linguística, estudam-se os fenômenos da vigência, da aplicação, da eficácia e até mesmo da construção da interpretação das normas jurídicas, excetuada a validade, que se encontra inserta no plano sintático. Logo, no campo pragmático tenta-se, em lugar de buscar investigar a essência das coisas, buscar no vocabulário da prática e da ação alguma informação sobre o significado das coisas do mundo”¹¹².

Portanto, não se pode afastar o plano pragmático da normatividade do direito, restringindo sua constituição e finalidade apenas ao campo da sociologia jurídica, devido a seu caráter de cunho sociológico, já que se passa pela via da eficácia social¹¹³. A construção da norma jurídica pelo aplicador ou intérprete deve sempre, e em qualquer situação, associar-se de forma direta aos caminhos, metas e programas previstos na norma hierarquicamente superior, que no Brasil é a Constituição da República de 1988.

Em outras palavras, o plano pragmático não é livre senão devidamente delimitado, tendo seus contornos fixados pelo próprio texto constitucional, que já define, dentro do sistema constitucional, as metas a serem traçadas pelo intérprete, não havendo, portanto, uma linguagem extrajurídica na construção do sentido da norma. Nessa mesma linha, Beclaute Oliveira Silva esclarece que “estas determinações são jurídicas¹¹⁴, e sob este prisma devem ser analisadas, sob pena de a ciência negar o seu próprio objeto”.

2.2.3 Elementos basilares da linguagem comunicacional

Todo e qualquer processo comunicacional do direito há de derivar sempre de um ato de comunicação¹¹⁵, já que este ato pressupõe sempre uma certa linguagem, consoante explica Eros Grau, pois o direito é, “fundamentalmente, comunicação, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas”¹¹⁶. É de fundamental importância frisar que tais

111 FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. Op. cit., p. 31.

112 CATÃO, Adualdo de Lima. **Decisão jurídica e racionalidade**. Maceió: Edufal, 2007, p. 26.

113 Andreas Krell posiciona-se de forma contrária quando afirma que o problema da “interpretação dos direitos sociais não é lógica, mas de consciência social”. Ver: KRELL, Andreas Joachim. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2002, p. 51.

114 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

115 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., passim.

116 GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação / aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 222.

atos de comunicação revestem-se de figuras normativas que visam a controlar o comportamento social. Isso se dá por meio da injunção das normas, daí a concepção de que o referido processo comunicacional ocorre sempre baseado em “uma linguagem própria, que é a linguagem das normas”¹¹⁷.

Com isso, ao prescrever as condutas intersubjetivas a partir de normas e ao estruturar normas por meio de outras normas, o legislador faculta ao intérprete o catálogo de todas as mensagens advindas do processo linguístico, estabelecendo a estrutura do sistema do direito positivo, que deverá passar por um processo de interpretação para a produção de um sentido, na medida em que interpretar o discurso prescritivo do direito é percorrer os planos da linguagem, para compor a “significação adequada do produto legislado”¹¹⁸. Desse modo, para que haja a efetiva aplicação do processo comunicacional do direito positivo, faz-se necessário que a linguagem se consubstancie de elementos que comportem a transmissão adequada da mensagem. Dessa forma se obterá um resultado satisfatório a partir da análise do seguinte conjunto: o emissor; o receptor, a mensagem; o canal; o código comum; o contexto; e a conexão psicológica¹¹⁹.

Quando se analisa uma norma geral e abstrata com base nesse contexto, entende-se por emissor da mensagem o legislador que determina quais fatos sociais irão ingressar no mundo jurídico e que, portanto, possuem relevância para o direito. Tal mensagem escrita de forma técnica é o conjunto de signos passados pelo emissor aos destinatários das relações intersubjetivas, que serão os receptores da norma. Já o canal seria a produção desses textos jurídicos que são transmitidos por meio de alguma forma de transmissão, a escrita, por exemplo. No caso do código comum, este consiste na forma como será apresentada a linguagem (idioma oficial inserido na sociedade) aos sujeitos que fazem parte daquela sociedade. Já a conexão psicológica seria o “estado” de intenções dos sujeitos no momento da comunicação.

Diante das considerações acima, resta claro e evidente que não há possibilidade da supressão de qualquer ou quaisquer dos elementos integrantes do processo comunicacional do direito, de modo que na ausência de um não é possível ocorrer a transmissão da mensagem. Logo, não há comunicação por meio da linguagem, pelo que se reconhece de pronto a importância de cada um dos componentes, já que todos podem ser individualizados por finalidades distintivas e completantes.

117 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 516.

118 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 2011, passim.

119 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário — Linguagem e método**. Op. cit., p. 166.

É imperioso ultrapassar todas as barreiras sobre o que se entende por direito, sistema e norma jurídica a fim de que seja possível fazer um corte metodológico capaz de firmar uma base empírica sólida e consistente, permitindo alicerçar os conceitos e as construções científicas que serão investigados nos próximos capítulos, para as conclusões que esta pesquisa necessitará quando do aprofundamento da problemática do objeto de estudo: construir um conceito jurídico da solidariedade social no âmbito do sistema tributário brasileiro.

Segue-se com o exame da solidariedade social desde sua estrutura pré-jurídica, assente nas bases da historicidade, até a sua estrutura jurídica, alicerçada por meio da positivação dos textos constitucionais.

3 A ESTRUTURA DA SOLIDARIEDADE SOCIAL — ACEPÇÕES PRÉ-JURÍDICA E JURÍDICA

O capítulo anterior é de suma relevância para justificar a busca de uma análise evolutiva da solidariedade social em seu contexto histórico, porque o objetivo desta pesquisa é definir como, quando e por que a solidariedade social poderá ingressar no sistema do direito positivo. Como restou amplamente demonstrado por meio do marco teórico adotado, o sistema do direito positivo é composto inteiramente por normas jurídicas, quer sejam de conduta, quer sejam de estrutura. Cumpre investigar e esclarecer o regime jurídico da solidariedade social, uma vez que os fatos sociais, para ingressarem no âmbito normativo, precisam revestir-se de uma linguagem jurídica.

Se a solidariedade social é tida como um valor moral, não há como permanecer no sistema do direito positivo apenas com essa característica, fazendo parte tão só da ciência do direito, sobretudo quando se intenciona atingir as condutas intersubjetivas no plano do direito tributário pátrio.

Desenvolver-se-á a concepção no sentido de que, como em um Estado fiscal a arrecadação de tributos é inerente à sobrevivência do próprio ente estatal, o dever de pagar tributos passa a ser fundamentado pelo dever de solidariedade. Para isso, cumpre delimitar o regime jurídico do valor da solidariedade social, buscando assento em um dever, pois a solidariedade social deve adentrar no sistema do direito positivo por meio de uma linguagem prescritiva, isto é, deôntica.

Nessa linha interpretativa, a solidariedade social ao ser recebida pelo fenômeno jurídico a partir do interior das hipóteses de incidências normativas, faz produzir novas relações jurídicas por meio de operadores deônticos que definem o comportamento humano: a conduta. E isso somente é possível caso seja analisada sob o prisma interno, na estrutura sintática da norma jurídica, uma vez que o direito se autorregula.

Como a estrutura da solidariedade social no decorrer da sua evolução passou por uma transformação em sua essência desde a sua construção a partir de um valor alheio ao direito, até ser possível identificá-la como um dever jurídico capaz de compor a estrutura normativa tributária, é imprescindível explorar a sua construção original¹²⁰, mediante a análise de uma estrutura que anteceda a sua abordagem na seara do direito positivo, dedicando algumas linhas ao exame da solidariedade social do ponto de vista teológico (enquanto um valor de

120 A expressão “original” está sendo empregada aqui como sinônimo de realidade social, mundo dos fatos, não jurídico, e não a realidade cultural (idealizada) do direito.

fraternidade); do ponto de vista sociológico (enquanto um valor social); e do ponto de vista filosófico (enquanto um dever moral). Somente então, será possível buscar respostas acerca da solidariedade social no interior do ambiente jurídico.

Após se debruçar sobre o valor da solidariedade social no decorrer da história, será preparado o terreno para investigar as suas primeiras aparições e/ou influências no fenômeno jurídico, proporcionando a possibilidade de uma intervenção dessa figura como um dever jurídico, e *a posteriori*, como núcleo semântico da norma jurídica de estrutura tributária.

Para tanto, é necessário, ainda, fazer uma abordagem preliminar de como a solidariedade social passou de um valor a um dever jurídico, a partir da sua inserção na Constituição brasileira de 1988. Essa indagação será devidamente respondida, na medida em que forem estudados nessa mesma ordem: (i) a concepção de dever jurídico fundamental e a sua relação com os direitos constitucionais; (ii) o dever de pagar tributos na Constituição de 1988; e (iii) a solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos no direito positivo brasileiro.

A finalidade deste capítulo é explicar como a solidariedade surgiu desde a sua concepção afastada da visão jurídica e até que ponto a análise da sua evolução histórica permite a sua inserção no sistema do direito positivo, desafio proposto nesta pesquisa.

3.1 Acepções do ponto de vista pré-jurídico

No decorrer da história, desde a Antiguidade¹²¹, a passagem da expressão “solidariedade” desencadeou fortes e ainda vivas discussões sobre a relevância, o alcance, o conteúdo, a finalidade e os limites desta figura que permeia o atual direito positivo brasileiro¹²², causando preocupação aos estudiosos por desafiá-los à investigação da sua efetiva utilização e irradiação diante da norma jurídica, em especial, da norma jurídica tributária e seus possíveis efeitos dentro do sistema.

Para tanto, mister se faz tomar conhecimento das plurívocas acepções empregadas ao termo “solidariedade” a partir de cada contexto jurídico, político e social em que esta se

121 Ideia de justiça distributiva e corretiva na visão de Aristóteles. A primeira, relacionada à igualdade baseada na redistribuição das riquezas entre membros da comunidade. E a segunda, ligada à reconstrução do equilíbrio nas relações entre indivíduos que sofreram perda ou prejuízo por outrem. Ambas podem ser analisadas sob o prisma da justiça social (coletiva). Ver: ARISTÓTELES. **Retórica**. Trad. Antonio Tovar. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1990, p. 1.131.

122 Art. 3º, I da CR/88: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária.

encontrava inserida, devendo ser “lida no contexto das respectivas noções de Estado”¹²³, consoante afirma Tércio Sampaio Ferraz Junior. Assim, seu núcleo de fundamentação foi se metamorfoseando à medida que os momentos histórico-sociais traçavam a evolução jurídica dos Estados, inclusive do Estado brasileiro, que partia de um modelo de Estado de direito para o Estado social, e de social para o democrático e constitucional¹²⁴.

Em uma acepção ampla, a palavra “solidariedade” consiste em uma dependência mútua entre os membros de uma comunidade, em um “sentimento que leva os homens a se auxiliarem mutuamente”, bem como um compromisso pelo qual as pessoas “se obrigam umas pelas outras”. De uma maneira geral, a solidariedade social vista sob qualquer prisma conduz sempre a um denominador comum, qual seja a concepção de compartilhamento, de união objetivada, nos dizeres de Cláudio Sacchetto, na “capacidade dos membros de um determinado grupo, família, nação, toda a humanidade, de prestar-se recíproca assistência”¹²⁵.

Baseada nessas ideias, a solidariedade perpassa as noções de caridade, fraternidade, justiça social, valor, princípio, direito e dever. Surge então para o fenômeno jurídico a necessidade de se delimitar, dentro da atual contextura jurídica nacional, suas raízes, com o fito de extrair um útil conceito normativo constitucional capaz de robustecer os alicerces do ordenamento jurídico, atendendo aos anseios não apenas do Estado Democrático de Direito, mas dos valores essenciais a uma sociedade complexa e pluralista¹²⁶ inerente ao Estado Constitucional pós-moderno.

Razão pela qual este estudo tecerá um breve comentário acerca da noção de solidariedade advinda das concepções teológica, sociológica, filosófica e jurídica; lançando mão de autores que mantenham fidelidade ao objeto analisado nesta pesquisa, consoante passa a expor.

3.1.1 Visão teológica

A origem do vocábulo “solidariedade” advém do latim *solidum*, que significa inteiro, completo, sentido este que foi muito disseminado no direito civil romano, quando se referia

123 FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado democrático de direito. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 217.

124 FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. Notas sobre contribuições sociais. Op. cit., p. 208.

125 SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário — o ordenamento italiano. In **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 15.

126 Art. 1º, V da CR/88: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: V - o pluralismo político”.

ao cumprimento total das obrigações por parte dos coobrigados¹²⁷. A partir dessa concepção de inteiro, inicia-se um processo de interpretação da solidariedade como um ideal de união, de ligação entre as partes de um todo, no sentido de possibilitar a união de duas ou mais pessoas no seio de uma mesma obrigação¹²⁸.

Já na era cristã, surge a fraternidade em total afinidade¹²⁹ com a concepção de solidariedade, decorrente dos ensinamentos da Igreja Católica ramificados por toda a idade medieval, possibilitando uma conotação decisivamente religiosa, chegando a ser confundida com a própria ideia de caridade ou filantropia entre os membros da sociedade, partindo-se da fonte do amor ao próximo como a nós mesmos.

Abrangia tanto os inimigos quanto pessoas completamente estranhas¹³⁰, disseminando uma visão idealista cristã de que todos são iguais perante Deus, no sentido de que “cada indivíduo seria concebido à Sua imagem e semelhança”¹³¹. Entrementes, um ponto de reflexão deve ser observado: o fato de que as primeiras ideias de solidariedade, de ajudar a outrem, não ocorreram apenas em sociedades de bases cristãs¹³². Isso porque a concepção central de ser solidário encontra guarida na própria “consciência humana, naturalmente oriunda da vida em sociedade e das interações decorrentes dessa vida social¹³³, permitindo a todo e qualquer organismo social a presença da solidariedade em suas relações, independentemente dos ideais da Igreja Católica.

Nesse momento histórico, a fraternidade consiste na primeira noção do que seria a solidariedade, embora ainda se confunda com sentimento, envolvendo “uma dose maior de afeto, de pessoalidade”¹³⁴. Ambas partem de um mesmo ponto, qual seja: doar-se a outrem. Marco Aurélio Greco baseado em Borgetto explica que apesar dessa afinidade, estas duas figuras não são sinônimas, mas completam-se, na medida em que a solidariedade “exprime-se nos múltiplos modos de auxílio ao semelhante, junto ao próximo”¹³⁵. A fraternidade seria

127 NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 111.

128 GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. in: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.142.

129 Ricardo Lobo Torres ratifica esse pensamento quando afirma que a solidariedade é “afim com a ideia de fraternidade”. Ver: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. II: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

130 YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário, in: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 58-60.

131 GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. Op. cit., p. 144.

132 Os Judeus, os indianos etc.

133 SANTOS, Enoque Ribeiro dos. **A função social do contrato, a solidariedade e o pilar da modernidade nas relações de trabalho: de acordo com o novo código civil brasileiro**. São Paulo: LTr, 2003, p. 29.

134 GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. Op. cit., p. 142.

135 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. in: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p.174.

ainda mais abrangente, buscando também “a tolerância, o amor e o respeito ao outro”, resultando em um sentimento que conduz ao auxílio e à ajuda recíproca entre os homens e na noção de caridade ou filantropia, defendida pelas ideias do cristianismo.

Vale aduzir que a solidariedade cristã assente no modelo de fraternidade restava ainda muito afastada de “qualquer aspecto político ou jurídico”¹³⁶ das sociedades hodiernas, algo bem inovador para a época, sendo necessário um longo caminho a percorrer.

Analisada sob o prisma da fraternidade, a solidariedade corresponde a um ato de vontade de natureza voluntária, que parte de um desejo humano natural de ajudar, sem que este tenha qualquer obrigação de fazê-lo. É, portanto, convencido pelos sentimentos de bondade e caridade, e não de dever ou obrigação, senão de uma consciência nitidamente moral. Partindo dessa premissa, Antônio dos Reis Rodrigues aglomera algumas características desse dever ético e moral de solidariedade que podem ser encontradas, tais como: “a interdependência” (em que todos dependem entre si); “a recusa da passividade” (não se pode ficar alheio ao sentimento do outro); “a responsabilidade social” (os problemas sociais são problemas de toda a comunidade); e “o dever de participação” (dever de agir em situações que envolvam o outro)¹³⁷. Embora haja uma ideia de dever, este confunde-se apenas com o livre-arbítrio cristão, não sendo possível ainda transformá-lo em um dever jurídico, consoante será investigado posteriormente.

A esta forma de solidariedade afastada do fenômeno jurídico José Casalta Nabais denomina de “solidariedade dos antigos”¹³⁸, pois a concebe como uma “virtude indispensável nas relações com o outro”¹³⁹, referindo-se à sua aproximação com as concepções advindas dos povos de outrora, a exemplo dos gregos, que denotavam a ideia de amizade; dos estoicos, que a entendiam como um ato de humanidade; dos cristãos e sua caridade¹⁴⁰; entre outros.

No direito hodierno, Maria Celina Bodin de Moraes¹⁴¹ concede à solidariedade o *status* de um “valor ético-teológico”, de maneira que essa noção de fraternidade já poderia corresponder à “inspiração da solidariedade difundida na modernidade”¹⁴², haja vista a sua

136 FERREIRA, Emanuel de Melo. **A evolução da solidariedade: das sociedades clássicas à principiologia constitucional**. Disponível em: <www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3021.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2013.

137 RODRIGUES, Antônio dos Reis. **O homem e a ordem social e política**. São João do Estoril: Principia, 2003, p. 81-85.

138 Citando a terminologia de Peces-Barba Martínez. NABAIS, José Casalta. *Solidariedade social, cidadania e direito fiscal*. Op. cit., p.113.

139 Ibid.

140 Ibid.

141 MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Disponível em: <<http://www.tepedino.adv.br/wp/wp-content/uploads/2012/09/biblioteca9.pdf>>. Acesso em: 11 mai. 2013.

142 Ibid.

presença nas primeiras declarações de direitos, influenciadas pelos valores da liberdade, igualdade e fraternidade advindos da Revolução Francesa, desencadeando, no futuro e como consequência natural, o art. 1º da Declaração Universal dos Direitos do Homem, emitida pela ONU, em 1948, que dispõe: “todos os seres humanos devem agir uns em relação aos outros com espírito de fraternidade”¹⁴³.

Diante desse contexto histórico, é perfeitamente possível afirmar que este “espírito de fraternidade” nos atuais Estados democráticos constitucionalizados aproxima-se fortemente da concepção de solidariedade social, na medida em que a sociedade, arrasada pelas barbáries do mundo pós-guerras, atribui à dignidade humana o valor supremo e imprescindível para os membros das comunidades. Princípio este que somente se materializa por meio da instituição de direitos a serem efetivamente respeitados e concretizados em prol do bem comum, da própria coletividade. Até porque a solidariedade social passa a ser vista como uma nítida contraprestação devida pela existência de direitos fundamentais¹⁴⁴.

É por essa razão que a solidariedade social, quando ligada à noção de fraternidade (sentido clássico), pouco pode fazer ao direito, pois a fraternidade dá a ideia de liberalidade da própria consciência, não havendo nenhuma punição para a sua inobservância. Está longe de ser um dever jurídico, senão um dever meramente moral, conforme explica Maria Celina Bodin de Moraes, no sentido de que “a ideia de fraternidade não se mostra suficiente para representar o vínculo caracterizador de uma sociedade pautada pelo pluralismo”¹⁴⁵, como se desprende dos atuais modelos republicanos.

Desse modo, as sociedades contemporâneas partem para um conceito de solidariedade social mais relacionado diretamente com a ideia de responsabilidade social, que seja capaz de abranger todas as aspirações das complexas sociedades hodiernas, não limitado apenas a um sentimento de caridade, bondade ou amor pelo outro. Deverá manifestar-se em “formas efetivas de aproximação, em que ao conflito se faça substituir a confraternização e a colaboração”¹⁴⁶, a partir da investigação da sua evolução, traçando sempre paralelos do que foi, para melhor compreender o que será ou, ao menos, o que deverá ser.

143 **DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DO HOMEM**. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em: <http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm>. Acesso em 10 set. 2013.

144 ROSSO, Paulo Sérgio. **Solidariedade e direitos fundamentais na constituição brasileira de 1988**. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/cejur/article/viewFile/16752/11139>>. Acesso em 12 set. 2013.

145 MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Op. cit. 2012.

146 BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 444-445.

3.1.2 Visão sociológica

Após a era cristã¹⁴⁷, consubstanciada em uma solidariedade fraterna patrocinadora da igualdade de todos e do amor universal em um momento historicamente desfavorável¹⁴⁸, quando se vivia em um Estado fundamentalmente liberal, alicerçado no individualismo, na não intervenção estatal na economia, com a formação de classes sociais economicamente desiguais, emergem os movimentos sociais¹⁴⁹ voltados para a observância de uma “nova concepção de Estado” capaz de fomentar uma realidade mais objetivada nas necessidades coletivas, como a busca pela justiça e igualdades sociais¹⁵⁰.

Esse novo perfil intelectual facilitou o surgimento das ideias solidaristas, construídas a partir do pensamento sociológico¹⁵¹, possibilitando a formação e a motivação do movimento solidarista do final do século XIX e início do século XX, denominado de “solidarismo sociológico”, que teve como grande defensor Emile Durkheim¹⁵².

A partir do ponto de vista de Durkheim, o fenômeno da solidariedade passa por um novo processo de adaptação à realidade social, buscando um caráter mais científico e objetivo¹⁵³, com o condão de suplantar a visão da solidariedade apenas como uma manifestação da fraternidade, como era vista até então, tendo de necessariamente ser traduzida para o “plano institucional e fazer dela um direito e um dever”¹⁵⁴, contribuindo de forma decisiva para a sistematização dessa diferenciação¹⁵⁵, inclusive ligando-a ao direito positivo¹⁵⁶.

147 A partir da segunda metade do século XIX.

148 Momento histórico do Estado liberal burguês, conforme explica Ernani Contipelli: “o modelo estatal pregado pelo liberalismo, baseado na extrema valorização da liberdade individual, impossibilitou a proteção de camadas menos abastadas da sociedade, causando grandes desajustes sociais, ao propiciar uma situação de favorecimento à burguesia, economicamente privilegiada e detentora dos meios de produção, uma vez que retiram de seus ideais de liberdade e igualdade os ‘não proprietários’, legando a estes indivíduos a insegurança e a miséria, acrescidas pela passividade e indiferença do Estado, que ‘neutro’ permite que a sociedade caminhe ao bel-prazer das leis de mercado”. Ver: CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. São Paulo: Almedina Brasil, 2010, p. 107-108.

149 Os movimentos socialistas do final do século XIX e início do século XX.

150 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 108.

151 Tais ideias encontraram guarida nos pensamentos do socialismo em todas as suas nuances, a partir de Proudhon, do Papa Leão XIII, de Marx, de Engels, dentre outros. Ver: CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 108.

152 Contribuíram também: Alfred Fouillé e Bourgeois.

153 FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de sociedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 232.

154 Ibid.

155 Ibid., p. 186.

156 Para Miguel Reale apud Contipelli, Durkheim liga a sociologia ao direito na medida em que “representa o resultado mais objetivo da solidariedade”, sendo, portanto, “aquele que melhor nos pode informar sobre a natureza da solidariedade como fator de coesão social”. Ver: CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 113.

Para tanto, Durkheim inicia a sua construção do pensamento solidário por meio da consciência coletiva advinda dos membros da sociedade, que consiste em uma agregação de sentimentos e/ou aptidões morais baseados no senso comum, naturais para a maioria dos membros da sociedade, compondo um “sistema determinado, dotado de vida própria”¹⁵⁷. Essa consciência coletiva prescinde da consciência individual, de maneira que idealiza a solidariedade social por meio da divisão do trabalho que cada membro terá, no sentido de que a fragmentação do trabalho seria a essência, isto é, a principal fonte da solidariedade social e a causa elementar da extensão e complexidade do organismo social¹⁵⁸.

Com isso, Durkheim idealiza a solidariedade social sob dois vieses distintos, classificando-a em: solidariedade mecânica ou por semelhança e solidariedade orgânica, que, nas palavras de José Fernando de Castro Farias, seriam duas faces de uma mesma realidade¹⁵⁹.

Na solidariedade mecânica a consciência individual é totalmente suplantada pela consciência coletiva, de modo que sua existência brota da similitude de valores morais que envolvem todos os membros pertencentes àquela sociedade¹⁶⁰. Em decorrência dessa semelhança, os membros do grupo social acabam atraídos entre si, o que robustece o elo emocional de responsabilidade de um pelo outro, de maneira que esse liame desencadeia uma sociedade advinda de uma reunião¹⁶¹ de pessoas em comum, com ideais e juízos afins. Tal particularidade permite que a sociedade formule normas morais e jurídicas de cunho repressivo, consubstanciadas em “regras que instituem crenças e condutas uniformes”¹⁶², possibilitando um ordenamento jurídico visando a atender às necessidades coletivas e, conseqüentemente, dirimir os conflitos existentes por meio da coesão social¹⁶³.

Já na solidariedade orgânica, parte-se exatamente do oposto da solidariedade mecânica, qual seja a diferença existente entre os membros da comunidade, na medida em que cada um terá o seu grau de relevância no âmago da sociedade, em virtude de fazer parte do todo e estimular a construção de um todo que é a sociedade coletiva. Razão pela qual o autor compara esta espécie de solidariedade com o próprio corpo humano, no qual cada órgão, diferente e com suas peculiaridades e funções distintas, não teria a menor relevância

157 DURKHEIM, Emile. **Da divisão do trabalho social**. Lisboa: Editorial Presença, 1989, p. 113.

158 Ibid., p. 79.

159 FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de sociedade**. Op. cit., p. 220.

160 DURKHEIM, Emile. **Da divisão do trabalho social**. Op. cit., p. 152.

161 Ibid., p. 78.

162 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 114.

163 DURKHEIM, Emile. **Da divisão do trabalho social**. Op. cit., p. 81.

isoladamente. No entanto, unidos compõem um todo, um sistema orgânico completo, capaz de cumprir cada um a sua função perfeitamente¹⁶⁴.

Baseado nessa concepção, o autor extrai duas características essenciais da solidariedade orgânica. A primeira diz respeito à total dependência entre os membros desta solidariedade, haja vista que cada um possui diferentes funções, não havendo como separá-los, afinal um vai depender do outro para sobreviver em sociedade, o que acaba por “afastá-los da possibilidade de isolamento”¹⁶⁵. E a segunda concretiza-se na necessidade de um sistema jurídico cooperativista e não repressivo, como ocorre na solidariedade mecânica, de modo que a coesão que resulta dessa solidariedade é mais forte¹⁶⁶. Nesse mesmo sentido, complementa Durkheim que “se pode medir o grau de concentração a que chegou uma sociedade, em consequência da divisão do trabalho social, segundo o desenvolvimento do direito cooperativo com sanções restitutivas”¹⁶⁷.

Diante das considerações acima é possível concluir que as sociedades hodiernas teriam mais afinidade com a solidariedade orgânica do que com a solidariedade mecânica, já que a pluralidade das novas relações sociais teria na divisão do trabalho e na individualidade mínima um sistema de funções diferentes e especiais, unidas por relações definidas, contemplando uma sociedade não apenas tipicamente coletiva, senão solidária¹⁶⁸.

Diante dessas considerações sociológicas, pode-se dimensionar a evolução histórica da solidariedade social não mais em um contexto tipicamente fraterno, um valor cristão moral, senão como um direito objetivado e legítimo, capaz de influenciar o sistema jurídico, de maneira que as condutas sociais justificam as mudanças ideológicas do próprio ordenamento positivado.

3.1.3 Visão filosófica

A partir do final do século XX, a percepção acerca da figura da solidariedade social passa a ligar-se mais precisamente às ideias fundadas nos ideais de justiça social, aproximando-se das concepções de algumas teorias acerca da justiça. Especialmente nesta

164 Ibid., p. 153.

165 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 112.

166 DURKHEIM, Emile. **Da divisão do trabalho social**. Op. cit., p. 102.

167 Ibid., p. 101.

168 Ibid., p. 104.

pesquisa serão mencionados os ensinamentos sobre a justiça em Santo Tomas de Aquino¹⁶⁹ e John Rawls.

Tomás de Aquino, inspirado no pensamento filosófico aristotélico¹⁷⁰, pretendeu associá-lo aos ensinamentos teológicos, definindo a justiça como sendo uma das maiores virtudes humanas; corresponde a um hábito segundo o qual cada um dá ao outro o que lhe pertence, de maneira que há necessariamente uma vontade constante e perpétua de fazê-lo, conforme o direito¹⁷¹.

Extraem-se dessa afirmativa duas posições relevantes: (i) que o direito positivo é o objeto da justiça, haja vista não ser possível ser justo sem justiça, daí afirmar que o objeto da justiça é determinado pelo que é justo, isto é, pelo direito¹⁷²; e (ii) que a justiça depende do ato da vontade para realizar o que é justo, portanto, para que qualquer ato sobre alguma coisa seja virtuoso, deve ser voluntário, estável e firme¹⁷³.

Ainda no tocante à concepção tomista e não se afastando dos fundamentos de Aristóteles, a justiça é dividida em distributiva e comutativa¹⁷⁴. A primeira, diretamente relacionada à ideia de distribuição de forma proporcional dos bens considerados comuns a toda a coletividade¹⁷⁵. Já a segunda encontra-se ligada às relações sociais privadas, no sentido de que a preocupação é a de regulamentar os conflitos advindos da convivência em sociedade¹⁷⁶.

Segundo o autor, ambas são inerentes e imprescindíveis à comunidade, na medida em que Tomás de Aquino as denomina de “la parte al todo”¹⁷⁷. Significa dizer que a sociedade faz parte de um todo geral, no qual cada indivíduo em particular compõe esse todo; com isso,

169 Em que pese sua teoria ter brotado no período medieval (século XIII), seus esforços em tentar aproximar os pensamentos filosóficos de Aristóteles sobre a justiça com as ideias e fundamentos teológicos da Igreja trouxe uma abordagem interessante acerca da concepção de justiça social distributiva, que pode ser analisada sob o viés da solidariedade.

170 Aristóteles define a justiça como uma virtude (meio-termo entre o excesso e a falta) ligada à concepção de ética, do que seria bom ou justo, buscando, sob o manto da racionalidade, analisar o comportamento humano. Com isso, a justiça não seria uma parte da virtude; para o autor, seria a virtude inteira. Subdivide-a em geral (justiça relacionada com o que é legal) e a particular (direcionada à ideia de igualdade, sendo esta classificada em distributiva e corretiva, consoante já explicado em linhas anteriores). Ver: ARISTÓTELES. **Ética a nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2001, p. 54-55.

171 AQUINO, Santo Tomás de. **Suma Teológica III**, Parte II-II. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 2002, p. 476.

172 Ibid., p. 470.

173 Ibid., p. 472.

174 Vale mencionar que para Tomás de Aquino a justiça é uma só, todavia, compõe-se de finalidades distintas. Assim: “La unidad y la multiplicidad no diversifican la especie de virtud. Mas la justicia conmutativa consiste en el hecho de dar algo a uno; y, por el contrario, la distributiva, en el hecho de dar algo a muchos. Luego no existen especies diferentes de justicia”. Ver: AQUINO, Santo Tomás de. **Suma Teológica III**. Op. cit., p. 511.

175 Ibid.

176 Ibid.

177 Ibid..

há certa reciprocidade nessa relação, porque toda vez que uma das partes for prejudicada, o todo também o será; do mesmo modo, se uma das partes for beneficiada, o todo o será concomitantemente.

Outro ponto que merece atenção nos ensinamentos do autor, relevantes para a análise da solidariedade social, objeto de investigação desta pesquisa, consubstancia-se no fato de Tomás de Aquino defender em sua “Suma Teológica” que, baseados na concepção de justiça apresentada, os súditos deveriam necessariamente obedecer ao príncipe como um tipo de virtude assentada na subserviência. Isso se deu em razão da afirmação de Tomás de Aquino acerca da distinção entre a justiça sob a ótica do príncipe e sob a ótica do súdito.

Para ele, a justiça no príncipe seria como uma virtude organizadora, pois determina e prescreve o que é justo. Já a justiça nos súditos seria como uma virtude “ejecutiva y serviente”, e assim, assevera que a quem cabe presidir a comunidade comporta também determinar o julgamento do que é justo, que pertence à justiça¹⁷⁸.

Diante das considerações do autor ora em comento, é possível extrair os pontos cruciais que podem sinalizar o nascedouro de algumas noções de solidariedade social fulcradas na justiça social. O primeiro deles tem fundamento na construção da necessidade de distribuição proporcional dos bens comuns, de forma que se busca uma justiça baseada na coletividade, no todo e não individualizada, propondo que o benefício geral só é viável quando a cada um é dado o que lhe pertence, permitindo uma virtude moral mínima de servir, proteger e preocupar-se com o outro e provocando a ideia de reciprocidade mútua entre as partes do todo que é a sociedade (fundamento da solidariedade social atual).

Nesse contexto, sem a solidariedade de cada membro da comunidade não há como tornar respeitada a distribuição proporcional mencionada e defendida por Tomás de Aquino, haja vista que para o autor a justiça legítima requer necessariamente a vontade (ato voluntário constante e perpétuo), o livre-arbítrio dos entes da comunidade na prática das suas condutas.

Analisando a teoria da justiça social distributiva sob o enfoque do direito constitucional hodierno, a solidariedade não só resta necessária como indispensável ao funcionamento do próprio Estado (consoante será amplamente examinado nos próximos tópicos desta pesquisa), de maneira que sem ela não haverá pagamento de tributos, sem tributos não haverá Estado, e sem Estado não haverá direitos. Surge daí a concepção de dever de solidariedade e não direito ou mera caridade.

178 Ibid.

O segundo ponto parte justamente do dever do súdito em ter de respeitar a justiça determinada pelo príncipe, já que este teria uma espécie de virtude organizadora em detrimento dos súditos que exercem uma virtude servil. Nesse sentido, pode-se afirmar que a justiça advinda do príncipe que prescreve o que seria justo **obriga** os membros da comunidade à sua observância. Analisando sob o atual contexto da solidariedade social, essa função de obediência, do dever de respeitar, pode perfeitamente servir de base e fundamento para o presente dever de contribuir para o financiamento dos gastos públicos, pois o que beneficia a parte (indivíduo), beneficia o todo (sociedade). No momento em que os que têm o que distribuir pagam tributos, conseqüentemente a sociedade como um todo é favorecida, e se faz justiça.

Em uma segunda abordagem filosófica acerca da justiça, não há dificuldade em compor um liame estreito entre os princípios de justiça delineados pela obra Uma Teoria da Justiça de John Rawls e a solidariedade social. Isso porque o ponto de intersecção entre estas duas figuras, aparentemente distintas, é o fato de idealizarem o mesmo objetivo, qual seja: a busca pela justiça social, com o propósito comum de alcançar uma estrutura mínima de sustentação financeira para a sociedade, a partir da cooperação social e do respeito mútuo entre cidadãos¹⁷⁹.

Em sua Teoria da Justiça, os princípios de justiça operam no campo da coletividade, podendo ser caracterizados como o conhecido senso comum, ou seja, seria aquela ideia de justiça que a maioria das pessoas livres e racionais teriam quando indagadas, e provavelmente concordariam em seguir, diante de uma situação social predeterminada. Tais princípios devem ser instituídos e fomentados pela própria sociedade, a partir de dois pilares de sua teoria, quais sejam: a posição original e o véu da ignorância.

Na construção da posição original¹⁸⁰, Rawls instituiu um mundo hipotético paralelo e imparcial, em que as pessoas deveriam se imaginar selecionando quais valores, princípios e regras seriam inseridos nessa estrutura básica de sociedade. Mas, para isso deveriam partir da premissa de que todos eram iguais em condições (direitos e deveres), desprezando qualquer característica individual, posição social, cor, raça; com base apenas em fatos sociais da coletividade, uma vez que não poderiam contar com nenhuma informação acerca de suas próprias características distintivas. Tudo isso, portanto, sob um manto obscuro, que Rawls denominou de véu da ignorância.

179 RAWLS, John. **Justiça com equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 2.

180 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 147.

Assim, Rawls¹⁸¹ descobriu e sustentou que diante do véu da ignorância, qualquer pessoa teria a mesma sensação e almejaria dois princípios mínimos de justiça, que podem ser representados da seguinte maneira:

Primeiro: Cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras. [...]

Segundo: As desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e vinculadas a posições e cargos acessíveis por todos.

Ao analisar o primeiro princípio acima defendido por Rawls, Gargarella explica que o autor, para extrair os princípios de justiça, preocupou-se, basicamente, com a ignorância necessária dos indivíduos para participarem da situação hipotética, no sentido de desconhecerem propositadamente "os dados vinculados a sua própria concepção do bem"¹⁸², vinculando-se à ideia de liberdade.

Já o segundo princípio diz respeito ao intitulado princípio da diferença. Este, de acordo como Gargarella, tem a prerrogativa de governar a distribuição dos recursos da sociedade, estando associado à ideia de igualdade. Rawls o utiliza para tentar equilibrar as situações dos indivíduos que estão, naturalmente, em posições sociais distintas.

Assim, a intenção é justamente defender que as normas morais e os valores políticos da razão pública devem assegurar as condições de uma cidadania democrática comprometida com esse ideal de cooperação social.

Em síntese, acerca da teoria de justiça de Rawls pode-se concluir que com o lema "liberdade de escolhas e oportunidades a todos", essa teoria defendeu que sem a observância do valor da liberdade não há como se obter o valor da justiça, bem como apresentou a necessidade de se determinar, por meio de um consenso comum, uma mínima estrutura básica de regulação dessa liberdade. A justiça estaria ligada à igualdade de todos perante as normas e diante das oportunidades, mesmo que em razão das diferenças pessoais, íntimas de cada um, não fosse possível alcançar todas elas, mas a certeza de que elas estariam à disposição de toda a coletividade já garantiria a justificativa da teoria em estudo. E tudo isso como um meio de se organizar concretamente para, em conjunto mútuo e solidário, buscar o desenvolvimento de uma qualidade melhor de vida a todos os integrantes dessa sociedade.

Nesse diapasão, a ideia de solidariedade incorporada ao conceito de justiça tutelado por Rawls surge a partir da concepção de mutualidade recíproca utilizada pelo autor para

181 Ibid., p. 64.

182 GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 25.

explicar que existem deveres intitulados naturais positivos e negativos, auxiliando as pessoas a se manifestar de modo a ensejar o estímulo para fazerem o bem ao próximo. Isso quer dizer que, a partir do momento em que um indivíduo participa e usufrui da construção da sociedade e essa coletividade se mostra justa, torna-se obrigado a observar e obedecer às regras impostas por ela, com o dever de contribuir para a manutenção dessa sociedade. E dentre os deveres naturais, dois merecem atenção, porque fundamentam também o ideal mínimo de solidariedade social que se espera no seio de uma coletividade, quais sejam: o dever de respeito mútuo e o dever de auxílio mútuo.

No entendimento de Rawls, o primeiro concerne ao dever de manifestar a alguém o respeito que lhe é devido, enquanto ser moral. E o segundo identifica-se com o dever de ajudar os outros, tendo a consciência pública de que a vivência em uma sociedade exige a confiança mútua entre seus indivíduos, no sentido de que um pode contar com o outro em um momento de necessidade.

Essa concepção, portanto, é defendida por Rawls justamente porque para ele, em uma sociedade nutrida por instituições consideradas justas, da forma como idealizada, haverá uma contrapartida, tendo em vista que as pessoas nessas condições são devidamente respeitadas, possuem todas as garantias e liberdades e lhes são asseguradas as condições de prover o mínimo necessário para o sustento individual de cada um, sempre preservando o todo. Daí surge o sentido solidário analisado.

Diante dessas considerações, restou constatado que expressões como: justiça; confiança mútua; dever de prestar auxílio mútuo; dever de contribuir; estrutura básica social; cooperação mútua, por si sós já podem servir de parâmetro e espeque para se iniciar a construção do pensamento de que a figura da solidariedade social encontra-se diretamente embutida nesse contexto social de justiça, contudo, como um dever moral a ser observado pelos membros da sociedade.

3.2 Acepções do ponto de vista jurídico

Diante dessa nova realidade em que resta superado o estudo da solidariedade social sob o viés da fraternidade, surge sua aproximação com o fenômeno jurídico, na medida em que o direito passa a ser considerado como uma forma de manifestação exterior do fenômeno

da solidariedade social”, consoante afirma Contipelli¹⁸³, propiciando a construção do solidarismo jurídico, tendo como um de seus expoentes Léon Duguit¹⁸⁴.

De acordo com o pensamento de Duguit, a solidariedade social apresenta-se como uma norma de direito objetivo¹⁸⁵. Isso ocorre em razão de a noção do fenômeno jurídico ser tratada da sociedade para o Estado e não do Estado para a sociedade. Desse modo, as regras de conduta que conduzem ao direito impositivo do Estado são decorrentes da realidade social, dos próprios fatos sociais presentes nas comunidades, de maneira que a solidariedade funciona como um vínculo necessário unificante nas relações entre os indivíduos, no sentido de que a lei positivada, para ser legítima, deve ser a expressão e o desenvolvimento deste princípio¹⁸⁶, haja vista o homem ser um animal indissociável do meio social em que se encontra inserido.

Daí a afirmativa do autor no sentido de que a solidariedade social ou “interdependência” seria consubstanciada por um juízo natural comum de regras sociais mínimas, independentemente de normas jurídicas impositivas, indispensáveis à vida em coletividade, que se manifesta no âmago do ambiente social, cultural e histórico da comunidade, com a finalidade de direcionar as normas jurídicas, dando a ideia de mutabilidade¹⁸⁷.

Assim, sem observância do direito às regras sociais determinadas pela própria coletividade fulcradas no ideal de solidariedade social, não há legitimidade estatal, de forma que o Estado deixa de lado seu imperativo de soberania¹⁸⁸ para converter-se em uma instituição que se desenvolve a partir dos anseios e necessidades sociais. Nas palavras do autor, a regra de direito é fruto de “um produto social”, isto é, a “própria sociedade”¹⁸⁹, que se manifesta nas normas ou regras de conduta.

Com isso, considera-se o direito objetivo como sendo uma norma de finalidade específica, e essa finalidade é a concretização efetiva da solidariedade social. Logo, “a lei social é uma lei de fim; todo fim é legítimo quando ele é conforme à lei social, e todo ato feito

183 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 116.

184 Contribuíram também para a aproximação da solidariedade social com o fenômeno jurídico, consolidando o solidarismo jurídico: Maurice Hauriou e Georges Gurvitch. Ver: GURVITCH, Georges. **Tratado de sociologia**. Lisboa: Iniciativa Editoriais, 1968; FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de solidariedade**. Op. cit.; dentre outros.

185 DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Servanda, 2008, p. 25.

186 Ibid., p. 23.

187 Ibid., p. 24.

188 Ibid., p. 40-41.

189 DUGUIT apud FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de solidariedade**. Op. cit., p. 222.

para atender a esse fim tem um valor social, isto é, jurídico”¹⁹⁰. Então, é na solidariedade social que reside o verdadeiro fundamento do direito¹⁹¹.

Essas considerações acabam por admitir o aparecimento de um lítico **direito** de solidariedade, do qual depende todo o ordenamento, haja vista a concepção no sentido de que uma regra social torna-se jurídica no momento em que os participantes da comunidade, mesmo diante de suas individualidades, tomam consciência da necessidade de tudo fazer para o crescimento coletivo. Assim, há uma suplantação das necessidades individuais pelos anseios gerais, de forma que o individual só existe por meio da experiência coletiva que o fundamenta.

Significa dizer que baseado nas funções que são atribuídas a cada um dentro da coletividade, desenvolve-se uma relação obrigacional, melhor dizendo, uma responsabilidade social mútua que conduz ao estabelecimento de um referencial comum que liga os membros da coletividade aos mesmos interesses e necessidades, que o autor denomina de elementos essenciais irredutíveis¹⁹².

Desse modo, a sociedade é tanto mais forte quanto mais estreitos forem os laços de solidariedade¹⁹³. O que, para os fins propostos nesta pesquisa, facilitará sobremaneira a análise de um **dever** de solidariedade social consubstanciado na reciprocidade, na responsabilidade mútua e na interdependência de cada um para com a sua comunidade.

No direito hodierno, ao explorar a evolução histórica da solidariedade social, José Casalta Nabais admite ser possível qualificá-la em: (i) solidariedade dos antigos e dos modernos; (ii) solidariedade mutualista e altruísta; e (iii) solidariedade vertical e horizontal¹⁹⁴.

A solidariedade dos modernos seria exatamente o oposto da solidariedade dos antigos, de maneira que compõe a atual concepção de solidariedade enquanto um princípio jurídico e político, transferindo-a das “comunidades primárias para a comunidade estatal”, por um lado, e para a sociedade civil, por outro.”¹⁹⁵. Isso permite ao Estado passar a se preocupar com os problemas sociais que até então se concentravam apenas no seio familiar.

Quando se trata da solidariedade mutualista, Nabais explica que este tipo de solidariedade tem suas raízes na necessidade de se produzirem riquezas que possam ser usufruídas por todos, assente na ideia de sustentabilidade do bem comum, especialmente em “matéria de infraestrutura, bens e serviços considerados indispensáveis ao bom

190 Ibid., p. 226.

191 DUGUIT, Léon. Fundamentos do direito. Op. cit., p. 23.

192 Ibid., p. 21.

193 Ibid.

194 NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. Op. cit., p.111.

195 Ibid., p.113.

funcionamento da sociedade”¹⁹⁶. Mais à frente, surge a solidariedade altruísta, que corresponde ao ser solidário de forma gratuita, sem nenhuma pretensão de retorno, apresentada como uma “dádiva”, uma “regra de gratuidade”¹⁹⁷.

Por fim, tem-se a solidariedade vertical; estas dentro da solidariedade dos modernos, consiste na busca dos direitos, que o autor também chama de paterna, consubstanciada na efetividade dos direitos sociais prestacionais que ficam sob a responsabilidade do Estado; e há os direitos da quarta dimensão¹⁹⁸, bem como a solidariedade horizontal, que diz respeito aos deveres, que o autor denomina de fraterna¹⁹⁹, a qual seria a constituída em um Estado constitucional, em que Estado e sociedade civil precisam unir-se para, claramente, pôr em prática a concretização dos direitos sociais em prol de todos, por meio de um “voluntariado social”, a partir da colaboração econômica dos indivíduos e grupos sociais”²⁰⁰.

Desse modo, pode-se dizer que, diante da classificação apontada pelo autor, a sociedade brasileira encaixa-se na solidariedade dos “modernos” (como um princípio jurídico normativo constitucional que exige do Estado a necessidade de intervir nas relações sociais), em sua função “vertical” (efetividade por parte do Estado dos direitos sociais) e “horizontal” (deveres de todos para com todos e com as necessidades do Estado), por meio da concepção “mutualista” (produzir riquezas que possam ser usufruídas por todos).

Dito isso, cabe mencionar que com o advento dos Estados democráticos, a solidariedade passa a ser introduzida no sistema jurídico como uma norma positivada no próprio texto constitucional, com a alcunha de objetivo da República, tema que será mais bem explicado nos próximos tópicos.

3.2.1 Solidariedade social a partir da Constituição de 1988

A partir dos ideais solidaristas no sentido de que viver em sociedade é uma necessidade e que o “fundamento do direito deve basear-se, sem dúvida, no indivíduo comprometido com os vínculos da solidariedade social”²⁰¹, brota um divisor de águas pelo que se entendia por solidariedade social antes da Constituição de 1988 e depois desta. Isso porque o século XIX e o início do século XX foram fortemente marcados pelo individualismo

196 NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. Op. cit., p. 114.

197 Ibid.

198 Expressão utilizada por Paulo Bonavides para explicar que não houve superação de uma geração por outra, razão pela qual considera o termo equivocado.

199 NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. Op. cit., p.114.

200 Ibid., p 117.

201 DUGUIT, Léon. **Fundamentos do Direito**. Op. cit., p. 15-17.

liberal, fase da “explosão de confiança e orgulho na potência do indivíduo”²⁰², conforme afirma Maria Celina Bodin de Moraes.

Com o advento da CR/88 há um fortalecimento da ideia de solidariedade como a “transformação do fato social em valor”²⁰³, o que permite a consagração da solidariedade por meio da sua positivação nos textos jurídicos, passando esta, segundo Paulo Bonavides, a “servir com oxigênio da Constituição”, na medida em que confere “unidade de sentido e auferindo a valoração da ordem normativa do sistema constitucional”²⁰⁴.

Nesse Estado constitucionalizado, democrático e de direito, visto "como uma ordem de domínio legitimada pelo povo"²⁰⁵, os direitos fundamentais passam a ser os pilares ímpares para se alcançar o ideal de justiça social distributiva, visando à proteção incomensurável das garantias constitucionais e dos direitos essenciais do cidadão, por ser o “Estado de direito democrático um Estado de direitos fundamentais”²⁰⁶.

Segundo Marco Aurélio Greco, a primeira preocupação da CR/88 foi “definir o perfil básico da sociedade civil e de quem participa do processo de manifestação da vontade”, para somente depois tratar dos poderes do Estado, havendo, portanto, uma mudança paradigmática no sentido de que, nas palavras do autor, “estamos perante uma Constituição da sociedade brasileira e não mais uma Constituição do Estado brasileiro”, haja vista o texto constitucional passar a “assumir o papel de definir a tessitura fundamental do convívio social que deve ser assegurada por esse instrumento”, que seria o “aparato público”²⁰⁷, isto é, o Estado.

Nesse sentido, Tércio Sampaio Ferraz Jr afirma que houve uma “passagem, marcadamente visível na vida constitucional brasileira”, indo de “um Estado liberal burguês e sua expressão tradicional num Estado de direito, para o chamado Estado Social”²⁰⁸. O resultado dessa miscigenação foi um Estado com componentes formais e materiais; nestes últimos “reside a garantia da solidariedade fraternal inerente ao Estado Social”²⁰⁹, conforme menciona Douglas Yamashita.

Isso aconteceu a partir do momento em que a solidariedade social foi inserida no texto constitucional pelo constituinte originário, que, influenciado pelos fundamentos da Revolução

202 MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Op. cit., 2012.

203 Ibid., 2012.

204 BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 288.

205 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. Coimbra: Almedina, 2002, p. 97.

206 Ibid., p. 99.

207 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p. 171.

208 FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Legitimidade na Constituição de 1988. In: **Constituição de 1988: legitimidade, vigência, eficácia e supremacia**. São Paulo: Atlas, 1989, p. 55.

209 YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. Op. cit., p. 54-55.

Francesa de 1789, fez constar expressamente, já em seu preâmbulo, a previsão da liberdade, da segurança, do bem-estar, do desenvolvimento, da igualdade e da justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos²¹⁰.

Ademais, a CR/88 delimitou a liberdade, a justiça e a solidariedade como autênticos valores sociais do Estado hodierno, porquanto previu, em seu art. 3º, I, que alguns dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil seriam a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a erradicação da pobreza e das desigualdades sociais. De acordo com Ernani Contipelli, este artigo “revela claramente a opção de orientação pela via da solidariedade social na fórmula de integração ideológica do modelo de Estado democrático de direito”²¹¹.

Emerge, então, a inevitável indagação: como se alcançar tantos objetivos, fundamentos e direitos justificadores da própria manutenção da cidadania e da democracia, se todos eles fomentam custos²¹² ao Estado? Desse modo, a única resposta viável e possível para se afiançar esses direitos seria por meio da tributação, da arrecadação dos tributos por parte do Estado em face dos cidadãos, como principal fonte de efetividade desses direitos; esta aqui representada, consoante explica Luís Roberto Barroso, como “a materialização, [...] dos preceitos legais e simbolizando a aproximação [...] entre o dever ser normativo e o ser da realidade social”²¹³. E partindo do pressuposto de que a solidariedade é uma norma constitucional, Douglas Yamashita admite que tais direitos e deveres correlatos “dos membros de um grupo social ou de toda a sociedade são direitos e deveres jurídicos”²¹⁴.

Para Gregorio Peces-Barba Martinez *apud* Ernani Contipelli, a solidariedade “se integra com os demais valores [...], para o objetivo comum de contribuir, por meio dos direitos que fundamenta, ao dinamismo da liberdade”²¹⁵.

O próprio Ernani Contipelli defende que a solidariedade social no direito brasileiro encontra-se “amplamente consagrada como um valor positivo do direito”, de maneira que “deve permear o conteúdo das relações intersubjetivas”, no que interfere “direta ou indiretamente na realização dos outros valores, como a justiça, igualdade, segurança, liberdade”²¹⁶. Logo, pode-se concluir que nenhum valor social elencado na Constituição de

210 Preâmbulo da CR/88.

211 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 189.

212 Ideia de que todos os direitos geram custos ao Estado, todos são positivos, inclusive os direitos essencialmente negativos como a liberdade e a propriedade. Ver: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton, 1999, p. 14.

213 BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Renovar: 1993, p. 79.

214 YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. Op. cit., p. 59.

215 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 161.

216 Ibid.

1988 pode ser, efetivamente, realizável em concreto sem que haja a observância dos membros da comunidade à solidariedade social.

Merece atenção a visão de Douglas Yamashita ao interpretar o atual Estado Democrático de Direito, insculpido no art. 1º da CR/88, a partir do viés da solidariedade social. Para o autor, a solidariedade dentro desse contexto político, jurídico e social consiste na persecução de: (i) justiça social (inserida nos arts. 3º, I, 170 e 193), que visa à redistribuição de rendas e igualdade de chances a todos; e (ii) segurança social (elencada nos arts. 186, VI, e 193) aqui manifestada pelo bem-estar social e pela assistência social, por meio da proteção existencial, serviços públicos básicos, seguros sociais, a fim de “garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão”²¹⁷.

Ricardo Lobo Torres, ao tratar da natureza jurídica da solidariedade após sua positivação no texto constitucional, menciona que ela pode ser “visualizada ao mesmo tempo como valor ético e como princípio positivado nas constituições”, ou ainda pode ser “sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico”, que “informa e vincula a liberdade e a justiça”²¹⁸. Isso porque a solidariedade social como um valor jurídico constitucional aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade²¹⁹, irradiando-se a todas as demais figuras jurídicas previstas no ordenamento jurídico, bem como consolidando a concepção de que “deles se deduzem os princípios e as normas”²²⁰.

Claudio Sacchetto, ao analisar o texto da Constituição italiana²²¹, explica que “além de um dever constitucional”, ela consiste em “um princípio de valor constitucional”, aproximando-se em muito da Constituição brasileira de 1988. Isso porque, segundo o mesmo autor, a solidariedade “expressa nos direitos sociais e na igualdade substancial não pode ser separada da dimensão da vida em sociedade”, de maneira que no seu “interior amadurece como instância ética fundada no reconhecimento recíproco das pessoas”.

Apesar de não se afastar do pensamento axiológico inerente à figura da solidariedade social dentro ou fora da CR/88, esta pesquisa científica fará seu corte metodológico no sentido de analisar a solidariedade social em matéria tributária sob o enfoque de um dever em face do

217 YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. Op. cit., p. 59.

218 TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199.

219 TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. In: TORRES, Heleno (Coor.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 583.

220 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional**. Op. cit., p. 49.

221 Embora a Constituição italiana preveja expressamente em seu texto que a solidariedade social é um dever, não há óbice em examiná-la sob o viés da nossa CR/88, que a considerou como objetivo da República. Ver: SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário. Op. cit., p. 14-16.

contribuinte, e não uma mera opção ou faculdade, justamente em razão dessa “correspondência entre deveres e direitos”²²², citada por Ricardo Lobo Torres, ressaltando a sua relevância para o fenômeno jurídico.

O papel primordial, ou melhor, fundamental dos contribuintes ao observarem a solidariedade social é o de suportar os custos dos gastos públicos²²³ e da responsabilidade de todos os membros da sociedade, apoiando financeiramente o Estado na consecução dessas finalidades públicas (para si mesmos). Dessa forma, é evidente o liame estreito entre o dever de solidariedade e a tributação, haja vista que é por meio da arrecadação dos tributos que o Estado passa a assumir sua função de garantidor de direitos, e nada disso existiria se não houvesse o dever de pagar tributos. A solidariedade social passa a ser o principal fundamento que justifica o poder de tributar, conforme será estudado ainda neste capítulo²²⁴.

Partindo dessa premissa, a solidariedade social, para Maria Celina Bodin de Moraes, é um “dever de natureza jurídica”, na medida em que deve ser vista como um princípio geral que “através dele se alcance o objetivo da ‘igual dignidade social’. Tudo isso seria um “conjunto de instrumentos voltados para garantir uma existência digna, comum a todos”, uma vez que há a necessidade de se desenvolver uma sociedade “livre e justa, sem excluídos ou marginalizados”²²⁵.

Nessa mesma linha argumentativa, Marco Aurélio Greco é enfático quando ensina que se “não fosse assim”, a “menção constitucional” sobre a solidariedade como um objetivo a ser alcançado “seria totalmente desprovida de eficácia jurídica, determinando que a solidariedade social estivesse “fora da categoria de ‘norma jurídica’”, isto é, sem “veiculação de um dever-ser”, sendo, portanto, uma “mera sugestão”²²⁶. Não se mostra defensável tal pensamento, uma vez que as normas que consagram valores, direitos fundamentais e objetivos devem ser, necessariamente, observadas.

A solidariedade social adentra nesse contexto como um encaixe perfeito da engrenagem, já que sua finalidade precípua é reconhecer que todos os membros da sociedade precisam colaborar para o bem comum, que, na verdade, seria o bem deles mesmos. A atual

222 TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 145.

223 Essa ideia de que todos os direitos são positivos, portanto têm custos, será explorada ainda neste capítulo, no item 3.2.2 desta dissertação, que trata da solidariedade social como fundamento do dever jurídico de pagar tributos no Brasil.

224 Ibid.

225 MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Op. cit., 2012.

226 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p. 175.

CR/88 “determina, ou melhor, exige que nos ajudemos mutuamente a conservar nossa humanidade”²²⁷, consoante afirma Marcos Augusto de Albuquerque Ehrhardt Junior.

Assim, do ponto de vista jurídico, ser solidário não é uma simples opção voluntária ou alheia aos problemas do todo, mas sim um dever *sine qua non* para desenvolver a justiça social e, por conseguinte, possibilitar a redistribuição das rendas arrecadadas aos que em nada poderiam contribuir, haja vista que, segundo Maria Celina Bodin de Moraes, “o direito não exige que alguém sinta algo de bom pelos outros, mas que aja como se sentisse”²²⁸. Já para Léon Duguit, os indivíduos devem submeter-se “a todas as obrigações que subentendem a manutenção e o desenvolvimento da vida coletiva”²²⁹.

Portanto, há dois enfoques para a análise da solidariedade social como um dever em face dos contribuintes cidadãos. O primeiro deles consubstancia-se no fato de que a partir do momento em que há previsão no texto constitucional que a solidariedade social seria um objetivo a ser alcançado pela República, isso seria suficiente para vincular todos os membros da comunidade a assumirem as suas responsabilidades de corroborar com o Estado por meio do dever de pagar tributos, com o intuito de garantir os direitos decorrentes da solidariedade, que seriam, basicamente: promover a justiça social distributiva por meio da erradicação da pobreza e das desigualdades sociais.

Isso porque se está diante de uma Constituição elaborada sob as diretrizes de um processo democrático representativo, que já legitimaria *per se* a questão do dever de solidariedade social. Consoante afirma Claudio Sacchetto, “tem sentido falar de solidariedade porque hoje existe o risco de perder o conceito de responsabilidade pública”, de maneira que “os cidadãos deixem de ter consciência de que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros”²³⁰, afastando a ideia de reciprocidade.

É relevante frisar o seguinte: quando a CR/88 associa a justiça social à solidariedade, deduz-se que “o conceito envolve não apenas a prevalência do social sobre o individual”, senão ainda “o compromisso de uma dependência recíproca entre os indivíduos”²³¹, conforme menciona André Ramos Tavares.

227 EHRHARDT JR, Marcos Augusto de Albuquerque. **O princípio constitucional da solidariedade e seus reflexos no campo contratual**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/9925/o-principio-constitucional-da-solidariedade-e-seus-reflexos-no-campo-contratual>>. 2007. Acesso em abr. 2011.

228 MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Op. cit., 2012.

229 DUGUIT, Léon. **Fundamentos do Direito**. Op. cit., p. 15-17.

230 SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário. Op. cit., p. 11.

231 TAVARES, André Ramos. Dos princípios fundamentais. In: **Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 20.

Já o segundo enfoque adveio do receio ao retorno dos movimentos ditatoriais que antecederam a promulgação do texto constitucional, consoante já foi mencionado por José Casalta Nabais²³², situação que teve como principal consequência a inserção de uma gama de direitos individuais e coletivos, sem nenhuma preocupação com sua efetividade (no momento da elaboração) ou como esses direitos seriam financiados, deixando a responsabilidade comunitária, conforme adverte Manoel Cavalcante de Lima Neto, “na sombra dos direitos fundamentais, que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis”²³³.

Embora não se tenha alertado para “como” esses direitos seriam garantidos, não se pode chegar jamais a uma equivocada conclusão no sentido de que tais garantias foram postas ali aleatoriamente, haja vista que a referência expressa acerca da solidariedade pelo constituinte “está longe de representar um vago programa político ou algum tipo de retoricismo”²³⁴, quando visa a assegurar que esses direitos sejam efetivamente implementados pelo Estado.

Em matéria tributária, o constituinte originário determinou de forma expressa o meio a ser trilhado pelos entes políticos na produção das normas jurídicas tributárias, elegendo a repartição da competência de cada um para a instituição, fiscalização e arrecadação dos tributos, de maneira que a solidariedade social deve ser introduzida nesse contexto desde que se submeta às regras constitucionais de competência, que serão objeto de análise em capítulos posteriores.

Destarte, examinar a solidariedade social a partir da Constituição de 1988 deixa clara a intenção do constituinte originário em indicar o caminho das pedras, qual seja: admitir o valor da solidariedade como um objetivo de uma sociedade livre e justa, que vise à concretização de meios para combater e erradicar a pobreza e a desigualdade. Essa é a função precípua da solidariedade, para que sejam exequíveis as finalidades estatais que, segundo Liam Murphy e Thomas Nagel, abrangem os bens públicos, os benefícios aos indivíduos e a justiça distributiva²³⁵.

Desse modo, somente por intermédio dela é possível viabilizar os tantos direitos previstos em seu texto, exigindo dos membros da sociedade a sua coparticipação direta no pagamento dos tributos como instrumento de realização daqueles. Enfim, há claramente um autêntico valor expresso que somente pode ser concretizado a partir de um dever implícito,

232 Item: 3.2.2.1 sobre a concepção de dever jurídico fundamental e a sua relação com os direitos.

233 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 29.

234 MORAES, Maria Celina Bodin de. **O princípio da solidariedade**. Op. cit., 2012.

235 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 62.

exigindo uma releitura do texto (suporte físico, dispositivos constitucionais) não por meio de uma visão formalista. Todavia, consoante defende Andreas Joachim Krell, “debruçando-se sobre a realidade social e os conflitos de interesse que estão por trás das normas”²³⁶.

Essa concepção de reciprocidade e coparticipação sociais já havia sido mencionada anteriormente²³⁷ por John Rawls a partir do ponto de vista filosófico em sua Teoria da Justiça, quando defendeu a existência de um dever moral de ajudar os outros, tendo a consciência pública de que a vivência em uma sociedade exige a confiança mútua entre seus indivíduos, o dever de prestar auxílio mútuo e o dever de contribuir para uma estrutura básica social. Já poderia servir de parâmetro, portanto, para se iniciar a construção do pensamento de que a figura da solidariedade social encontra-se embutida nesse contexto social de justiça, contudo, enquanto um dever moral a ser observado pelos membros da sociedade²³⁸.

Daí a necessidade de se analisar a solidariedade social sob o ponto de vista de um dever do cidadão. Corroborando tal pensamento e dentro dos fundamentos de um Estado Democrático de Direito como o brasileiro, vale mencionar a conclusão à qual chegou Ernani Contipelli ao constatar que houve uma “mudança ideológica”, de forma que a solidariedade social afastou-se da mera “expressão de poder estatal” para aproximar-se do “dever de colaboração conferido ao membro da comunidade como forma de participação na realização do projeto de existência comum”. Desse modo, a “sua validade está atrelada ao correlato direito de exigir (ou dever do Estado) redistribuir adequadamente as riquezas arrecadadas”²³⁹. A seguir, será analisado o dever fundamental de pagar tributos a partir da necessária perspectiva solidária.

3.2.2 Solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos: um dever de solidariedade

3.2.2.1 Concepção de dever jurídico fundamental e sua relação com os direitos

A ideia de pertencer a uma coletividade sempre ensejou a noção de auxílio mútuo e responsabilidades recíprocas²⁴⁰. Isso porque participar de uma sociedade exige certas condutas intersubjetivas que devem ser observadas por cada membro. Tais comportamentos

236 KRELL, Andreas Joachim. **Direitos Sociais e Controle Judicial**. Op. cit., p. 71-72.

237 Vide capítulo 3, item 3.1.3 desta dissertação.

238 Contudo, vale recordar que John Rawls não exigia o dever moral, mas voluntário, já que não se tratava de um dever jurídico. Vide: Capítulo 3, item 3.1.3.

239 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 206.

240 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 2002, passim.

advêm dos valores sociais enraizados, adquiridos pela experiência da ordem social, a partir do sentimento e da consciência moral de todos os membros integrantes da comunidade, como característica comum da vida humana²⁴¹. Surge a primeira concepção de dever: a do dever moral.

É importante frisar a necessidade de se discernir os deveres de caráter moral²⁴² dos deveres de cunho jurídico, bem como o regime jurídico deste último, para que se possa melhor compreender a problemática investigada neste trabalho científico.

Embora sejam normas de conduta ou comportamentais em sentido amplo, os deveres morais não comportam exigibilidade compulsória, uma vez que se consubstanciam pela ausência de coercibilidade jurídica, senão apenas ética. Nesse sentido, os membros que praticam ou deixam de praticar determinada conduta o fazem por uma questão meramente ética e não por meio da coação ou sanção imposta pelo direito. Esta, por sua vez, é a característica essencial que difere o dever moral do dever jurídico, sendo este o único apto a originar a norma jurídica, impondo-a de maneira coercitiva e compulsória.

Neste momento, é relevante recordar o corte metodológico feito no primeiro capítulo desta pesquisa acerca da concepção de norma jurídica e da distinção entre o direito positivo e a ciência do direito²⁴³, para que se possa entender melhor a distinção entre dever moral e dever jurídico.

Como o sistema do direito visa a prescrever condutas intersubjetivas, por meio de uma linguagem deontica²⁴⁴, é composto por um conjunto de normas jurídicas, ao passo que a ciência do direito utiliza-se do discurso descritivo apofântico ou ôntico, de maneira que estão inseridas no âmbito das construções verdadeiras ou falsas²⁴⁵. Daí se dizer que para as normas jurídicas empregam-se as valências “válidas ou não válidas”, todavia, quando se trata dos enunciados científicos, empregam-se os valores “verdade e falsidade”, que não são proposições científicas²⁴⁶.

Logo, o direito positivo construído apenas por normas jurídicas seria o objeto de estudo da própria ciência do direito, sendo possível afirmar que o dever advindo de uma norma do direito positivo só pode ser um dever jurídico, haja vista independência da vontade do

241 Ibid., p. 539.

242 Sobre o assunto, ver: KANT, Emmanuel. **Doutrina do Direito**. São Paulo: Ícone, 1993; BOBBIO, Norberto. **Direito e Estado no pensamento de Emanuel Kant**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997; RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do Direito**. Coimbra: Portugal: Armênio Amado, 1997, dentre outras.

243 Vide item 2.2 que trata do sistema do direito positivo e a norma jurídica — aceção de sistema jurídico: os sistemas de linguagem.

244 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 35.

245. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema**. Op. cit., p. 192.

246 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 35-36.

destinatário da norma. Porém, o dever moral estaria consubstanciado no âmbito da ciência descritiva do direito, porque, segundo Hans Kelsen, “as normas jurídicas decretadas pelas autoridades legislativas são prescritivas”, mas as “regras de direito formuladas pela ciência jurídica são descritivas”²⁴⁷.

Baseado nessa assertiva, Hans Kelsen afasta a lei natural (que impõe um dever moral), da norma jurídica (que impõe um dever jurídico), de maneira que esboça sua ideia da seguinte forma: se A é, então B é, para as leis naturais. Já quando se trata das normas jurídicas, dá-se assim: se A é, então deve ser B²⁴⁸. Dito isso, a distinção entre uma norma jurídica (que gera um dever jurídico do dever-ser) e uma norma não jurídica (que gera um dever moral do ser) é o seu functor. Para Hans Kelsen, a lei natural não possui um functor deôntico, o que descaracteriza por completo sua função de norma jurídica.

Ainda relembrando o capítulo desta dissertação que examinou a estrutura das normas jurídicas, constatou-se que toda norma é composta por “uma estrutura lógica comum”²⁴⁹, constituída por uma hipótese que implica um conseqüente. A primeira corresponde ao “descriptor de possível situação fática do mundo natural ou social”²⁵⁰, selecionada pelo legislador como relevante para o mundo jurídico. Já o segundo equivale ao “prescritor da relação em que um sujeito Sa fica em face a outro sujeito Sp”²⁵¹, de modo que haja um liame implicacional por meio de um modal deôntico neutro, que se manifesta em dever-ser.

Desse modo, para Lourival Vilanova, tanto a norma primária (conduta) quanto a secundária (sanção) são estruturas condicionais, na medida em que a única coisa relevante a distingui-las é “a incidência do operador ‘dever-ser’ sobre a relação de implicação”. Isso porque, para o autor, “sem a norma, a relação entre A e B não se daria, realmente ou possivelmente”²⁵².

Baseado nesse contexto, Hans Kelsen distingue o dever propriamente dito do dever jurídico. O primeiro (o dever propriamente dito) é um “conceito específico da moral e denota a norma moral em uma relação com o indivíduo a quem certa conduta é prescrita ou proibida pela norma”²⁵³. Ao passo que o dever jurídico é “simplesmente a norma jurídica em sua relação com o indivíduo a cuja conduta a sanção é vinculada na norma”. Significa dizer que para Hans Kelsen o dever moral (propriamente dito) seria a conduta prescrita na norma, a qual

247 KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Op. cit., p. 63.

248 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 82 et seq.

249 IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XL-XLI.

250 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma. Op. cit., p. 9.

251 Ibid.

252 VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 29.

253 KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Op. cit., p. 83.

deve ser observada pelo indivíduo; contudo, o dever jurídico já seria a própria sanção, de modo que esta seria tida como o conteúdo do dever jurídico²⁵⁴.

Por essa razão, Hans Kelsen desagrega as normas jurídicas das normas de conduta sociais outras, como as de caráter religioso, moral, ético, que teriam como consequência uma sanção apenas transcendental, nunca jurídica. Por outro lado, quando se trata de normas jurídicas, advindas de deveres jurídicos, estas contêm, necessariamente, uma técnica social específica, que consiste em obter a conduta social desejada dos homens através da ameaça de uma medida de coerção a ser aplicada em caso de conduta contrária²⁵⁵.

Para o autor, a única norma capaz de obrigar o indivíduo a cumpri-la por prever a presença da coação em caso de descumprimento ou inobservância seria uma norma jurídica, razão pela qual defende a vinculação de uma sanção²⁵⁶ à proposição normativa²⁵⁷. Nesse ponto, Varela Diaz adverte que a sanção jurídica se configura como o fundamento próximo e imediato desses deveres²⁵⁸.

Com base nessas considerações, quando se trata do dever de pagar tributos é necessário que se tenha em mente o fato de se estar falando de um dever nitidamente jurídico, e não moral, haja vista o pagamento dos tributos ser entendido como um dever fundamental²⁵⁹. É que só haverá pagamento se houver expressa determinação legal, em razão do princípio constitucional da legalidade tributária²⁶⁰, permitindo ao legislador a instituição e

254 Ibid., p. 84.

255 Ibid., p. 83.

256 Um ponto que não será objeto da pesquisa é o fato de Hans Kelsen ser adepto da teoria sancionista, na qual uma norma para ser definida como completa teria de necessária e obrigatoriamente, ter como estrutura: uma norma primária, que consistia na prescrição de uma sanção; e uma norma secundária, caracterizada pela conduta ou fato humano hipoteticamente previsto, que deveria ser observada pelo destinatário da norma jurídica. Com isso, a sanção constitui um elemento essencial para a existência da norma, sem a qual não há se falar em norma jurídica. Portanto, há a necessidade do elemento sanção na construção da estrutura da proposição normativa. Ver: KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**, 2000, passim.

257 Mais uma vez, é importante mencionar que não se faz aqui a distinção de norma jurídica e proposição jurídica idealizada por Hans Kelsen, no sentido de que a norma seria um ato de vontade e a proposição jurídica seria a descrição efetiva da norma quando enunciada pelo cientista do direito, dando a entender que a expressão “norma jurídica” não se daria sob a forma de um juízo hipotético. Ver: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. op. cit., p. 51. Segue-se a concepção de que a expressão norma jurídica é a significação dada pelo intérprete por meio dos enunciados prescritivos, isto é, a proposição é a expressão de um juízo advindo de um enunciado, portanto, tanto as proposições quanto as normas jurídicas são significações. Ver: Paulo de Barros Carvalho; Lourival Vilanova; José Roberto Vieira, dentre outros.

258 “La sanción jurídica se configura como el fundamento próximo e inmediato de estos deberes”. Ver: VARELA DÍAZ, S. La idea de deber constitucional. In: **Revista española de derecho constitucional**. n 4, 1982, p. 87.

259 IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos. In: **direitos fundamentais na constituição de 1988 — estudos comemorativos aos seus vinte anos**. Porto alegre: Nuria Fabris, 2008, p. 41.

260 Art. 150, I da CR/88.

a arrecadação das espécies tributárias²⁶¹ inseridas no ordenamento jurídico vigente. É a compulsoriedade²⁶² a sua característica mais marcante.

Essa particularidade possibilita ao ente político competente para instituir o tributo a culminação de sanções, como multas e juros, pelo não cumprimento da obrigação pelo contribuinte. E essas consequências conferem evidente caráter jurídico, e não moral, ao dever de pagar tributos.

Logo, é racional concluir, consoante menciona Peces-Barba Martinez, que seria difícil encontrar uma raiz meramente moral ao dever de contribuir para os cofres públicos, pois este dever é a consequência das convenções, na medida em que encontra guarida na força e no aparato impositivo do Estado, a partir do seu exercício do poder soberano²⁶³.

Destarte, o fenômeno da tributação implica necessidade de participação direta e indireta da sociedade nas despesas do Estado tido como fiscal, haja vista que todos os direitos, quer sejam negativos, quer sejam positivos, custam dinheiro ao Estado²⁶⁴, pois tanto os direitos quanto as liberdades individuais “dependem fundamentalmente de uma vigorosa ação estatal”²⁶⁵. Por consequência, a sociedade acaba tendo de contribuir para o seu próprio custeio, na medida em que ela financia os serviços públicos ao cumprir com seu dever de pagar tributos²⁶⁶, permitindo ao Estado o fornecimento de tais serviços essenciais a todos, possibilitando, sobremaneira, a concretização dos direitos fundamentais. Estes, nas palavras de Stephen Holmes e Cass Sunstein, são os “serviços públicos que o governo presta em troca de tributos²⁶⁷”. Sendo assim, pode-se afirmar que os direitos, todos eles, funcionam como corolário dos próprios deveres jurídicos fundamentais. Mas, o que são deveres jurídicos fundamentais?

261 Segundo a jurisprudência consolidada do Supremo Tribunal Federal e a doutrina majoritária, as espécies tributárias são: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições especiais ou parafiscais.

262 Art. 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária **compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em mai. 2013.

263 “Los deberes fundamentales son, em ocasiones, consecuencia de la convención y del poder soberano [...] resulta difícil encontrar una raíz moral al deber de contribuir con la prestación personal em el ejército por medio de las armas al servicio del país “. Ver: MARTINEZ, Peces-Barba. Los deberes fundamentales. In: **cuadernos de filosofía del derecho**. n. 4, 1987, p. 336-337.

264 “It is the public service that the government offers in exchange of the tax paying”. Concepção de Stephen Holmes e Cass Sunstein em sua obra **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton, 1999, passim.

265 Ibid., p. 14.

266 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., 1998, passim.

267 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**. Op. cit., p. 151.

Essa indagação é pertinente, haja vista a timidez²⁶⁸ com a qual a doutrina nacional lida com a questão dos deveres fundamentais, bem como sobre sua relação com a figura dos direitos fundamentais, sendo forçosa a utilização da literatura estrangeira para definir alguns pontos substanciais acerca do assunto. De fato, não se pode negar a relação estreita entre os direitos e os deveres fundamentais, sendo de suma relevância fazer um corte metodológico para analisar os aspectos dessas figuras acima, diante das balizas exigidas ao enfrentamento do tema.

Para tanto, partir-se-á das ideias do autor português José Casalta Nabais, que destacou a importância jurídica dos deveres fundamentais ante os direitos de mesma classificação e do dever fundamental de pagar impostos, e tentar-se-á elaborar um paralelo ao sistema brasileiro, onde houver compatibilidade; bem como alguns comentários de Manoel Cavalcante de Lima Neto, que analisou a obra do autor português e buscou adaptá-la ao sistema tributário nacional.

Para fins constitucionais²⁶⁹, ambos estão consubstanciados em um mesmo nível ou grau de relevância, já que a CR/88 coloca os deveres ao lado dos direitos²⁷⁰. Quando se parte para a simples observação do seu conteúdo, verifica-se que os direitos estão presentes em todo o texto constitucional, tanto de forma determinada, por capítulos, quanto por meio de artigos esparsos, soltos dentro do seu bojo, ao passo que, no caso dos deveres, a simples leitura do Texto Maior permite concluir que o legislador constituinte os esqueceu. Nas palavras de José Casalta Nabais, foram os “mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea”²⁷¹.

O mesmo autor explica que isso ocorreu em razão do receio de se permitir o retorno das ideologias totalitárias e ditatoriais mantidas por longos anos no poder. Essa apreensão fez com que as novas Cartas constitucionais evitassem citar deveres, visando impedir que “regimes desse tipo viessem a instalar-se de futuro com o beneplácito de alguma abertura ou pretexto constitucional suscetível de interpretação”²⁷².

Esse novo perfil concedeu lugar nos textos positivados aos ideais da democracia, da cidadania, da liberdade, da igualdade e da solidariedade, por pura influência dos movimentos sociais que visavam, segundo Nabais, “a instituição ou fundação de regimes constitucionais suficientemente fortes no respeitante à proteção dos direitos e liberdades fundamentais”²⁷³.

268 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., 1998, passim.

269 Art. 5º da CR/88.

270 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 29.

271 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 16-17.

272 Ibid.

273 Ibid., p. 19.

Por consequência natural, os direitos fundamentais passaram a funcionar como verdadeiros vetores limitadores ao poder estatal de tributar. Esses direitos tiveram como efeito direto dessa nova postura a influência do próprio conceito de tributação, na medida em que foi possível justificar o poder de tributar a partir da concepção adotada por cada Estado²⁷⁴, trazendo consigo o propósito de que a tributação não se consubstanciava mais como uma relação simplesmente de poder, mas constituía uma relação evidentemente jurídica²⁷⁵, conforme pondera Hugo de Brito Machado.

Sob essa nova ótica conceitualista, José Afonso da Silva ensina que o Estado de direito deixou de ser “formal, neutro e individualista, para transformar-se em um Estado material de direito”, adotando uma dogmática própria que fosse capaz de “realizar a justiça social”²⁷⁶, concedendo o pontapé inicial para a formação do Estado Social, nitidamente caracterizado pela firmamento dos direitos fundamentais de segunda dimensão²⁷⁷.

O que motivou a evolução do Estado de direito, convertendo-o paulatinamente no Estado democrático e social de direito²⁷⁸, fazendo surgir, então, a necessidade de efetivação dos direitos positivados nos textos constitucionais, o que configuraria a transposição de um Estado não intervencionista de direito e liberal, para um Estado Social, garantista, redistribuidor, no qual estava “dotado de conteúdo solidário por servir de instrumento a serviço da política social e econômica”²⁷⁹, conforme explica Manoel Cavalcante de Lima Neto.

Por conseguinte, o Estado garantista passa a corroborar a pretensão de que os direitos fundamentais são a base de seus institutos e o fundamento de seus ideais de justiça social e solidária. Porém, a dificuldade em efetivar esses direitos exige a participação ativa da sociedade, o que leva a uma urgente e compulsória contraprestação financeira da comunidade em geral, capaz de custear concretamente esses direitos protegidos pelo Estado. Surge aí a correlação de que o dever fundamental integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico²⁸⁰, consoante alude Ricardo Lobo Torres.

Assente nessa esteira, José Casalta Nabais explica que os direitos representam “aquilo que o Estado deve proporcionar aos indivíduos”, ao passo que os deveres são “aquilo que os

274 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 29.

275 Ibid., p. 50.

276 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 115.

277 Expressão mencionada por Paulo Bonavides ao distinguir dimensão de geração de direitos. Ver: BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. Op. cit., passim.

278 SARLET, Ingo Wolfgang. **Os direitos fundamentais sociais na constituição de 1988**. 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br/revista-dialogo-juridico-01-2001>. Acesso em: 10 jun. 2011, p. 13.

279 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 34.

280 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional**. Op. cit., p. 182.

indivíduos devem proporcionar à sociedade e ao Estado”²⁸¹, corroborando a assertiva de que “não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos”²⁸². A esse entendimento a doutrina convencionou denominar de teoria da correlação²⁸³, no sentido de que para cada direito há um dever correspondente.

Destarte, não é outro o entendimento de José Afonso da Silva quando aduz que os deveres decorrem dos direitos, porquanto “cada titular de direitos individuais tem o dever de reconhecer e respeitar igual direito do outro”²⁸⁴.

No mesmo sentido, Cristina Pauner Chulvi afirma que ambos são categorias inseparáveis, haja vista não existirem direitos sem o cumprimento de um mínimo de deveres, nem se pode construir esse Estado baseando-se em um regime unilateral de deveres²⁸⁵. Desse modo, Cláudio Sacchetto constata que ao pagar tributos o cidadão passa a “contribuir para a manutenção do ente estatal e também, mesmo que indiretamente, para a efetivação dos objetivos do Estado no atendimento das mais variadas necessidades públicas”²⁸⁶.

A título de melhor esclarecimento, mister se faz trazer à baila a breve consideração feita por José Casalta Nabais acerca das ideias apontadas acima:

Os direitos e os deveres fundamentais não constituem categorias totalmente separadas nem domínios sobrepostos, encontrando-se antes numa relação de ‘conexão funcional’ que, por um lado, impede o exclusivismo ou a unilateralidade dos direitos fundamentais,[...], e, por outro lado, não constitui obstáculo à garantia da primazia ou primacidade dos direitos fundamentais ou da liberdade face aos deveres fundamentais, uma vez que estes ainda servem, se bem que indiretamente, o objectivo constitucional da liberdade²⁸⁷.

Diante das considerações acima, pode-se definir os deveres fundamentais como sendo “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”²⁸⁸.

Em que pese haver uma ligação evidente e essencial entre direitos e deveres anteriormente exposta, na qual deveres integram-se à matéria dos direitos fundamentais

281 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 65.

282 Ibid., p. 119.

283 Ver: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**; SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**; LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**.

284 SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. Op. cit., p. 196.

285 “los derechos y los deberes son categorías inseparables en el sentido de que no existen derechos sin el cumplimiento de un mínimo de deberes ni, en el outro extremo, se puede construir esse Estado basándose en un régimen unilateral de deberes”. Ver: CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 43.

286 SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário. Op. cit., p. 11.

287 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 120.

288 Ibid., p. 64.

“enquanto polarizadora de todo o estatuto constitucional do indivíduo”²⁸⁹, José Casalta Nabais e Cristina Chulvi admitem que os deveres fundamentais comportam categoria autônoma dos direitos²⁹⁰. Nesse sentido, Nabais os classifica como uma classe constitucional própria “colocada ao lado da dos direitos fundamentais”²⁹¹. Não é dessemelhante o entendimento de J. J. Gomes Canotilho, uma vez que considera a presença no ordenamento jurídico tanto de “deveres conexos com os direitos fundamentais” como também de deveres a que ele denominou de “autônomos”²⁹².

Para facilitar o entendimento, vale salientar que esta classificação independente tem como fundamento o fato de não haver, em certas circunstâncias, uma correlatividade absoluta entre o dever de pagar os tributos e uma necessária correspondência direta e simétrica²⁹³ contraprestacional por parte do Estado, em relação ao exercício dos direitos fundamentais.

José Casalta Nabais apresenta uma classificação de extrema relevância para o direito hodierno acerca dos deveres fundamentais, na qual convivem, equilibradamente, três categorias: (i) a primeira, dos deveres que “se configuram como limites específicos de certos direitos”, que seriam os deveres “associados ou conexos” com os direitos fundamentais, em que há direta “coincidência de conteúdos”; (ii) a segunda, dos deveres que “se caracterizam por serem concebidos constitucionalmente” com a finalidade de “enfraquecer ou limitar” o conteúdo de certos direitos”, funcionando como meros “limites gerais” de tipos de direitos; (iii) e a terceira, dos deveres “autônomos ou separados de direitos fundamentais”, com o objetivo de limitar de forma negativa “certo grupo de direitos fundamentais”²⁹⁴.

Baseado no raciocínio do autor português, percebe-se uma clara necessidade de se qualificar cada modalidade de dever fundamental, na intenção de demonstrar que o que há, na verdade, são funcionalidades distintas que os deveres fundamentais albergam, de maneira que cada um se compõe de uma finalidade dentro do sistema jurídico, o que viabiliza a sobrevivência concomitante de todas as categorias ao mesmo tempo.

289 Ibid., p. 673.

290 Isso porque, na Constituição espanhola, os deveres estão devidamente expressos no texto, o que não há na Constituição Brasileira. Ver: CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir**. Op. cit., p. 19.

291 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 673.

292 CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Op. cit., p. 533-534.

293 A título exemplificativo, Ricardo Lobo Torres citou o fato de não haver possibilidade de um contribuinte que paga mais tributos ter mais direitos que um outro que não paga, ou seja, nesse caso não desfruta o contribuinte brasileiro a fruição desigual de direitos. Ver: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário — vol. III: os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 244.

294 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 39-40.

José Casalta Nabais afirma que o dever fundamental de pagar impostos²⁹⁵ configura-se em um dever que pressupõe a “existência e o funcionamento” do próprio Estado, devido ao seu “peso” e ao seu “significado”²⁹⁶.

Não se pode olvidar que sem a existência do Estado não há como serem garantidos direitos, sejam eles individuais ou coletivos, negativos ou positivos, de forma que a existência da figura estatal pressupõe a prerrogativa de se ter direitos aos cidadãos, por consequência, deveres correlatos. Portanto, o dever fundamental de pagar tributos pelo contribuinte proporciona ao Estado o direito ou o poder de exigir o respectivo tributo, direito este consubstanciado no contexto de um Estado fiscal e social que visa à restituição indireta dessa arrecadação em políticas públicas para a sociedade novamente.

Assim, todas essas assertivas conduzem à seguinte conclusão: (i) o dever jurídico de pagar tributos é um dever fundamental que decorre do poder de tributar do Estado²⁹⁷, presente no Texto Maior, com base na premissa de que o Estado já existe e deve funcionar para assegurar por meio de políticas públicas direitos individuais, coletivos, positivos e negativos, expressamente previstos; (ii) encontra-se assentado na concepção de que não seria possível a concretização desses direitos fundamentais e garantias constitucionais elencados na Constituição de 1988, se não houvesse a exigência fiscal do cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte; e (iii) há uma relação direta e indireta entre o dever de pagar tributos e a concretização dos direitos fundamentais do cidadão contribuinte. Tais reflexões conduzem a um equilíbrio permanente e harmônico tanto para a estrutura do Estado de direito quanto para a estrutura do Estado social.

3.2.2.2 Dever fundamental de pagar tributos na Constituição de 1988

No que concerne ao sistema tributário nacional previsto na CR/88, verifica-se que o pagamento dos tributos como um dever fundamental tem sua origem no modelo de Estado fiscal, o qual se sustenta direta e indiretamente mediante a arrecadação dos tributos, pois suas “necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”²⁹⁸. Com isso, observa

295 Para uma adaptação ao direito tributário brasileiro, será utilizada a expressão “tributos” no lugar de impostos admitida por Nabais.

296 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 52.

297 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 35.

298 Mais uma vez, faz-se aduzir que o autor utiliza a expressão apenas “impostos” e não tributos, haja vista as peculiaridades do modelo constitucional português. Todavia, analisando a questão do modelo constitucional brasileiro, será utilizada a expressão “tributos”, já que se trata aqui da arrecadação tributária em todos os seus níveis, especialmente das contribuições especiais que, no Brasil, são mais numerosas que os impostos, e embora

Marco Aurélio Greco que o dinheiro do Estado "deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração do seu patrimônio", isto é: "virá da tributação". Assim, pode-se considerá-lo como um Estado que "para subsistir, necessita de tributos"²⁹⁹.

Sob esse mesmo enfoque, Manoel Cavalcante de Lima Neto admite que no modelo típico do Estado fiscal é adequado que "para consecução de seus objetivos institucionais" haja a dependência de "recursos a serem exigidos dos cidadãos"³⁰⁰. E dessa exigência surge o dever fundamental ao pagamento dos tributos como sendo, para Marcello Fernandes Leal, o primeiro passo para a efetivação dos direitos fundamentais e concretização dos objetivos da República Federativa do Brasil³⁰¹. Nas palavras de Hugo de Brito Machado, "pagamos tributo em cumprimento a um dever jurídico"³⁰².

Diante desse contexto do dever de pagar tributos, Manoel Cavalcante de Lima Neto ao investigar a questão dos deveres fundamentais com fulcro na concepção de Nabais, desenvolveu algumas considerações que merecem ser apontadas nesta pesquisa.

A primeira delas refere-se a qual categoria o dever fundamental de pagar tributos se encaixaria no Brasil. Lima Neto explica que este dever no atual sistema constitucional vigente teria categoria "própria, desatrelada dos direitos fundamentais", mas também admite que, "ao mesmo tempo", haja uma integração, "na medida em que ambos estruturam a Constituição do indivíduo, nas feições de *status* ativo e passivo"³⁰³.

Isso se deve à concepção de Estado fiscal³⁰⁴ adotada pelo sistema jurídico brasileiro, sobre a qual é possível dizer que embora não se atribua uma simetria entre os direitos e os deveres, há "uma fundamentação definida da categoria deveres constitucionais", a partir do momento em que o dever de pagar impostos — e aqui se entende que somente os impostos³⁰⁵ — "se correlaciona com direitos, como a propriedade, a liberdade", razão pela qual Lima Neto manifesta a concepção de que esse dever ao pagamento dos impostos configuraria uma

tenham destinação específica, atendem às necessidades coletivas. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 191-192.

299 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p. 182.

300 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 31.

301 LEAL, Marcello Fernandes. **O dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever de solidariedade**. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5366>. Acesso em 12 de jan 2012.

302 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 70-71.

303 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 36.

304 Estado em que seu sustentáculo é, basicamente, a arrecadação dos tributos. Ver: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., 1998, passim.

305 Para fins desta pesquisa científica, será abordado o dever de pagar tributos e não apenas os impostos, consoante menciona Manoel Cavalcante Lima Neto, haja vista que se está investigando a figura da solidariedade social no contexto da tributação brasileira como um todo, logo, todas as espécies tributárias, cada uma de alguma forma, mesmo que distintamente, têm como base e fundamento justificador a manutenção do Estado Fiscal.

limitação, em sentido amplo, dos direitos fundamentais³⁰⁶. Contudo, não seria capaz de legitimar “uma prestação ativa por parte do Estado”³⁰⁷, de maneira que não seria permitido ao contribuinte exigir do Estado a contrapartida ao pagamento do tributo em serviços públicos quando houvesse o cumprimento da obrigação tributária por parte daquele.

A segunda consideração consiste na questão da distinção ou não entre deveres fundamentais e deveres constitucionais. Para Manoel Cavalcante de Lima Neto, não há distinção entre deveres fundamentais e deveres constitucionais, tal como ocorre nos direitos, porque os “deveres fundamentais são deveres constitucionais”³⁰⁸, e como tais estão manifestamente relacionados à obrigação tributária, isto é, ao efetivo pagamento dos tributos como um dever de contribuir em prol da cidadania.

Desse modo, a própria obrigação tributária passa a ser uma decorrência legítima do dever fundamental de pagar tributos, na medida em que a obrigação jurídica oriunda da lei desencadeia uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, que ao concretizar esse dever por intermédio de seu objeto (o pagamento), possibilita uma “identificação por conteúdo com o dever”. Com isso “o pagamento do tributo cumpre o dever e satisfaz a obrigação”.³⁰⁹

Apoiado nesse ponto de vista, constata-se que o “Estado tem um poder de exigir o tributo que corresponde a um dever fundamental do cidadão”³¹⁰, não pairando mais incerteza alguma na afirmativa de que o pagamento dos tributos é dever fundamental dos contribuintes, logo, a relação jurídica advinda da obrigação tributária materializada “importa para o cidadão uma forma de sujeição, de posição passiva”³¹¹, em detrimento do Estado.

Relevante enfatizar que a necessidade de contribuição para salvaguardar as atividades públicas estatais relacionais ao cidadão faz com que o recolhimento dos tributos, nas palavras de Gabriel Ivo, seja o principal e imprescindível instrumento para se contribuir com o gasto público³¹². Nessa trilha, Paulo de Barros complementa: tributos estes que por lei lhe caibam³¹³.

Nesse diapasão, Ricardo Lobo Torres enfatiza que os deveres jurídicos assumem uma dimensão constitucional³¹⁴, o que na visão de Marco Aurélio Greco consistiria no fato de não haver “como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres,

306 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 38.

307 Ibid.

308 Ibid., p. 31.

309 Ibid., p. 33.

310 Ibid.

311 Ibid.

312 IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária. Op. cit., p. 41.

313 CARVALHO apud IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária. Op. cit., p. 41.

314 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional**. Vol III. Op. cit., p. 181.

dentre os quais, o dever de ratear o custo do Estado querido pela sociedade”³¹⁵. Isso porque esse dever de contribuir possibilita ao Estado a capacidade de concretizar os direitos fundamentais elencados em seu sistema jurídico vigente.

Partindo da premissa de que o direito tributário é o direito da coletividade, o qual afeta “não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros”, Klaus Tipke³¹⁶ assegura que o dever de pagar impostos é um dever fundamental, porque esse pagamento não pode ser encarado pelo cidadão como um “sacrifício”, senão como uma necessária contribuição para que o Estado “possa cumprir suas tarefas”.

Por fim, a terceira e derradeira consideração digna de nota aduzida pelo autor consubstancia-se na condição ou posição dos deveres fundamentais no bojo da Constituição de 1988. Para Lima Neto, embora tais deveres não sejam encontrados, expressamente, no referido texto (suporte físico) de forma literal, a sua “pertinência pode ser extraída implicitamente dos aspectos pormenorizados do Sistema Tributário Nacional”³¹⁷.

Sob esse enfoque, é possível interpretar tais “aspectos pormenorizados do sistema tributário nacional” quando da análise dos dispositivos da Carta Magna que se referem à tributação, que vão desde a competência para instituir, fiscalizar e exigir tributos, até as limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas expressamente no texto constitucional, do art. 145 ao 162³¹⁸, da CR/88.

A própria outorga para criar e cobrar tributos, concedida aos entes tributantes, acarreta para o contribuinte um dever jurídico que, *a posteriori*, tornar-se-á uma legítima obrigação tributária, haja vista que “o Estado tem o poder de exigir o tributo que corresponde a um dever fundamental do cidadão”³¹⁹ a partir do momento em que o sujeito passivo efetivamente realiza o fato gerador previsto pela hipótese de incidência tributária instituída pelo legislador ordinário³²⁰.

Um ponto que merece esclarecimento consiste em determinar qual seria o regime jurídico desse dever fundamental de pagar tributo. Entende-se que se trata de um princípio jurídico simbolizado em valores expressos na CR/88³²¹, capaz de ser observado pelo

315 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p.182.

316 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

317 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 30.

318 Além das contribuições previdenciárias previstas no art. 195 da CR/88.

319 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**. Op. cit., p. 33.

320 Arts. 114-115 do CTN: (i) “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. (ii) “Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em mai. 2013.

321 Essa concepção sobre princípio e valor será mais bem explicada no capítulo 5, item 5.1.2, desta pesquisa.

legislador ordinário que irá inseri-lo na norma jurídica tributária a partir da repartição constitucional da competência tributária de cada ente, na medida em que para cada efetivo exercício dessa competência pelo ente político desencadeia em face do contribuinte um dever fundamental de pagar, caso este realize o fato gerador da obrigação tributária prevista na lei. Daí se considerar o dever de pagar tributo no ordenamento jurídico brasileiro como um valor positivado.

No tocante à questão da implicitude dos deveres fundamentais, especialmente do dever de pagar tributos, no texto constitucional, Ernani Contipelli também corrobora a ideia de que embora não esteja expressamente contido, o simples fato de a Constituição ter disposto “sobre o dever de colaboração de pagar tributos”, por meio da classificação das exações fiscais, estabelecendo “as possíveis modalidades de tributos existentes no ordenamento jurídico positivo”³²², já comprova de maneira incontestada a presença do dever fundamental de pagar tributos na Carta Magna vigente.

Desse modo, esse dever de colaboração ao qual faz menção Ernani Contipelli, acaba por conduzir a atividade de tributar do ente político³²³, representando para os membros da comunidade uma responsabilidade essencial impositiva exigida para a “existência, manutenção e funcionamento do Estado”. Isso possibilita “operacionalizar o ingresso de receitas financeiras” capazes de atender às necessidades, metas e objetivos “axiológicos traçados no plexo normativo constitucional”, pormenorizando o cunho intrinsecamente solidário da “imposição jurídico-normativa”³²⁴.

Diante das considerações acima, conclui-se que embora não haja uma cláusula expressa referindo-se ao dever de pagar tributos na Constituição de 1988, é evidente essa obrigação. Basta analisar a ordem constitucional de maneira geral, os fundamentos do Estado Democrático de Direito elencados no art. 1º e os objetivos da República aludidos no art. 3º, para perceber que os ideais sociais previstos não seriam jamais concretizados sem a arrecadação dos tributos. E esta arrecadação encontra-se pormenorizada de forma tal que os 13³²⁵ artigos que tratam, expressamente, do sistema tributário nacional podem ser considerados autênticos deveres constitucionais do cidadão contribuinte ao pagamento dos tributos.

322 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 208.

323 Art. 145 da CR/88.

324 CONTIPELLI. Solidariedade social tributária e extrafiscalidade. In: **Revista tributária e de finanças públicas**. Ano 19, vol 100, set-out de 2011. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 78.

325 O sistema tributário nacional está inserido no texto constitucional com fulcro nos arts. 145 ao 162, além das contribuições especiais, que se encontram no art. 195 da CR/88.

Analisando por esse ângulo, é possível ir mais além e considerar o dever jurídico e constitucional de pagar tributos como a manifestação direta da solidariedade social no sistema tributário nacional, já que é necessária uma “plataforma mínima de solidariedade social”³²⁶ ao Estado fiscal, o que importa dizer: o dever fundamental de pagar tributos é um dever de solidariedade social, consoante se passa a expor.

3.2.2.3 Solidariedade social como fundamento do dever jurídico de pagar tributos no Brasil

Antecipadamente, foram analisados nos itens 3.2.2.1 e 3.2.2.2 deste capítulo³²⁷, dois pontos cruciais que levarão à compreensão de como a solidariedade social pode afetar o dever fundamental de pagar tributos. O primeiro deles consistiu em um breve exame do vocábulo “dever”, distinguindo o dever jurídico do dever moral, bem como se tratou da importância dos deveres fundamentais no campo do direito tributário.

Já o segundo ponto ocupou-se em determinar a posição do dever de pagar tributos a partir do teor da CR/88, suscitando a possibilidade de verificação de este dever jurídico constitucional ser a manifestação direta da solidariedade social no sistema tributário nacional, atuando assim como um dever de solidariedade social. É o que se passa a investigar.

Marco Aurélio Greco esclarece que o ponto de partida para se vincular, intimamente, a solidariedade social prevista no art. 3º da CR/88 como objetivo da República ao dever jurídico fundamental de pagar tributos consubstancia-se por meio do estudo investigativo “do ‘modo de ser’ da tributação contemporânea, inquirindo igualmente a sua justificação (o seu ‘porquê’) e a sua finalidade (o seu ‘para quê’)”³²⁸.

Dito isso, é de suma relevância salientar que a justificação e a finalidade do direito tributário brasileiro, após 1988, não pode se afastar dos valores (fundamentos e objetivos do Estado Democrático de Direito e Social) positivados juridicamente no texto constitucional, de maneira que, consoante explica Ricardo Lobo Torres, mesmo que não sejam “fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico”, haja vista se encontrarem “profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as

326 NABAIS, José Casalta. *Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal*. Op. cit., p. 127.

327 Item: 3.2.2.1: a concepção de dever jurídico fundamental e a sua relação com os direitos; item: 3.2.2.2: o dever fundamental de pagar tributos na Constituição de 1988.

328 GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. Op. cit., p. 6.

próprias políticas públicas”³²⁹. Daí surge a ideia mencionada por Cláudio Sacchetto de que o “tema da solidariedade fiscal está imerso em juízos de valor”³³⁰.

Essa necessidade de se questionar a causa, a razão pela qual os tributos são pagos, é o pano de fundo para se interpretar a solidariedade social no âmbito do direito tributário como um dever jurídico social. Daniel Prochalski esclarece que essa visão do financiamento “dos encargos estatais por todos os cidadãos, na medida da capacidade econômica de cada um”, a partir do pagamento dos tributos, assume a conotação de um dever constitucional, visando a conduzir a uma “perspectiva não de um caráter impositivo, porque oriundo do império da lei, mas da consciência jurídica de que a lei criadora do tributo reflete a vontade e a decisão de todos”³³¹.

Por seu turno, a solidariedade social nasce nesse contexto do direito como um dever, não apenas por residir positivada no texto constitucional como enunciado prescritivo para a construção das normas, e nesse sentido estaria assente em um dever de natureza jurídica”³³², conforme comenta Maria Celina Bodin de Moraes, senão também em virtude dessa “consciência coletiva”, que requisita da sociedade o pagamento dos tributos, objetivando como corolário as condições financeiras de que o Estado carece para suportar o ônus dos custos dos direitos fundamentais³³³.

Um dos maiores problemas a ser enfrentado pelo Estado reside na “relação existente entre o custo de implementação de um direito e a sua significação”³³⁴. Isso porque o atual modelo desenvolvido pelo Estado brasileiro não mais admite que haja a dicotomia entre direitos negativos (não intervenção) e direitos positivos (intervencionista), de modo que, nos dizeres de Stephen Holmes e Cass Sunstein, todos os direitos geram custos ao Estado, portanto, todos são positivos e dependem da tributação³³⁵.

É a partir dessa justificativa plausível de ser suporte dos direitos que a solidariedade social, mais uma vez, “exibe primordialmente a dimensão de dever”, ou nas palavras de Ricardo Lobo Torres, “não encontra melhor campo de aplicação que o direito tributário, que

329 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional — vol II**. Op. cit., p. 51.

330 SACCHETTO, Cláudio. O Dever de solidariedade no direito tributário. Op. cit., p. 11.

331 Prochalski, Daniel. **Solidariedade social e tributação**. 2007. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/270607a.pdf>>. Acesso em mai. 2011.

332 MORAES, Maria Celina Bodin de. Os princípios da Constituição de 1988: o princípio da aolidariedade. In: **Os princípios da Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001, p. 153.

333 “All rights generate costs to the State, therefore, all of them are positives and depend on the tax paying”. Ideia de Stephen Holmes e Cass Sunstein. Ver: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**. Op. cit., passim.

334 GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, p. 199.

335 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**. Op. cit., p. 13-14.

regula o dever fundamental de pagar tributos³³⁶.” Não há sentido mencionar direitos a serem efetivados onde não houver fluxo orçamentário que o suporte³³⁷. E o único meio de aquisição de recursos é por meio da contribuição da população aos gastos públicos.

Nesse mesmo sentido, Ana Paulo de Barcellos explica que a única “diferença entre os direitos sociais e os individuais, no que toca ao custo, é uma questão de grau, e não de natureza”. Até admite que os direitos sociais demandem mais recursos que os direitos individuais, mas isso não quer dizer que nada custem. Por isso corrobora a concepção de que todos os direitos têm sim um custo para o Estado: “também a proteção dos direitos individuais tem seus custos, apenas se está acostumado a eles”³³⁸.

Desse modo, é imprescindível que a sociedade passe a assumir uma participação direta e indireta nas despesas do Estado e contribua de forma compulsória pelo seu custeio e pelo financiamento dos direitos mínimos gerais e essenciais a todos. O que a tornará não apenas simples espectadora alheia e neutra aos problemas sociais, mas parceira dos programas estatais, possibilitando a implantação dessa atual visão estatal, no sentido de que, agora, como a “soberania pertence ao povo”, acentua-se ainda mais a ideia da supressão do Estado-soberano para o Estado-coletividade³³⁹, consoante afirma Cláudio Sacchetto.

Para José Casalta Nabais, essa participação social constituiria um dever de solidariedade, uma vez que seriam deveres fundamentais para com a comunidade [...] relacionados diretamente ao serviço da realização de valores assumidos pela colectividade organizada em estado como valores seus”³⁴⁰.

Segundo Stephen Holmes e Cass Sunstein, não há como se reconhecer direitos à sociedade anteriores à própria formação do Estado, uma vez que não existiria a propriedade sem a ação pública, sem prestações positivas advindas do Estado³⁴¹, podendo afirmar então que não é o Estado quem reconhece a propriedade privada, senão é o Estado quem a cria³⁴². Trata-se da ideia de que tudo isso gera despesas, despesas estas que não são supridas nem podem ser assumidas apenas pela máquina administrativa, trazendo, mais uma vez, a responsabilidade para a sociedade.

336 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional**. Op. cit., p. 180.

337 “The property wouldn't exist without public action, without positive interventions from the State “. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**. Op. cit., p. 20.

338 BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 238-239.

339 SACCHETTO, Cláudio. O Dever de solidariedade no direito tributário. Op. cit., p. 15.

340 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 101.

341 “It is not the State that recognizes the private property”. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**. Op. cit., p. 64-66.

342 Ibid., p. 69.

Nas palavras de Cristina Pauner Chulvi, não é necessário aprofundar-se no assunto para compreender que estes “fins de solidariedade, cooperação e justiça social, como elementos essenciais, não poderiam ser alcançados sem o cumprimento de deveres pelos cidadãos”³⁴³.

Nessa esteira, vale salientar que as distintas feições, porém, interligadas entre as funções da sociedade e as finalidades do Estado em relação à concretização dos valores sociais inseridos no ventre da CR/88, ocorrem de forma que à sociedade é cabível o dever de financiar, por meio do pagamento dos tributos, os serviços públicos que deverão ser prestados pelo Estado.

E este, por sua vez, tem a seu favor a outorga de dispor, responsabilmente, dos recursos arrecadados, bem como a obrigação de proporcionar serviços públicos eficientes que visem ao mínimo existencial e atendam, indiscriminadamente, a toda a coletividade. Logo, a existência de uma genuína responsabilidade social é necessária.

Em que pese não se estar neste momento na seara jurídica propriamente dita, não se pode ignorar o reconhecimento dos custos dos direitos como meio de promover, segundo Flávio Galdino (a partir das ideias dos autores norte-americanos), a conscientização dos indivíduos para a suas responsabilidades no exercício desses direitos³⁴⁴. Isso passa a ser de suma relevância para o campo do direito, inclusive, do direito tributário.

Isso porque, baseado em Stephen Holmes e Cass Sunstein, a falsa ideia de que certos direitos não teriam custo algum (como os chamados negativos), implicariam a equivocada concepção de que a sociedade estaria alheia às questões da insuficiência de recursos financeiros capazes de assegurar tantos direitos. Recursos estes advindos da arrecadação tributária exigida em face da própria coletividade.

A ausência de recursos para suportar o ônus de todos os direitos a garantir, por sua vez, leva o Estado a escolher entre os direitos o que menos prejudique a maioria. Razão pela qual a sociedade deve exercitar esses direitos com responsabilidade, tendo a noção de que direitos e deveres são absolutamente indissociáveis³⁴⁵ e geram sempre elevados custos para ela própria.

É baseado nesse pensar que o dever fundamental de pagar tributos pela sociedade é o principal meio de subsistência e financiamento dos direitos fundamentais. Daí ser evidente

343 “no hay que profundizar demasiado para comprender que estos fines de solidaridad, cooperación y justicia social no podrían alcanzarse se no contar esos elementos esenciales con los deberes de los ciudadanos” Ver: CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir**. Op. cit., p. 42.

344 GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**. Op. cit., p. 212.

345 “Rights and duties are absolutely inseparable”. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**. Op. cit., p. 140-146.

extrair dessas considerações que, além de ser um dever de cidadania, há um liame estreito entre o pagamento dos tributos, os direitos fundamentais e o dever de solidariedade social no direito brasileiro. Esse dever de solidariedade, para Claudio Sacchetto, é “a reconstrução, no campo fiscal, do dever tributário como um dever de concorrer para a própria subsistência do Estado”³⁴⁶.

O que leva a crer que a finalidade precípua do direito tributário hodierno é a busca pelos anseios advindos da sociedade, da coletividade, que segundo Klaus Tipke visa ao “interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”, o que faz do direito tributário moderno um “ramo jurídico orientado por valores”³⁴⁷.

A partir dessa perspectiva, Ricardo Lobo Torres conceitua o tributo como um dever fundamental, advindo de prestação pecuniária, “limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva [...] da solidariedade do grupo”, sempre advertindo que sua finalidade mínima é a “obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado”³⁴⁸.

Até o presente momento, restou constatada aquela ideia inicial de solidariedade firmada na seara da espontaneidade e da facultatividade, defendidas a partir dos pontos de vista das teorias pré-jurídicas que foram objeto de análise em capítulo anterior³⁴⁹, fundamentando-a sob os enfoques da teologia, da sociologia e da filosofia. No entanto, tais teorias não são capazes de trazer ao âmbito do direito positivo uma resposta plausível quanto ao seu valimento e à sua afetação para as relações jurídicas, especialmente, para as relações deônticas do direito tributário.

Isso porque o sistema jurídico é fechado sintaticamente, mas aberto semântica e pragmaticamente³⁵⁰, conforme foi estudado no primeiro capítulo deste trabalho, facilitando o entendimento da admissão ou recepção da solidariedade social no ordenamento jurídico, haja vista esta figura já se encontrar inserida como um valor positivado dentro do sistema jurídico³⁵¹. Ratifica-se que o sistema permanece fechado sintaticamente, apenas se deve investigar sua introdução semântica no “subsistema constitucional tributário”³⁵².

346 SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário. Op. cit., p. 11.

347 KLAUS, Tipke; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e o Princípio**. Op. cit., p. 15.

348 TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. Op. cit., p. 562.

349 Itens 3.1.1; 3.1.2 e 3.1.3, sobre as visões teológica, sociológica e filosófica da solidariedade social.

350 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 130.

351 Esse é o entendimento de Ricardo Lobo Torres, que identifica a solidariedade social como um valor jurídico constitucional que aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade. Ver: TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. Op. cit., p. 583.

352 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 189 et seq.

Significa dizer que para que a solidariedade social ingresse no mundo jurídico é necessário que haja uma possibilidade de se interpretá-la juridicamente por meio de mensagens prescritivas, isto é, do dever-ser, como menciona Paulo de Barros Carvalho, de maneira que o direito receba fatos de outros sistemas como da economia, da política, da cultura etc. e os codifique para, a partir desse momento, construir hipóteses de incidências tributárias que possam produzir novas relações jurídicas”³⁵³.

Assente nesse contexto, é importante investigar a forma como a solidariedade social vai ser introduzida no sistema do direito tributário e como essa inserção será realizada. Parte-se então da ideia de um dever jurídico social e não de uma mera liberalidade ou facultatividade do cidadão em contribuir para o financiamento dos cofres públicos. É preciso mais.

O primeiro fator a ser investigado é a solidariedade social positivada no texto constitucional, ou seja, no plano S1, do suporte físico dos enunciados prescritivos. Marco Aurélio Greco, ao tratar da solidariedade em matéria tributária, assevera que “a tributação passa a ser um poder juridicizado pela Constituição”, de maneira que esse poder de tributar “deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional”³⁵⁴.

Com base nas palavras de Rui Barbosa *apud* Paulo Bonavides, “não há na Constituição cláusulas a que se deva atribuir meramente o valor moral de conselhos, avisos ou lições”, de maneira que “todas têm a força imperativa de regras, ditadas pela soberania nacional ou popular aos seus órgãos”³⁵⁵.

Ao examinar o art. 3º da CR/88, que expressamente determina ser objetivo fundamental da República do Brasil “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, bem como “erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, e ainda “promover o bem de todos”³⁵⁶, logicamente que estes valores não podem ser considerados pelo legislador, ou por quem quer que seja, como letras vazias de significação ou, consoante Daniel Sarmiento, “enunciando uma diretriz política desvestida de qualquer eficácia normativa”, mas trata-se, ainda segundo as ideias do autor, de um “princípio jurídico geral”

353 *Ibid.*, p. 184.

354 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *Op. cit.*, p. 177.

355 BARBOSA, Rui *apud* BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. *Op. cit.*, p. 236.

356 Art. 3º da CR/88.

em que, embora haja uma “indeterminação semântica”, pode perfeitamente atuar, “no mínimo, como vetor interpretativo da ordem jurídica como um todo”³⁵⁷.

Logo, sob esse prisma, é factível afirmar que a solidariedade social no âmbito do atual direito constitucional brasileiro encontra-se inserida como um princípio jurídico de dimensão constitucional, representando em seu teor valores da justiça social e distributiva que, por força de sua positivação expressa no sistema, adquiriu contornos jurídicos normativos de uma maneira generalizada³⁵⁸, o que a faz irradiar sua influência sobre todo o sistema do direito positivo. Resta saber como isso se refletirá no sistema jurídico do direito tributário, isto é, como fundamentá-la em um dever e em que tipo de dever se está falando.

Retornando aos ensinamentos de Hans Kelsen acerca do conceito e da distinção de dever moral e de dever jurídico³⁵⁹, já se torna possível afirmar que tanto o pagamento dos tributos como a solidariedade social são, para o sistema tributário, deveres jurídicos. Isso por consequência imediata do Estado Social e Constitucional de Direito. Dito isso, é necessário desenvolver a assertiva.

Ao fazer uma analogia entre a concepção de Hans Kelsen acerca do conceito de dever jurídico e as normas produzidas pelo direito tributário brasileiro, restou evidente que o pagamento dos tributos é um dever jurídico, por excelência, em virtude de haver a presença de uma norma jurídica que prescreve uma conduta e impõe sanções ao seu não cumprimento pelo sujeito passivo, que é a norma jurídica tributária em sentido estrito³⁶⁰. Nesse sentido, para o autor, o dever jurídico é a própria sanção prevista na norma.

No tocante ao exame da solidariedade social na tributação, utilizando a mesma teoria do autor, esta também consistiria, em verdade, em um dever jurídico, ou seja, uma conduta prescrita na norma, a qual deve ser observada pelo indivíduo³⁶¹; porém, a coerção vai ocorrer a depender da forma como ela será introduzida na tributação (tema que será mais bem analisado no próximo capítulo).

Assim, ao avaliar o atual contexto jurídico e social no Brasil, o fato de a solidariedade social estar positivada no texto constitucional passa a ser, com toda a certeza, um fundamento

357 SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 295.

358 Isso quer dizer que para ingressar no sistema do direito tributário, composto apenas por normas jurídicas, será preciso mais, como a análise da solidariedade social na norma de estrutura tributária, que será objeto de estudo no capítulo 4.

359 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., passim.

360 As normas em sentido estrito e as normas em sentido amplo serão objeto de análise desta dissertação.

361 KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Op. cit., p. 84.

de validade semântica³⁶² da norma jurídica tributária, pois consoante já foi visto, só é possível garantir direitos a partir do dever de solidariedade social ao pagamento dos tributos que fomentam o Estado fiscal, de modo que, conforme advertem Stephen Holmes e Cass Sunstein, um “direito existe, tão somente, quando pode se revelar seus custos orçamentários”³⁶³.

Consoante já demonstrado por Paulo de Barros Carvalho em capítulos anteriores³⁶⁴, somente poderá existir coerência e lógica no sistema jurídico se este houver observado todos os demais enunciados prescritivos que compõem o núcleo axiológico a que se submete todo o sistema, o que, no caso em epígrafe, trata-se da solidariedade social positivada no texto da CR/88.

Não se pode olvidar que essa adequação à Carta Magna permite preservar o respeito à hierarquia sistêmica (defendida por Hans Kelsen), à qual está sujeito o sistema normativo tributário, haja vista o princípio da supremacia constitucional³⁶⁵ consistir na concepção de que todas as normas jurídicas do ordenamento, sem exceção, devem respeitar e seguir os preceitos da norma hierarquicamente superior, qual seja: a CR/88.

Desse modo, a única forma constitucional de interpretação da solidariedade social é aquela que conduz aos preceitos valorativos que extraíam a sua mais lídima essência, o que não poderia ser diferente no âmbito do direito tributário. Nos dizeres de Paulo de Barros, o texto constitucional é o “ponto de partida para a formação das significações”; nada obsta que a solidariedade social positivada, expressamente, no art. 3º da CR/88 seja, em matéria tributária, incorporada ao plano S1 do percurso gerador de sentido dos textos jurídicos para a construção da norma jurídica³⁶⁶, haja vista estar-se tratando de um autêntico enunciado prescritivo. Então, constata-se que na seara do sistema tributário nacional o dever de solidariedade será necessariamente observado pelo legislador, não apenas em razão do seu caráter de moralidade social, puramente proveniente do dever moral previsto na conduta da norma, mas sim em virtude da sua justificação e da sua finalidade diante desse novo perfil contemporâneo da tributação, conforme alude Marco Aurélio Greco³⁶⁷.

Logo, o seu “porquê” e o seu “para quê” precisam ser desvelados pelo legislador quando este se insere no plano dos conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (plano S2), no qual confrontará os enunciados previstos no âmbito do direito tributário com

362 Termo utilizado por Paulo de Barros Carvalho ao se referir ao núcleo semântico das normas jurídicas. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 90 et seq.

363 “A right only exists when its budget costs can be revealed”. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights**. Op. cit., p. 19.

364 Item 4.3 acerca do núcleo semântico das normas jurídicas.

365 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., passim.

366 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 71 et seq.

367 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. Op. cit., p. 6.

“outros enunciados, de superior *status*”, no intuito de buscar “sua integração na totalidade do conjunto”³⁶⁸, para formar o núcleo semântico da norma jurídica tributária. Assim, o dever de solidariedade social passa a ser a própria motivação constitucional que fundamenta e justifica, semanticamente, o poder de tributar.

Diante das considerações expostas até o momento e mantendo fidelidade à classificação das normas jurídicas apresentada pelo referencial teórico eleito, conclui-se que o dever de solidariedade social é o fundamento do dever jurídico ao pagamento dos tributos. Ele se materializa no direito tributário como uma norma em acepção ampla, a partir de um valor (a solidariedade social) inserto em regras de posição privilegiada, considerado independentemente das estruturas normativas; estas, apesar de não terem natureza de normas jurídicas propriamente ditas, são núcleos semânticos que irão conduzir o legislador na constituição dessas normas³⁶⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho, os valores possuem “significação ontológica”, isto é, eles valem, mas não são, consoante já foi estudado neste capítulo³⁷⁰. Ou seja: só poderão fazer parte do campo normativo se estiverem inseridos na norma jurídica, e não ao lado dela.

Para tanto, será necessário analisar nos próximos capítulos até que ponto a presença da solidariedade social afeta ou atinge o sistema tributário brasileiro, com fulcro na edificação da sua estrutura normativa ante o ordenamento do ponto de vista jurídico; bem como a forma de aplicação e limitação dessa estrutura ao se manifestar na CR/88.

368 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 74.

369 Assunto que será mais bem tratado no item 4.3 acerca do núcleo semântico das normas jurídicas.

370 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 195.

4 O DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL COMO NÚCLEO SEMÂNTICO DA NORMA DE ESTRUTURA PARA A PRODUÇÃO DE NORMAS JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS (ABERTURA DO CONCEITO)

Em linhas atrás, identificou-se o direito positivo como um sistema de linguagem prescritiva³⁷¹, composto por normas jurídicas, sejam elas: de estrutura ou de conduta. Por essa razão a solidariedade social passou a ser examinada sob o ponto de vista normativo como um dever jurídico³⁷², a ser observado tanto pelo legislador quanto pelos contribuintes, a depender da conduta que se está regulando.

Para que o dever de solidariedade social seja inserido no âmbito normativo, é necessário examinar a composição sintática e a construção semântica das normas jurídicas, especialmente, as normas jurídicas de estrutura ou de produção normativa. Isso porque o plano sintático determina a forma física da norma (H→C) e o plano semântico, busca no significado dos textos construídos pelo plano sintático o alcance do seu conteúdo. É neste ponto que se dá a interpretação dos textos prescritivos, em que a norma jurídica, enquanto significação que colhemos da leitura dos textos do direito positivo é construída dentro da linguagem comunicacional do sistema do direito positivo.

Assim, verificou-se que a solidariedade social (objeto da investigação), para ser inserida no contexto normativo do sistema do direito positivo, precisa percorrer determinados caminhos, a começar pela desconsideração das acepções pré-jurídicas (teológicas, sociológicas e filosóficas), que serviram para construir uma linha evolutiva coerente e resistente que perdurou até a sua positivação nos textos constitucionais. Esta introdução no bojo da CR/88 passou a admitir, de forma decisiva, a atual visão deôntica da solidariedade social, isto é, normativa, por meio do dever jurídico de ser solidário, em razão dos custos financeiros atribuídos ao Estado fiscal no atendimento das necessidades fundamentais sociais que lhe são exigidas.

Parte-se, então, para a construção das normas jurídicas de estrutura ou de produções jurídicas baseadas no dever de solidariedade social, por meio da análise: (i) do conceito de norma jurídica e sua estrutura mínima; (ii) do conceito de norma jurídica de estrutura e da distinção entre as normas de conduta; (iii) da análise do antecedente e do consequente da norma jurídica de estrutura, com base na competência, no procedimento e na matéria.

371 Item 2.2 sobre a acepção de sistema jurídico: os sistemas de linguagem.

372 Item 3.2.2 desta dissertação.

Ao final deste capítulo, pretende-se construir a ideia de ingresso da solidariedade social no sistema do direito positivo tributário, por intermédio de uma norma jurídica de estrutura que funcione como núcleo semântico de todas as demais normas jurídicas tributárias, inclusive as de conduta. Fato este que conduzirá o estudo a uma abertura estrutural do conceito de solidariedade social no ordenamento jurídico, por parte da atividade legisferante.

4.1 Norma jurídica e sua estrutura lógica

Tárek Moysés Moussallem explica que a norma jurídica “surge como fruto de um esquema de interpretação realizado pelo homem para construir o sentido deôntico do texto do direito positivo³⁷³”. Mas o que seria a norma jurídica, afinal? É a essa indagação que se tentará responder nas próximas linhas.

A ambiguidade³⁷⁴ com que se utiliza a expressão “norma jurídica” pode causar equívocos prejudiciais ao estudo, haja vista sua menção ora como enunciados prescritivos ou suportes físicos, ora como o produto da interpretação ou significação. Consoante menciona Aurora Tomazini de Carvalho, norma jurídica é “uma expressão linguística que como tantas outras não escapa do vício da ambiguidade, podendo ser utilizada nas mais diversas acepções”. Daí, portanto, Gabriel Ivo asseverar que “debaixo de um mesmo rótulo (= norma jurídica) se escondem elementos distintos³⁷⁵. Para que se evitem dúvidas, serão necessários alguns esclarecimentos iniciais, partindo sempre do marco teórico adotado nesta pesquisa.

Com base no que já se expôs até o presente momento, frise-se que norma jurídica é a “significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo”³⁷⁶. Desta afirmativa de autoria de Paulo de Barros Carvalho já é possível extrair um ponto de elevada relevância no estudo da norma jurídica, qual seja: uma coisa são os enunciados prescritivos (textos); outra, bem diferente, são as normas jurídicas.

Define-se texto ou enunciado como um “conjunto de fonemas ou grafemas que consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário,

373 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 67.

374 Ambiguidade no sentido de haver mais de uma acepção para a expressão “norma jurídica”. Será, portanto, adotado o termo como sendo a significação advinda do texto ou enunciado, por meio da interpretação. Ver: Beclate Oliveira Silva; Paulo de Barros Carvalho; Gabriel Ivo; Aurora Tomazini de Carvalho; Eurico Marcos Diniz de Santi; Louriva Vilanova, dentre outros.

375 IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária. Op. cit., p. 44.

376 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 40. Vale lembrar que Lourival Vilanova utiliza a expressão “proposição” para se referir à significação. Ver: VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas**. Op. cit., p. 1-3.

no contexto da comunicação³⁷⁷”. Significa dizer que o texto nada mais é do que os suportes físicos³⁷⁸ que servirão de base para a construção da norma jurídica por parte do intérprete. Não é outro o pensamento de Eurico Marcos Diniz de Santi no sentido de que, enquanto o enunciado é a “estrutura sintático-gramatical”, a norma seria uma “estrutura lógico-sintática de significação, que conceptua fatos e condutas, representando-os como significações objetivas”³⁷⁹.

Nessa mesma linha, Eros Roberto Grau *apud* Paulo de Barros Carvalho, ao distinguir texto de norma afirma que há um discernimento dos enunciados semânticos veiculados pelos preceitos, que seriam: enunciados, disposições e textos. Nesse sentido, o intérprete acaba liberando a norma por seu invólucro, que é o texto; isto é, leva-se a crer que o intérprete não produz a norma, ele a revela³⁸⁰. Aduz Ricardo Guastini que a disposição seria um enunciado que consiste no objeto da interpretação. Já a norma seria um enunciado que consiste no produto, no resultado daquela. E dessa forma, as normas seriam variáveis que dependem de interpretação³⁸¹. Logo, a norma jurídica não é “algo pronto”, advindo do ordenamento jurídico, senão o “resultado de um labor ingente de criação promovido pelo intérprete”³⁸². Esta interpretação há de ser entendida como uma “atividade intelectual”³⁸³, de modo que só existirá norma jurídica por meio da ação humana³⁸⁴, uma vez que as normas “não incidem por força própria”³⁸⁵.

Essa característica permite compreender que as normas jurídicas são sempre implícitas, haja vista que estarão “sempre e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados”, justamente por serem elementos construídos³⁸⁶ “em nossa mente, como

377 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 22.

378 *Ibid.*, p. 72 et seq.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma. Op. cit., 2007, p. 7.

380 “è volta al discernimento degli enunciati semantici veiculati dai precetti (enunciati, disposizione, testi). L’interprete libera la norma dal suo involucro (il testo); in questo senso, l’interprete ‘produce la norma’. Vale lembrar que há uma divergência entre o pensamento de Eros Grau e as ideias de Paulo de Barros quanto à questão da construção da norma pelo intérprete. Enquanto para Paulo de Barros a norma é produzida, Eros Grau entende que a norma já se acha presente dentro dos enunciados prescritivos, e que o intérprete irá apenas encontrá-la. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 25.

381 “La disposizione è un enunciado che costituisce l’oggetto dell’interpretazione. La norma è un enunciato che costituisce il prodotto, o risultato dell’interpretazione. In tal senso, le norme sono - per definizione - variabili dipendenti dell’interpretazione” *Apud* IVO, Gabriel. **Norma jurídica**. Op. cit., p. XL.

382 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 70 et seq.

383 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 128.

384 *Ibid.*, p. 11.

385 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 11.

386 Vale esclarecer que alguns autores como Eros Grau, Pontes de Miranda e Marcos Mello, divergem do pensamento carvalhiano nesse momento, justamente pelo fato de não haver criação da norma pelo intérprete, todavia, ela se revela, ou seja, já estaria dentro do texto ou enunciado prescritivo, cabendo ao intérprete encontrá-la ou descobri-la. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., passim.

resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos”, sendo, portanto, o “juízo que a leitura do texto provoca em nosso espírito”³⁸⁷.

Assente nesse ponto de vista e cogitando que norma jurídica é o conteúdo significativo que o enunciado, sentença ou oração exprimem³⁸⁸, e considerando ainda que o direito positivo (objeto da ciência do direito), para que se extraiam normas jurídicas, deve ser interpretado com espeque nos quatro planos do percurso gerador de sentido, compreende-se por que Paulo de Barros Carvalho subdivide as normas jurídicas em duas categorias distintas, quais sejam: as normas jurídicas em sentido amplo e as normas jurídicas em sentido estrito³⁸⁹. Tal dessemelhança se configura a partir de em qual momento do percurso de geração de sentido a norma se encontra.

Nesse sentido, Aurora Tomazini de Carvalho ao tratar da classificação apresentada por Paulo de Barros Carvalho, alega que as normas jurídicas em sentido amplo estão inseridas nos planos S1 e S2, na medida em que designam “tanto as frases, enquanto suporte físico do direito posto, ou os textos da lei, quando os conteúdos significativos são isolados destas”. Já as normas jurídicas em sentido estrito, que estão inseridas nos planos S3 e S4, aludem “à composição articulada das significações, construídas a partir dos enunciados do direito positivo, na forma hipotético-condicional ($H \rightarrow C$)”, tendo como consequência a produção de “mensagens com sentido deontico-jurídico completo”.

Por fim, conclui a autora que “nos planos S1 e S2 lidamos com normas jurídicas em sentido amplo, e somente nos planos S3 e S4 deparamo-nos com normas jurídicas em sentido estrito”³⁹⁰. É nestas últimas que se produzem “mensagens com sentido deontico-jurídico completo”³⁹¹. Para Paulo de Barros Carvalho, as normas de estrutura ou de produção normativa são qualificadas como normas tributárias em sentido amplo, capazes de delimitar a virtualidade do legislador no âmbito tributário³⁹².

Surge então a necessidade de se examinar a norma jurídica sob o enfoque de sua estrutura, perpassando tanto por sua organização lógico-formal (sintática) ao seu aspecto lógico-material (semântico), como desembocando em seu derradeiro aspecto, a resposta dos destinatários da mensagem prescritiva (pragmático).

387 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 40.

388 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 42.

389 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 90 et seq.

390 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 215.

391 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 28.

392 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 297.

No tocante às normas jurídicas, tanto as normas em sentido amplo como as normas em sentido estrito são compostas por “uma estrutura lógica comum”³⁹³, constituída por uma hipótese que implica um conseqüente. A primeira corresponde ao “descriptor de possível situação fática do mundo natural ou social”³⁹⁴, selecionada pelo legislador como relevante para o mundo jurídico. Já o segundo equivale ao “prescritor da relação em que um sujeito Sa fica em face de outro sujeito Sp”³⁹⁵, de modo que haja um liame implicacional por meio de um modal deôntico neutro, que se manifesta em dever-ser.

Corroborando essa visão, Paulo de Barros Carvalho também representa formalmente essa estrutura lógica mínima, interpretando da seguinte maneira: “se o fato F pertence ao conjunto da hipótese normativa, então deve ser a conseqüência também prevista na norma”³⁹⁶. Extrai-se desse entendimento que a norma jurídica seria a “unidade mínima e irreduzível de manifestação do deôntico”, haja vista a necessidade de os comandos jurídicos serem representados por um *quantum* de estrutura formal³⁹⁷, para que os destinatários que deverão obedecer-lhe possam identificá-la e compreendê-la.

Não é outro o entendimento de Beclate Oliveira Silva, que diante desse contexto, define a norma como “a unidade mínima de sentido do fenômeno jurídico”³⁹⁸. Clarice Von Oertzen de Araújo acrescenta ainda que a norma, por ser a “unidade mínima da linguagem jurídica”, possui o “estatuto de signo”³⁹⁹, já que se está analisando o direito positivo sob o enfoque da linguagem. Por fim, Tárek Moysés Moussallem ensina que as normas jurídicas em sentido amplo são “atos de fala deônticos”, de forma que “sobre o ato de fala incide o modal dever-ser juridicamente relevante”⁴⁰⁰.

Assim, do ponto de vista sintático, todas as normas jurídicas contêm essa mesma estrutura. Paulo de Barros Carvalho assevera que “todas as regras teriam idêntica esquematização formal”, a ser encontrada “em todas as unidades do sistema”⁴⁰¹. Surge aqui a concepção de se convencionar as unidades do sistema jurídico como homogêneas em sua

393 IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XL-XLI.

394 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma. Op. cit., p. 9.

395 Ibid.

396 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p.11.

397 Ibid., p. 20.

398 SILVA, Beclate Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

399 ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário - uma análise semiótica. In: **Curso de Especialização em direito tributário - estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 335.

400 MOUSSALLEN, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. In: **Curso de Especialização em direito tributário**. Op. cit., p. 69.

401 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 29.

posição sintática e heterogêneas em sua posição semântica⁴⁰². Aurora Tomazini de Carvalho, adverte que o direito é “sintaticamente homogêneo porque sua estrutura lógica é invariável”, ao passo que é nessa estrutura que “reside a identidade do ordenamento” e nela é que “identificamos o direito positivo como um sistema de condutas intersubjetivas”⁴⁰³.

Nas palavras de Lourival Vilanova, “se se dá um fato F qualquer, então o sujeito S deve fazer ou deve omitir ou pode fazer ou omitir conduta C ante o outro sujeito”⁴⁰⁴. Por essa razão a formalização consiste, para o mesmo autor, em “abstrair a forma lógica que está, como dado, revestida na linguagem natural”. E esta forma lógica mencionada por Lourival Vilanova consiste na construção do pensamento da estrutura mínima da norma jurídica proposta por Hans Kelsen, que pode ser demonstrada na forma de linguagem da seguinte maneira: “Se A então deve ser B”.

Ainda quanto à contextura sintática, tem-se que a norma jurídica é composta por uma estrutura bimembre formada por uma norma primária (que prescreve a conduta) e uma norma secundária (que prevê uma consequência ao descumprimento da conduta descrita na norma primária)⁴⁰⁵. Nesse ponto, comungam dessa mesma opinião Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova, influenciados pela teoria de Carlos Cossio⁴⁰⁶. Para estes autores, a estrutura dual da norma jurídica ocorre de maneira que na norma primária “estatuem-se as relações deônticas direitos/deveres, como consequência da verificação de pressupostos, fixados na proposição descritiva de situações fáticas”. Já na norma secundária “preceituam-se as consequências sancionadoras, no pressuposto do não cumprimento do estatuído na norma determinante da conduta juridicamente devida”⁴⁰⁷.

Dessa característica dúplice surge o liame essencial existente entre as normas primária e secundária, sendo relevante enfatizar que a norma “primária sem a secundária desjuridiciza-se”, ao passo que a norma “secundária sem a primária reduz-se a instrumento, meio, sem fim material, a adjetivo sem o suporte do substantivo”⁴⁰⁸.

402 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 90.

403 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 222.

404 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema**. Op. cit., p. 91.

405 Não se segue aqui a concepção de Hans Kelsen em sua obra inicial, em que se entende por norma primária a sanção e norma secundária a conduta. Embora se defenda que o referido autor alterou sua visão em obra póstuma. Ver: KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986, p. 181. Ver: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., passim.

406 Este autor denomina a norma primária (que prescreve a conduta) como “endonorma”, e a norma secundária (que determina uma sanção como consequência do descumprimento da conduta prevista na endonorma) como “perinorma”.

407 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema**. Op. cit., p. 73.

408 VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. Op. cit., p. 190.

Diante desse contexto, pode-se asseverar que toda e qualquer norma para ter *status* de norma jurídica tem de, necessariamente, ser composta por uma estrutura mínima que contenha um antecedente e um conseqüente devidamente ligados por um conectivo implicacional capaz de instrumentalizar uma relação jurídica entre dois sujeitos. Para tanto, sempre será necessário partir do primeiro plano percussor de sentido mencionado por Paulo de Barros Carvalho, qual seja: o plano S1 da literalidade dos textos positivos, em que se encontra a CR/88.

Um ponto que merece atenção está no fato de que, embora diverjam em muitos momentos em suas teorias da norma jurídica⁴⁰⁹, quando se trata da estrutura lógico-formal da norma, Marcos Bernardes de Mello⁴¹⁰, assente no modelo proposto por Pontes de Miranda, também concorda que para existir norma jurídica é necessário que haja a descrição de um antecedente, leia-se: um suporte fáctico; e a prescrição de um conseqüente, que denominou de preceito, extraíndo a mesma fórmula: "Se 'SF' então deve ser 'P'⁴¹¹". O que conduz à compreensão de que há um consenso do ponto de vista sintático entre os autores da teoria sancionista e os da teoria não sancionista⁴¹², acerca do mínimo de estrutura formal a que a norma jurídica se revela submetida.

Apontadas as diferenças entre texto e norma e considerando que o sistema do direito positivo é composto apenas por normas jurídicas válidas, no qual “tudo dentro dele serão normas”, consoante afirma Paulo de Barros Carvalho, é importante explorar as duas espécies normativas que estão inseridas no ordenamento jurídico, em especial no sistema tributário nacional. São elas: as regras ou normas de estrutura e as regras ou normas de conduta⁴¹³. Embora haja funções e naturezas jurídicas distintas, ambas possuem uma estrutura sintática mínima e “expressam-se por intermédio do conectivo dever-ser”⁴¹⁴, que “estabelece o elo

409 O caráter sancionador como elemento integrante da norma jurídica.

410 MELLO, Marcos Bernarde de. **Teoria do fato jurídico — plano da existência**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 72.

411 Importa enfatizar que para a Teoria do Fato Jurídico idealizada por Pontes de Miranda e defendida por Marcos Mello, a presença da denominada estrutura lógico-formal mínima entre antecedente e conseqüente, por si só, resultaria na norma jurídica completa, pensamento que contraria a teoria da norma aqui adotada. Para autores como Paulo de Barros, Hans Kelsen, Carlos Cossio, Lourival Vilanova, para que exista uma norma jurídica completa é preciso que haja uma sanção pelo não cumprimento da norma primária, portanto, defensores da teoria sancionista. Sendo assim, para a teoria não sancionista é plenamente, possível subsistirem duas feições distintas de proposições normativas, ambas denominadas de normas jurídicas. Aquelas em que há necessidade de previsão expressa de sanção, e aquelas em que essa necessidade é dispensável. Dependerá do tipo de cada norma e sua finalidade dentro do ordenamento jurídico posto. Ver: MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico - plano da existência**. Op. cit., p. 72.

412 Isso porque Marcos Bernardes de Mello é defensor da teoria não sancionista, enquanto os demais autores citados são adeptos da teoria sancionista.

413 A expressão “regra” é utilizada por Paulo de Barros Carvalho. Todavia, ambas as expressões serão utilizadas aqui como sinônimas. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 187.

414 Ibid.

entre o antecedente e o conseqüente das normas jurídicas⁴¹⁵, isto é, o sentido deôntico que define o próprio direito.

Das considerações acima, pode-se extrair a seguinte conclusão: a estrutura lógico-sintática mínima da norma jurídica que a diferencia da norma social é o conectivo “dever-ser”, no sentido de que deve ser o dado fato, implicando o dever-ser uma consequência (norma primária). Caso haja uma sanção para o descumprimento da norma primária, que pode estar prevista ou não, tal situação justificaria a presença da norma secundária, permitindo a estrutura bimembre ou completa da norma jurídica.

No presente desenvolvimento desta pesquisa, como será investigada a norma jurídica de estrutura ou de produção jurídica, a norma jurídica bimembre ou completa pouco serventia terá neste estudo, haja vista estar-se tratando de uma norma jurídica que, por sua própria natureza mediata e indireta às relações intersubjetivas⁴¹⁶, não se apresenta modalizada (dever-ser intraproposicional ou dentro do conseqüente da norma) em permitido (P), obrigatório (O) e proibido (V), porém aparece não modalizada (dever-ser interproposicional). Isto é, seu dever-ser será neutro, já que para Beclaute Oliveira Silva, inspirado no pensamento de Lourival Vilanova, este dever-ser “não tem o condão de direcionar a conduta, mas apenas de conferir o caráter jurídico a uma proposição⁴¹⁷”, conforme será demonstrado a seguir.

4.2 Norma jurídica de estrutura: contraponto com as de conduta

Nas lições de Norberto Bobbio, o ordenamento jurídico é composto por “normas de comportamento ao lado de normas de estrutura⁴¹⁸”. Estas últimas, conforme a nomenclatura já denuncia, são normas que visam a estruturar o ordenamento jurídico, uma vez que o direito “regula a própria produção normativa⁴¹⁹”, na medida em que tais normas definem a produção, a formação, o procedimento das normas de conduta e como estas “devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema⁴²⁰”. Para Paulo de Barros Carvalho, seriam normas que “aparecem como condição sintática para a elaboração de outras normas⁴²¹”, ao passo que as

415 Ibid., p. 295.

416 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 42.

417 SILVA, Beclaute Oliveira. **A cognição no mandado de segurança sob o prisma dialógico de Mikhail Bakhtin**. 2011. Tese (doutorado em direito) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

418 BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. Op. cit., p. 45-46.

419 Vale mencionar o pensamento de Hans Kelsen acerca da autorregulação do direito: “uma norma que regula a produção de outra norma é aplicada na produção, que ela regula, dessa outra norma. Aplicação do direito [...] é simultaneamente produção do direito [...]”. Ver: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., passim

420 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 187.

421 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 42.

normas de conduta “estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade”⁴²², pois ferem de “modo decisivo os comportamentos interpessoais”, modalizando-os deonticamente como obrigatórios (O), proibidos (V) e permitidos (P)”⁴²³.

Em que pese disporem sobre as condutas intersubjetivas⁴²⁴, as normas de estrutura não atuam de imediato sobre elas, de maneira que “tais normas jurídicas não se dirigem, diretamente, para a conduta”, conforme explica Paulo de Barros Carvalho. Norberto Bobbio afirma que elas não “regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento”, isso porque o seu dever ser não seria imediatamente modalizado em permitido (P), obrigatório (O) ou proibido (V), traduzindo-se em: se o antecedente, então deve ser o consequente (“assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva”⁴²⁵), não atingindo uma relação jurídica imediata em que “um sujeito S’ fica em face de outro sujeito S”⁴²⁶.

Nesse mesmo sentido, José Souto Maior Borges afirma que tanto as normas de estrutura quanto as de conduta disciplinam a conduta humana. Todavia, a única diferença se instala porque “as normas de conduta o são porque regulam diretamente a conduta”, e as normas de competência o são porque definem indiretamente a conduta”⁴²⁷. E vai além, ao dizer que as normas de estrutura contêm a “conduta dos órgãos, inclusive dos indivíduos-órgãos”, o que “acaba por determinar também, certos comportamentos”⁴²⁸.

Assim, o regime da conduta nestas normas de estrutura, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “fica na dependência da edição de outra norma”⁴²⁹. Isso ocorre somente a

422 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 187.

423 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 41.

424 Daí a ideia de PBC no sentido de que ambas as normas estão direcionadas às relações intersubjetivas, só que de forma direta e indireta. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 416.

425 Paulo de Barros Carvalho explica que a “regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de quem detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um ‘dever ser’ neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas ‘proibido’, ‘permitido’ e ‘obrigatório’. Se o antecedente, então deve ser o consequente”. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 26.

426 VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema**. Op. cit., p. 91.

427 BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 376.

428 Relevante trazer o pensamento do autor: “[...] Um órgão, enquanto centro de imputação normativa, não pode por si só produzir normas. Mesmo quando destinatário expresso de uma competência, por hipótese, tributária, não pode exercitá-la senão pela intermediação dos seus titulares e agentes. Logo as normas de estrutura regulam também comportamentos dos titulares e agentes dos órgãos. O comportamento produtor de regras o é porque norma de conduta do órgão prescreve essa atuação, somente exercitável no âmbito de sua competência, pelas pessoas que o integram. Essa distinção é desafortunada, porque toda a norma de estrutura é norma de competência e portanto, de comportamento. A diversificação (nunca autonomização) dessas normas diante das normas de conduta não é da essência das normas, mas decorre tão-somente da matéria regulada, i. é, da regulação direta ou indireta da conduta humana”. BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Op. cit., p. 377.

429 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 187.

partir da instituição da norma de conduta⁴³⁰, já que esta se apresenta no dever-ser modalizado, como acima se demonstrou, haja vista a presença de uma relação jurídica direta entre sujeitos de direitos, ligando-os a um dever-ser devidamente modalizado, de maneira que a “ordenação final da conduta é o objetivo pronto e imediato”⁴³¹.

Paulo de Barros Carvalho apresenta duas modalidades de dever-ser, um neutro não modalizável, ao qual dá o nome de “dever-ser interproposicional”, e um dever-ser modalizável que se manifesta por meio dos modais deônticos: permitido (P), obrigatório (O) ou proibido (V), a que dá o nome de “dever-ser intraproposicional”⁴³². Com isso, assevera que tanto as normas de estrutura quanto as normas de conduta estariam relacionadas com um dever-ser neutro, não modalizado, e um dever-ser modalizado a partir dos modais deônticos anteriormente mencionados. Esse pensamento faz o autor “denominar deôntico o sistema do direito positivo”, afinal, as duas modalidades de normas exibem o “dever-ser modalizado em permitido (P), obrigatório (O) ou proibido (V)”⁴³³.

Destarte, as normas de estrutura são dirigidas de imediato ao legislador dos entes tributantes e, mediatamente⁴³⁴, aos contribuintes, o que torna essa característica essencial para que se reconheça a sua principal finalidade dentro do ordenamento jurídico, que não é outra senão, conforme adverte Gabriel Ivo, definir “a competência, o procedimento e a matéria dos instrumentos normativos”⁴³⁵, justamente por determinarem, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas”⁴³⁶.

Nessa esteira, Norberto Bobbio define as normas de estruturas como normas “imperativas de segunda instância”, uma vez que consistem em “comandos de comandar”, e não em comandos intersubjetivos diretos, implicando a concepção de que tais normas não atuam sobre as relações intersubjetivas. Para tanto, classifica as normas de segunda instância

430 Vale esclarecer que a norma de conduta, para Paulo de Barros Carvalho, é a regra matriz de incidência tributária, ou seja, a norma jurídica tributária em sentido estrito, que teria como estrutura lógico-sintática: um antecedente ou descritor e um conseqüente ou prescritor, ligado por um dever-ser deôntico implicacional (functor deôntico). No primeiro, descreve-se um fato de possível ocorrência a partir de três critérios definidos, quais sejam: o material, o temporal e o espacial, que ao acontecerem geram ou implicam uma relação jurídica encontrada no conseqüente. Este, por sua vez, descreve uma conduta modalizada em permitida (P), obrigatória (O) ou proibida (V), direcionada aos sujeitos da relação jurídica instaurada, a partir de dois critérios definidos, quais sejam, o pessoal (sujeitos) e o quantitativo (corresponde à base de cálculo e à alíquota). Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 24 et seq.

431 Ibid., p. 41.

432 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 416.

433 Ibid., p. 187.

434 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 42.

435 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 133.

436 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 188.

em nove espécies distintas, a saber: (i) normas que mandam ordenar; (ii) normas que proíbem ordenar; (iii) normas que permitem ordenar; (iv) normas que mandam proibir; (v) normas que proíbem proibir; (vi) normas que permitem proibir; (vii) normas que mandam permitir; (viii) normas que proíbem permitir; (ix) normas que permitem permitir”⁴³⁷.

Para Paulo de Barros Carvalho, a classificação de Bobbio não foge das ideias dos modais deônticos da sua teoria; menciona que “o próprio Bobbio [...] não pôde evitar o reconhecimento ostensivo da tônica ‘conduta’, como destino finalístico de toda regulação normativa”⁴³⁸. E dessa forma confere as combinações de modalizadores que porventura estariam integrando as regras de estrutura, quais sejam: “(PO), (PV), (PP), (OP), (OV), (OO), (VP), (VO) e (VV)”.

Um ponto que merece atenção na classificação acima encontra-se no fato de que todas as espécies de normas de estrutura propostas por Norberto Bobbio foram comandos extraídos do texto constitucional, o que facilita o entendimento no sentido de haver uma hierarquia essencial conduzindo as normas do sistema do direito positivo na direção da sua validade, tanto na esfera sintática quanto no campo semântico.

E esse grau de superioridade e inferioridade das normas jurídicas parte sempre de um mesmo ponto comum, qual seja: da Constituição, sendo esta, segundo Hans Kelsen, a efetiva “norma jurídica positiva”, derivada “a partir da norma fundamental”⁴³⁹, o que se torna válida por ter sido “criada de certa maneira por um ato jurídico”⁴⁴⁰, em que se pode dizer que tudo ocorre em torno dela e a partir dela. Nas palavras de Gabriel Ivo, é por essa razão que a “função da Constituição é fundamentar a validade”⁴⁴¹ das normas jurídicas do sistema impositivo.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho esclarece que a Constituição é “o fundamento último de validade semântica” de todas as normas (de estrutura ou de conduta), tendo em vista a sua “privilegiada posição hierárquica”, uma vez que ocupa “o tópico superior do ordenamento”, bem como hospeda “as diretrizes substanciais que regem a totalidade do

437 BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento jurídico. Op. cit., p. 48-49.

438 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 43.

439 Hans Kelsen deixa bastante claro que a Constituição não é a norma fundamental a que ele se refere, isso porque a norma fundamental é hipotética, consoante se extrai de seus ensinamentos: “a norma fundamental não é criada em um procedimento jurídico por um órgão criador do direito. Ela não é - como é a norma jurídica positiva - válida por ser criada de certa maneira por um ato jurídico, mas é válida por ser pressuposta como válida; e ela é pressuposta como válida porque sem essa pressuposição nenhum ato humano poderia ser interpretado como um ato jurídico e, especialmente, como um ato criador do direito”. KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 135.

440 Ibid., p. 168.

441 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 128.

sistema jurídico nacional”⁴⁴². Isso determina o grau de relevância dos seus comandos e das numerosas normas de estrutura presentes em seu ventre, visto que é nela, conforme esclarece Gabriel Ivo, que “encontramos em maior número esses dispositivos, dada a sua supremacia hierárquica”⁴⁴³. Já Paulo de Barros Carvalho afirma que as normas de estrutura, via de regra, são normas “gerais e abstratas”, haja vista se “concentrarem nos escalões mais altos”, hierarquicamente, levando à produção das normas “gerais e concretas, individuais e abstratas, e individuais e concretas, à medida que o direito vai se positivando”. Isso porque tais normas não possuem liame direto com as condutas, portanto, “não têm condições efetivas de atuar num caso materialmente definido”⁴⁴⁴.

No tocante à validade das normas de estrutura tributárias, Márcio Severo Marques explica que essas normas, além de estabelecer “o procedimento formal” que deve ser observado no momento da produção das “normas de tributação”, ainda delimitam “materialmente o exercício da competência impositiva”⁴⁴⁵ que foi concedida aos entes políticos pela Constituição de 1988, importando dizer que tais parâmetros são “condição de validade da norma de tributação”, no sentido de que a norma de conduta que não tiver sido produzida nos contornos exigidos pela norma de estrutura será considerada inválida. Informa Gabriel Ivo: “todas as normas de produção normativa derivam de enunciados prescritivos que se encontram num documento normativo denominado Constituição”⁴⁴⁶, fortalecendo a ideia de que o fundamento de validade da norma de conduta é a obediência formal e material à norma de estrutura que permitiu a sua existência no sistema jurídico.

Ainda sobre a validade, Tárek Moysés Moussallem leciona que, a partir do momento em que uma norma (N1) regula a produção normativa de outra norma (N2), determinando o órgão e o procedimento desta, torna-se o seu “fundamento imediato de validade”. Desse modo, as normas de estrutura “perfazem mecanismos responsáveis pela autocomposição do direito positivo que [...] vai tecendo seus próprios elementos”⁴⁴⁷, sempre com espeque na realidade social.

Consoante menciona Ricardo Guastini, é no âmbito da validade que se avaliam as normas de estrutura que “afetam ao âmbito da competência da lei e de conteúdo da

442 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 188.

443 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 128.

444 Importa dizer que as normas serão consideradas abstratas ou concretas quando examinadas pelo crivo do antecedente, já as normas gerais e individuais estão na seara do conseqüente normativo. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 36; e MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 88-89.

445 MARQUES, Márcio Severo. **Classificação jurídica dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000, p. 151.

446 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 140.

447 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. In: **curso de especialização**. Op. cit., p. 113.

legislação”, na medida em que a “conformidade com todas as normas sobre a produção jurídica” consiste na “condição necessária de validade⁴⁴⁸” de todas as demais normas de conduta que decorreram daquelas. Dito isso, conclui-se que “o fazer jurídico exige validade, que é regulado por meio das normas de produção jurídica⁴⁴⁹”, conforme adverte Gabriel Ivo.

Ainda sobre as normas de estrutura ou de produção jurídica, Ricardo Guastini define-as como normas “constitutivas que regulam a criação das leis”, de modo que a atividade de legislar seria “algo mais” do que a mera “formulação das normas”; na verdade, seria um ato institucional a introduzir normas no ordenamento. Assim, a norma de estrutura é considerada constitutiva sempre que necessite ser “mencionada na definição da atividade por ela regulada⁴⁵⁰”.

Nesse caso, o autor elenca, no mínimo, cinco espécies de normas de produção jurídicas, todas relacionadas com a competência, o procedimento e o seu conteúdo, quais sejam: (i) normas que conferem a competência; (ii) normas que regulam o exercício da competência; (iii) normas que circunscrevem o objeto da competência; (iv) normas que reservam uma competência normativa; e (v) normas que limitam um possível conteúdo normativo de competência⁴⁵¹.

Averiguando tal classificação, verifica-se que o autor admite que as normas de estrutura devem se preocupar tanto com a construção do procedimento quanto com a observância do seu conteúdo material, no momento da sua elaboração pelo órgão competente, alertando para seu fundamento de validade anteriormente exposto.

Assente no que foi dito até o presente momento, é possível demonstrar a estrutura lógico-sintática mínima das normas de produção jurídica, a saber: deve ser que SE a autoridade exercer a competência, ENTÃO deve ser a permissão para: (i) emitir norma; (ii) observar os procedimentos formais; (iii) respeitar os elementos materiais.

Diante das várias classificações examinadas acima, adota-se a apresentada por Gabriel Ivo, que mais se aproxima do objeto desta pesquisa. Esta subdivide as normas de estrutura em: (i) norma de produção jurídica que outorga competência; (ii) norma de produção jurídica que estabelece o procedimento; e (iii) norma de produção jurídica que delimita a matéria⁴⁵², conforme se passa a expor.

448 GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 311-312.

449 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 128.

449 MARQUES, Márcio Severo. **Classificação jurídica dos tributos**. Op. cit., p. 129.

450 GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría**. Op. cit., p. 307.

451 Ibid., p. 324.

452 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 133 et seq.

4.2.1 Normas de produção jurídica que outorgam competência

De tudo o que foi estudado até o presente momento, pode-se reconhecer que a partir da interpretação (S2) dos enunciados prescritivos (S1) se produzem normas jurídicas (S3 e S4), uma vez que “não há norma sem enunciado”⁴⁵³. Quando se trata de normas de estrutura ou de produção normativa, estes enunciados estão consubstanciados no texto constitucional⁴⁵⁴, direcionando e fundamentando a validade dos veículos introdutores de normas⁴⁵⁵ que irão surgir por meio desse processo interpretativo.

Desse modo, as normas de estrutura que outorgam a competência são normas jurídicas em sentido amplo e concedem a um ente político ou órgão a prerrogativa de instituir um “determinado veículo introdutor de normas”⁴⁵⁶, isto é, permitem que haja a criação de um instrumento capaz de inserir novos enunciados prescritivos, que ao percorrerem os planos do processo interpretativo, produzirão normas jurídicas em sentido estrito. A essa “capacidade de o sujeito produzir enunciados”⁴⁵⁷ dá-se o nome de competência, consoante menciona Tárek Moysés Moussallem.

Já explicava Hans Kelsen que “‘conferir competência’ (‘autorizar’), dentro de uma ordem jurídica, significa o mesmo que atribuir um poder jurídico, isto é, atribuir a capacidade de produzir Direito”⁴⁵⁸. Portanto, as normas “não só prescrevem (ou proíbem) uma determinada conduta como também podem conferir autorização (competência) para uma determinada conduta”, de modo que o indivíduo ao qual foi “conferida competência para uma determinada conduta, ele não tem de ser, por tal motivo, obrigado a essa conduta”, já que está diante de um poder e não de uma obrigação.

Não seria diferente no caso da competência tributária, em que a Constituição concede aos entes políticos o poder de inovar o sistema do direito positivo, sendo, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, uma das “parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”⁴⁵⁹. Afirma Gabriel Ivo: “todo enunciado prescritivo pressupõe uma ação que se traduz no poder de criar”⁴⁶⁰.

453 Ibid., p. 127.

454 Ibid., p. 133.

455 Paulo de Barros ensina que a Constituição é “o maior veículo introdutor de normas jurídicas”. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 91.

456 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 133.

457 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 81.

458 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 88.

459 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 29.

460 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 133.

Destarte, a atividade legislativa competente é predeterminada pelo próprio sistema jurídico⁴⁶¹, delegando a quem será outorgada a competência de produção desse veículo introdutor, de modo que, de acordo com Gabriel Ivo, a competência “não se presume”⁴⁶², ela já se encontra inserida no ordenamento jurídico. Nessa mesma esteira, Tárek Moysés Moussallem explica que o próprio sistema do direito positivo “qualifica determinado sujeito como competente para emitir enunciados prescritivos”⁴⁶³.

Para Ricardo Guastini, as normas de estrutura que outorgam competência são normas que “conferem poderes em sentido estrito”, em razão de ter concedido “um poder normativo a um sujeito [...] de maneira que “nenhum outro sujeito poderá criar aquele tipo de ‘fonte’”⁴⁶⁴ do direito. Esse autor admite que tais normas de competência possuem “duas caras”, isso porque, analisadas por um prisma, “se apresentam como normas de conduta comuns permissivas”, e ao serem examinadas por outro prisma, “expressam também uma proibição”, o que impede “a qualquer outro sujeito o exercício dessa competência”⁴⁶⁵.

Quando se trata da estrutura formal mínima das normas de estrutura que outorgam a competência, Gabriel Ivo assevera que na hipótese haveria a “existência de uma autoridade normativa”, e no conseqüente, a “competência para produzir enunciados prescritivos por meio de um determinado veículo normativo”⁴⁶⁶.

No mesmo sentido, Tárek Moysés Moussallem explica a efetiva “atuação da competência”, que acontece ao descrever no antecedente “um acontecimento concreto, aplicação-produto, ou seja, o exercício da competência ‘x’ e do procedimento ‘y’”, e no conseqüente da norma de estrutura, uma relação jurídica que estabelece “a obrigação de todos observarem os enunciados criados pelo exercício da competência”⁴⁶⁷.

No que toca à norma de estrutura da competência tributária, o mesmo acontece. Tácio Lacerda Gama complementa que no antecedente há a descrição de um fato, que seria o “processo de enunciação necessário à criação do tributo”, isto é, o “processo de produção dos enunciados prescritivos”⁴⁶⁸ relativos à tributação; enquanto no conseqüente, há a prescrição de uma “relação jurídica, que tem como objeto a permissão outorgada aos entes tributantes

461 Ibid., p. 134.

462 Ibid.

463 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 83.

464 GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría**. Op. cit., p. 309.

465 Ibid., p. 325-326.

466 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 134.

467 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 87.

468 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 128.

para instituírem determinados tributos”⁴⁶⁹, desde que respeitados os limites (formais e materiais) previstos no texto constitucional, para o sistema jurídico tributário. Estes serão examinados no item 3.2.3 desta pesquisa, acerca das normas de produção jurídica que delimitam a matéria.

Assim sendo, demonstra-se a estrutura lógico-sintática mínima das normas de produção jurídica que outorgam a competência, a saber: deve ser que SE a autoridade exercer a competência, ENTÃO deve ser a permissão para produzir enunciados prescritivos de certo veículo introdutor de norma.

A partir deste momento, cuidar-se-á das normas de produção jurídica que estabelecem o procedimento.

4.2.2 Normas de produção jurídica que estabelecem o procedimento

Segundo Gabriel Ivo, as normas de produção jurídica que estabelecem o procedimento disciplinam “o exercício da competência conferida” pela Constituição aos órgãos ou entes políticos, determinando as condições formais que o veículo introdutor de normas deve conter, de modo que a competência “não pode ser exercida de qualquer maneira”, havendo um procedimento formal que deve ser observado pela autoridade competente “para cada instrumento introdutor de normas”.

Significa dizer que o processo legislativo tem forma e sua validade está diretamente condicionada à “exata execução”⁴⁷⁰ desses atos, de modo que, conforme complementa Márcio Severo Marques, o “produtor da norma de comportamento fica condicionado ao cumprimento dessas exigências, sob pena de invalidade do ato normativo editado sem a sua observância”⁴⁷¹.

Para Tácio Lacerda Gama, há limites formais e limites materiais na construção da norma de estrutura. Os limites formais “são os relativos à enunciação descrita no antecedente”⁴⁷², visando aos elementos formais exigidos para a criação de determinada norma. Já os limites materiais serão objeto de estudo no próximo item.

Tais normas de estrutura, consoante ensina Norberto Bobbio, regulam “o processo através do qual o parlamento pode funcionar para exercer o poder legislativo”⁴⁷³. As normas

469 GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003, p. 72.

470 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 134.

471 MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 42.

472 GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. Op. cit., p. 72.

473 BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento jurídico**. Op. cit., p. 46.

de estrutura que estabelecem o procedimento são, para Ricardo Guastini, aquelas que “regulam as modalidades do exercício do poder conferido”, as quais ele denomina de “normas procedimentais que criam as fontes do direito”⁴⁷⁴ e, portanto, são atos indispensáveis à sua validade, e conseqüentemente, à permanência no sistema jurídico.

Além da observância aos elementos formais exigidos pelo texto constitucional para a produção da norma de estrutura que estabelece o procedimento, Gabriel Ivo acrescenta ainda nas formalidades exigidas as “circunstâncias de tempo e de espaço”⁴⁷⁵, porquanto tal procedimento “não pode ser promovido em qualquer lugar”, nem sem um prazo temporal no qual se inicie e se encerre o processo legislativo.

Por fim, ao analisar a estrutura mínima da norma de produção jurídica que estabelece o procedimento, o mesmo autor ensina que no antecedente haverá a descrição do “exercício da competência”, e no conseqüente constarão todas as questões formais relativas ao “procedimento a ser observado para a criação de um determinado instrumento introdutor de normas”⁴⁷⁶, sob pena de se incorrer em “vício de inconstitucionalidade da norma produzida”⁴⁷⁷, desencadeando o afastamento da norma jurídica criada, em virtude da inobservância do limite formal previsto expressamente no texto constitucional.

Com isso, a estrutura lógico-sintática mínima das normas de produção jurídica que estabelecem o procedimento ficaria assim: deve ser que SE a autoridade exercer a competência, ENTÃO deve ser obrigada a observar os procedimentos formais necessários para criar o instrumento introdutor de normas.

Resta analisar as normas de produção jurídica que delimitam a matéria.

4.2.3 Normas de produção jurídica que delimitam a matéria

Com base na afirmativa de que “do conjunto contido nos enunciados constitucionais brota a limitação material da competência”⁴⁷⁸, Gabriel Ivo alerta para a inescusável necessidade de observância ao conteúdo da norma de estrutura ou de produção normativa à principal fonte de enunciados prescritivos que é a Constituição de 1988, admitindo que as matérias constitucionais são autênticos limites substanciais e devem ocorrer ao mesmo tempo em “que atuam as normas de competência e procedimento”, implicando dizer que a

474 GUASTINI, Ricardo. **Distinguiendo: estudios de teoría.** Op. cit., p. 325-326.

475 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 141-142.

476 Ibid., p. 139.

477 IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle.** Op. cit., p. 202-209.

478 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 139.

“autoridade competente pressupõe a qualificação para produzir o instrumento introdutor conforme certos limites de ordem material”. Mas a quais limites se está referindo?

Parte-se do pressuposto de Tárek Moussallem no sentido de que o “direito positivo possui o seu vetor semântico dirigido à linguagem da realidade social⁴⁷⁹”, possibilitando ao constituinte originário a introdução de fatos sociais que importam ao direito (possíveis), compilando tais fatos em um texto superior. Desse modo, não será de todo sem sentido dizer que a CR/88 é este documento de validade em que todos os fatos sociais foram valorados e positivados em seu arcabouço, transformando-a no fundamental núcleo semântico hierárquico do sistema do direito positivo brasileiro.

Com base nesse raciocínio, Tácio Lacerda Gama explica que os limites materiais seriam “os relativos ao conteúdo da norma instituída, informado pelo conjunto de princípios, imunidades e enunciados complementares que regulam a matéria”⁴⁸⁰. Já Ricardo Guastini, ao tratar das normas “relativas ao próprio conteúdo da regulação futura”, isto é, das normas que “ordenam ou proíbem”, afirma que mesmo indiretamente, é possível obrigar ou proibir o legislador de criar leis, em razão de seu conteúdo ser previamente delimitado. Exemplifica essa assertiva com o caso das normas constitucionais que “conferem direitos de liberdade aos cidadãos”⁴⁸¹.

Em se tratando de matéria tributária, todas as limitações constitucionais ao poder de tributar previstas pelo Sistema Tributário Nacional e demais dispositivos gerais que direta ou indiretamente afetam a tributação seriam limites materiais, de observância compulsória do legislador, sob pena de invalidade da norma produzida, consoante já advertido por Gabriel Ivo.

Relevante salientar que os limites constitucionais materiais relativos à tributação no direito brasileiro vão muito além das limitações previstas nos arts. 150 a 152 da CR/88⁴⁸², sendo necessário analisar o texto constitucional em sua integralidade, desde seu preâmbulo ao sistema tributário, para se entender como a tributação foi tratada na Carta.

É nesse momento de abertura semântica que o legislador fica adstrito ao núcleo semântico do fenômeno jurídico, devendo examinar todos os artigos constitucionais, bem como os objetivos, fundamentos da República Federativa do Brasil, as razões pelas quais se

479 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 173.

480 GAMA, Tácio Lacerda. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. Op. cit., p. 72

481 “Normas relativas al propio contenido de la regulación futura: em particular, normas que ordenan ou prohiben (a veces de forma indirecta) al legislador dictar leyes previstas de un determinado contenido. [...] las disposiciones constitucionales que confieren derechos de libertad a los ciudadanos”. GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría**. Op. cit., p. 310.

482 São os artigos das limitações constitucionais ao poder de tributar.

fundamentou a tributação, para que haja a “validade material” da norma produzida. Para Tércio Sampaio Ferraz Jr, dever-se-ia analisar os conteúdos das normas infraconstitucionais a partir das normas constitucionais, desencadeando uma relação de subordinação⁴⁸³.

Segundo Tácio Lacerda Gama, o “consequente das normas de competência” (leia-se: estrutura) “é a matéria sobre a qual a norma pode versar”, sendo, portanto, nele que estão elencados os limites materiais que impedem, permitem ou obrigam o legislador no momento da produção de novas normas. Nesse sentido, o autor defende que há um liame essencial entre a forma e o conteúdo, capaz de justificar o fato de o “aspecto formal de uma norma só existir em função de uma matéria”⁴⁸⁴. Por conseguinte, os “contornos materiais” da norma a ser produzida deverão ser “compatíveis com o conteúdo dos dispositivos que integram o consequente da norma de competência”⁴⁸⁵ ou de estrutura, sob pena de invalidade.

Para Gabriel Ivo, há normas que permitem certas matérias, normas que proíbem certas matérias e normas que obrigam determinados conteúdos⁴⁸⁶. A título de exemplo, pode-se dizer que as imunidades tributárias são matérias que proíbem (V) o legislador de criar impostos sobre elas; já a capacidade contributiva é matéria que obriga (O) o legislador a criar impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Da mesma forma, a expressão “poderá ser seletivo”, no caso da instituição do ICMS, é uma matéria permissiva (P) que não exige do legislador a compulsoriedade de criar o ICMS de cunho seletivo⁴⁸⁷.

Pode-se afirmar então que em um mesmo consequente há matérias com modais atuando diversamente e ao mesmo tempo. Significa dizer que o legislador ordinário, ao estruturar a norma de conduta ou a norma complementar de estrutura, poderá ter uma matéria permissiva e uma matéria obrigatória, por exemplo, devendo observar as duas ao mesmo tempo. Essa situação será mais bem explicada no próximo tópico.

É por essa razão que esses limites irão variar a depender do tributo que se está analisando, havendo um reflexo direto e necessário nas futuras normas de conduta a ser instituídas, haja vista a necessidade de se preencherem tais comportamentos com as matérias constitucionais determinadas e previstas direta ou indiretamente para cada espécie tributária.

483 FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Teoria da norma jurídica**. Op. cit., passim.

484 Embora Tácio Lacerda Gama advogue no sentido de que os procedimentos formais da norma jurídica estariam no antecedente e não no consequente das normas de estrutura, diferentemente do pensamento aqui defendido. Todavia, corrobora quanto à matéria. Ver: GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária e a sua estrutura normativa*. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/competencia-tributaria-e-a-sua-estrutura-normativa-por-tacio-lacerda-gama/>>. Acesso em 12 de mai. 2013, p. 19.

485 Ibid., p. 20.

486 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 140.

487 Art. 155, §2º, III, da CR/88: poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

Tal assertiva mantém total fidelidade aos argumentos já expostos em outra oportunidade no sentido de que há uma homogeneidade sintática em detrimento de uma enorme gama de heterogeneidade semântica nas normas jurídicas, consoante explica Aurora Tomazini: as “significações que compõem a posição sintática de hipótese e conseqüente das normas jurídicas” acabam se modificando “de acordo com a matéria eleita pelo legislador e com os valores que informam a interpretação dos textos jurídicos”[...]. Assim, com o passar do tempo, “novos enunciados surgem, outros são retirados do sistema, os valores implementados pela sociedade se transformam, mas a forma normativa não se altera”⁴⁸⁸.

Entre as matérias objeto de construção das normas jurídicas, inclusive as normas tributárias, encontram-se os núcleos semânticos selecionados pelo legislador constituinte para manter o sistema do direito positivo harmônico e coerente. Destacam-se os ideais que a Assembleia Maior elegeu como objetivos da República Federativa do Brasil, elencados nos arts. 1º e 3º da Constituição, os quais fundamentam o Estado Democrático (da soberania popular), de Direito (da liberdade, e da igualdade), social (da garantia de direitos positivos e negativos pelo Estado), e fiscal (da arrecadação tributária como meio de financiamento dos gastos públicos).

Aliás, não foi sem propósito a escolha pela cidadania, pela dignidade da pessoa humana, pelos valores sociais do trabalho como fundamentos da República, bem como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais⁴⁸⁹ como objetivos a serem perseguidos pelos legisladores infraconstitucionais. Assim, a Constituição aponta expressamente quais deveriam ser os núcleos semântico-axiológicos das normas jurídicas.

Na visão de Paulo de Barros Carvalho, a lógica e a coerência⁴⁹⁰ de um sistema jurídico pressupõem a “adequação ou a conformação dos demais enunciados prescritivos ou normas jurídicas que compõem o núcleo axiológico a que se submete todo o sistema”. No caso brasileiro, seriam os dispositivos da CR/88, haja vista encontrarem-se no ápice da hierarquia sistêmica⁴⁹¹, ofertando todo o arcabouço valorativo necessário para que se exija do cientista jurídico a interpretação para todas as demais normas instituídas e trazidas pela autoridade competente para introdução no sistema.

488 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 219.

489 Arts. 1º e 3º da CR/88.

490 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 40. Neste mesmo sentido, ver também: LEITE, Geilson Salomão. **Do imposto territorial rural**. São Paulo: Max Limonad, 1996, p. 23.

491 KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 155 et seq.

Desse modo, pode-se definir a ordem jurídica brasileira como um sistema de normas⁴⁹² que tem por finalidade direcionar e determinar o comportamento aceitável dos membros da sociedade, intentando harmonizar a convivência e amenizar os conflitos. Paulo de Barros Carvalho leciona que há no ordenamento subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções⁴⁹³. No entanto, todos eles se abastecem da mesma fonte, que considera o fundamento único de validade semântica⁴⁹⁴ de todo o ordenamento, a saber, o conteúdo material da CR/88.

Assente nesse ponto de vista, Paulo de Barros Carvalho, em passagem acerca da imunidade tributária (que é uma restrição material ao poder de tributar para o legislador ordinário), afirmar ser “imperioso que o núcleo deôntico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos”⁴⁹⁵.

Em virtude disso, o texto constitucional, por meio de sua posição privilegiada no direito, como o ponto culminante do ordenamento, tem a prerrogativa de “hospedar as diretrizes substanciais que regem a totalidade do sistema jurídico nacional”⁴⁹⁶, o que exige a observância de todas as demais normas aos seus preceitos e fundamentos, haja vista encontrarem-se abaixo da Constituição, e “nela fundamentam-se juridicamente”⁴⁹⁷, consoante aduz Aurora Tomazini de Carvalho.

No tocante ao direito tributário especificamente, Humberto Ávila explica que o poder de tributar inserido no texto constitucional foi “delimitado por meio de regras que descrevem os aspectos materiais das hipóteses de incidências e por meio de técnicas da divisão de competências em ordinárias e residuais⁴⁹⁸”, o que denota a relevância dos limites materiais na competência para produzir as normas jurídicas tributárias de estrutura.

Desse modo, pode-se verificar a estrutura lógico-sintática mínima das normas de produção jurídica que delimitam a matéria, da seguinte maneira: deve ser que SE a autoridade exercer a competência, ENTÃO deve ser obrigada a observar os limites materiais necessários para criar o instrumento introdutor de normas.

Resta examinar como a solidariedade social ingressará na norma jurídica tributária de estrutura.

492 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 189.

493 Ibid.

494 Ibid.

495 Ibid., p. 237.

496 Ibid., p. 189.

497 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 280.

498 ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 69.

4.3 Núcleo semântico das normas jurídicas

Quanto ao núcleo semântico normativo, Paulo de Barros Carvalho apresenta uma classificação das normas tributárias com supedâneo nesse núcleo material, utilizando dois critérios como pontos de partida da análise, quais sejam: (i) em função do instrumento que as introduziu no sistema; (II) e em função do grupo a que pertencem⁴⁹⁹.

No primeiro caso, em que se leva em consideração a questão hierárquica, o autor as subdividiu em normas tributárias constitucionais e normas tributárias infralegais⁵⁰⁰. Nas palavras de Aurora Tomazini, consistem as normas jurídicas *lato sensu*, nas modalidades: constitucionais e infraconstitucionais. Estas últimas fragmentadas em legais e infralegais, uma vez que se avaliam as “relações de subordinação e o veículo mediante o qual foram inseridas no sistema”⁵⁰¹.

No segundo caso, Paulo de Barros as subdividiu em três categorias ou classes: (i) normas que estabelecem princípios gerais, capazes de delimitar a virtualidade do legislador no âmbito tributário; (ii) normas que estipulam a incidência do tributo, as quais o autor intitulou norma-padrão de incidência ou regra matriz de incidência tributária, que objetivam a descrição dos eventos e possível ocorrência, bem como a prescrição dos elementos relativos à obrigação tributária; (iii) e normas que determinam os deveres instrumentais referentes à fiscalização tributária, como procedimentos administrativos necessários à operatividade do tributo⁵⁰².

A partir desses dois critérios classificatórios das normas jurídicas quanto ao núcleo semântico, o referido autor manifesta apreço pela segunda proposta, enfatizando que esta estaria mais condizente ao atendimento das necessidades do sistema jurídico tributário, por ser capaz de propiciar um “amplo conteúdo especulativo para o estudo do direito tributário”⁵⁰³, levando-o a finalizar o seu posicionamento no sentido de considerar as normas inseridas no item (ii) da segunda classificação (normas que criam tributos, que seriam as regras matrizes de incidência tributária) como normas tributárias em sentido estrito, ao passo que todas as demais normas tributárias insertas nos itens (i) e (iii) seriam qualificadas como normas tributárias em sentido amplo, capazes de delimitar a virtualidade do legislador no âmbito tributário, como é o caso das normas de estrutura.

499 CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 92.

500 Ibid.

501 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 279-280.

502 CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 93.

503 Ibid.

As normas tributárias em sentido amplo, dentre elas, as normas de estrutura ou de produção jurídica, que já foram objeto de apreciação anteriormente neste capítulo⁵⁰⁴, são normas cuja estrutura mínima não está diretamente ligada às condutas intersubjetivas, mas apresentam papel essencial para a formação no direito, uma vez que, conjuntamente interpretadas, dão sentido às normas jurídicas em sentido estrito⁵⁰⁵, daí constituírem núcleos semânticos destas.

Assente nas ideias de Paulo de Barros Carvalho e analisando a solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos (objeto de investigação desta pesquisa), já se pode construir o raciocínio com supedâneo na classificação acima, no sentido de que a solidariedade social (como um dos núcleos semânticos das normas de estrutura) ingressa no consequente desta norma de produção jurídica (que é uma norma jurídica em sentido amplo), no âmbito da delimitação da matéria, alicerçada na categoria da função do grupo a que pertence, como norma que estabelece princípios gerais, capaz de delimitar a virtualidade do legislador no âmbito tributário. A indagação que ainda permanece é: como isso efetivamente poderá ocorrer? A resposta será dada no próximo item.

4.4 O dever de solidariedade social como núcleo semântico da norma de estrutura para a produção de normas jurídicas tributárias

Constatou-se em linhas atrás que, embora não tenham relação direta⁵⁰⁶ com as condutas intersubjetivas⁵⁰⁷, as normas tributárias de estrutura são o mais importante instrumento introdutor de normas jurídicas do sistema e possuem o condão de produzir novas estruturas normativas ao direito positivo, seguindo, necessariamente, alguns requisitos essenciais sem os quais a norma produzida ou criada por elas seria manifestamente inválida⁵⁰⁸, haja vista a norma de produção jurídica ser o fundamento de validade⁵⁰⁹ de toda e qualquer norma que dela decorra⁵¹⁰.

Verificou-se também que a estrutura das normas de produção normativa é, como qualquer outra norma do dever-ser⁵¹¹, composta por um antecedente e um consequente, ligados por um functor deôntico implicacional não modalizado. No antecedente está a

504 No item 4.1 referente à norma jurídica e sua estrutura lógica.

505 CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 75.

506 BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. Op. cit., p. 376.

507 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 416.

508 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 133.

509 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 188.

510 MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 113.

511 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 187.

autoridade competente para criar normas, e em seu conseqüente estão, obrigatoriamente, três elementos indispensáveis à sua construção: (i) a outorga de competência (critério sintático) a quem a Constituição determinou a criação do tributo; (ii) o estabelecimento do procedimento, aspecto formal (critério sintático) da norma; (iii) e a delimitação da matéria (critério semântico) a ser veiculada no instrumento introdutor de normas⁵¹².

Em que pese não conduzirem diretamente a uma conduta específica, as normas de estrutura podem ter o seu dever-ser intranormativo modalizado em permitido (P), obrigatório (O) e proibido (V)⁵¹³, vinculando os sujeitos da relação jurídica prevista no conseqüente da referida norma, determinando como deve ser cumprida a obrigação que é o objeto da relação jurídica⁵¹⁴, isto é, dependerá da maneira como a matéria foi abordada pelo constituinte originário e como ele a delimitou no sistema jurídico. Em razão disso, a questão depara-se com a problemática de depreender a qual modal deôntico o texto constitucional está se referindo em determinada matéria.

No tocante ao terceiro elemento — a matéria — restou verificado que esta, por abarcar o critério semântico, isto é, de cunho variável em razão dos fatos e valores sociais que foram selecionados pelo legislador constituinte⁵¹⁵ para tornarem-se fatos juridicamente possíveis e não necessários⁵¹⁶, é de suma relevância para o direito. Isso porque esse conteúdo semântico das normas jurídicas possibilita a inserção de tais valores sociais no ordenamento jurídico, tornando-se importante reconhecer que tais valores “já foram trazidos para dentro do sistema jurídico⁵¹⁷”, consoante manifesta Andreas Joachim Krell, constatando a positivação, a instrumentalização e a transformação dos referidos valores em autênticos alicerces estruturais do fenômeno jurídico brasileiro.

Logo, as matérias e a forma como elas devem ser desenvolvidas e cuidadosamente empregadas no interior do conseqüente das demais normas jurídicas restam expressas nos enunciados prescritivos, nos textos da Constituição de 1988, que devem orientar o legislador e conduzi-lo ao que pode legislar (P), ao que não pode legislar (V) e ao que é imprescindível

512 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 133.

513 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 416.

514 GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária – fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 85.

515 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. op. cit., p. 221.

516 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. op. cit., p. 26-27.

517 KRELL, Andreas Joachim. A relevância da teoria do fato jurídico no âmbito do moderno direito constitucional e administrativo. IN: **Revisitando a teoria do fato jurídico - homenagem a Marcos Bernardes de Mello**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 94.

legislar (O)⁵¹⁸, uma vez que “toda outorga de competência importa limitação”⁵¹⁹, consoante aduz Geilson Salomão Leite.

Destarte, matérias como a competência de criar tributos e as limitações ao poder de tributar, previstas na Carta Magna, podem direcionar o modal deôntico ao valor que se quis ou pretendeu tutelar, haja vista o fato de ser “preciso que exista uma norma que faculte, ou que muitas vezes obrigue, como ocorre em relação a certos tributos”⁵²⁰, consoante explica Gabriel Ivo.

A título de exemplificação, a própria competência para instituir tributos pode se manifestar como uma obrigação ou como uma permissão. Para Tácio Lacerda Gama, seria uma mera facultatividade [permissivo (P)], possibilitando ao sujeito competente a opção de exercer ou não o seu direito de criar normas⁵²¹. Já para Geraldo Ataliba seria uma obrigação (O), um poder-dever do ente público⁵²². E para Paulo de Barros Carvalho, o operador deôntico vai variar de acordo com a matéria a ser legislada⁵²³, como no caso da instituição do ICMS pelo Estado, que entende ser o modal obrigatório (O), todavia, em via de regra, entende que a competência para instituição seja permissiva (P).

No que concerne aos limites materiais constitucionais em matéria tributária como a capacidade contributiva, a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, a noventena, a uniformidade (dentre outras), estas se manifestam por meio do modal deôntico obrigatório (O); já a vedação ao confisco e as imunidades expressam-se por intermédio do modal deôntico proibitivo (V), e assim por diante. Divergências à parte, defende-se aqui a análise da matéria (aspecto semântico) para compreender qual deverá ser o modal deôntico de cada conduta, inclusive da matéria tratada pelo constituinte originário acerca da solidariedade social e seus próprios limites⁵²⁴.

Antes de analisar a solidariedade social na produção dessas normas de estrutura, um último tópico merece atenção, qual seja: a possibilidade de se afirmar que em um mesmo conseqüente haja matérias com modais atuando diversamente e ao mesmo tempo. Significa dizer que o legislador ordinário, ao estruturar a norma de conduta ou a norma complementar de estrutura, poderá ter uma matéria permissiva e uma matéria obrigatória, por exemplo, devendo observar as duas ao mesmo tempo.

518 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 140.

519 LEITE, Geilson Salomão. **Do imposto territorial rural**. Op. cit., p. 44.

520 IVO, Gabriel. O princípio da tipologia tributária. Op. cit., p. 43.

521 GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**. Op. cit., p. 88.

522 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 29.

523 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 278.

524 ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. Op. cit., p. 68 et seq.

Nesse mesmo sentido, José Souto Maior Borges ao tratar da competência tributária para instituir tributos por parte dos entes políticos, explica que é perfeitamente possível a norma de estrutura acerca da competência atribuir de forma simultânea tanto uma autorização como uma limitação⁵²⁵. A primeira, para autorizar o exercício da competência; e a segunda, para limitar certas funções expressamente vedadas pelo texto constitucional.

Quando se trata da solidariedade social diante desse contexto, chega-se ao ponto máximo desta pesquisa; saber como o dever de solidariedade social do contribuinte se incorpora no ambiente jurídico tributário e quais as consequências dessa inserção.

Analisada a solidariedade social em linhas atrás⁵²⁶, reconheceu-se que por meio da sua abordagem pré-jurídica esta não poderia ingressar no direito positivo, haja vista o sistema jurídico ser unicamente composto por normas jurídicas válidas⁵²⁷, e nada mais. Desse modo, a figura da solidariedade social tida como um elemento axiológico, abstrato e/ou um princípio com ares de facultatividade não teria o condão de possibilitar seu ingresso no direito.

Para tanto, foi necessária uma investigação sob o ponto de vista jurídico para determiná-la como um dever de cidadania e não uma faculdade, uma vez que se está diante de um Estado constitucional, fiscal, garantista e dependente de recursos financeiros⁵²⁸ a fim de custear os direitos e garantias, expressamente previstos na CR/88, buscando atribuir à solidariedade social o dever fundamental de contribuir para esse modelo de Estado.

Pode-se defender que o dever de solidariedade social em face do contribuinte insere-se no direito tributário a partir do conseqüente das normas de estrutura de competência tributária com modal deôntico modalizado em permitido (P). Isso porque é permitido ao legislador ordinário analisar determinada espécie tributária sob o viés da solidariedade social, chegando à conclusão de que “todos” estariam obrigados ao pagamento de determinado tributo, por ser este o único modo de manutenção dos gastos públicos e de garantir o custo dos direitos voltados à própria sociedade.

Sendo assim, o dever de solidariedade social em matéria tributária, a depender de cada conduta, se do Estado ou se do contribuinte, apresenta uma estrutura múltipla, na medida em que o dever fundamental de pagar tributos, decorrente do dever de solidariedade social inserido na norma jurídica de estrutura tributária, ocasiona um dever-ser modalizado em

525 BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 91.

526 Item 3.1 sobre as acepções do ponto de vista pré-jurídico.

527 Consoante já foram mencionados os pensamentos de Paulo de Barros Carvalho e Lourival Vilanova nesse mesmo sentido, no item 2.2, desta dissertação.

528 Essa visão dos custos dos direitos já foi objeto de análise no item 3.2.2 sobre a Solidariedade social como fundamento do dever de pagar tributos.

permissivo (P) para o legislador que optou por exercer a sua competência tributária de criar o tributo, assente no modelo do Estado fiscal; ato este que conseqüentemente resultou em face do contribuinte em um modal deôntico obrigatório (O) ao referido pagamento em razão da obrigação tributária advinda do fato gerador efetivamente ocorrido. Isso culminou diretamente em um direito ou poder do Estado a exigir o referido pagamento da imposição tributária instituída.

Então, da mesma maneira que a CR/88 permite que a solidariedade social seja o fundamento semântico de todo o sistema, como um valor a ser alcançado para fomentar os meios salvaguardados pelo próprio sistema (facultando a competência aos entes para criarem tributos), ela também, de forma taxativa, balizou o conteúdo material e formal da arrecadação tributária, impondo limitações e/ou restrições a esse poder de tributar.

É evidente a liberdade restrita de atuação do Poder Legislativo imposta pela CR/88, que contornou todos os seus passos a partir do conteúdo do texto constitucional, por meio de delimitações, e fixou balizas e contornos à sua discricão⁵²⁹, conforme menciona Geraldo Ataliba.

O que leva a crer que embora haja uma abertura no conceito do dever de solidariedade na construção da norma jurídica de estrutura tributária (modal permissivo por parte do legislador) há, ao mesmo tempo, um fechamento desse conceito, com fulcro no mesmo documento de máxima hierarquia, a autorizar a produção de outras normas e condicionar seus modais deônticos por meio dos conteúdos materiais (princípios constitucionais gerais do direito, princípios constitucionais do direito tributário, imunidades, vedações e permissões constitucionais), limites manifestados por condutas modalizadas em proibitivas (V), permitidas (P) e obrigatórias (O). Estas funcionam para o legislador como restrições semânticas constitucionais compulsórias, previstas no conseqüente das normas jurídicas de estrutura, representando a manifestação limitativa do próprio dever de solidariedade social no ordenamento positivo.

Um outro ponto de destaque está no fato de que a solidariedade social ingressa na norma de estrutura sempre em seu conseqüente. Entretanto, quando se trata da norma de conduta, ela pode estar tanto no antecedente quanto no conseqüente, a depender do caso concreto. Importa ter em mente que, sempre e em qualquer situação, a norma de conduta deve partir das matérias previstas no interior das normas de estrutura, que são as suas próprias limitações.

529 ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. Op. cit., p. 13.

Caso não haja a observância a essas limitações, tal atitude acarretaria ofensa direta à Carta Magna, insulto à norma de estrutura ou de produção normativa produtora e, conseqüentemente, a invalidação da norma produzida. Logo, verifica-se, desde já, que a simples observância apenas do dever de solidariedade social com modal deôntico permissivo (P), sem levar em consideração também as limitações previstas no texto constitucional, ocasionaria uma abertura sem precedentes do conceito, que admitiria até a criação de tributos fundamentados apenas nela, o que não é possível no ordenamento jurídico brasileiro. Vale lembrar, a partir do momento em que o legislador abre o conceito, o próprio sistema faz o seu fechamento, conduzindo o legislador aos limites e/ou delimitações constitucionais.

Ora, se toda interpretação visando ao sistema do direito positivo brasileiro sempre deverá ter como marco inicial necessário a CR/88, por ser ela o “fundamento único de validade semântica” de todo o ordenamento, ao qual deve, obrigatoriamente, submeter-se o legislador ao “saturar as variáveis lógicas” da norma, a partir dos “conteúdos de significação dos fatos que recolhe da realidade social”, então, a única lógica e coerência plausível seria admitir que a solidariedade social é, em verdade, o “núcleo axiológico” a que se subordina todo o sistema, inclusive o sistema tributário nacional, tendo em vista que o texto constitucional é o “ponto de partida para a formação das significações”⁵³⁰.

Diante das considerações acima, é possível afirmar que a solidariedade social, quando analisada sob o ponto de vista pré-jurídico, admite feições distintas: ora é tida como um valor, ora é mencionada como um princípio; mas, em matéria tributária, não há como não observá-la a partir do viés de um dever, em razão de estabelecer, a todos, o pagamento dos tributos. Para tanto, a tributação não pode ser um instrumento de arrecadação alheio a esses propósitos delineados claramente para o alcance de fins determinados pela sociedade, a partir do texto constitucional, tampouco são passíveis de desconsideração pelo legislador ordinário os limites trazidos pela CR/88 ao poder de tributar.

Dessa forma, o dever de solidariedade social é inserido no conseqüente da norma de estrutura de competência, em razão da matéria a ser reconduzida pelo legislador dentro de um modal permissivo (P), possibilitando a este a sua observância no sentido de instituir um modal obrigatório (O), em face dos contribuintes, por meio da norma de conduta decorrente da norma de estrutura já criada. Isso permite afirmar que a solidariedade social em matéria tributária assume a finalidade de núcleo semântico das normas jurídicas, tanto do ponto de

530 Consoante já foi mencionado o pensamento de Paulo de Barros Carvalho nesse sentido, no item 3.2.2 desta dissertação. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 2011, passim.

vista da norma de estrutura (como permissão de exigir o pagamento dos tributos), quanto do ponto de vista da norma de conduta (como obrigação do contribuinte em pagar esses tributos) a ser instituída com base naquela.

Por fim, o próprio texto constitucional esclarece quais as matérias e os conteúdos semânticos limitadores do exercício da competência tributária, capazes de restringir e/ou vedar a incidência de tributação no caso concreto. Adentra-se, neste momento, no campo pragmático dos planos linguísticos já devidamente apresentados por Paulo de Barros Carvalho em capítulo inicial⁵³¹, a partir do estudo semiótico (signos) dos textos jurídicos⁵³², advindos da linguagem prescritiva do direito posto⁵³³, o que permite analisar os efeitos para os destinatários e as consequências jurídicas trazidas pela norma jurídica de estrutura da solidariedade social produzida. Os limites dessa estrutura normativa serão investigados a seguir.

531 Item 2.2.2, referente ao direito positivo: a interpretação a partir do sistema de linguagem.

532 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário — Linguagem e método**. Op. cit., p. 162.

533 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma. Op. cit., p. 6.

5 AS MANIFESTAÇÕES CONSTITUCIONAIS DELIMITADORAS DA NORMA DE ESTRUTURA E DO DEVER DE SOLIDARIEDADE SOCIAL NA TRIBUTAÇÃO (FECHAMENTO DO CONCEITO)

Antes de analisar as manifestações constitucionais delimitadoras da norma de estrutura e do dever de solidariedade social no sistema tributário nacional, visando ao fechamento do conceito de solidariedade social que foi aberto no capítulo anterior⁵³⁴, é importante recordar que esse fechamento ocorre na seara legislativa, consoante já foi explicado em linhas anteriores, quando o legislador ordinário ao construir a norma jurídica tributária de conduta, diretamente transmitida às condutas intersubjetivas, deve, necessariamente, por meio do modal deôntico obrigatório (O), observar os conteúdos inseridos no consequente das normas de produção jurídica que delimitam a matéria relacionada ao dever de solidariedade social.

É, portanto, a partir das limitações constitucionais ao poder de tributar que se veda ou contorna o exercício da competência tributária, tendo como consequência imediata a impossibilidade de instituir ou exigir tributos sobre certos assuntos que a própria CR/88 quis proteger em favor do contribuinte, impedindo o efetivo pagamento do tributo que adviria desse dever jurídico, razão pela qual se pode dizer que os efeitos jurídicos tributários no campo pragmático da norma jurídica de competência são balizados por conteúdos tais como: legalidade, capacidade contributiva, mínimo existencial, vedação ao confisco e imunidade. Todos eles serão analisados a seguir.

5.1 Considerações acerca das delimitações constitucionais ao poder de tributar

Para se analisar as manifestações constitucionais que limitam a composição da norma de estrutura e do dever de solidariedade social na tributação, importa tecer alguns comentários acerca da competência tributária para a instituição de tributos, conforme se passa a expor.

Na visão de J. J. Gomes Canotilho, a Constituição é vista como uma “ordenação sistemática e racional da comunidade política”. Por meio de um documento escrito declaram-se “as liberdades e os direitos” e se “fixam os limites do poder político”⁵³⁵.

Desse modo, o poder de tributar advém da competência tributária conferida pela própria CR/88 aos entes políticos para expedir regras jurídicas que sejam capazes de inovar o ordenamento jurídico. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a competência tributária “opera-se

534 Item 4 desta dissertação.

535 CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria**. Op. cit., p. 52.

pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo⁵³⁶, concedendo ao legislador a outorga do poder de criar normas que exijam tributos em face dos contribuintes. Nas palavras de Roque Antônio Carrazza, “não cria tributo quem quer, mas quem pode, de acordo com a Constituição”⁵³⁷.

A CR/88, da mesma forma que concedeu aos referidos entes a faculdade de criarem tributos, também delimitou esse poder que lhes foi reconhecidamente outorgado, quando da previsão expressa dos artigos 150 a 152 do texto constitucional⁵³⁸, os quais determinam os procedimentos, e principalmente, as matérias que podem ou não ser objeto de tributação, e como elas devem ser tratadas.

As limitações elencadas nos artigos acima referidos são, para Manoel Cavalcante de Lima Neto, “direitos de defesa dos contribuintes contra a intervenção do Estado, por meio da tributação”⁵³⁹. Na verdade, seria uma forma de proteção constitucional à tributação. Resta evidente que esse poder de tributar não foi tido pelo constituinte como absoluto, sendo tais balizas denominadas de limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para o mesmo autor, essas limitações constitucionais são como autênticos direitos fundamentais do contribuinte, afirmando que esse poder de tributar “juridicamente vinculado que nasce na Constituição Federal”, impõe “um dever fundamental de contribuição para os gastos públicos”, e por consequência lógica, termina por encontrar “seu limite primário”⁵⁴⁰ nesses direitos fundamentais.

Não é demasiado relembrar que a arrecadação é um meio, um instrumento por meio do qual se objetiva a proteção e o respeito aos direitos e garantias constitucionais que fundamentam a República brasileira, conforme analisado em capítulo anterior⁵⁴¹. Portanto, para ser legítimo, o poder de tributar do Estado deve ser exercido, consoante explica Ricardo Lobo Torres, com respeito aos direitos da liberdade e para a atualização dos princípios constitucionais vinculados à segurança, à justiça e à igualdade⁵⁴².

536 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 269.

537 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. Op. cit., p. 483.

538 Vale lembrar que são perfeitamente possíveis outras garantias constitucionais fora dos referidos artigos, o próprio art. 150, *caput*, assim prevê: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte” [...]. Ver: BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa**.

539 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais**. Op. cit., p. 122-123.

540 LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. 2010. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/direitos-fundamentais-dos-contribuintes-como-limitacao-ao-poder-de-tributar/5650>>. Acesso em mar. 2011.

541 Item 3.2.2.2 desta dissertação.

542 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário — os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 67.

Diante desse contexto, é possível analisar as limitações constitucionais ao poder de tributar como um alicerce para a produção de normas jurídicas protecionistas em favor dos contribuintes, na medida em que a CR/88 prevê uma gama de princípios constitucionais com finalidades direcionadas, que intentam limitar a instituição e a cobrança de tributos pelo poder estatal. Princípios estes definidos por Tércio Sampaio Ferraz Junior como enunciados diretores da atividade humana juridicamente considerada⁵⁴³.

Os limites ao poder de tributar são freios constitucionais previstos pelo constituinte originário como impossibilidades materiais e formais que contornam as normas jurídicas tributárias, isto é, o exercício da competência tributária por parte dos entes políticos. Significa dizer que as normas de produção normativa ou de estrutura estão intimamente ligadas a esses freios preconizados na CR/88.

Matérias como a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, a legalidade, o respeito ao mínimo existencial e as imunidades são manifestações do dever de solidariedade social em matéria tributária que aparecem por meio dos modais deônticos proibitivos (V), ou obrigatórios (O), sendo, portanto, determinantes à criação de tributos⁵⁴⁴ que ultrapassem a capacidade econômica do contribuinte ou que subtraíam o patrimônio de maneira que se desrespeite o seu mínimo existencial ou sua dignidade, ou sem lei que o estabeleça⁵⁴⁵.

Relevante salientar aqui que essas restrições constitucionais anteriormente mencionadas permeiam a seara dos princípios constitucionais tributários que correspondem às autênticas balizas do sistema tributário nacional, haja vista fundamentarem a própria atividade legislativa de tributar. E nesse sentido, a competência tributária inserida na CR/88, por si só, “já se define por intermédio de valores consagrados no ordenamento jurídico”. Por isso a necessidade de se “interagir com princípios tributários”, que na visão de Ernani Contipelli, “também guardam em suas finalidades ideais solidários”⁵⁴⁶.

Desse modo, como tais restrições materiais ao dever de solidariedade social no direito tributário se manifestam a partir das limitações constitucionais ao poder de tributar, e sendo estas consideradas princípios que fundamentam a própria tributação, não se pode deixar de mencionar aqui a noção de princípio jurídico pela doutrina e a adotada nesta pesquisa.

543 FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. Op. cit., p. 134.

544 Lembrar que a capacidade contributiva é para os impostos, de acordo com a CR/88.

545 Art. 150, I da CR/88.

546 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 210.

5.1.1 Concepção de princípios e regras

O objeto fundamental desta pesquisa científica consiste em definir a estrutura jurídica do dever de solidariedade social em matéria tributária, determinando o seu conteúdo e delimitando suas consequências no âmbito do sistema tributário nacional. Tal problemática conduz ao breve estudo dos princípios constitucionais por duas razões igualmente relevantes, como segue.

A primeira delas diz respeito à posição da solidariedade social no ordenamento, como um objetivo da República que permite o seu encontro natural e pré-jurídico com a ideia de valor e/ou princípio constitucional, vez que a solidariedade atua como fundamento do dever de pagar tributos, como foi demonstrado em capítulo anterior⁵⁴⁷. Já a segunda consubstancia-se no fato de suas manifestações ocorrerem, em todos os casos, no âmbito das limitações constitucionais ao poder de tributar, que são os próprios princípios constitucionais tributários previstos no sistema constitucional brasileiro.

No entanto, como na esfera doutrinária as limitações constitucionais podem ser interpretadas ora como princípios, ora como autênticas regras jurídicas, será de suma relevância abrir um pequeno parêntese para analisar os principais pontos das teorias acerca do regime jurídico dos princípios e das regras constitucionais, com o fito de determinar qual será a postura adequadamente adotada, que melhor se assente às bases do objeto da pesquisa, qual seja a busca pela estrutura do dever de solidariedade social no direito tributário.

Inicialmente, é importante mencionar que a influência positivista⁵⁴⁸ impedia uma análise dos princípios na seara jurídica, por terem sido elencados pela ciência do direito como categorias inferiores, pertencentes a questões morais e filosóficas afastadas do direito, haja vista o total domínio das regras nos ordenamentos jurídicos anteriores aos pós-guerras.

Após a década de 1970, Ricardo Lobo Torres explica que diante da complexidade dos ordenamentos jurídicos contemporâneos e da necessidade de reaproximação com a ética⁵⁴⁹, os princípios baseados em valores passaram a ser introduzidos nos sistemas jurídicos, sendo, portanto, normatizados, o que provoca uma infundável discussão acerca da distinção entre regras e princípios, uma vez que, a depender do contexto interpretativo, um mesmo enunciado pode referir-se a uma regra ou um princípio, todavia, são categorias diferentes.

547 Item 3.2.2.3 desta dissertação.

548 Autores do positivismo jurídico como Hans Kelsen, que inadmitia a presença de princípios nos sistemas jurídicos por não se encontrarem dentro do ordenamento, portanto, fora do direito. Ver em: KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., passim.

549 TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional**. Op. cit., p. 275.

Para essa distinção será necessário tecer alguns comentários acerca do pensamento de dois relevantes autores que deram contribuições de suma importância para a construção de possíveis métodos para interpretar tais figuras normativas, são eles: o americano Ronald Dworkin e o alemão Robert Alexy⁵⁵⁰.

Dworkin⁵⁵¹ e Alexy⁵⁵² identificam-se em três pontos sensíveis. O primeiro deles é o fato de partirem da premissa de que princípios e regras possuem caráter normativo, portanto, são normas jurídicas; o segundo baseia-se na afirmação de que a diferença basilar entre princípios e regras é qualitativa e não de grau. Já o terceiro consubstancia-se nas circunstâncias do caso concreto, na medida em que não há uma regra que solucione o conflito de forma satisfatória, momento em que o hermenêuta buscará a resposta a partir da utilização de um princípio, apesar de as divergências se iniciarem a partir deste ponto.

Para Dworkin, as regras diferem dos princípios, pois são utilizadas por meio do método do tudo ou nada, ao passo que a aplicação dos princípios ocorre a partir do método da dimensão de peso⁵⁵³. As regras incidem imediatamente sobre os fatos, por meio da sua validade; logo, em havendo um conflito entre regras, uma deverá ser excluída do sistema jurídico, com base em seu método do tudo ou nada. Ou, nas palavras de Virgílio Afonso da Silva, “deixam de valer”⁵⁵⁴.

No caso dos princípios, baseado no método da dimensão de peso, Dworkin defende que um poderá prevalecer sobre o outro, sem que isso implique exigir que o que não foi aplicado ao caso concreto seja afastado do ordenamento, e nesses casos, há uma preferibilidade justificada⁵⁵⁵, sobrepondo-se aquele princípio que tiver maior peso, uma vez que para Dworkin, o emprego de um princípio é condicionante, ou seja, só poderá ser aplicado nos casos em que nenhuma regra estabelecida dita uma decisão⁵⁵⁶.

550 Sem pretensão de esgotamento do tema, que se afasta do objeto desta pesquisa, bem como sem desmerecer os demais autores que também deram suas contribuições sobre a problemática entre as regras e os princípios, serão utilizados os pensamentos dos autores acima mencionados, a uma, porque suas ideias foram e são empregadas em casos concretos na atualidade, inclusive nas decisões jurídicas dos nossos tribunais superiores; e a duas, porque ajudam a compreender de forma coesa e objetiva o cerne da problemática, o que facilita o estudo científico ora pretendido.

551 DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 33.

552 ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 54.

553 DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Op. cit., p. 127-130.

554 SILVA, Virgílio Afonso. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. In: **Revista latino-americana de estudos constitucionais**. Disponível em <http://atualidadesdodireito.com.br/marcelonovelino/2012/03/26/principios-e-regras-mitos-e-equivocos-acerca-de-uma-distincao/>. 2003. Acesso em 12 fev. 2011, p. 42.

555 Ibid., p. 43.

556 DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Op. cit., p. 130-140.

Já para Robert Alexy, a distinção primordial entre as regras e os princípios reside nas dimensões de validade e possibilidade⁵⁵⁷, respectivamente. Enquanto as regras admitem razões de cunho definitivo, os princípios admitem razões de caráter *prima facie*⁵⁵⁸. Com isso, as regras implicam um efeito definitivo⁵⁵⁹, e deverão ser aplicadas em todos os demais casos em que incidirem. Todavia, como os princípios não têm um conteúdo determinável⁵⁶⁰, suas razões podem variar em cada caso, sem que isso acarrete o afastamento do princípio vencido do sistema. Razão pela qual Alexy admite que a aplicação dos princípios dependerá das circunstâncias e das condições do caso concreto que irão desenvolver e embasar a solução do conflito⁵⁶¹.

Destarte, na visão do autor, na colisão entre as regras a solução será obtida por meio da subsunção⁵⁶², ao passo que na colisão entre princípios, a solução será dirimida por intermédio da ponderação, haja vista os princípios serem tidos como mandados de otimização⁵⁶³, isto é, normas que estabelecem que algo deve ser realizado na maior medida possível, diante das possibilidades fáticas e jurídicas presentes.

Um último ponto que merece atenção na concepção de Robert Alexy consiste no fato de que embora a ponderação ou o sopesamento sejam plenamente possíveis em caso de conflitos entre princípios, o autor admite que caso haja um conflito entre um princípio e uma regra constitucionais, quem deve se sobrepor é a regra e não o princípio⁵⁶⁴, uma vez que as regras comportam menos generalidade e maior grau de certeza do que os princípios.

Para fins desta pesquisa e diante das considerações trazidas pelos autores em comento, verificou-se que ambos admitem não haver óbice algum em afirmar que os princípios constitucionais assumem categoria de normas jurídicas, portanto, encontram-se inseridos no sistema do direito positivo e devem ser observados sempre que houver ausência de regras para o caso concreto, tendo assim uma finalidade supletiva em relação àquelas.

557 ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Op. cit., p. 54.

558 Essa característica permite o sopesamento, uma vez que os princípios, em um primeiro momento, revelam-se amplos e indeterminados, mas após passarem pela ponderação, tornam-se restritivos, todavia, não tanto quanto uma regra que tem caráter definitivo. Ver: ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Op. cit., p. 100.

559 Ibid., p. 76-99.

560 Ibid.

561 Ibid., p. 82.

562 Entende-se por subsunção a adequação das normas aos fatos. A incidência do fato na norma.

563 Ibid., p. 135.

564 Ibid., p. 134.

Críticas à parte⁵⁶⁵, as obras de Dworkin e de Alexy são muito difundidas no Brasil e permeiam os votos dos acórdãos dos tribunais superiores nacionais, em especial, dos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Seguindo essa linha argumentativa, é perfeitamente possível extrair na visão dos autores supra, que no que concerne às limitações ao poder de tributar previstas expressamente na CR/88, objeto de análise mais adiante, a depender do grau de indeterminação podem ser admitidas como regras a serem subsumidas ou como princípios a serem sopesados. Nesse sentido, pode-se perfeitamente reconhecer em nosso sistema jurídico que a legalidade, a anterioridade e a noventena são autênticas regras constitucionais em matéria tributária. Já a capacidade contributiva, a solidariedade social, a vedação ao confisco, o mínimo existencial e as imunidades são categorias de princípios constitucionais. Ambos estão positivados e são considerados estruturas normativas.

Desse modo, a solidariedade social não seria uma regra em virtude do seu grau de indeterminação que necessita de interpretação humana, senão um princípio que preserva e tutela um valor social que, ao ser inserido no texto constitucional, metamorfoseou-se em uma norma jurídica, assim como qualquer outra regra jurídica, apenas com grau de abstração mais elevado, devendo ser ponderada e/ou dimensionada em cada caso concreto, sem que para isso tenha de sobrepor-se às regras de conteúdos predeterminados.

Inspirados nas teorias aludidas no item anterior, os brasileiros Humberto Ávila e Marcelo Neves, com o propósito de trazerem respostas à problemática jurídica sobre as regras e os princípios, com base em questões concretas do direito tupiniquim, tecerem suas considerações que serão brevemente explicitadas a seguir.

Humberto Ávila não discute o caráter normativo das regras e dos princípios jurídicos, contudo, admite que tanto os princípios quanto as regras sofrem graus de ponderação, refutando as teorias de Dworkin e de Alexy que patrocinam, sob a concepção de que regras são operadas no contexto do tudo ou nada e no âmbito da validade, respectivamente. Assim, as regras também devem passar por um processo interpretativo⁵⁶⁶. Nesse sentido, após ocorrer a fase de interpretar, isto é, o ato de aplicar a norma, tanto as regras quanto os princípios acabam se aproximando, sendo diferenciados para Ávila apenas no momento anterior à

565 As maiores críticas estrangeiras acerca da ponderação e da utilização dos princípios surgem com autores como Habermas, Muller e Bockenford. Os três partem de pontos críticos comuns, tais como: o grau de subjetividade e de irracionalidade que estariam presentes nos princípios, e a ausência de controle do sopesamento.

566 ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 161.

abstração, uma vez que para o autor a distinção maior entre essas duas figuras não é qualitativa, senão de grau⁵⁶⁷.

Nesse contexto, em havendo colisão entre regras e princípios constitucionais, Ávila defende que quem deverá vencer é a regra e não o princípio⁵⁶⁸, porquanto, para o autor, entender de forma contrária seria interpretar como descartáveis normas que a Constituição de 1988 quis resistentes a uma ponderação horizontal, no sentido de flexibilizar aquilo que ela (Constituição) quis objetivamente enrijecer⁵⁶⁹.

Relevante salientar: quando o conflito é entre regras infraconstitucionais, Ávila ainda assim defende que a aplicação dos princípios constitucionais só deve ocorrer quando aquela regra for incompatível com o sistema, isto é, incompatível com o estado ideal do ordenamento constitucional⁵⁷⁰, caso contrário, não se pode falar em princípio constitucional sobrepondo-se à regras, sob pena de o paradigma da ponderação conduzir a um subjetivismo prejudicial, bem como à supressão do caráter heterolimitador do direito⁵⁷¹.

Já o ponto de partida de Marcelo Neves sobre os princípios e as regras, se acha no fato de que: (i) ou existem normas que se encontram no nível reflexivo da ordem jurídica⁵⁷², que servem como balizamento hermenêutico de outras normas, entretanto, não seriam a razão definitiva para uma norma de decisão de casos concretos, que ele denomina de princípios; (ii) ou existem normas reflexivas que funcionam como razões definitivas de casos concretos, que ele chama de regras⁵⁷³.

Para Marcelo Neves, enquanto as regras são normas que compõem o plano de observação de primeira ordem⁵⁷⁴ — porque decidem o caso concreto de forma imediata —, os princípios estão no plano de observação de segunda ordem⁵⁷⁵ — porque não oferecem critérios definitivos para a solução do caso concreto.

Diante desse contexto, os princípios constitucionais têm a função de fortificar a capacidade de reprodução adequada do sistema jurídico, visando à sociedade como um todo, dando um caráter circular em relação às regras, o que é denominado por Marcelo Neves de

567 Ibid., p. 167.

568 Ibid., p. 109.

569 Em artigo publicado em 2009, criticando o neoconstitucionalismo brasileiro. Ver: ÁVILA, Humberto. **Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência**. Disponível em: <www.direitodoestado.com.br>. Acesso em mar. 2011.

570 Ibid., 2011.

571 Ávila quer dizer com isso que aquilo que o destinatário deveria saber antes, acaba sabendo depois, o que levaria essa mencionada supressão do caráter orientador do direito.

572 NEVES, Marcelo. **Entre hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2013, p. 109.

573 Ibid.

574 Ibid., p. 125.

575 Ibid.

relação de circularidade reflexiva⁵⁷⁶ entre princípios e regras constitucionais, não havendo possibilidade alguma de um sistema jurídico sobreviver de maneira unilateral, ou por meio de regras ou por intermédio de princípios⁵⁷⁷.

Esse movimento circular entre princípios e regras constitucionais apresentado pelo autor implica que dentro dessa cadeia da argumentação jurídica as regras acabam se relacionando primeiro com os conceitos jurídicos e com a argumentação meramente formal, ao passo que os princípios partem do processo de análise dos interesses e das necessidades sociais, portanto, argumentação meramente substancial. É essa junção de funções que consolida o equilíbrio natural entre as regras e os princípios⁵⁷⁸, conduzindo ao pensamento no sentido de que não há regra sem embasamento em um princípio, da mesma forma que não há um princípio que não necessite de uma regra para ser aplicado.

Amparado nessa percepção, constata-se a relação de interdependência das duas espécies normativas, pois ambas permeiam o ordenamento jurídico, assumindo finalidades distintas. A função das regras é solucionar diretamente os casos concretos, daí serem identificadas como substrato para a argumentação meramente formal, ao passo que o encargo dos princípios consiste no exame dos conteúdos axiológicos, os valores sociais que interessam ao direito e são o substrato para a argumentação de cunho substancial, servindo de objeto indispensável à construção e à aplicação das regras. Daí não se mostra razoável aplicar um princípio diretamente a um caso concreto, uma vez que esta é função da regra jurídica.

5.1.2 Concepção de princípio adotada

Paulo de Barros Carvalho apresenta classificação própria acerca da questão da normatividade dos princípios jurídicos, na qual nem todos os princípios podem ser considerados normas jurídicas, haja vista a necessidade de haver uma estrutura lógico-formal mínima⁵⁷⁹ para uma norma ser considerada “jurídica”, capaz de atuar dentro do ordenamento, uma vez que para o autor, o direito positivo é “formado unicamente por normas jurídicas, não comportando a presença de outras entidades”⁵⁸⁰, embora admita que no atual direito tributário

576 Ibid., p. 135.

577 Ibid.

578 Ibid., p. 227.

579 Item 4.1 sobre a estrutura lógico-formal da norma jurídica.

580 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário — linguagem e método**. Op. cit., p. 252.

brasileiro, o “quadro das imposições tributárias encontra-se sob o influxo de muitos princípios constitucionais”⁵⁸¹.

Vale recordar que os princípios, para Tércio Sampaio Ferraz Jr, são definidos como enunciados diretores da atividade humana juridicamente considerada⁵⁸². Segundo Paulo de Barros Carvalho, eles exercem uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença⁵⁸³.

Para Aurora Tomazini, o princípio é uma “proposição jurídica que pertence ao direito posto”, isso porque essa proposição foi “construída a partir dos enunciados que compõem seu plano de expressão”, de maneira que aplicar um princípio seria o mesmo que “aplicar uma norma pertencente ao sistema”⁵⁸⁴.

Paulo de Barros Carvalho define quatro modalidades de princípios, indo desde autênticas normas jurídicas a efetivos valores constitucionais que irradiam dentro da própria norma, são elas: (i) normas jurídicas de posição privilegiada e portadoras de valor expressivo; (ii) normas jurídicas de posição privilegiada que estipulam limites objetivos; (iii) valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e (iv) limites objetivos estipulados em regras de forte hierarquia, tomados, porém, sem levar em conta a estrutura da norma⁵⁸⁵.

Previamente, Paulo de Barros Carvalho enfatiza que nas duas primeiras modalidades é possível classificá-las como categorias de normas jurídicas, todavia, nas duas últimas modalidades, os princípios seriam considerados valores ou critérios objetivos⁵⁸⁶.

Nas palavras de Aurora Tomazini, “os princípios jurídicos podem expressar um valor ou um limite objetivo”⁵⁸⁷. E nesse sentido, estar-se-ia na seara do “fundo da norma”, consoante explica a autora, como sendo a observação do “princípio-conteúdo (substância) que se encontra dentro do princípio-proposição (forma)”⁵⁸⁸.

A título de demonstração, Paulo de Barros Carvalho faz referência a alguns princípios constitucionais, elencando-os na sua classificação; utiliza os princípios da legalidade e da anterioridade para inseri-los nas normas jurídicas de posição privilegiada que estipulam limites objetivos, portanto, normas jurídicas⁵⁸⁹ propriamente ditas.

581 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 191.

582 FERRAZ JR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. Op. cit., p. 134.

583 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p.72

584 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 377.

585 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 192.

586 Ibid.

587 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 374.

588 Ibid.

589 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 201.

Por outro lado, ao mencionar os princípios da justiça, da segurança e da igualdade, Paulo de Barros Carvalho os inclui na modalidade de valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada; são valores que, na sua visão, possuem “significação ontológica”. Significa dizer que os valores “existem como entidades que são, exatamente porque valores”⁵⁹⁰, isto é, eles valem, mas não são. Com isso, extrai-se que para o referido autor os valores, para fazerem parte do campo normativo, deverão estar dentro da norma jurídica e não ao lado dela.

Segundo Aurora Tomazini, os limites objetivos são “instrumentos jurídicos utilizados pelo legislador para atingir certos fins”, assim, voltam-se sempre para a “implementação de valores” a serem alcançados pela norma jurídica. Com isso, é possível admitir que toda norma jurídica enquanto significação prescritiva traz um valor, em decorrência da força com que o dado axiológico está presente na linguagem do direito⁵⁹¹. Desse modo, os princípios enquanto valores exercem significativa influência na construção, na estruturação e na aplicação das demais significações⁵⁹².

Diante das considerações acima, pode-se perfeitamente concluir que os princípios, por serem “válidos para a plenitude do ordenamento e [...] influírem, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários”⁵⁹³, apresentam-se ora como normas, ora como valores ou limites objetivos, de modo que em qualquer das suas modalidades deve haver a observância do legislador no ato da interpretação, no campo das significações, o que possibilita a inserção desses valores na construção da norma jurídica tributária.

Embora não admita que os princípios sejam considerados normas jurídicas em sentido estrito, Beclaute Oliveira Silva compactua com a concepção de que “devem sempre nortear a produção normativa, sob pena de fazer ruir o edifício jurídico”. E define os princípios como “pedras angulares das normas”, isto é, devem fazer parte da composição das normas, de modo que precisam estar dentro delas, “compondo-as”, “mas não são normas”⁵⁹⁴.

Assente na mesma linha argumentativa, Luís Cesar Souza de Queiroz explica e defende que os princípios jurídicos não estão ao lado das normas, senão “sempre contidos na norma jurídica”, como único objeto da ciência do direito, conferindo uniformidade ao sistema jurídico⁵⁹⁵. Isso possibilita aduzir que ao admiti-los sob o enfoque dessa perspectiva, os princípios constitucionais com forte carga axiológica são “particularmente relevantes para o

590 Ibid., p. 195.

591 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 376.

592 Ibid.

593 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 197.

594 SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., p. 197.

595 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p.141.

processo criativo das normas jurídicas tributárias⁵⁹⁶ e vinculam o legislador ou intérprete ao cumprimento desses valores.

O fato é que os princípios constitucionais, por serem disposições fundamentais que, segundo assevera Celso Antônio Bandeira de Mello⁵⁹⁷, irradiam-se sobre diferentes normas, “compondo-lhes o espírito”, têm a função de definir “a lógica e a nacionalidade do sistema normativo”, não sendo possível afastá-los de seus conjuntos de valores. Nas palavras de J. J. Gomes Canotilho⁵⁹⁸, consistem em “núcleos de condensações nos quais confluem valores e bens constitucionais”, de maneira que sempre haverá necessidade de um certo grau de interpretação na construção da significação da norma jurídica, elencada no plano S2, a partir do enunciado prescritivo no plano S1.

Em virtude desse conteúdo de caráter, por vezes indeterminado, quando um princípio, no ato da interpretação, apresenta-se como um valor, Eurico Marcos Diniz de Santi⁵⁹⁹ esclarece que há “um alto grau de subjetividade”. Contudo, quando se manifesta como um critério objetivo, pode ser confundido com uma própria “regra objetiva de fácil determinação”, o que, em verdade, significa que quanto mais aberto ou indeterminado for o conteúdo do princípio, maior será a dificuldade do legislador em emoldurá-lo na norma jurídica⁶⁰⁰, já que os princípios não contêm uma estrutura lógico-sintática própria⁶⁰¹, de maneira que dependerá sempre da norma para se manifestar, o que caracteriza o seu estudo no plano semântico.

Nesse sentido, Beclaute Oliveira Silva⁶⁰² leciona acerca da impossibilidade de se analisar um princípio com base no plano sintático, uma vez que o referido plano “se ocupa com o enfoque estrutural da norma”, não “se detendo com o aspecto de conteúdo”, isto é, material, e desse modo, informa que o “foro competente para esta disputa” deverá ser o plano semântico e o plano pragmático.

Quando se trata da análise dos valores como conteúdo dos planos normativos, Aurora Tomazini⁶⁰³ explica que ele é valorativo, na medida em que é “formado pelas significações construídas a partir da interpretação do suporte físico do direito positivo”, o que conduz à

596 Ibid.

597 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 476.

598 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria**. Op. cit., p. 173.

599 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma. Op. cit., p. 54.

600 Plano pragmático.

601 Razão pela qual não é possível uma análise dos princípios a partir do plano sintático, mas dos planos semânticos e pragmáticos. Ver SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem**. Op. cit., 2006.

602 Ibid.

603 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 207.

compreensão de que é a partir do processo interpretativo que o intérprete atribui “valores aos símbolos positivados”, gera o sentido e constrói a norma jurídica.

Para tanto, cabe ao legislador “recortar do plano social as condutas que deseja regular”, visando a inserir os valores sociais que necessitam ser positivados, com o intuito de controlar as condutas intersubjetivas. Daí dizer-se que os valores são inerentes ao direito⁶⁰⁴.

Constata-se então que sua presença se propaga sobre os três planos: o sintático, o semântico e o pragmático. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, o “dado valorativo está presente em toda a configuração do jurídico”⁶⁰⁵.

Até o presente momento e baseado na concepção adotada, restou constatado que os princípios constitucionais gerais do fenômeno jurídico que estão inseridos na CR/88 regulam todos os campos do direito, não importa serem eles valores ou limites objetivos⁶⁰⁶. A diferença consiste na sua aplicabilidade, haja vista no primeiro caso haveria mais dificuldade em aplicá-lo, por seu alto grau de indeterminação; por outro lado, quando se trata do segundo caso, este teria mais facilidade em sua aplicação, por conter um teor mais determinável que o primeiro. Mas o fato é que, independentemente de ser um valor ou um limite objetivo, ambos devem ser observados pelo legislador no momento da instituição e da aplicação.

Em se tratando do dever de solidariedade social fundamentando e justificando o dever de pagar tributos em razão do modelo de Estado fiscal, como é o brasileiro, consoante foi objeto de estudo em outro momento⁶⁰⁷, não se pode olvidar que esse dever de pagar tributos, para José Casalta Nabais, tem seu pressuposto e sua justificação também em um princípio, qual seja: o princípio do Estado fiscal.

José Casalta Nabais adverte que os deveres fundamentais são a “expressão de valores comunitários afirmados pelos princípios constitucionais”, sendo, nessa esteira, o próprio “suporte de específicos deveres constitucionais”⁶⁰⁸. Então, é possível asseverar que independentemente de se considerar a capacidade contributiva, a vedação ao confisco, a legalidade ou o mínimo vital como um princípio ou regra ou valor, isso não afasta a concepção de que todos eles merecem a necessária observância por estarem elencados no texto da CR/88, logo, já incorporados no plano da expressão S1.

Assim, caso se admita a ideia de ser um princípio, este precisará de uma regra para ser aplicado e interpretado, ao passo que, se analisado sob o enfoque de uma regra, esta deverá

604Ibid., p. 208.

605 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário — linguagem e método**. Op. cit., p. 174.

606 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 377.

607 Item: 3.2.2 desta dissertação.

608 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 127.

ser fundamentada naquele (princípio), que será necessariamente o seu conteúdo. O fato é que *a priori*, a solidariedade social é um mandamento constitucional visto como um objetivo da República; portanto, sua figura assentada em um valor ou em um princípio não é relevante. O que importa realmente é como o legislador ordinário irá introduzir a solidariedade social no âmago da norma de estrutura ou de produção em matéria tributária.

Esta pesquisa já definiu em linhas atrás que há sim um dever de solidariedade social que fundamenta e valora o dever de pagar tributos, legitimando a própria atividade legislativa de tributar. Logo, tal dever de solidariedade social apresentado ao sistema constitucional tributário⁶⁰⁹ encontra-se “fortemente condicionado ou limitado pelos princípios constitucionais”⁶¹⁰. Isso revela a importância do exame dessas delimitações da solidariedade social presentes na CR/88, que têm o condão de restringir o poder de tributar, isto é, o exercício da competência tributária.

5.2 Delimitações constitucionais ao núcleo semântico da norma de estrutura e do dever de solidariedade social

Em capítulo anterior⁶¹¹, atentou-se para a análise da solidariedade social como núcleo semântico da norma de estrutura para a produção de normas jurídicas tributárias, momento em que foi possível demonstrar os requisitos estruturais da referida norma, de maneira que em seu antecedente ter-se-ia o modal deôntico permissivo (P) para a autoridade legislativa exercer a competência tributária, e ao exercê-la teria em seu conseqüente o modal deôntico obrigatório (O) de observar (i) a competência, (ii) os procedimentos formais e (iii) os elementos materiais preconizados no próprio texto constitucional, que consistem nos contornos limítrofes para a manifestação do dever de solidariedade social.

Sustentou-se também a ideia de um dever de solidariedade social por parte dos contribuintes como fundamento do pagamento dos tributos no Brasil, o que requereu demonstrar o referido dever manifestado por um modal deôntico obrigatório (O) em face do cidadão, e por outro lado, um outro modal deôntico, agora permissivo (P), por parte do legislador, uma vez que lhe é facultada a instituição de normas de produção jurídica a partir do dever de solidariedade, provocando uma abertura no conceito de tributação.

609 Arts. 145 a 162 da CR/88.

610 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 128.

611 Item 4.4 desta pesquisa.

Verificou-se que no ordenamento jurídico brasileiro não seria possível a criação de tributos apenas com base no dever de solidariedade, isso porque, de acordo com Ernani Contipelli, a própria CR/88 “optou por um delineamento inicial dos modelos jurídicos tributários”, porquanto atribuiu expressamente as competências tributárias aos entes políticos, submetendo-os a um modelo pré-delimitado a ser seguido.

Dessa forma, previu inúmeras limitações ao poder de tributar que devem ser analisadas pelo legislador no momento da composição da norma jurídica de estrutura, da qual decorrerá a norma jurídica de conduta tributária. Esse delineamento pré-constituído motivou o entendimento de que o “balizamento do campo de discricionariedade do legislador já se operou no plano constitucional com a influência compartilhada do referido conjunto axiológico”⁶¹², conforme afirma Ernani Contipelli.

Para tanto, resta analisar essas delimitações à tributação que consistem no fechamento do conceito do dever de solidariedade social, já que se comportam como autênticas restrições ao poder de tributar, e sua inobservância provoca a invalidação da norma de estrutura de produção jurídica da norma de conduta.

5.2.1 Dever de solidariedade social e estrita legalidade

Uma das maiores e mais preocupantes investigações nesta pesquisa consubstancia-se no seguinte fato: como é possível aplicar o dever de solidariedade social no âmbito do sistema tributário sem que haja alguma mácula ou ofensa ao princípio da legalidade? Essa é a indagação que será examinada a seguir.

O princípio da estrita legalidade tributária previsto no art. 150, I da CR/88 dispõe que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, é vedado aos entes políticos “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”⁶¹³.

A CR/88 ao determinar que no sistema do direito positivo tributário não há nenhuma possibilidade de ingressar no ordenamento um tributo sem embasamento legal, está diretamente a estabelecer que os entes políticos competentes para criá-lo devam fazê-lo sempre com espeque em uma lei. Quer seja complementar, quer seja ordinária, quer seja por medida provisória, desde que respeitadas as previsões do próprio texto constitucional para cada espécie tributária.

612 CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Op. cit., p. 210.

613 Art. 150, I da CR/88.

Com isso, a estrita legalidade tributária é, por excelência, a maior e mais relevante barreira que a tributação não pode transpor. Para Paulo de Barros Carvalho, não é possível “pensar no surgimento de direitos subjetivos e de deveres correlatos sem que a lei os estipule”⁶¹⁴. Ele assevera que o veículo introdutor da norma jurídica tributária no ordenamento “há de ser sempre a lei”⁶¹⁵ e é enfático ao aduzir que os entes tributantes só poderão instituir tributos, isto é, “descrever a regra-matriz de incidência” (leia-se: norma jurídica tributária de conduta ou em sentido estrito), ou aumentar os existentes, “majorando a base de cálculo ou a alíquota”, mediante a expedição da lei”⁶¹⁶.

Nesse sentido, dada a sua importância para o ordenamento jurídico tributário, Paulo de Barros Carvalho explica que o princípio da legalidade geral do art. 5, II da CR/88, determinando que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, [...] nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, acaba por “efundir sua influência por todas as províncias do direito positivo brasileiro”. Em sua classificação dos princípios demonstrada linhas atrás⁶¹⁷, o autor intitula o princípio da legalidade como uma norma jurídica de “posição privilegiada que estipula limites objetivos”⁶¹⁸, isto é, normas propriamente ditas de fácil determinação. Tendo assim, natureza de própria regra jurídica, conforme também se poderia defender tal assertiva com a teoria de Robert Alexy.

Nas palavras de Aurora Tomazini, “aparecem com mais clareza, sendo de verificação imediata e simples comprovação”⁶¹⁹. Logo, para a autora, “basta observar o diploma oficial que introduziu a norma jurídica no sistema para, de imediato, saber se ele foi respeitado ou violado”.

Relevante advertir que a única diferença entre o princípio da legalidade geral do art. 5º, II e o da estrita legalidade do art. 150, I do mesmo diploma constitucional, específico para matéria tributária, é o fato de este último ter mais alguns requisitos que devem ser observados quando da produção da norma jurídica de conduta, quais sejam: “os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”⁶²⁰, isto é, o antecedente e o conseqüente devidamente preenchidos com os critérios exigidos para a referida norma jurídica, consoante preconiza Paulo de Barros Carvalho.

614 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 201.

615 Ibid., p. 208.

616 Ibid.

617 Sobre a concepção de princípio adotada no item: 5.1.2.

618 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 201.

619 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 376.

620 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 208.

Luís Cesar Souza de Queiroz conclui que a norma tributária de conduta ou regra matriz de incidência, para ingressar no sistema jurídica de forma válida terá de, além de ser produzida em conformidade com a norma de estrutura, “trazer consigo (em seu interior) o princípio da estrita legalidade tributária”⁶²¹. O que já permite considerar que não há possibilidade alguma de se criar um tributo com base em outro veículo introdutor de normas que não seja a lei; portanto, está completamente descartada a possibilidade de se tributar apenas com base em um princípio, mesmo que este seja um princípio constitucional.

A discussão toma um rumo inquietante quando se passa a analisar a estrita legalidade tributária e o dever de solidariedade social, já que deve haver uma harmonia na junção dessas duas figuras em matéria tributária, de forma que, conforme explica Marco Aurélio Greco, é preciso “prestigiá-las e conjugá-las num produto final equilibrado”⁶²². Mas como fazer isso? Essa resposta é a principal motivação desta pesquisa científica, isto é, definir, concretamente, como o dever de solidariedade social ingressa no sistema do direito positivo tributário como fundamento do dever de pagar tributos, sem ofender suas bases estruturais, bem como quais são os limites trazidos por essas bases que podem limitá-la.

Não há como apartar em um Estado Social e Democrático de Direito a liberdade advinda do Estado liberal e a solidariedade decorrente do Estado Social; é necessário que haja uma ponderação⁶²³ entre elas, haja vista não se tratar de a “liberdade valer mais que a solidariedade ou a solidariedade valer mais que a liberdade”. importa “compor liberdade com solidariedade e solidariedade com liberdade”⁶²⁴, consoante menciona Marco Aurélio Greco.

Com isso, não restam dúvidas quanto à importância do princípio da legalidade para a segurança jurídica no direito, uma vez que aquela obriga que se criem tributos por meio de lei. Tal assertiva impede, então, que o dever de solidariedade social possa, por si só, “criar tributos”, substituindo o legislador ordinário nesse ofício. Não é isso que se defende.

Não é possível haver uma superação do princípio da legalidade em face do princípio da solidariedade social, até porque, segundo Hugo de Brito Machado, inserir o “princípio da solidariedade como fundamental na atividade de tributação é extremamente sedutor e perigoso”, pois há o risco de se “destruir as mais importantes conquistas da humanidade no controle do exercício do Poder estatal”⁶²⁵, que é o princípio da legalidade.

621 QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Op. cit., p. 147.

622 GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. Op. cit., p. 169.

623 Ibid.

624 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. Op. cit., p. 46.

625 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Op. cit., p. 67.

Ademais, a própria CR/88, conforme se viu em linhas atrás⁶²⁶, já havia definido todas as regras constitucionais acerca da tributação. Nas palavras de Humberto Ávila, as normas de competência assumem a “dimensão normativa de regras” justamente porque descrevem “o comportamento a ser adotado pelo poder legislativo”, de maneira que já delimita o conteúdo das normas que este poderá editar⁶²⁷.

Dessa forma, o texto constitucional já estabeleceu o campo de atuação do legislador ordinário ao traçar a competência tributária de cada ente político, bem como o procedimento a ser utilizado e, principalmente, as matérias que devem ser objeto de tributação, sob pena de direta inconstitucionalidade da norma produzida⁶²⁸.

Diante desse contexto, faz-se necessário ressaltar que a solidariedade social aqui investigada não pode servir de argumento ou pretexto para afastar o próprio Estado, como explica José Casalta Nabais: se assim o fosse, “mais não seria do que um ótimo instrumento de liquidação do Estado às mãos do mercado”⁶²⁹.

Marciano Seabra de Godoi explica que relacionar a solidariedade à tributação e reconhecer que há um dever fundamental de pagar tributos podem “causar espécie e ser mal compreendidos”⁶³⁰, por isso a necessidade de limitações. Na verdade, o que o dever de solidariedade social possibilita é a abertura do conceito acerca do poder de tributar dos entes políticos, ensejando o dever fundamental de pagar aquele tributo que foi criado por lei, pelo legislador.

Nesse sentido, é possível recordar que o dever de solidariedade social poderá assumir inúmeras funções, a depender da conduta que se está regulando, consoante já estudado⁶³¹. Logo, quando a conduta for do contribuinte para com o Estado, a solidariedade social irá sempre corresponder a um dever jurídico que fundamenta a imposição tributária que vincula o contribuinte ao pagamento do tributo. Desse modo, é o próprio dever de solidariedade social que impõe ao contribuinte a sua participação no financiamento dos custos dos direitos assegurados pelo sistema constitucional, tendo essa conduta um dever-ser modalizável intraproposicional, manifestado pelo modal deôntico obrigatório (O).

Por outro lado, quando se parte para as possíveis condutas direcionadas ao Estado, este, ao se deparar com o dever de solidariedade social em face do contribuinte, passa a ter um

626 Item 4.2 sobre a norma jurídica de estrutura: contraponto com as de conduta.

627 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 159.

628 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 133.

629 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 126.

630 GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. Op. cit., p. 158.

631 Item 4.4 sobre o dever de solidariedade social como norma de estrutura para a produção de normas jurídicas tributárias (abertura do conceito).

direito a ser perseguido, qual seja: o direito a compelir o contribuinte ao efetivo pagamento do tributo que lhe foi exigido. Direito este que se manifestará por meio do modal deôntico permissivo (P), uma vez que é facultada ao legislador ordinário a observância desse dever de solidariedade no momento da instituição de normas de produção jurídica tributária.

Todavia, quando se trata das limitações ao poder de tributar preestabelecidas pelo texto constitucional, a observância pelo legislador ordinário é compulsória, haja vista sua importância na tutela dos direitos fundamentais dos contribuintes e na segurança jurídica provocada pela estabilidade nas relações entre o Fisco e o cidadão. Ter-se-á como ponto de partida a legalidade como a primeira figura que delimita os contornos da tributação.

Na visão prudente de Humberto Ávila, “não há poder de tributar com base no princípio da solidariedade social de acordo com a Constituição de 1988”⁶³². Com espeque nesse pensamento, um dos objetivos primordiais desta pesquisa científica é justamente evitar que isso aconteça, propondo que haja uma submissão do dever de solidariedade social às regras constitucionais de competência tributária.

Importa esclarecer o estudo acerca das limitações ao poder de tributar ligadas ao dever de solidariedade social no direito tributário, justamente para evitar que o dever de solidariedade social ingresse no campo do direito positivo tributário como “algo capaz de justificar a cobrança de tributos sem apoio na lei”⁶³³, consoante expressa Hugo de Brito Machado, de maneira a evitar um retrocesso nas conquistas alcançadas pelos contribuintes a partir da segurança jurídica promovida pelo princípio da legalidade. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco adverte que “não é a bandeira da solidariedade que pode atropelar a capacidade contributiva pura e simplesmente escapando da tributação que deveria haver”⁶³⁴, mas agir em conformidade com ela.

Importa aduzir que o princípio da legalidade é a maior e mais severa restrição à manifestação do dever de solidariedade social em matéria tributária. Dessa forma, não se pode conceber a suplantação deste em detrimento daquele, e não é isso que se pretende, haja vista que “ampliar a competência tributária com base no princípio da solidariedade social é contrariar a dimensão normativa escolhida pela Constituição”⁶³⁵, consoante explica Humberto Ávila.

A CR/88 delimitou a esfera interpretativa do legislador ordinário acerca das regras de competência, uma vez que já se estabeleceu no “plano constitucional” quais seriam os “fatos

632 ÁVILA, Humberto. Limites à tributação. Op. cit., p. 70.

633 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 68.

634 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. Op. cit., p. 46.

635 Humberto ÁVILA. **Sistema constitucional tributário**. Op. cit., p. 160.

que podem ser objeto de tributação”. Esse ato, por si só, observa Humberto Ávila, foi capaz de vedar “a livre ponderação do legislador a respeito dos fatos que ele gostaria de tributar”⁶³⁶ e que a CR/88 não previu.

Dessa forma, verifica-se que a figura do legislador é imprescindível, pois este produziria a norma jurídica de conduta observando as exigências constitucionais da norma jurídica de estrutura que lhe deu razão e causa; a lei, melhor dizendo, o princípio da legalidade será o primeiro conteúdo a ser analisado, no sentido de tomar conhecimento, por meio do conseqüente da norma de produção jurídica, do formato do instrumento introdutor da lei a que o texto constitucional se referiu. Lei complementar (assim o diz expressamente), lei ordinária (silencia, mas é a maioria das normas tributárias) etc.

A efetiva observância da restrição à solidariedade social, com fulcro na legalidade, impedirá que tributos sejam instituídos ou majorados em outro veículo introdutor que não a lei. No que se refere à matéria inserida no conseqüente da norma de estrutura, o legislador, embora tenha a competência para criar o tributo com base no dever de solidariedade social advindo do Estado fiscal (abertura do conceito), somente poderá fazê-lo [modal deôntico permissivo (P)] com amparo em lei (fechamento do conceito), e mais: no procedimento exigido pela CR/88 ao instrumento legal a ser criado e inserido no sistema jurídico.

5.2.2 Dever de solidariedade social e capacidade contributiva

No ordenamento jurídico brasileiro, o texto constitucional no mesmo momento em que permitiu ao Estado exigir o pagamento dos tributos enquanto um dever de solidariedade do cidadão, também precisou delimitar essa permissão (P), de maneira que impediu expressamente que, em determinadas situações, houvesse instituição ou cobrança tributária, constituindo as delimitações constitucionais ao poder de tributar, que foi objeto de análise linhas atrás⁶³⁷.

Entre as restrições expressas, surge a capacidade contributiva, elencada no §1º do art. 145 da CR/88, abaixo transcrita:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.⁶³⁸

636 Ibid.

637 Item 5.1 desta dissertação.

638 Art. 145, §1 da CR/88.

Para Paulo de Barros Carvalho, a capacidade contributiva consiste no “padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária”, sendo necessário analisar o “critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”⁶³⁹. Disto isso, adverte que a sua inobservância pode comprometer os esquemas de justiça, de certeza e de segurança jurídicas do sistema do direito positivo. Logo, o patrimônio, a renda e a atividade econômica do contribuinte deverão ser tributados por meio da graduação considerada pela capacidade econômica do cidadão.

Baseando-se nessa definição, pode-se afirmar que a capacidade contributiva tem como fundamento e como justificção a ideia de justiça fiscal e de igualdade⁶⁴⁰, consoante menciona Klaus Tipke, na sua vertente distributiva, em que está presente a solidariedade social, no contexto jurídico do Estado Social e Democrático de Direito. Assim, via de regra, todos os membros da comunidade devem contribuir para o custeio dos gastos públicos, limitando-se apenas a sua capacidade econômica de contribuição, com o intuito de fomentar a redistribuição de rendas, sustentando aqueles que não podem contribuir.

Segundo José Maurício Conti, a capacidade contributiva atua no sentido de que cada qual arca com um ônus tributário mais elevado quanto maior for a sua capacidade de suportar este ônus⁶⁴¹. Por sua vez, Aliomar Baleeiro explica que a capacidade contributiva significa a “idoneidade econômica do indivíduo, para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo dos serviços públicos”⁶⁴².

A capacidade contributiva não pode atuar onde não houver manifestação de riqueza, ou esta manifestação atenda apenas ao mínimo de dignidade. De acordo com Douglas Yamashita, é “evidente que onde não houver riqueza é inútil instituir tributo”, sendo “impossível que cidadãos sem capacidade econômico-contributiva participem deste financiamento tributário do Estado”⁶⁴³.

Tida como um princípio constitucional limitador da tributação, a capacidade contributiva também possui o condão de ser o alicerce de qualquer sistema juridicamente organizado, constituindo ela, conforme explica Paulo Bonavides, a própria congruência, o

639 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 215.

640 TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário. In: **estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517.

641 CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 29.

642 BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 243.

643 YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. Op. cit., p. 60.

equilíbrio e a essencialidade de um sistema jurídico legítimo. De forma que consiste qualitativamente na viga-mestra do sistema, no esteio da legitimidade constitucional⁶⁴⁴.

Ricardo Lobo Torres admite que a capacidade contributiva é considerada por muitos como o próprio conteúdo do princípio da isonomia tributária, bem como corresponde ao mais importante princípio da justiça tributária em sua vertente distributiva⁶⁴⁵. Nessa mesma esteira, Paulo de Barros Carvalho vincula a capacidade contributiva ao princípio da isonomia, na medida em que a única maneira de se distribuir a carga tributária uniformemente seria a partir da “atinência ao princípio da igualdade”⁶⁴⁶.

Nesse diapasão, resta claro que a isonomia tributária depende diretamente da aplicação da capacidade contributiva, porquanto só é possível a efetiva tributação considerada jurídica e constitucionalmente justa se houver a aplicação da exigência tributária de forma maior para os que têm mais, e menor para os que têm menos.

A partir do momento em que se estabelece que a capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade, sua aplicação não poderá ser restringida apenas aos impostos, como expressamente se verifica no próprio texto constitucional anteriormente transcrito. Em vez de utilizar o termo “tributos”, optou por empregar a expressão “impostos”, pois tal fato por si só não tem o condão de afastar a aplicação da capacidade contributiva aos demais tributos⁶⁴⁷, consoante menciona José Maurício Conti.

É possível sua aplicação aos tributos vinculados, como as taxas, as contribuições de melhoria e demais espécies tributárias. Isso porque, analisando sob o enfoque da capacidade contributiva subjetiva, todo e qualquer tributo deve observar as delimitações à tributação, como o mínimo existencial e a vedação ao confisco, que são manifestações diretas do referido princípio.

A capacidade contributiva e a isonomia tributárias andam de mãos dadas e interligam-se em prol de um bem maior, qual seja: a justiça social. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza assevera que o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. A ideia jurídica de justiça baseia-se na concepção de que quem, em termos econômicos, tem maior

644 BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. Op. cit., p. 294.

645 TORRES, Ricardo Lobo. Ética e justiça tributária. In: **direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p.123.

646 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 215.

647 CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva**. Op. cit., p. 65.

riqueza, deve em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza, contribuindo em maior grau para a manutenção da coisa pública⁶⁴⁸.

Um ponto que merece atenção é o fato de que para Paulo de Barros Carvalho há uma nítida ambiguidade na expressão “capacidade econômica do contribuinte”, elencada no §1º do artigo acima referido. De maneira que se está tratando de dois momentos diferentes: um, que o autor denomina de capacidade contributiva absoluta (ou objetiva), e outro, que chama de capacidade contributiva relativa (ou subjetiva). Esta seria a efetiva realização do princípio da igualdade tributária, diretamente relacionada ao contribuinte, quando este de fato contribui. Já aquela seria um fenômeno ainda pré-jurídico, ligado ao legislador, que selecionaria quais seriam os “fatos que ostentam signos de riquezas⁶⁴⁹”, para inseri-los nas normas jurídicas como hipóteses de incidências tributárias.

Nesse sentido, defende Regina Helena Costa que a capacidade contributiva analisada sob o prisma objetivo seria o fundamento jurídico do próprio tributo, bem capaz de direcionar o legislador à seleção de signos presuntivos de riquezas que implicariam as hipóteses de incidência tributária. Ao passo que, sob o ponto de vista subjetivo, estariam o critério de graduação do tributo e os limites à tributação⁶⁵⁰. Estes, consubstanciados a partir do mínimo existencial e da vedação ao confisco, que serão objeto de análise mais à frente.

Destarte, a consequência da observância da capacidade contributiva é a redistribuição de rendas em prol da justiça social distributiva, diretamente ligada à solidariedade. Humberto Ávila menciona que “o critério de justiça, no direito tributário, deve ser a capacidade contributiva, haja vista que qualquer afastamento desse direito preliminar de igual tratamento (isonomia) deve ser fundamentado, uma vez que em caso de inobservância desse requisito, o próprio significado fundamental do princípio da capacidade contributiva seria afastado”⁶⁵¹.

Há necessidade de afirmar que a ideia de justiça social liga-se diretamente à igualdade, e esta não pode existir se não houver um mecanismo de efetivação que construa uma possibilidade de atingimento daquela, de forma que a capacidade contributiva acaba constituindo um pressuposto de discriminação aceitável para a diferenciação entre os contribuintes⁶⁵², conforme menciona Ivanete Regoso.

Para José Marcos Domingues de Oliveira, a capacidade contributiva é um daqueles “juízos fundamentais de valor que informam a ordem jurídica”, na medida em que tutela,

648 CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. Op. cit., p. 212.

649 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 216.

650 COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 29.

651 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. Op. cit. p. 344.

652 REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social no direito tributário**. Dissertação (mMestrado em direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010, p. 144.

efetivamente, “a igualdade material do tributo, a liberdade de iniciativa e a propriedade privada em face do Estado⁶⁵³”.

No próprio artigo que trata do referido princípio ora em análise, o constituinte originário deixa expresso que cabe à administração tributária a observância de respeitar os direitos individuais do contribuinte. Ora, em todos os momentos a Constituição de 1988 sempre tenta lembrar ao poder estatal que, em que pese seu dever de exigir os tributos, esse poder jamais poderá ultrapassar os preceitos fundamentais, que são as maiores restrições de qualquer atitude em face do contribuinte.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a realização do princípio da capacidade contributiva consiste na opção a que se entrega o legislador, quando elege para supostos de endonormas tributárias fatos de conteúdo econômico, pressupondo que as pessoas que deles participam apresentem condições de colaborar com o Estado mediante parcelas de seu patrimônio⁶⁵⁴.

Assim, conforme explica Manoel Cavalcante de Lima Neto, com o aporte do Estado social a capacidade contributiva começa a ser “vista como uma projeção do princípio da solidariedade na repartição das despesas públicas”, uma vez que passa a exigir “uma colaboração no interesse geral em função da riqueza possuída”⁶⁵⁵. Constata-se uma nítida preocupação em exigir tributação apenas aos que possuem riquezas.

É preciso observar o patrimônio do contribuinte sempre que houver necessidade de suprimi-lo, devendo haver um equilíbrio entre o poder do Estado em cobrar, o dever do cidadão em pagar e, principalmente, o direito deste em ter respeitados seu patrimônio, sua liberdade, sua dignidade, sua integridade, e, por conseguinte, sua capacidade de contribuir, sem prejuízo do mínimo existencial para sua sobrevivência. É a base deste princípio constitucional.

Não há como ignorar a intenção do constituinte originário ao embutir no texto da CR/88 tal princípio. Pretendeu certamente proteger o contribuinte ao pagamento de tributos excessivo e arbitrário, haja vista a sapiência do referido texto constitucional em perceber a força inegável da máquina administrativa do Estado em detrimento da hipossuficiência do cidadão comum, quando se trata de tributação, buscando uma finalidade que priorize a coletividade, e não apenas suprir as necessidades do Estado.

653 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 24.

654 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 2011, passim.

655 LIMA NETO, Manoel Cavalcante. *Direitos fundamentais dos contribuintes*. Op. cit., p. 248.

A capacidade contributiva, para Manoel Cavalcante de Lima Neto, é um instrumento de defesa que “reproduz direito fundamental dos contribuintes”, na medida em que se enquadra “no conceito material de direitos fundamentais”, tendo como consequência: (i) assegurar os direitos subjetivos do cidadão-contribuinte; (ii) limitar o poder de tributar⁶⁵⁶.

Ligando diretamente a solidariedade social à capacidade contributiva, Marciano Seabra de Godoi explica que a partir do direito constitucional tributário contemporâneo consolidou-se a justificação para a capacidade econômica do contribuinte em assumir uma parceria com o Estado, fundamentando essa necessidade de contribuir para os gastos públicos alicerçada na solidariedade social⁶⁵⁷. Nas palavras de Douglas Yamashita, o princípio da capacidade contributiva é o vínculo essencial entre a tributação e a solidariedade social⁶⁵⁸.

Marciano Seabra de Godoi adverte que essa relação entre a solidariedade social e a capacidade contributiva não se dá apenas “pela sua faceta individual limitativa, mas sim pelo seu caráter informador do conjunto do sistema tributário”⁶⁵⁹ nacional. Logo, não se pode encarar a tributação apenas como “técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio”, mas sim, a partir “da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano”⁶⁶⁰, conforme adverte Marco Aurélio Greco.

Nessa mesma esteira, José Casalta Nabais afirma que o imposto “não pode ser visto “nem como um mero poder do Estado, nem como um mero sacrifício para o cidadão”. Antes de qualquer coisa, ele consiste em um “contributo indispensável a uma vida organizada em Estado Fiscal”⁶⁶¹, sendo clara sua vinculação ao exercício da solidariedade social a partir do pagamento dos tributos como um dever de contribuir para as despesas públicas da própria comunidade.

Por fim, não se pode olvidar que a capacidade contributiva, em todas as suas nuances, contorna o fenômeno do dever de solidariedade social em matéria tributária, sob o enfoque de duas situações distintas mas interligadas, referentes ao legislador, quais sejam: (i) quando este examina o dever de todos contribuírem ao pagamento dos tributos como um dever de solidariedade, a partir do modal deôntico permissivo (P); (ii) e quando ele é compelido a analisar os contornos do princípio da capacidade contributiva previstos na CR/88 e inseri-los no conseqüente das normas de estrutura ou de produção jurídica tributária, a partir dos modais

656Ibid., p. 253.

657 GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. Op. cit., p. 156-157.

658 YAMASHITA, Douglas. *Princípio da solidariedade em direito tributário*. Op. cit., p. 60.

659 GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. Op. cit., p. 160.

660 GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. Op. cit., p. 179.

661 Embora não faça menção direta à solidariedade como fundamento do dever de pagar tributos, pode-se extrair tal entendimento quando da interpretação de sua obra. Ver: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 679.

que cada limitação constitucional lhe reservar. Então, a competência tributária pode delegar simultaneamente tanto uma autorização como uma limitação⁶⁶², consoante exposto no capítulo anterior.

Em virtude disso, tanto podem ser matérias referentes à tributação que versem sobre a universalidade, a generalidade, a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade, enquanto delimitações positivas que exigem modal deôntico obrigatório (O); quanto podem ser matérias que se refiram ao mínimo existencial, à vedação ao confisco, enquanto delimitações negativas que exigem modal deôntico proibitivo (V).

É relevante ter em mente que o dever de solidariedade social (abertura do conceito) está presente em todos esses núcleos semânticos relacionados ao conseqüente da norma jurídica de estrutura. Esta, ao permitir a instituição de instrumentos introdutores de normas no sistema do direito positivo, impõe ao legislador ordinário a observância indispensável dessas restrições ou delimitações que impedem a tributação, com o intuito de reprimir (fechamento do conceito) esse dever de solidariedade do cidadão em razão do conteúdo axiológico esboçado pelos valores sociais já devidamente positivados pelo legislador constituinte, limitando por completo a discricionariedade legislativa na instituição e na graduação de tributos⁶⁶³, conforme assinala José Marcos Domingues de Oliveira. Importa agora analisar as delimitações negativas da capacidade contributiva, quais sejam: o mínimo existencial e a vedação ao confisco.

5.2.2.1 Respeito ao mínimo existencial como delimitação negativa da capacidade contributiva e do dever de solidariedade social

A ideia de garantia de um mínimo existencial a uma vida digna está diretamente relacionada com o modelo de Estado Social (garantidor de direitos positivos) e fiscal (sustentado pela arrecadação tributária), características que elegem a tributação como instrumento de viabilização da solidariedade no custeio do próprio Estado⁶⁶⁴, conforme menciona Marco Aurélio Greco. Não há, portanto, espaço para a defesa de um mínimo vital diante de um Estado meramente liberal, haja vista que neste modelo de Estado não é

662 BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. Op. cit., p. 91.

663 OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva**. Op. cit., p. 41.

664 GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. Op. cit., p. 284

permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação — nem parcial, nem totalmente⁶⁶⁵, como explica Klaus Tipke.

A Constituição de 1988 previu, expressamente, o que seria esse mínimo existencial digno, no inciso IV do art. 7º, abaixo transcrito:

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.** (Grifo nosso).

Com base no dispositivo acima, é possível afirmar que a finalidade precípua da previsão de um mínimo para sobreviver em sociedade pressiona o Estado ao atendimento desse mínimo, de maneira que além de estabelecê-lo, deverá também garanti-lo, oferecendo oportunidade de uma vida básica a todos os membros da comunidade. De acordo com John Rawls, seriam os bens primários⁶⁶⁶ oferecidos pelo Estado; o cidadão adquiriria direitos e deveres referentes a esses bens.

Por outro lado, ao cidadão assiste o direito de exigir do poder estatal os serviços sociais essenciais à cidadania diretamente relacionados e esses direitos sociais básicos previstos na CR/88⁶⁶⁷. Para Robert Alexy, o mínimo existencial é um direito fundamental a prestações fáticas positivas⁶⁶⁸. Com isso, verifica-se que a garantia desse mínimo existencial depende dos dois lados da moeda, quais sejam: do Estado e da sociedade, de forma que o núcleo do mínimo existencial compõe-se de direitos e deveres correlatos.

Já os deveres referentes ao cidadão-contribuinte consistem, basicamente, no pagamento de tributos para que seja possível ao Estado o custeio dos direitos sociais mínimos, uma vez que dependem de recursos públicos disponíveis⁶⁶⁹, consoante explica Andreas Joachim Krell. Aqueles (os direitos), por sua vez, encontram-se relacionados tanto com os valores sociais fixados nos arts. 6º e 7º do texto constitucional, como aos valores ligados à

665 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio** Op. cit., p. 34.

666 RAWLS, John. **Justiça com equidade: uma reformulação.** Op. cit., p. 87.

667 Art. 6º da CR/88: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

668 [...] “existen, por lo menos, algunos derechos fundamentales a prestaciones facticas positivas, por ejemplo, el derecho a um mínimo existencial [...]. Ver: ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales.** Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2001, p. 362.

669 KRELL, Andreas Joachim. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: **a constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 29.

liberdade e à solidariedade, preconizados como fundamentos do Estado social e Democrático de Direito como no caso do Brasil.

Em se tratando da tributação, Klaus Tipke adverte que o Estado não pode, como Estado tributário, subtrair o que, como Estado social, deve devolver⁶⁷⁰. A partir desse perfil, a aplicação da capacidade contributiva passa a desencadear a observância de um mínimo existencial para o contribuinte. Para Marco Aurélio Greco, “a exigência tributária jamais poderá ultrapassar uma dimensão razoável à vista do pressuposto de fato”⁶⁷¹.

Sendo assim, onde não existir capacidade de contribuir, não haverá espaço para a tributação, e a eventual exigência feita será inconstitucional. O que corrobora Klaus Tipke ao afirmar que “o princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial, mas se a renda não ultrapassar esse mínimo, não haverá capacidade contributiva, sendo esta resultante da própria dignidade humana e do princípio do Estado social”⁶⁷².

Desse modo, a concepção de uma vida digna comporta como núcleo semântico um princípio que exerce o poder de firmar a própria República, o princípio da dignidade da pessoa humana⁶⁷³. José Souto Maior Borges adverte que são inesgotáveis as regras constitucionais que preservam a dignidade da existência humana e disciplinam as implicações entre este princípio fundamental e o exercício do poder de tributar⁶⁷⁴.

Há, portanto, uma nítida semelhança entre o valor constitucional à defesa de uma vida em sociedade em que se pretenda oferecer uma estrutura básica mínima de sobrevivência coletiva, a aplicação da capacidade contributiva e o dever de solidariedade social.

O dever de solidariedade social ingressa nesse contexto tributário a partir do momento em que, embora todos devam colaborar e contribuir para os gastos públicos, a arrecadação tributária é redirecionada para aqueles que possuem maior capacidade econômica. Segundo Liam Murphy e Thomas Nage, são obrigações de uns para com os outros através das operações fiscais do governo que rege a todos⁶⁷⁵, de tal forma que afasta os menos favorecidos do pagamento dos tributos, restando desobrigados de qualquer tributação aqueles cidadãos que se encontrarem abaixo do mínimo existencial.

670 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio**. Op. cit., p. 34.

671 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p. 180.

672 YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em matéria tributária. Op. cit., p. 34.

673 Art. 1º da CR/88.

674 BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. In: **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, n. 40, ser/out 2001, p. 189-190.

675 MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Op. cit., p. 5-6.

Estes últimos, que não possuem a menor condição de contribuir, devem ser também os beneficiados dos serviços públicos postos à disposição, de maneira tal que o Estado passa a cumprir com o seu papel de redistribuidor de riquezas⁶⁷⁶, como afirma Ivanete Regoso.

Ricardo Lobo Torres admite que a jusfundamentalidade dos direitos sociais se reduz ao próprio mínimo existencial, porquanto se alinha à concepção de que os direitos sociais no sistema positivo brasileiro são direitos fundamentais, havendo um duplo aspecto, qual seja: um, de proteção positiva, e outro, de proteção negativa. Este diz respeito à vedação constitucional acerca da incidência de tributos sobre os direitos sociais considerados mínimos (núcleo do mínimo vital), e o segundo se refere à entrega de prestações estatais materiais aos pobres⁶⁷⁷.

Diante das considerações acima, conclui-se que a proteção do mínimo existencial (direitos sociais básicos) em um Estado constitucional (social e Democrático de Direito, em que a CR/88 é o fundamento de toda a ordem jurídica), é de suma relevância jurídica, já que o legislador não pode ultrapassar esse mínimo⁶⁷⁸. Isso porque a sua tutela funciona como um limite negativo à tributação⁶⁷⁹, impedindo ou vedando a instituição de tributos que atentem contra os direitos sociais essenciais ao cidadão, a partir da aplicação do princípio da capacidade contributiva, que tem um papel essencial⁶⁸⁰ para o Estado atual.

Dessa forma, a função do legislador ordinário na produção da norma jurídica tributária é de fundamental importância porque, parafraseando Cristina Pauner Chulvi, converte esse dever constitucional genérico (a solidariedade social) em uma obrigação legal concreta, porquanto impõe uma conduta que obriga os cidadãos, com sua correspondente sanção no caso de descumprimento⁶⁸¹.

Logo, quando o legislador ordinário observa a delimitação negativa de não tributar esse mínimo indispensável à vida, isto é, não tributar aqueles cidadãos que já sobrevivem na sociedade com esse mínimo vital, ele acaba por afastar o dever de solidariedade anteriormente previsto na CR/88 dessa parcela da população, desobrigando-a do dever de pagar tributos.

676 REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social**. Op. cit., p. 144.

677 TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: **Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 1-2.

678 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p. 180.

679 YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em matéria tributária. Op. cit., p. 34.

680 NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 267-273.

681 “Será necesaria la intervencion del legislador para que, en una norma de rango legal, se imponga una conducta que obligue a los ciudadanos y su correspondiente sanción por incumplimiento, convirtiendo esse deber constitucional genérico en una obligación legal concreta”. CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir**. Op. cit., 2001, p. 47.

Essa atitude, por outro lado, exige dos demais que gozam de renda acima do mínimo essencial, que sustentem aqueles que não podem contribuir, possibilitando a redistribuição de rendas pelo poder estatal, cabendo apenas a este por meio da lei (direito positivado) “promover e manter o bem comum”⁶⁸², consoante menciona Alfredo Augusto Becker.

É por essa razão que a tutela do mínimo existencial pelo Estado por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva fecha o conceito do dever de solidariedade social, que a CR/88 elencou como um objetivo a ser alcançado pela República, atuando dessa maneira como uma restrição a tal dever, haja vista que, conforme explica José Casalta Nabais, “todos os princípios constitucionais que limitam a *extensio* ou a *intensio* do poder legislativo”, ou que são capazes de “condicionar o seu exercício”, acabam também por “balizar os deveres”⁶⁸³. Neste caso, o dever de solidariedade social, previsto no sistema do direito positivo brasileiro. Por consequência dessa restrição ao poder de tributar, o legislador ordinário reconhece e delimita, assente na norma jurídica de estrutura, aqueles que, efetivamente, podem e devem arcar com os custos desses direitos e dos gastos públicos em geral.

Sobre quem deve sofrer o peso da tributação, Cláudio Sacchetto explica que se a exigência se dirige a sujeitos socialmente frágeis, ofende-se não só o mínimo vital, mas a própria função social da propriedade, já que esta cumpre uma função social de sobrevivência. E complementa afirmando que “nem sempre tem sentido tirar com a cobrança para depois redistribuir”⁶⁸⁴. Foi por essa razão que o dever de solidariedade social previsto pela CR/88 restou delimitado de forma expressa pelo princípio da capacidade contributiva, quando este determinou a proteção do mínimo existencial por parte do legislador ordinário.

Essa postura constitucional ratificou a ideia central desta pesquisa no sentido de que o Texto Maior compeliu o legislador ordinário a obedecer ao conteúdo do consequente da norma de estrutura, haja vista que há um dever de otimização imposto ao legislador pelas normas constitucionais que consagram valores, direitos fundamentais e objetivos⁶⁸⁵, como leciona Marco Aurélio Greco.

Normas estas que ao trazerem em seu bojo as matérias que devem ser objeto de incidência tributária, tornando possível a produção de outras normas a ser inseridas no sistema do direito positivo, acabaram por delimitar o poder de tributar por meio da matéria ou conteúdo semântico previsto na norma de estrutura.

682 BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. São Paulo: Lejus: 2002, p. 214.

683 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental**. Op. cit., p. 130-131.

684 SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário. Op. cit., p. 32.

685 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p. 175.

Como a capacidade contributiva assume perante a norma de estrutura ou de produção jurídica contornos de um modal deontico obrigatório (O), ao legislador ordinário cabe apenas e sem nenhum ato discricionário, criar tributos que não ofendam a capacidade econômica dos contribuintes. Para Marco Aurélio Greco, na ponderação dos valores constitucionais, o peso do valor “arrecadação” é menor do que o peso do valor “solidariedade social”, razão pela qual a solidariedade social deve ser limitada⁶⁸⁶.

Com isso, o legislador ordinário passa a examinar o plano S1 (texto constitucional) por intermédio do conseqüente da norma de estrutura que delimitou a sua atuação, ao exigir a observância da capacidade contributiva; e passa a delimitar e afastar o dever de solidariedade social a partir do momento em que analisa, com base na matéria, os conteúdos que não podem sofrer tributação e as pessoas que estão fora desse campo de atuação, por meio da tutela do mínimo existencial.

Assim, matérias quanto ao mínimo existencial e à capacidade contributiva nada mais são do que os próprios valores que a CR/88 quis introduzir no sistema tributário, para que fosse possível, consoante explica Paulo de Barros Carvalho, “inibir a atividade legislativa ordinária”⁶⁸⁷. Aurora Tomazini observa que:

O intérprete se depara com todo aquele conjunto de enunciados prescritivos, desprovidos de qualquer valor, mas indicativos da existência de uma valoração por parte do legislador, passa a interpretá-los, adjudicando valores aos símbolos positivados e, com isso, vai construindo seu sentido para concretizar certos valores, que segundo sua construção, o legislador quis implementar⁶⁸⁸.

Nesse diapasão, mais uma vez a figura do legislador é indispensável no momento da interpretação do plano S2⁶⁸⁹ (de significação pelo intérprete, que aqui é o legislador ordinário e irá produzir novas normas jurídicas tributárias, a partir da norma jurídica de estrutura), partindo sempre e impreterivelmente do plano S1⁶⁹⁰, em que se encontra a norma jurídica de estrutura com todas as matérias (capacidade contributiva, legalidade, solidariedade social), compondo, segundo Humberto Ávila, “essa “prevalência axiológica abstrata”⁶⁹¹ de perseguir os ideais de dignidade e de solidariedade” impostos pela CR/88, que deve ser observada pelo legislador.

686 GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. Op. cit., p. 177.

687 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 237.

688 CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 210-211.

689 CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 74.

690 IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXXIX.

691 ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. Op. cit., p. 68.

A efetiva observância da restrição ao dever de solidariedade social, assentada na proteção do mínimo existencial pelo legislador, no momento da criação da norma jurídica tributária de conduta, possibilitará a proteção dos valores sociais expressamente previstos no texto constitucional que fundamentam o próprio dever de pagar tributos. Ou seja, não há norma jurídica de conduta válida se o legislador, ao instituí-la, não se empenhou em observar a norma jurídica de produção ou de estrutura referente a ela, nem aplicou os valores sociais positivados no ordenamento jurídico, inerentes ao sentido em que aquela norma foi criada.

Caso isso aconteça, surge um outro problema grave, qual seja: o efeito confiscatório, expressamente vedado pelo art. 150, IV da CR/88, que será a próxima delimitação negativa a ser examinada.

5.2.2.2 Vedação ao confisco como delimitação negativa da capacidade contributiva e do dever de solidariedade social

Outra delimitação negativa à norma de estrutura assente no dever de solidariedade social consiste na vedação expressa à instituição de tributos com efeitos confiscatórios, elencada no art. 150, IV da CR/88, inserida nas limitações constitucionais ao poder de tributar. Dispõe que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado aos entes políticos: utilizar tributo com efeito de confisco”⁶⁹².

Oriunda do princípio da capacidade contributiva, na verdade, sendo a sua restrição máxima, a proibição ao confisco defronta-se com uma significativa dificuldade, qual seja: investigar o que seria um tributo “com efeito confiscatório”, haja vista ser um conceito indeterminado e aberto, que necessita de interpretação.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, uma situação concreta pode para determinadas pessoas adquirir efeitos de caráter confiscatórios, mas “para outras pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária”⁶⁹³. Logo, dois momentos interessam aqui com o intuito de esclarecer a problemática: o primeiro é atentar para o pressuposto de que a tributação exigida é exacerbada, capaz de suprimir o mínimo vital do patrimônio do contribuinte, de maneira que ocorre ofensa direta à sua capacidade de contribuição aos gastos públicos. E segundo, como consequência evidente, tal atitude ofenderia o direito de propriedade assegurado pela Constituição. Nessa esteira, para Sacha Calmon Navarro Coelho,

692 Art. 150, IV da CR/88.

693 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 213.

se a CR/88 não admite a “expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva”⁶⁹⁴.

A assertiva acima fica mais clara na seara de tributos que incidem sobre a propriedade, seja ela imóvel (IPTU, ITR), seja ela móvel (IPVA)⁶⁹⁵. Entretanto, mesmo nesses casos, Paulo de Barros Carvalho assevera que “sempre haverá uma zona nebulosa, dentro da qual as soluções resvalarão para o subjetivismo”⁶⁹⁶, isso porque nem a doutrina nem a jurisprudência amadureceram a temática acerca dos limites materiais a que estaria vinculado tal princípio.

Mais uma vez, a responsabilidade recai sobre o legislador ordinário, que terá de fazer um balizamento acerca do conteúdo, isto é, da matéria legislada, de forma que, embora sua competência para instituir ou majorar tributos lhe permita expropriar bens do contribuinte, deve-se ter cautela na imposição, para que não haja ofensa ao mínimo existencial anteriormente estudado.

Desse modo, sustenta Aliomar Baleeiro que no caso do princípio da vedação ao confisco “a solução há de ser sempre política, segundo estimativas aproximativas do legislador”⁶⁹⁷, que, no caso concreto, deverá conduzir a análise do peso da carga tributária final imposta ao contribuinte.

O fato é que a CR/88 teve a intenção (sentido axiológico) de assegurar o direito de propriedade do cidadão contribuinte, advertindo o legislador ordinário de que “há limites para a carga tributária”, embora estes limites não tenham sido mencionados expressamente.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho, a ideia da vedação ao confisco visa a “fixar padrões ou patamares de tributação tidos por suportáveis”, reconhecendo a sua função de limitar o poder de tributar, graduando a tributação, de maneira que tal princípio adquire mais os contornos de um “princípio de razoabilidade na tributação”⁶⁹⁸.

O princípio constitucional da vedação ao confisco insere-se no âmbito do dever de solidariedade social como mais uma delimitação a sua observância, implicando o fechamento do conceito desse dever no campo da produção da norma jurídica tributária de conduta. Nesse sentido, Claudio Sacchetto admite que o princípio da solidariedade, além de agir como justificativa da tributação, em um primeiro momento, atua também fortalecendo todos os

694 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: 2004, p. 271-272.

695 Mas isso não quer dizer que nos demais tributos não poderia haver confiscatoriedade. Paulo de Barros atenta para o fato de que tributos sobre o consumo (IPI, II, III, etc.) e sobre serviços (ICMS, ISS) também poderiam ser instituídos ou majorados de maneira ofensiva ao patrimônio do contribuinte. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 214.

696 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 214.

697 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

698 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Op. cit., p. 278.

demais princípios que servem como limitações ao poder de tributar, em um segundo momento, haja vista sua relação direta com a progressividade e a proporcionalidade.

Desse modo, o dever de solidariedade social quando atua como uma permissão (P) ao ente tributante para instituir tributos em face do dever solidarista do contribuinte em sustentar a máquina administrativa do Estado, bem como os direitos fundamentais proporcionados pela arrecadação tributária, serve de baliza à tributação desmedida ou insuportável que atinge direta ou indiretamente o mínimo existencial, e por consequência lógica, ofende o princípio da dignidade da pessoa humana. É cabível, nesse caso, restringir esse dever de solidariedade social imposto ao contribuinte, com fulcro na manifestação da vedação ao confisco, no sentido de impedir que o patrimônio daquele seja violado.

Ora, se a CR/88 outorgou aos entes políticos o poder de tributar os cidadãos, exigindo e obrigando ao pagamento dos tributos como instrumento de financiamento dos custos públicos e dos fins e valores previstos em seu bojo, também, em contrapartida, “inibiu o exercício da competência tributária”⁶⁹⁹, na medida em que proibiu que essa tributação ultrapassasse um nível tal que tornasse inexecutável a exação, atentando contra a propriedade privada do contribuinte, no sentido de se “esgotar a riqueza tributável”⁷⁰⁰ deste, consoante adverte Roque Antônio Carrazza.

Lamentavelmente, o princípio da vedação ao confisco, que tem como finalidade primordial restringir o poder do Estado quando este se manifesta assente no dever de solidariedade social, não vem sendo explorado como deveria pela doutrina e pela jurisprudência, que o tornaram algo invisível perante o sistema do direito positivo.

Vale dizer que a necessidade do alcance e da efetividade do princípio da vedação ao confisco constitui questão substancial, de modo que ao legislador ordinário compete criar as próprias hipóteses de incidências e os limites do que seriam tributos com caráter confiscatório, funcionando como um veículo introdutor de conteúdo. É que a norma jurídica de cunho estrutural necessita ainda delimitar os contornos hipotéticos da confiscatoriedade, já que o constituinte conferiu ao legislador ordinário um amplo poder de conformação ao permitir à lei a concretização de determinada faculdade fundamental⁷⁰¹, conforme explica Gilmar Ferreira Mendes.

699 CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 488.

700 Ibid.

701 MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 298.

Ainda não há um consenso acerca das limitações materiais que derivam do princípio da vedação ao confisco, uma vez que o texto constitucional mostrou-se silente quanto ao seu conteúdo, deixando a problemática nas mãos do legislador ordinário, de maneira que, conforme Aliomar Baleeiro, este conteúdo não obteve êxito quanto a sua efetividade, não exercendo sua função de efetivo limite objetivo à imposição⁷⁰².

Todavia, seu estudo não foi desmerecido, haja vista ainda ser uma autêntica delimitação constitucional negativa à capacidade contributiva e ao dever de solidariedade social, que ao atingir o legislador ordinário, no momento da produção da norma de conduta, por meio do modal deôntico obrigatório (O) fixa concretamente os contornos máximos da tributação brasileira, assegurando o patrimônio do contribuinte-cidadão.

5.2.3 Dever de solidariedade social e imunidades constitucionais tributárias

A última delimitação negativa à norma de estrutura com base no dever de solidariedade social corresponde às imunidades tributárias previstas no art. 150, VI, da CR/88⁷⁰³, no qual o constituinte originário visou a proteger determinados conteúdos semânticos, inibindo ao legislador ordinário a instituição de impostos sobre: (i) o patrimônio, a renda ou os serviços entre os próprios entes políticos, dos partidos políticos, das fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; (ii) templos de qualquer culto; (iii) dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e (iv) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais de autores brasileiros⁷⁰⁴.

Para a maioria da doutrina pátria⁷⁰⁵, as imunidades tributárias funcionam como verdadeiras limitações constitucionais ao poder de tributar, pois vedam (excluem) a competência atribuída aos entes políticos, tolhem a incidência da norma jurídica tributária e

702 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Op. cit., p. 352.

703 Não se pode olvidar que no texto constitucional ainda é possível encontrar outras imunidades fora do rol taxativo do art. 150, VI, a saber, as imunidades dos arts. 5º, XXXIV; LXXVI; LXXVII; 149, §2º, I; 153, §3º, III; 153, §4º, II; 153, §5º; 155, §2º, X; 155, §3º; 156, §2º, I; 184, §5; 195, II; 195, §7º; 226, §1º; ART. 85, do ADCT.

704 Esta última acrescentada pela Emenda Constitucional nº 75/2013.

705 A concepção visualizada das imunidades a partir do cunho político, ver: Baleeiro, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Op. cit., p. 123. Ideia de que as imunidades excluem o poder de tributar, ver: Nogueira, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1980. p. 172. Imunidade no sentido de hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, ver: BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969. p. 208.

recaem apenas sobre os impostos, não se estendendo aos demais tributos, isto é, às taxas e às contribuições de melhoria⁷⁰⁶.

Paulo de Barros Carvalho opõe-se a todas essas formas de apresentar a natureza das imunidades, ressaltando que tal figura nada mais é do que “uma das múltiplas formas de demarcação de competência⁷⁰⁷. Significa dizer que não há uma limitação verdadeiramente. Segundo o autor, a norma que fixa a hipótese de imunidade “colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes⁷⁰⁸”, consoante ocorre com todas as demais restrições que foram examinadas anteriormente. Nesse sentido, desenvolve o seguinte conceito próprio de imunidade:

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas⁷⁰⁹

Diante da afirmativa no sentido de que a imunidade é uma “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição”, o autor adverte que somente são imunidades as previstas expressamente na CR/88, não havendo ambiente implícito, haja vista que o quadro das proposições normativas de nível constitucional é seu único campo de eleição.

Desse modo refuta a primeira assertiva da doutrina que admite ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, isso porque ao ser determinada sua existência no próprio texto constitucional, a sua observância é automática aos entes tributantes, que devem respeitá-la. Em verdade há uma incompetência tributária, uma vez que a competência tributária não ocorre depois da imunidade, não há essa ordem cronológica. Logo, não se pode conferir a competência a um ente tributante para, *a posteriori* amputá-la por meio da limitação.

Em um segundo momento, quando Paulo de Barros manifesta que as imunidades “estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno”, ele pretende demonstrar que deve, necessariamente haver um comando explícito no texto constitucional, que o autor denomina de “proibição inequívoca” direcionada ao legislador ordinário que seja capaz de obstar a instituição de tributos por este. E assim, encontrar a estrutura lógico-formal da norma baseada no modal deôntico (VO), isto

706 Uma vez que se advoga na causa da teoria tripartite, no sentido de serem três as espécies tributárias no sistema tributário nacional. Vide item 4.3.1 desta pesquisa.

707 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 223.

708 Ibid., p. 224.

709 Ibid., p. 236.

é, proibido obrigar que identifica a “afirmação ostensiva e peremptória de incompetência”, que seria exatamente o oposto das outras normas que são amparadas no modal (PO), ou seja, permitido obrigar, que concebem o poder de legislar, de tributar.

Com isso, é possível rebater o entendimento no qual as imunidades são excludentes ou supressões do poder de tributar. Ora, enquanto uma norma constitucional, a imunidade faz parte integrante da construção e do fundamento das competências tributárias, isso porque a partir do momento em que a competência tributária surge, ao mesmo tempo surgem também as “demarcações que os preceitos da Constituição fixaram”⁷¹⁰. Logo, dizer-se que a competência tributária simboliza “o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade”⁷¹¹.

Também merece observar a alegação da doutrina preconizando que as imunidades tributárias apenas albergariam os impostos e não as taxas e as contribuições de melhoria. Paulo de Barros Carvalho rebate facilmente tal assertiva ao citar em sua obra a imunidade para contribuição social das entidades beneficentes de assistência social, preconizada no art. 195, §7º, da CR/88, uma vez que o próprio texto constitucional admite que a natureza jurídica da contribuição social não é de imposto, mas de contribuição especial⁷¹². Então, Paulo de Barros é categórico em afirmar que “o instituto é perfeitamente patível com a sistemática das taxas e da contribuição de melhoria.”⁷¹³

Por fim, o mesmo autor conclui seu conceito salientando que a incompetência tributária ocorre para impedir a expedição de “regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”. Significa dizer, que a composição da hipótese de imunidade expressa no texto constitucional deve ser suficientemente caracterizada pelo comando constitucional que a previu, todavia, é possível que o legislador complemente os “condicionantes fáticos definidos pela norma imunizante.”⁷¹⁴

Diante desse conceito trazido à baila por Paulo de Barros Carvalho, é possível concluir que as imunidades tributárias são normas de competência, conseqüentemente, são normas de estrutura em que serão encontrados os preceitos da imunidade, isso porque o espaço frequentado por essas normas de produção é o patamar hierárquico da CR/88⁷¹⁵. Logo, a alegação de que a imunidade é hipótese de não incidência constitucional qualificada, como

710 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 227.

711 Ibid.

712 Lembrando que esse entendimento é o jurisprudencial e não o desta pesquisa, consoante abordar-se-á no item 5.3.1 desta dissertação.

713 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 233.

714 Ibid., p. 238.

715 Ibid., p. 235.

defende alguns é completamente sem sentido, haja vista o fenômeno da incidência está inserido apenas no âmago das normas de conduta, jamais em uma norma de estrutura, como o é uma norma imunizante.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho adverte que as regras advindas da imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta. Assim, como estar-se falando de momentos distintos entre a imunidade (ocorre na norma de estrutura que ainda vai instituir a de conduta) e a incidência (ocorre apenas na regra matriz de incidência tributária - regra de conduta - momento posterior), como é possível que a imunidade impeça uma situação que ainda nem foi criada pelo legislador cuja norma de produção normativa será direcionada? Não há qualquer possibilidade.

Portanto, a assertiva que tenta unir em um mesmo ambiente a incidência e a imunidade não pode prosperar, já que a “a afirmação leva a acreditar que a norma constitucional possa não incidir, o que é inaceitável”, haja vista que alegar que a regra não incide é o mesmo que negar-lhe tom de juridicidade”, isto é, seria uma norma alheia ao âmbito jurídico, fora do direito.⁷¹⁶

Importa sintetizar a celeuma, afirmando com argumento de autoridade que as imunidades tributárias presentes na CR/88 são efetivamente normas que ao serem parte integrante das normas de estrutura, acabam por delimitar os poderes dos entes tributantes, impedindo-os que legislem sobre determinadas situações fáticas expressamente previstas constitucionalmente, o que nos leva ao dever de solidariedade social, haja vista ser uma autêntica delimitação constitucional negativa ao dever de solidariedade social, que ao atingir o legislador ordinário, no momento da produção da norma de conduta, por meio do modal deôntico proibitivo (V) fixa concretamente, as matérias impassíveis de tributação, não atingindo o patrimônio do contribuinte.

5.3 Aplicações do dever de solidariedade social no contexto jurídico tributário brasileiro

Investigar a aplicação da solidariedade social no ordenamento jurídico pátrio não é tarefa fácil, especialmente quando se pretende introduzi-la nas normas jurídicas tributárias. Para tanto, além de cimentar tijolo a tijolo a construção jurídica dessa figura no decurso desta pesquisa, foi ainda necessário trilhar por determinados caminhos metodológicos assentes em um modelo referencial teórico predeterminado, que possibilitaram: (i) a análise de conceitos

716 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. cit., p. 228-229.

necessários ao enfrentamento do tema proposto, com o fito de exercer um parâmetro investigativo sólido e concretizável; (ii) a fixação de critérios que foram empregados no objeto da pesquisa, com intuito de submetê-lo a classificações e qualificações forçosamente científicas; e (iii) a transposição de obstáculos que foram surgindo durante o estudo.

Tudo isso para que fosse possível chegar até o presente momento, ou seja, o plano pragmático, no qual será inserido o dever de solidariedade social no consequente de normas de estruturas tributárias relacionadas a determinados tributos do sistema do direito positivo pátrio, como já aduzido em linhas atrás, não é possível desvencilhar o plano pragmático da normatividade do direito, haja vista a efetividade da norma ser importante para a compreensão do fenômeno jurídico, de maneira que os conteúdos de significação dos fatos são recolhidos pelo legislador da própria realidade social, para impregnar de valores as variáveis lógicas da norma⁷¹⁷.

Em capítulos anteriores foram abordados dois pontos importantes que merecem ser lembrados neste momento. O primeiro deles fundou-se na necessidade de se admitir um dever de solidariedade social em matéria tributária, uma vez que do ponto de vista jurídico há um dever de cidadania entre os membros da sociedade em razão da presença de um legítimo Estado constitucional (em que os valores estão previstos expressamente), fiscal (em que a arrecadação advinda dos tributos é o único ou mais importante meio de abastecimento do erário e de garantir o financiamento dos gastos públicos⁷¹⁸) e intervencionista (em que os valores positivados na CR/88 transformam-se em prestações positivas do Estado em prol da comunidade), buscando atribuir à solidariedade social o dever fundamental de contribuir para esse atual modelo de Estado.

O segundo ponto a ser recordado consiste na forma como esse dever de solidariedade social poderia ingressar no contexto da norma jurídica tributária. Para isso foi relevante trazer à baila o estudo acerca da estrutura sintática das normas de estrutura ou de produção normativa, haja vista serem elas o mais importante e eficiente instrumento introdutor de normas jurídicas no sistema, capazes de produzir novas estruturas normativas e funcionar como fundamento de validade das normas que dela decorram⁷¹⁹. Nesse sentido, intentou-se examinar a estrutura de uma norma de produção normativa tributária e como o dever de solidariedade social poderia nela ser introduzido.

717 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 189.

718 Essa visão dos custos dos direitos já foi objeto de análise desta dissertação no item 3.2.2.3 que tratou sobre a solidariedade social como fundamento do dever jurídico de pagar tributos no Brasil.

719 Tema já bastante analisado no item 4.4 desta pesquisa.

Sem embargo, restou constatado que a norma de produção, como qualquer norma do dever-ser, é composta por um antecedente e um conseqüente unidos por um functor deôntico implicacional não modalizado. No antecedente está a autoridade competente para instituir normas, e em seu conseqüente estão, obrigatoriamente, três elementos indispensáveis à sua construção: (i) a outorga de competência (critério sintático) a quem a Constituição determinou a criação do tributo; (ii) o estabelecimento do procedimento, aspecto formal (critério sintático) da norma; (iii) e a delimitação da matéria (critério semântico) a ser veiculada nesse instrumento introdutor de normas⁷²⁰.

Logo, pretendeu-se propor que o dever de solidariedade social no âmbito da tributação seria o núcleo semântico dessas normas de estrutura, estando necessariamente em seu conseqüente, no tocante às matérias que devem ou não ser abordadas pelo legislador, de acordo com o constituinte originário. Isso faz o texto constitucional firmar sua finalidade precípua de autorizar o modal deôntico dos conteúdos semânticos das normas de estrutura e das normas de conduta de cada tributo delas decorrentes.

Percebeu-se então que como a CR/88 é o ponto de partida para a construção das normas jurídicas tributárias, e tendo a solidariedade social previsão expressa no referido texto maior⁷²¹, a sua observância passa a ter dimensão constitucional, e seus efeitos devem irradiar sobre todo o sistema, inclusive o sistema tributário. Desse modo, é possível defender a introdução do dever de solidariedade em face dos contribuintes a partir do conseqüente das normas de estrutura de competência tributária por meio do modal deôntico modalizado em permitido (P). Por meio deste, é facultado ao legislador ordinário analisar determinada espécie tributária sob o viés da solidariedade social, chegando à conclusão de que “todos” estariam obrigados ao pagamento de determinado tributo, por ser este o único modo de manutenção dos gastos públicos e de garantir o custo dos direitos, tendo apenas como freios as limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas na CR/88.

Assim, tanto as matérias quanto o procedimento a ser adotado no interior do referido conseqüente das normas de estrutura já se encontram exteriorizados expressamente nos enunciados prescritivos, ou seja, nos textos da CR/88 (plano S1). Estes, além de orientar o legislador, devem ainda conduzi-lo ao que pode legislar (P), ao que não pode legislar (V) e ao que é imprescindível legislar (O). Daí surge a relevância da análise dos modais deônticos em cada espécie tributária, bem como a particular importância do exame de quais tributos podem sofrer a influência do dever de solidariedade social em sua estrutura normativa.

720 Ver capítulos 2 e 4 desta dissertação.

721 Art. 3º como objetivo da República.

Pretende-se identificar quais os tributos brasileiros passíveis de aplicação do dever de solidariedade social, capazes de permitir que a solidariedade possa atuar como o núcleo semântico da norma jurídica de estrutura tributária para sua instituição, sempre analisando nos casos envolvidos tanto o antecedente quanto o consequente. Nesse sentido, mister se faz tecer algumas breves considerações⁷²² acerca da classificação dos tributos brasileiros, com base no texto constitucional, na doutrina e na jurisprudência, inclusive explicitando, dentro do marco teórico apresentado, os critérios utilizados para classificá-los e distingui-los no ordenamento jurídico.

5.3.1 Classificação dos tributos e o dever de solidariedade social

Para Paulo de Barros Carvalho, classificar significa separar os objetos em classes de acordo com suas semelhanças. Assim, a partir dos critérios utilizados pode haver variação qualitativa e quantitativa das classes, possibilitando classes mais extensas, que o autor denomina de gêneros, e suas subclasses, chamadas de espécies⁷²³. O que determina a classificação de um objeto é o critério utilizado para analisá-lo. Especificamente, na classificação dos tributos, esses parâmetros são de suma importância porque permitem: (i) identificar qual é a espécie tributária que se está investigando; por consequência direta, (ii) estabelecer o regime jurídico ao qual ela será submetida; e por fim, (iii) examinar o fundamento de validade da norma instituída. Razão por que tais critérios devem necessariamente ser exteriorizados e justificados no momento da classificação.

Isso porque o relevante nesse momento é, conforme adverte Luciano da Silva Amaro, saber “se o critério eleito é suficiente para que se apreendam os diferentes regimes jurídicos a que cada grupo de figuras está submetido pelo ordenamento jurídico”⁷²⁴.

Geraldo Ataliba utiliza como critério para classificar as espécies tributárias o aspecto material da norma, isto é, a situação hipotética prevista na lei que institui o tributo como fator definidor da imposição tributária, de forma que ao identificar se o tributo é vinculado ou não a uma atividade estatal dirigida ao contribuinte, já se permite reconhecê-lo como um imposto

722 A pesquisa ora em comento não pretende esgotar a problemática da classificação dos tributos, já que o tema é de profunda divergência e mereceria minuciosa investigação, o que se afasta dos objetivos desta pesquisa. No entanto, não se poderá avançar no estudo da solidariedade social sem que se tenha em mente quais os tributos que podem, de forma efetiva, revelar a sua aplicação e as possíveis consequências desta.

723 CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário — linguagem e método**. Op. cit., p. 118.

724 AMARO, Luciano da Silva. Conceito e classificação dos tributos, São Paulo, RDT 55, p. 280.

ou uma taxa, bastando analisar a sua hipótese de incidência⁷²⁵, razão pela qual a doutrina denominou sua teoria de bipartite⁷²⁶.

Inspirado na classificação de Geraldo Ataliba⁷²⁷, Paulo de Barros Carvalho também admite a importância do critério material da hipótese de incidência, aduzindo que além de preencher os requisitos do art. 3º do CTN, no qual tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁷²⁸, para que se identifique de qual tipo tributário se está falando é preciso que se verifique, além da (i) materialidade da hipótese de incidência, (ii) a sua base de cálculo, pois a descrição hipotética do fato jurídico tributário, por si só, não é suficiente para identificar a estrutura fundamental do tributo⁷²⁹.

Desse modo, a classificação das espécies tributárias em impostos, taxas e contribuição de melhoria intitulada pela doutrina de tripartite, tem também como pano de fundo a vinculação ou não do tributo a uma atividade do Estado. Assim, tributos vinculados dependem de uma atuação estatal relativa ao contribuinte (direta ou indireta), ao passo que tributos não vinculados não precisam de uma atividade do poder público relacionada ao contribuinte, já que a simples hipótese normativa efetivamente realizada pelo sujeito passivo faz incidir a norma tributária, dispensando a atuação estatal⁷³⁰. Portanto, nessa classificação pelo critério da vinculação, são tributos não vinculados os impostos; e são tributos vinculados, as taxas e as contribuições de melhoria.

A problemática se dá quanto à natureza jurídica dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais, tributos previstos nos arts. 148, 149 e 149-A da CR/88. Não se está discutindo aqui o caráter tributário dessas figuras, visto que ambos estão elencados no texto constitucional e preenchem os requisitos previstos e exigidos pelo conceito de tributo do art. 3º do CTN, mas a que espécie tributária pertencem. Urge aqui examinar o art. 4º do CTN, o qual prevê que a natureza jurídica do tributo é determinada apenas pelo seu fato gerador,

725 ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. Op. cit., p. 130-131.

726 Com isso, no sistema jurídico tributário de Ataliba ou sem tem um imposto (não vinculado) ou se tem uma taxa (vinculado).

727 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 67.

728 Art. 3º do CTN.

729 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 59-60.

730 Art. 16 do CTN: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

desconsiderando tanto a sua denominação formal como a destinação do produto da arrecadação⁷³¹.

Ao interpretar o dispositivo mencionado, Paulo de Barros Carvalho conclui que o fato de nos empréstimos compulsórios haver, por previsão constitucional, o caráter restitutivo, bem como o fato de nas contribuições especiais, também por exigência constitucional, ser essencial a finalidade específica, representada pela destinação do produto arrecadado, em nada esses *plus* importam ou crescem à natureza jurídica do tributo, independentemente do nome atribuído à figura ou do destino que se dê ao produto da arrecadação⁷³².

Com essa explicação, pode-se perfeitamente compreender o entendimento encampado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal — STF⁷³³, no qual há cinco distintas espécies tributárias no sistema do direito positivo, quais sejam: (i) os impostos (não vinculados); (ii) as taxas (vinculadas ao Estado por serviço ou poder de polícia prestados ao contribuinte); (iii) as contribuições de melhoria (vinculadas ao Estado, decorrentes de obra pública e valorização imobiliária benéfica ao contribuinte); (iv) os empréstimos compulsórios (vinculados à restituição); e (v) as contribuições especiais (vinculadas à destinação). Com efeito, o critério caracterizador das espécies tributárias pelo STF levou em consideração, além da vinculação, as qualidades de devolução e destinação do produto da arrecadação, colidindo diretamente com o art. 4º do CTN. A intitulada teoria quinquipartite é a majoritária atualmente, mas não será a adotada nesta pesquisa científica. Adota-se a teoria tripartite, que será utilizada a seguir.

À guisa de esclarecimento, vale firmar o posicionamento abraçado no sentido de que há no sistema do direito positivo pátrio três espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Dito isso, elucida-se que os empréstimos compulsórios podem ser configurados ora como impostos, ora como taxas, ora como contribuições de melhoria; e as contribuições especiais podem aparecer como impostos ou taxas⁷³⁴. Para tanto, basta aplicar o operativo critério constitucional representado pelo binômio: hipótese de incidência e base de cálculo⁷³⁵.

731 Art. 4º do CTN: A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

732 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 65.

733 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 111.954/PR, DJU 24/06/1988; AI-AgR 658576/RS, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgado 27/11/2007.

734 Geilson Salomão Leite segue a mesma linha de Paulo de Barros Carvalho, e coaduna com esse entendimento. Ver: LEITE, Geilson Salomão. **Do imposto territorial rural**. Op. cit., p. 50.

735 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 65.

Logo, quando da análise do referido binômio no contexto da norma jurídica tributária, resta constatado que quando há qualquer vinculação à atuação estatal, esse gênero tributo pode ter como subclasse uma taxa ou uma contribuição de melhoria. Caso se verifique que não há nenhuma vinculação à atividade do Estado, pois que determina a obrigação tributária é o comportamento do próprio sujeito passivo em relação à hipótese de incidência da norma, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais serão considerados subclasses de impostos, uma vez que não constituem categoria à parte, pelo que não de enquadrar em uma das espécies enumeradas⁷³⁶.

Diante da classificação dos tributos adotada, no que concerne à aplicabilidade do dever de solidariedade social como núcleo semântico das normas jurídicas de estrutura tributária, defender-se-á aqui que as espécies tributárias que admitem a possibilidade de aplicação da solidariedade social em sua estrutura são os impostos, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, consoante se passa a expor.

5.3.2 Aplicação nos impostos

O imposto por previsão legal é um tributo desvinculado de qualquer atividade estatal específica relacionada ao contribuinte⁷³⁷, de forma que o vínculo obrigacional entre o Estado e o contribuinte consubstancia-se pela ocorrência do fato hipotético previsto na norma jurídica efetivamente realizado pelo sujeito passivo, sem nenhuma interferência do ente político. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, é da índole do imposto a inexistência de participação do Estado atinente ao administrado⁷³⁸.

Essa peculiaridade permite que o fruto da arrecadação dos impostos não esteja sujeito a um serviço individualizado ou a uma obra pública construída (como taxas e contribuições de melhoria), senão às despesas gerais do Estado, gastos estes intimamente ligados aos valores consagrados constitucionalmente, tais como a manutenção da saúde, da educação, da segurança, da moradia, dentre outros direitos sociais que devem ser custeados por aqueles que colaboram para a convivência harmônica da sociedade.

Os impostos são tributos que permitem o alcance e o atingimento da justiça social distributiva tão defendida por Tomás de Aquino e Aristóteles, na medida em que os recursos financeiros arrecadados são redistribuídos, retornando a todos os membros da sociedade

736 Ibid., p. 68.

737 Art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

738 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. Op. cit., p. 68.

(quem tem e que não tem) por meio da promoção de políticas públicas que visem a assegurar o mínimo de dignidade aos cidadãos indiscriminadamente, e sem o dever de respeito e de auxílio mútuos já defendidos por John Rawls. Encontram-se intimamente ligados ao dever de solidariedade social que fundamenta o próprio dever de pagar tributos, sem os quais não haveria como viabilizar os custos dos direitos pelo ente estatal, quer sejam negativos que sejam positivos⁷³⁹.

O dever fundamental de pagar impostos baseado no dever de solidariedade social, com fins de realização da justiça social, consiste também no fato de a não vinculação do produto da arrecadação dessa espécie tributária possibilitar ainda a graduação do pagamento do tributo com base nas riquezas de cada contribuinte, isto é, a tributação do imposto de acordo com a capacidade de contribuir do sujeito passivo. Logo, aquele que tem mais deve ter tributação mais expressiva do que aquele que tem menos, bem como quem não tem estará fora do campo de visão da incidência da norma.

Assim, consoante já mencionado em linhas atrás, a capacidade contributiva consiste no “padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária”, de forma que é necessário analisar o “critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo”⁷⁴⁰, haja vista que sua inobservância compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança jurídicas do sistema do direito positivo. Ela fundamenta e justifica a ideia de justiça fiscal e de igualdade⁷⁴¹, na sua vertente distributiva, em que está presente a solidariedade social, no contexto jurídico do Estado Social e Democrático de Direito. Consolidado o liame estreito entre os impostos e o dever de solidariedade social presente no dever fundamental de pagar tributos, passa-se a análise da norma de estrutura ou de produção normativa típica dos impostos.

Antes disso, mister se faz aduzir que os impostos, por própria previsão constitucional, possuem conteúdo material delimitado que deve integrar o núcleo das respectivas hipóteses normativas⁷⁴², quais sejam: (i) impostos sobre o comércio exterior (II e IE); (ii) impostos sobre o patrimônio e a renda (IR, ITR, IGF, IPVA, IPTU); e (iii) impostos sobre a transmissão, a circulação e a produção (ITCD, ITBI, IPI, IOF, ICMS, ISS)⁷⁴³, respectivamente⁷⁴⁴.

739 Item 3.2.2.3 desta dissertação.

740 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 215.

741 TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema. Op. cit., p. 517.

742 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 70.

743 Seguem as nomenclaturas dos impostos mencionados: II - imposto de importação; IE - imposto de exportação; IR - imposto sobre renda; ITR - imposto territorial rural; IGF - imposto sobre grandes fortunas; IPVA - imposto sobre propriedade de veículos automotores; IPTU - imposto sobre a propriedade territorial

É importante frisar que, conforme se advoga aqui, aos impostos, qualquer que seja sua subespécie, pode ser aplicado o dever de solidariedade social, já que o fundamento dessa figura tributária encontra guarida no critério da não vinculação a uma atividade do Estado, possibilitando sua arrecadação aos serviços de caráter *uti universe*, sendo indiferente a sua função⁷⁴⁵ predominante para fins da solidariedade. Então, a proposta será compor a norma tributária de estrutura ou de produção normativa, para se comprovar a possibilidade de aplicação ou não do dever de solidariedade; portanto, eleger-se-ão apenas três impostos para essa finalidade: (i) IR — imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza; (ii) IGF — imposto sobre grandes fortunas; e (iii) ITR — imposto territorial rural, que podem contribuir de forma bastante satisfatória à realidade científica desta pesquisa⁷⁴⁶.

Não se afastando de tudo o que foi estudado até o presente momento, é perfeitamente sabido que as normas de produção de outras normas (de estrutura) estão situadas no plano constitucional (o plano S1). Portanto, é dele que serão extraídos todos os requisitos de competência, forma e matéria necessários à composição da estrutura lógico-sintática da referida norma relativa ao imposto sobre a renda.

A CR/88 acerca do IR determina em seu art. 153, *caput*, e §2º, I que compete à União instituí-lo e que este imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade. E complementando o art. 145, §1º do mesmo diploma, determina sua submissão ao princípio da capacidade contributiva, no qual o IR será graduado de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Nesse sentido, a ideia de mensurar a riqueza do contribuinte à sua capacidade de despender patrimônio para pagamento do imposto está diretamente ligada ao dever de solidariedade social, podendo este ingressar na referida norma de estrutura. Assim, é possível demonstrar a estrutura lógico-sintática mínima da norma de produção jurídica que permite a criação do IR da seguinte forma, a saber:

urbana; ITCD - imposto sobre transmissão por *causa mortis* ou doação; ITBI - imposto sobre transmissão de bens imóveis; IPI - imposto sobre produtos industrializados; IOF - imposto sobre operações financeiras; ICMS - imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços; ISS - imposto sobre serviços.

744 Além dos impostos extraordinários de guerra e dos residuais, previstos no art. 154 da CR/88.

745 Importa recordar que os impostos podem ter a função predominantemente fiscal (fins meramente arrecadatórios) como predominantemente extrafiscal (mesmo ocorrendo arrecadação, sua principal finalidade é inibir ou estimular comportamentos relativos ao comércio exterior, ao consumo, à economia de mercado, etc.), todavia, para fins de aplicação do dever da solidariedade social, essa classificação é irrelevante, uma vez que em ambos os casos a aplicação se dará pelo critério da vinculação, consoante se propõe nesta pesquisa.

746 Importante mencionar que a escolha dos impostos para aplicação do dever de solidariedade social foi aleatória, já que seria inviável analisarem todos os impostos previstos na CR/88 se o fundamento para qualquer um deles seria o mesmo, qual seja: o fato de não ser vinculado permite a solidariedade.

I - Antecedente:

(i) a permissão da CR para a autoridade competente (o legislador ordinário) poder criar a lei que determina o referido imposto (que no caso do IR, só pode ser a União Federal, haja vista a competência ser privativa deste ente, nenhum outro podendo exercê-la⁷⁴⁷).

II - Consequente:

(i) Competência: da União Federal para instituir a lei do IR;

(ii) Procedimento: a CR/88 não exige que o IR seja criado por lei complementar; a forma de instituição do referido imposto poderá ser por lei ordinária⁷⁴⁸;

(iii) Matéria (O): a CR/88 obriga que o IR ao ser instituído pela União Federal deverá conter os seguintes critérios materiais:

a) generalidade (via de regra, todas as pessoas devem contribuir);

b) universalidade (via de regra, todas as rendas devem ser tributadas);

c) progressividade (quem tem mais renda contribui mais, quem tem menos renda contribui menos, por força dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributários)⁷⁴⁹.

Importa esclarecer que a expressão “via de regra” foi propositalmente utilizada, tendo em vista que determinadas rendas e proventos não geram incidência do IR, uma vez que a própria CR/88 prevê os casos de imunidades e as leis tributárias de isenções que impedem a incidência da norma, afastando a sua cobrança.

(iii.a) Matéria (P): a CR/88 não exige que o IR seja submetido ao princípio da noventena, podendo sua cobrança ocorrer sem nenhum óbice no primeiro dia do exercício seguinte ao qual houve majoração ou instituição do imposto⁷⁵⁰.

(iii.b) Matéria (V): a CR/88 veda a cobrança do IR no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, não podendo ser cobrado antes⁷⁵¹.

Após demonstrada a norma jurídica de estrutura do IR, algumas considerações acerca da matéria onde se manifesta o dever de solidariedade merecem atenção. A primeira delas consiste no fato de a CR/88 haver possibilitado a utilização de vários modais deônticos, a depender do conteúdo semântico que se pretendeu abordar. Isso permitiu ratificar o entendimento nesta pesquisa no sentido de que os enunciados prescritivos, nos textos da CR/88, orientam o legislador e o conduz ao que pode legislar (P), ao que não pode legislar (V)

747 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 69 e 274.

748 Só há necessidade de se criar tributo por lei complementar quando o texto constitucional expressamente o disser, caso contrário, pode ser por lei ordinária.

749 Ver: art. 153, I, §2º da CR/88.

750 Ver: art. 150, III, c da CR/88.

751 Ver: art. 150, III, b da CR/88.

e ao que é imprescindível legislar (O) ⁷⁵², bem como foi confirmado também que o modal deôntico pode variar de acordo com a conduta, sendo direcionado ao valor que o texto constitucional quis ou pretendeu tutelar ⁷⁵³.

A segunda consubstancia-se na manifestação nítida do dever de solidariedade social na figura do imposto de renda, quando da imposição constitucional dos critérios de generalidade, universalidade e progressividade. Isso porque a finalidade primordial do dever de solidariedade social é exatamente o reconhecimento de que todos os membros da sociedade precisam colaborar para o bem comum, uma vez que o fato de ser um objetivo a ser alcançado pela República ⁷⁵⁴ obriga todos a assumirem as suas responsabilidades de colaborar com o Estado por meio do dever de pagar tributos, com o intuito de garantir os direitos decorrentes dessa mesma solidariedade, que seriam, basicamente: promover a justiça social distributiva por meio da erradicação da pobreza e das desigualdades sociais.

Portanto, esse segundo argumento permite ao legislador ordinário, em um primeiro momento, deliberar pela instituição do imposto ora em exame, a partir do emprego do modal deôntico permissivo (P), para exigir do contribuinte essa imposição tributária, visando a possibilitar que todos esses valores sociais positivados sejam efetivamente concretizados, o que, em outras palavras, permite a firmação do dever de solidariedade na tributação.

Vale lembrar que essa atitude do legislador na qual se abre o conceito do dever de solidariedade social somente poderá legitimar-se se e ao mesmo tempo houver também a observância dos freios predeterminados pelo próprio texto constitucional, como as regras de competência tributária, em que se fecha o conceito, que no caso do IR foram explicitadas acima. Sendo assim, respeitados o antecedente e o conseqüente da norma de estrutura, especialmente no tocante à materialidade e às razões da exação tributária, no momento da criação da norma de conduta do IR, consolidado estará o dever de pagar tributos com base no dever de solidariedade como núcleo semântico das normas de produção jurídica tributária.

No que concerne ao imposto sobre grandes fortunas — IGF ⁷⁵⁵, embora esteja previsto no sistema constitucional pátrio, ainda não foi instituído; todavia, a sua fundamentação está diretamente relacionada com o dever de solidariedade social, porquanto a ideia de se tributar mais aos que mais possuem riquezas objetiva a redistribuição das rendas, e conseqüentemente reafirma a justiça social distributiva. Desse modo, caso fosse criado, assim seria sua estrutura lógico-sintática, a saber:

752 IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. Op. cit., p. 140.

753 Tema explorado no item 4.4 desta pesquisa.

754 Ver: art. 3º da CR/88.

755 Ver: art. 153, VII da CR/88.

I - Antecedente:

(i) a permissão da CR para a autoridade competente (o legislador ordinário) poder criar a lei que determina o referido imposto (que no caso do IGF só pode ser a União Federal, haja vista a competência ser privativa deste ente, nenhum outro podendo exercê-la).

II - Consequente:

(i) Competência: da União Federal para instituir a lei do IGF.

(ii) Procedimento: a CR/88 exige expressamente que o IGF seja criado por lei complementar; a forma de instituição do referido imposto não poderá jamais ser por lei ordinária, sob pena de invalidade da norma instituída.

(iii) Matéria: a CR/88 não definiu os critérios materiais do IGF, prevendo que a lei complementar de criação do tributo seria a competente para tal finalidade. Assim, o próprio fundamento desse imposto de cunho essencialmente solidário não poderá instituir uma lei complementar que ofenda os princípios constitucionais, especialmente os princípios constitucionais tributários e suas regras de competência.

Por fim, analisar-se-á a aplicação do dever de solidariedade social no imposto territorial rural — ITR⁷⁵⁶, seguindo o mesmo raciocínio lógico-sintático utilizado nos demais impostos, para compor o mínimo da norma de produção jurídica que permite a criação do referido imposto, a saber:

I - Antecedente:

(i) a permissão da CR para a autoridade competente (o legislador ordinário) poder criar a lei que determina o referido imposto (que no caso do ITR só pode ser a União Federal, haja vista a competência ser privativa deste ente, nenhum outro podendo exercê-la⁷⁵⁷).

II - Consequente:

(i) Competência: da União Federal para instituir a lei do ITR

(ii) Procedimento: a CR/88 não exige que o ITR seja criado por lei complementar; a forma de instituição do referido imposto poderá ser por lei ordinária.

(iii) Matéria (O): a CR/88 obriga que o ITR ao ser instituído pela União Federal deverá ser progressivo, de maneira que suas alíquotas serão fixadas com a finalidade de desestimular a manutenção das propriedades improdutivas, portanto, deixando transparecer a função predominantemente extrafiscal do imposto⁷⁵⁸.

⁷⁵⁶ Previsão no art. 153, VI, e §4º, I da CR/88.

⁷⁵⁷ Apenas são possíveis para os municípios, caso optem, a fiscalização e a cobrança do ITR, isto é, delega-se a capacidade ativa, não a competência tributária de criar. Ver: art. 153, §4º, III da CR/88.

⁷⁵⁸ Ver: art. 153, §4º, I da CR/88.

(iii.a) Matéria (V): a CR/88 veda expressamente a tributação das pequenas glebas rurais, com fundamento na função social da propriedade⁷⁵⁹.

(iii.b) Matéria (P): a CR/88 não exige que o ITR seja submetido aos princípios da noventena e da anterioridade, podendo sua cobrança ocorrer sem nenhum óbice, tanto antes de decorridos noventa dias da publicação da lei, como no primeiro dia do exercício seguinte ao qual houve majoração ou instituição do imposto⁷⁶⁰.

No caso específico do ITR, além de demonstradas e confirmadas as premissas desta pesquisa nos mesmos moldes do Imposto de Renda, merece atenção o fato da imunidade assentada no princípio da função social da propriedade. Ora, o dever de solidariedade social encontra-se estampado nessa norma constitucional imunizante. E já que o referido imposto, nas palavras de Geilson Salomão Leite, “constitui-se em um imposto de natureza patrimonial, cuja incidência recai sobre a propriedade rural”⁷⁶¹, a sua tributação estará fundada na justiça social e na redistribuição das riquezas, isso porque erradicar a pobreza e a marginalização bem como reduzir as desigualdades sociais e regionais constitui-se em um dos valores mais expressivos prestigiados pelo legislador de 1988⁷⁶², consoante explica o mesmo autor.

Destarte, sua aplicação será do maior para o menor, e somente poderá ser legítima no momento em que a arrecadação referente a este tributo recair apenas àqueles que, por estarem em um patamar acima do mínimo existencial, puderem contribuir para o financiamento do Estado, ao passo que os indivíduos cuja riqueza está abaixo ou no limite do mínimo vital, não podem contribuir, sendo afastados do campo de incidência da norma jurídica tributária. Limitação esta que consolida mais uma vez a manifestação do dever de solidariedade social no direito tributário.

5.3.3 Aplicação nos empréstimos compulsórios

Não se discutirá aqui a natureza jurídica dos empréstimos compulsórios, haja vista sua classificação como tributo ocorrer em razão do preenchimento de todos os requisitos dispostos no art. 3º do CTN⁷⁶³, tido como expressão eloquente daquilo que o próprio sistema jurídico brasileiro entende por “tributo”⁷⁶⁴.

759 Ver: art. 153, §4º, II da CR/88.

760 Ver: art. 150, III, b e c da CR/88.

761 LEITE, Geilson Salomão. **Do imposto territorial rural**. Op. cit., p.52.

762 Ibid., p. 39.

763 Art. 3º do CTN.

764 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 64-65.

A preocupação nesta pesquisa está assentada em qual categoria de tributo tal espécime se enquadra, uma vez que para Paulo de Barros Carvalho, não se pode admitir que os empréstimos compulsórios abordem um modelo autônomo de tributo, isso porque ele utiliza o critério da vinculação para distinguir as espécies tributárias, analisando a sua hipótese de incidência e a sua base de cálculo.

Nesse sentido, tal tributo pode ser configurado como um imposto ou uma taxa, já que vinculado ou não a uma atuação estatal relacionada ao contribuinte, sua aparição no direito tributário pátrio ocorre mais na figura de imposto em razão de a hipótese de incidência deste tributo não depender de nenhuma atividade do Estado. Portanto, trabalhar-se-á com este tributo no modelo não vinculado.

Isso significa dizer que todas as particularidades anteriormente expostas no item 4.3.2 deste capítulo referente aos impostos, aplicam-se aos empréstimos compulsórios, sendo necessário aduzir que a Constituição de 1988 (art. 148, I, II e parágrafo único) manifestou a competência, a forma e o conteúdo destes, que precisam ser observados no momento da sua instituição pelo legislador ordinário, uma vez que, como já mencionado em linhas atrás, é no plano constitucional que serão extraídos todos os requisitos necessários à composição da estrutura lógico-sintática da referida norma relativa ao tributo em comento. Segue, então, a sua estrutura mínima:

I - Antecedente:

(i) a permissão da CR para a autoridade competente (o legislador ordinário) poder criar a lei que determina o referido imposto (que no caso dos empréstimos compulsórios só pode ser a União Federal, haja vista a competência ser privativa deste ente, nenhum outro podendo exercê-la).

II - Consequente:

(i) Competência: da União Federal para instituir a lei dos empréstimos compulsórios;

(ii) Procedimento: a CR/88 exige que os empréstimos compulsórios sejam criados por lei complementar; a forma de instituição do referido imposto jamais poderá ser por lei ordinária.

(iii) Matéria (P): a CR/88 determina que os empréstimos compulsórios somente podem versar sobre as seguintes matérias: (a) despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou iminência⁷⁶⁵. Nos casos de calamidade pública, Paulo de Barros Carvalho adverte que seu conceito abrange não apenas catástrofes, senão outros eventos de

765 Ver: art. 148, I da CR/88.

caráter socioeconômico, que ponham em perigo o equilíbrio do organismo social⁷⁶⁶; (b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional⁷⁶⁷.

(iii.a) Matéria (O): a CR/88 exige que no caso de investimento público de caráter relevante (art. 148, II), os empréstimos compulsórios sejam submetidos ao princípio da anterioridade, de maneira que sua cobrança somente poderá ocorrer a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao qual houve majoração ou instituição do imposto⁷⁶⁸. Embora o texto constitucional não preveja expressamente o critério da restituição dos empréstimos compulsórios, a sua restituição ao sujeito passivo dos recursos arrecadados para a finalidade a que se propôs é necessária, tendo em vista o sentido clássico da expressão “empréstimo”, dando a ideia de devolução⁷⁶⁹. Por fim, a imposição constitucional da destinação dos recursos aplicados às referidas despesas⁷⁷⁰.

A partir da norma de estrutura dos empréstimos compulsórios acima construída, é possível analisar a manifestação do dever de solidariedade social tanto no caso de calamidade pública como no caso de investimento urgente e relevante, haja vista que em ambos o bem jurídico maior é a coletividade. Isso ocorre porque a CR/88 pretendeu, na primeira situação, assegurar o mínimo de dignidade àqueles indivíduos que passaram por dificuldades totalmente alheias às suas ações, ocasionando uma redução drástica em seus patrimônios. Objetivou, por meio do dever de contribuir com o pagamento dos empréstimos compulsórios (na espécie de imposto), prestar o auxílio necessário para que se possa restabelecer o *status quo* do vitimado.

E na segunda (investimento público de caráter urgente e relevante), também o dever de solidariedade social aparece como fundamento constitucional, na medida em que o interesse tutelado nessas situações deverá necessariamente ser o interesse público, da coletividade, de todos. Desse modo, só há legitimidade na instituição desse imposto se houver uma interpretação do art. 148 da CR/88 baseada na sociedade e não no plano individual, particular, cabendo ao legislador definir, dentro dessa perspectiva, o que seria esse interesse “público urgente e relevante”. Não há possibilidade alguma de afastamento do caráter coletivo. Eis aqui, mais uma vez, a manifestação do dever de solidariedade social como núcleo material do tributo.

766 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 64.

767 Ver: art. 148, II da CR/88.

768 Ver: art. 150, III, b CR/88.

769 Não se defende aqui a devolução como um critério de distinção das espécies tributárias, consoante fora explicado no marco teórico adotado nesta pesquisa, bem como que para o art. 4º do CTN o nome e a destinação do produto da arrecadação não influenciam na caracterização do modelo tributário.

770 Ver: art. 148, parágrafo único, da CR/88.

5.3.4 Aplicação nas contribuições especiais

As contribuições especiais estão dispersas no texto constitucional na seguinte ordem: (i) sociais; (ii) de intervenção no domínio econômico — CIDE; (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas⁷⁷¹; (iv) contribuição previdenciária dos servidores públicos⁷⁷²; (v) contribuição para iluminação pública — COSIP⁷⁷³; (vi) contribuição destinada à seguridade social⁷⁷⁴.

Com fulcro no texto constitucional, Paulo de Barros Carvalho admite serem três as espécies de contribuição no ordenamento jurídico brasileiro: (i) a social; (ii) a interventiva; e (iii) a corporativa. A primeira (social) pode se apresentar como genérica (voltada aos setores da ordem social, como: educação, habitação, etc.) e destinada ao custeio da seguridade social (saúde, previdência e assistência social)⁷⁷⁵. A segunda se refere às contribuições para o domínio econômico; e a terceira consiste nas contribuições de categorias profissionais e econômicas.

Para fins deste estudo, importa mencionar que qualquer que seja a contribuição especial a ser instituída, seu regime jurídico é tributário, haja vista preencher os requisitos do art. 3º do CTN. Logo, a depender do que exige a CR/88, as contribuições submetem-se ao regime constitucional tributário⁷⁷⁶, de forma que o legislador ordinário deve respeitar o que prescreve o referido texto sobre a competência, o procedimento e a matéria dessas exações tributárias, sob pena de invalidade.

Dois pontos relevantes acerca das contribuições giram em torno da sua finalidade e da sua destinação específica, isto é, o liame entre a finalidade para a qual ela foi instituída e a destinação do produto da arrecadação ser direcionado a esse fim, sob pena de inconstitucionalidade. Significa dizer que, além da análise da materialidade ou hipótese de incidência prevista na norma tributária (fatos não vinculados a uma atividade do Estado), mais a sua base de cálculo, exige-se a necessidade de verificação da sua finalidade e do destino da sua arrecadação (para sustentação da atividade estatal nos vários setores da ordem social).

771 Ver: art. 149, caput, da CR/88.

772 Ver: art. 149, §1º da CR/88.

773 Ver: art. 149 - A da CR/88.

774 Ver: art. 195 da CR/88.

775 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 76-77.

776 Além dos artigos específicos sobre as contribuições, deve haver no que couber, observância da CR/88 em seus arts. 146, III (normas gerais sobre matéria tributária) e 150, I e III (princípio da estrita legalidade e princípios da irretroatividade e da anterioridade, respectivamente).

Tais critérios (finalidade e restituição) não são imprescindíveis para se distinguir a categoria na qual as contribuições estariam inseridas⁷⁷⁷, apenas o critério da vinculação com base na materialidade da hipótese de incidência unida à sua base de cálculo. Logo, seguindo o mesmo posicionamento utilizado nos empréstimos compulsórios, resta verificar em que categoria tributária de contribuição especial o dever de solidariedade social se encaixa. Se em um imposto ou em uma taxa, já que sua possibilidade como contribuição de melhoria é impossível em razão da sua materialidade restritiva⁷⁷⁸.

Para a finalidade a que esta pesquisa se propôs, importa analisar apenas contribuições cujas hipóteses de incidência não se acham vinculadas a uma atividade estatal relativa ao contribuinte, portanto, contribuições classificadas como um imposto⁷⁷⁹, já que o dever de solidariedade social participa de forma nítida no âmago do conseqüente das normas de estrutura dessa espécie de tributo. Para tanto, serão utilizadas as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social previstas no art. 195 da CR/88, o qual informa expressamente que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, concedendo caráter geral e exigindo de todos os participantes da coletividade a contribuição para o custeio dos direitos decorrentes (i) da saúde; (ii) da previdência; (iii) e da assistência social⁷⁸⁰.

777 Importa frisar que foi utilizado para classificar e distinguir as espécies tributárias o critério da materialidade da hipótese de incidência e da sua base de cálculo, que Paulo de Barros Carvalho denomina “tipologia tributária”, em razão da irrelevância de outros critérios elencados no art. 4º do CTN, que desconsidera a nomenclatura e a destinação como critérios para esse fim.

778 Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, esta espécie foi concebida em termos de estreito relacionamento com a valorização do imóvel, traço que não só prejudica como até impede seu aproveitamento como forma de exigência e cobrança das contribuições. Ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 76.

779 A dificuldade em tratar das contribuições especiais no direito tributário brasileiro consiste nas inúmeras significações encontradas tanto no âmbito da doutrina quanto da jurisprudência, como também da própria legislação tributária, o que leva à necessidade de se determinar qual o critério é relevante para sua classificação e definir de que tipo se está tratando. Nesse sentido, Paulo Aires Barreto menciona as possibilidades de utilização do termo, a saber: (i) espécie pertencente ao gênero tributo, (ii) imposto de escopo, (iii) tributo vinculado a uma atuação estatal, descrita no antecedente da norma de tributação, (iv) tributo vinculado a uma atividade estatal, que é causa de sua instituição, mas não vem referida no antecedente da regra matriz de incidência tributária, (v) tributo cujo critério material é o resultado de uma atuação estatal mais uma circunstância intermediária, (vi) **tributo cujo critério material é uma situação independente de qualquer atividade estatal específica ao contribuinte, cujo produto da arrecadação é destinado a uma atividade estatal**, (vii) tributo cujo pagamento é contrapartida de uma vantagem ou benefício ao contribuinte, decorrente de uma atividade estatal, (viii) tributo que tem como causa para sua instituição uma atividade estatal, da qual decorra uma vantagem ou benefício ao contribuinte, (ix) tributo que tem como causa para a sua instituição uma atividade estatal, independente de tal atividade estatal vir a gerar vantagem ou benefício ao contribuinte, (x) tributo devido em face da realização de obra pública de que decorra valorização imobiliária, (xi) tributo devido por força de valorização imobiliária gerada por obra pública, (xii) vocábulo equivalente a tributo, (xiii) quantia em dinheiro proveniente de pagamento de tributo, (xiv) quantia em dinheiro destinada a uma finalidade específica, que deu causa a instituição do tributo, (xv) espécie de tributo de validação finalística, (xvi) figura *sui generis*, (xvii) exigência não tributária. Ver em: BARRETO, Paulo Aires. **As contribuições e a destinação do produto da arrecadação**. Tese (Doutorado em direito). PUC- SP, 2005, p. 108.

780 Ver: art. 194 da CR/88.

A questão da referibilidade⁷⁸¹ presente nas contribuições especiais em geral não se aplica às contribuições sociais relativas à seguridade social. Nesses casos não se pode exigir apenas ao grupo de indivíduos que irão se beneficiar com a contribuição⁷⁸², mas a todos é exigido em razão do dever de solidariedade social inerente aos ideais de contribuir para os serviços públicos essenciais a todos, em especial nas áreas da saúde, da previdência e da assistência. Logo, a referibilidade nesses casos não é *conditio sine qua non* para a validade dessas contribuições.

Destarte, a aplicação do dever de solidariedade social nas contribuições para a seguridade social ocorrerá a partir da sua introdução no consequente da norma de estrutura, de forma a delimitar as matérias que devem ser objeto de instituição da futura norma jurídica tributária de conduta, sendo relevante demonstrar a estrutura lógico-sintática mínima da norma de produção jurídica que permite a criação da contribuição para a seguridade social, a saber:

I - Antecedente:

(i) a permissão da CR para a autoridade competente (o legislador ordinário) poder criar a lei que determina o referido tributo (que no caso das contribuições sociais para a seguridade social só pode ser a União Federal, haja vista a competência ser privativa deste ente, nenhum outro podendo exercê-la⁷⁸³).

II - Consequente:

(i) Competência: da União Federal para instituir a lei desta contribuição;

(ii) Procedimento: a CR/88 não exige que tal contribuição seja criada por lei complementar; a forma de instituição poderá ser por lei ordinária⁷⁸⁴.

781 Referibilidade consiste em um liame entre os sujeitos passivos das obrigações tributárias e aqueles que serão beneficiados pela atividade estatal que será financiada pela contribuição. Assim, só é possível o sujeito passivo se beneficiar da atividade estatal ensejada pelo pagamento da respectiva contribuição, aquele que efetivamente contribuiu para o seu custeio. Exemplo: quem paga a contribuição para o CRM será somente o médico devidamente inscrito no Conselho, e este terá todas as vantagens e benefícios advindos do pagamento desta contribuição de interesse da categoria profissional. O mesmo ocorre, via de regra, com as de intervenção. Nas palavras de Geraldo Ataliba, a referibilidade “é uma consequência ou efeito da ação estatal que toca ao obrigado, estabelecendo o nexo que o vincula a ela (ação estatal), ou uma decorrência da situação, *status*, ou atividade do obrigado (sujeito passivo da obrigação) que exige ou provoca a ação estatal que estabelece o nexo entre esta (ação) e aquele (o obrigado). Ver: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. Op. cit., p. 183. Ver ainda: STF - AGREs 238.171/SP, RE 177.137-2/RS, que se coaduna com esse posicionamento.

782 Situações específicas para as contribuições: (i) de interesse de categorias profissionais e econômicas; (ii) interventivas, em que se individualiza a cobrança em razão de o benefício ser grupal e não geral.

783 Importante aduzir que nas contribuições dos servidores públicos cada ente relativo ao seu servidor poderá criar (União: dos seus servidores; Estados: dos seus servidores; Municípios: dos seus servidores), bem como a COSIP — contribuição para a iluminação pública é da competência dos municípios e do Distrito Federal. Ver: arts. 149, §1º, e 149-A da CR/88.

784 Importa mencionar que a exigência constitucional para a instituição de contribuição por lei complementar ocorrerá apenas na espécie de contribuição residual prevista no art. 195, §4º, que permite ao legislador criar outras contribuições novas para garantir a manutenção da seguridade social, desde que haja observância do art.

(iii) Matéria (P): a CR/88 determina que a União poderá instituir contribuição social para a seguridade social que incida sobre: (iii.a) salários ou rendimentos, (iii.b) receita ou faturamento, e (iii.c) lucro; (referente ao empregador), bem como (iii.d) receita de concurso de prognósticos e (iii.e) importação de bens e serviços (referente ao trabalhador)⁷⁸⁵.

(iv) Matéria (O): a CR/88 exige que as receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constem em seus respectivos orçamentos, uma vez que não integrarão o orçamento da União⁷⁸⁶. O texto constitucional ainda obriga a observância do princípio da noventena para essas contribuições⁷⁸⁷.

(v) Matéria (V): a CR/88 veda expressamente a aplicação do princípio da anterioridade para as contribuições sociais da seguridade social⁷⁸⁸, bem como proíbe que qualquer benefício ou serviço da seguridade social seja criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total⁷⁸⁹. E ainda, impede que sejam cobradas as referidas contribuições às entidades beneficentes de assistência social⁷⁹⁰. Caso clássico de imunidade tributária.

Eis aqui mais uma comprovação da inserção do dever de solidariedade social no sistema do direito tributário pátrio, como núcleo semântico da norma estrutural. Se há um dever de contribuir por parte do contribuinte para os gastos públicos [modal deôntico obrigatório (O)], há necessariamente um outro dever de observar as delimitações advindas desse dever de contribuir por parte do legislador ordinário [modal deôntico proibitivo (V)]; estas, por sua vez, previstas na norma de estrutura (CR/88) que legitimará a produção da norma jurídica tributária de conduta. De forma que, a depender de cada matéria, poderá ocorrer uma abertura, como também um fechamento no conceito da solidariedade social em cada espécie tributária.

Portanto, é possível concluir que o dever de solidariedade social pode ser inserido no consequente das normas de estrutura, já que estas são veículos introdutores de normas no sistema, a partir do gênero tributos, em que são espécies os impostos e toda e qualquer espécie tributária que componha o mesmo critério identificador: a sua não vinculação a uma atividade do Estado relacionada ao contribuinte, restando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais na modalidade social para a seguridade social, uma vez que, em

154, I, também da CR/88, que assim dispõe: art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

785 Ver: art. 195 da CR/88.

786 Ver: art. 195, §1º da CR/88.

787 Ver: art. 195, § 6º da CR/88.

788 Ver: art. 195, § 6º da CR/88.

789 Ver: art. 195, § 5º da CR/88.

790 Ver: art. 195, § 7º da CR/88.

ambos os casos, podem ser classificados como impostos com destinação específica e/ou caráter de restituição. É possível a aplicação desse dever jurídico de contribuir para as necessidades públicas benéficas para a sociedade, tendo em mente apenas que as limitações previstas no texto constitucional precisam ser observadas, sob pena de ofensa ao que prescreve a Lei Máxima.

5.3.5 O dever de solidariedade social e o STF

De início, cabe esclarecer que não se tem pretensão alguma de apreciar profundamente as decisões do Supremo Tribunal Federal — STF acerca da figura da solidariedade social, até porque tal atitude fugiria ao objetivo desta pesquisa científica que se propôs a amoldar um conceito estrutural de solidariedade social que pudesse ser utilizado dentro do contexto das normas jurídicas tributárias, buscando no dever de pagar tributos o seu fundamento e na CR/88 os seus possíveis limites, amparado em um Estado fiscal, social e Democrático de Direito. É de suma relevância jurídica tecer breves algumas considerações acerca das formas de manifestação, interpretação e aplicação da solidariedade social no âmbito do Poder Judiciário, consoante se passa a expor.

O cerne das maiores discussões sobre a solidariedade social em matéria tributária reside nas contribuições especiais constitucionalmente previstas, das quais serão objeto de menção: (i) a contribuição social sobre o faturamento — FINSOCIAL; (ii) a contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL; e (iii) a contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos.

No primeiro caso (COFINS), antigo FINSOCIAL, a CR/88 previu em seu art. 195, I, b (alínea acrescentada pela EC nº 20/1998), que a seguridade social será financiada por toda a sociedade por meio da contribuição social sobre o faturamento e exigida do empregador ou da empresa ou da entidade a ela equiparada. Logo, da interpretação deste dispositivo o STF ratificou o entendimento no sentido de que a sociedade deve “financiar, de forma direta e indireta, nos termos da lei, a seguridade social, atribuindo-se aos empregadores a participação mediante bases de incidência próprias – folha de salários, o faturamento e o lucro”⁷⁹¹.

Isso culminou mais tarde com a possibilidade de se legitimar, com base na solidariedade social, a contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL, prevista no art. 195,

791 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 150.764-1 — Pleno do STF. Min. Rel. Marco Aurélio. Acórdão publicado no Diário da Justiça em 02/05/1994.

I, c (alínea acrescentada pela EC nº 20/1998), mesmo nos casos em que a empresa não possua empregados, consoante se observa no acórdão abaixo:

A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de se conferir interpretação ampla ao art. 195, I, da Constituição, na redação anterior à EC 20/98, de modo a compreender as pessoas jurídicas empregadoras em potencial, inclusive aquelas que não possuem empregados. Aplicação, no caso, do princípio da solidariedade, no sentido de que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade (art. 195, *caput*, da CF/88).⁷⁹²

No que concerne à contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos, introduzida no art. 40 do texto constitucional por meio da EC nº 41/2003, passou-se a admitir, com base na solidariedade social, que os aposentados, isto é, servidores que se encontravam na inatividade deveriam permanecer a contribuir para os cofres da previdência social, mesmo sem haver nenhum teor retributivo.

No julgamento, o entendimento vencido abordou (entre outros argumentos) a inconstitucionalidade do citado dispositivo em razão de ausência de causa suficiente⁷⁹³, ou seja, não haveria motivo ou justificação que mantivesse o dever de contribuir do servidor inativo, uma vez que já havia contribuído na atividade para ter direito ao benefício da aposentadoria. Nas palavras de Marciano Seabra de Godoi, a imposição tributária só teria sentido se o servidor viesse a receber benefícios futuros (essa seria a causa da contribuição), e não de quem já se encontrasse na fase de percepção de benefícios⁷⁹⁴.

Contudo, por maioria de votos, o STF entendeu ser constitucional o dispositivo acrescentado, com base nos posicionamentos abaixo transcritos:

Assim como não aceito considerações puramente atuariais na discussão dos direitos previdenciários, também não as aceito para fundamentar o argumento básico contra a contribuição dos inativos, ou seja, a de que já cumpriram o quanto lhes competia para obter o benefício da aposentadoria. Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a Seguridade.⁷⁹⁵

Sem avançar compromisso quanto à constitucionalidade ou inconstitucionalidade das modificações impostas, sublinho mais uma vez que, com o advento da Emenda nº 41/2003, o regime previdencial deixou de ser eminentemente contributivo para se tornar contributivo e solidário, como se infere límpido à redação que emprestou ao art. 40, *caput*, da Constituição da República.⁷⁹⁶

792 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 500.121/MG-AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski. Acórdão publicado no Diário da Justiça em 02/04/2012.

793 BRASIL. Supremo Tribunal Federal ADI nº3.105-8/DF — Pleno do STF. Min. Rel. Ellen Gracie. Acórdão publicado no Diário da Justiça em 18/08/2004.

794 GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. Op. cit., p. 166.

795 Posicionamento do Min. Sepúlveda Pertence.

796 Posicionamento do Min. Cesar Peluso.

O compromisso do contribuinte inativo ou pensionista, ao pagar esse específico tributo, é com o sistema como um todo, e não apenas com a sua conta junto ao órgão previdenciário.⁷⁹⁷

Nesse sentido, concluiu o ministro Cesar Peluso (relator do acórdão examinado) pela constitucionalidade do art. 40, com base única e exclusiva no dever de solidariedade social dos servidores inativos em contribuírem para a conservação do regime previdenciário, consoante se observa:

O regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos de aposentadoria durante a velhice, e, conforme o art. 195 da Constituição da República, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que bem poderia chamar-se **princípio estrutural da solidariedade**.⁷⁹⁸ (Grifo nosso).

Relevante mencionar que essa expressão “princípio estrutural da solidariedade”, mencionada no acórdão supra, intenciona admitir que não se pode mais fundamentar o dever de ser solidário em um Estado fiscal apenas baseado nas vantagens ou a benefícios que um grupo ou uma parcela da sociedade teria direito caso houvesse o efetivo dever de contribuir⁷⁹⁹. Eclode, a partir deste julgamento, uma metamorfose na construção do atual entendimento da solidariedade social na jurisprudência, que visa a aplicar outro modelo, qual seja o dever de contribuir por fazer parte do todo, da coletividade, independentemente do caráter de retributividade; o dever de participar da construção do próprio Estado, com o intuito de edificar um alicerce social, no qual seja garantido o mínimo de dignidade e estabilidade não apenas a uma fração da sociedade, mas a todos.

Ricardo Lobo Torres explica bem esse novo enfoque jurisprudencial quando afirma que o fundamento dessas anômalas contribuições não é a solidariedade do grupo, mas a solidariedade que informa a capacidade contributiva⁸⁰⁰. Desse modo, o STF, ao julgar a contribuição dos servidores inativos, deslocou a argumentação do princípio do custo/benefício para o princípio estrutural da solidariedade, passando a fundamentar o fato gerador do tributo na capacidade contributiva dos servidores aposentados⁸⁰¹. O que, na visão crítica do autor, tornou todas essas espécies tributárias referenciadas em impostos com destinação especial⁸⁰².

797 Posicionamento do Min. Gilmar Mendes.

798 Posicionamento do Min. Cesar Peluso.

799 A denominada solidariedade social do grupo baseia-se no princípio do custo/benefício. Ver: TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade social e tributação**. Op. cit., p. 201.

800 TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade social e tributação**. Op. cit., p. 204.

801 Ibid., p. 205.

802 Idid., p. 204.

Embora não seja de bom alvitre empregar o termo “paradigma” em se tratando do sistema do direito positivo, analisando sensivelmente os últimos julgados acerca da interpretação e aplicação do dever de solidariedade social no âmbito do direito tributário pelo STF, restou constatado que não se podem negar as consequências dessa concepção, no sentido de invocar o dever de solidariedade social para a ampliação do alcance das espécies tributárias sob qualquer pretexto retórico incipiente.

Há de se ter cautela, porque nem sempre a alegação utilizada pelo STF no sentido de que “o financiamento da seguridade social é responsabilidade de toda a sociedade” deve necessariamente justificar toda e qualquer imposição tributária com base em suposto proveito para toda a coletividade, como vem ocorrendo com as questionáveis contribuições para (i) o FUNRURAL — INCRA e para (ii) o SEBRAE, ambas transcritas abaixo, respectivamente:

- (i) É exigível a exação referente ao FUNRURAL — INCRA de empresas urbanas, haja vista que o **financiamento da seguridade social é responsabilidade de toda a sociedade**. II – A contribuição à Previdência Rural rege-se pelos mesmos princípios aplicáveis a todo o gênero das contribuições previdenciárias, não configura imposto e é legítima sua cobrança conforme as hipóteses de incidência traçadas pelo legislador ordinário. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a contribuição destinada ao INCRA e ao FUNRURAL é devida por empresa urbana, porque destina-se a cobrir os riscos aos quais está sujeita toda a coletividade de trabalhadores.⁸⁰³
- (ii) Tributo destinado a viabilizar a promoção do desenvolvimento das micro e pequenas empresas. Natureza jurídica: **contribuição de intervenção no domínio econômico** [...]. É válida a cobrança do tributo independentemente de contraprestação direta em favor do contribuinte.⁸⁰⁴

Diante dessas considerações acerca da interpretação do STF quando da utilização do dever de solidariedade social nos julgamentos em matéria tributária, verificou-se que em momento algum houve por parte dos ministros um critério referencial que pudesse conduzi-los aos seus posicionamentos de maneira que fosse possível apresentar mais segurança e estabilidade nos fundamentos de suas decisões. O que se constatou foi o uso excessivo da expressão “toda a coletividade” para autenticar as mais variadas possibilidades de cobranças de contribuições especiais idealizadas pelo Legislativo, sem nenhuma análise mais aprofundada acerca do assunto. O que permitiu, irresponsavelmente, embaralhar contribuições especiais de natureza social com as de natureza interventiva, haja vista serem finalidades e destinações completamente distintas, o que mereceria a abordagem de um critério identificador mais apurado. Daí a necessidade desta pesquisa científica para o fenômeno

803 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI nº 663.176/MG. Rel. Min. Eros Grau. Segunda Turma. DJ de 14/11/07; TRF - 3. AMS 200551010151316 RJ/2005.51.01.015131-6. Quarta Turma. Des. Julieta Lunz. Julgado em 26/06/2007.

804 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE nº 635.682/RJ. Julgado em 25/04/2013.

jurídico: definir critérios que sirvam de parâmetros para o legislador e para o próprio intérprete que aplicará o direito nos casos em que há divergências e posicionamentos conflitantes.

Por outro lado, no tocante às três primeiras espécies de contribuições, quais sejam: (i) a contribuição social sobre o faturamento — FINSOCIAL; (ii) a contribuição social sobre o lucro líquido — CSLL; e (iii) a contribuição previdenciária dos servidores públicos inativos, o STF acabou classificando intrinsecamente tais contribuições como verdadeiros impostos com destinação especial⁸⁰⁵, isso porque optou por utilizar o princípio estrutural da solidariedade social em detrimento do princípio original da solidariedade do grupo, o que ensejou a instituição por via oblíqua de tributos não vinculados a uma atividade estatal, porém, com destinação especificada a sua finalidade.

O que na verdade não se afasta do critério defendido nesta pesquisa, que emprega o binômio da materialidade da hipótese de incidência somado à sua base de cálculo para identificar de qual espécie de tributo se trata. No caso das três referidas contribuições, é factível inseri-las na figura dos impostos, de maneira que o dever de solidariedade social pode ser introduzido nas suas normas jurídicas de estruturas, dentro do consequente dessas normas, no que tange às matérias previstas no texto constitucional e suas respectivas delimitações, uma vez que desde as primeiras premissas se afirmou que todo tributo na subclasse dos impostos pode sofrer as causas e as consequências jurídicas do dever de solidariedade social, bem como toda espécie tributária que possa se revestir das características da não vinculação a uma atividade estatal relativa ao contribuinte, situação em que se acham os empréstimos compulsórios e algumas contribuições especiais.

805 TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade social e tributação**. Op. cit., p. 204.

CONCLUSÃO

Ao longo do trabalho foram examinados pontos cruciais que levaram ao desenvolvimento do objeto investigado, com o intuito de comprovar ou não a hipótese inicialmente levantada sobre a relação existente entre a solidariedade social elencada no art. 3º da CR/88 e o sistema jurídico tributário brasileiro. A problemática apresentada ocorreu no sentido de se ratificar a possibilidade desse liame, bem como identificar de que maneira a solidariedade social influenciaria e afetaria a estrutura normativa dos tributos.

Em um primeiro momento, buscou-se definir o que se entende por sistema e norma jurídicos, tendo como parâmetro o direito positivo como um sistema comunicacional, a partir de uma linguagem prescritiva. A pretensão não era a de analisar a estrutura, o conteúdo e os efeitos das normas jurídicas, em especial das tributárias, com base nos planos sintático, semântico e pragmático da linguagem, necessários à construção de uma norma jurídica de estrutura que inserisse a solidariedade social no âmbito tributário.

Em um segundo momento, observou-se que a solidariedade no decorrer do fenômeno social e jurídico obteve diversas acepções, conduzindo ao estudo de suas fontes sob duas vertentes: a pré-jurídica e a jurídica. A primeira enfatizou as principais características da solidariedade social por meio das perspectivas teológica, sociológica e filosófica, constatando a evolução histórica de sua significação desde a ideia de caridade ao dever moral de cidadania e de construção social mútua. A segunda consubstanciou-se no papel da solidariedade social no sistema jurídico tributário como fundamento do próprio dever de pagar tributos, na atual estrutural de um Estado fiscal, fulcrado essencialmente na arrecadação como meio de consecução dos direitos fundamentais dos cidadãos, previstos na CR/88.

Logo, o dever de concorrer para os gastos públicos passa a ser um dever de solidariedade imposto a todos aqueles que possuem capacidade de contribuir (dentro dos parâmetros constitucionais) para as atividades finalísticas do Estado hodierno.

Assim, foi necessário explicar a concepção de dever jurídico fundamental e o seu nexo de causalidade com os direitos elencados no texto constitucional, para se chegar à conclusão de que a solidariedade social é o fundamento constitucional precípua do dever de pagar tributos no Brasil. Surgiu aí o terceiro estudo necessário ao enfrentamento do objeto do trabalho: como esse dever de solidariedade seria introduzido no sistema jurídico tributário?

Essa indagação foi devidamente exaurida durante o estudo da dissertação quando se defendeu a solidariedade social como o núcleo semântico da norma de estrutura para a produção de normas jurídicas tributárias, a partir da distinção indispensável entre normas de

estrutura e normas de condutas, bem como quando examinou sua composição por meio de um antecedente e um conseqüente ligados a um functor deôntico aplicacional não modalizado; neste caso, no antecedente está a autoridade competente para criar normas, e em seu conseqüente estão, obrigatoriamente, três elementos inerentes à sua construção: (i) a outorga de competência (critério sintático) a quem a Constituição determinou a criação do tributo; (ii) o estabelecimento do procedimento, aspecto formal (critério sintático) da norma; (iii) e a delimitação da matéria (critério semântico) a ser veiculada no instrumento introdutor de normas.

Nesse contexto, concluiu-se que a solidariedade social, quando analisada sob a seara do direito positivo tributário, seria um dever jurídico, podendo ser inserido no conseqüente da norma de estrutura de competência, em razão da matéria a ser reconduzida pelo legislador dentro de um modal permissivo (P), possibilitando a este a sua observância no sentido de instituir um modal obrigatório (O) em face dos contribuintes por meio da norma de conduta decorrente da norma de estrutura já criada. Isso faculta afirmar que o dever de solidariedade social em matéria tributária assume a finalidade de núcleo semântico das normas jurídicas, tanto do ponto de vista da norma de estrutura (como permissão de exigir o pagamento dos tributos), quanto do ponto de vista da norma de conduta (como obrigação do contribuinte em pagar esses tributos) a ser instituída com base naquela.

Por outro lado, como a norma de estrutura para a produção de normas jurídicas tributárias ocasionou a abertura no conceito do dever de solidariedade social, revelou-se de extrema necessidade delimitar essa evidente abertura por intermédio do próprio sistema jurídico, impedindo o legislador ordinário de exigir tributos apenas com base no poder de tributar e no dever de solidariedade social de pagar tributos.

Foi então que se buscou nas delimitações constitucionais ao exercício da competência tributária ligadas ao dever de solidariedade social, as balizas às manifestações da solidariedade na seara da tributação, a saber: a estrita legalidade, as imunidades e a capacidade contributiva. Esta última se desdobrou em respeito ao mínimo existencial e vedação ao confisco, como autênticas restrições negativas ao dever de solidariedade social tributária, causando o inevitável fechamento do conceito de solidariedade social por intermédio das regras constitucionais de competência.

Portanto, foi possível concluir pela afirmativa da hipótese levantada nesta pesquisa no sentido de haver efetivamente uma relação direta entre a solidariedade social e a tributação no Brasil, pois o dever fundamental de pagar tributos encontra guarida no dever de solidariedade social dos membros da coletividade que possuem capacidade contributiva para colaborar com

os gastos públicos, a partir do financiamento dos custos dos direitos que permitem a existência e a manutenção do Estado Social, Democrático de Direito e fiscal, como é o caso brasileiro.

Por conseguinte, foi construída uma norma jurídica de estrutura para a produção de normas tributárias, determinando como seria a sua introdução nesse campo jurídico, estabelecendo as delimitações às manifestações do dever de solidariedade social e restringindo a atividade legislativa quanto ao alcance da norma jurídica de estrutura da solidariedade social no sistema do direito positivo tributário.

REFERÊNCIAS

ADEODATO, João Maurício. **Ética e retórica**. São Paulo: Saraiva, 2002.

ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2001.

_____. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano da Silva. Conceito e classificação dos tributos. São Paulo: RDT 55. 1991.

AQUINO, Santo Tomás de. **Suma Teológica III**, Parte II-II. Madrid: Biblioteca de Autores Cristianos, 2002.

ARAÚJO, Clarice Von Oertzen de. Fato e evento tributário - uma análise semiótica. In: **Curso de especialização em direito tributário - estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ARISTÓTELES. **Retórica**. Trad. Antônio Tovar. Madri: Centro de Estudios Vonstitucionales, 1990.

ARISTÓTELES. **Ética a nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2001.

ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Neoconstitucionalismo: entre a ciência do direito e o direito da ciência. In: **Revista eletrônica do direito do Estado**. N. 17, ano 2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO%20AVILA.pdf>>. Acesso em: fev. 2011.

_____. **Teoria dos princípios — da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARRETO, Paulo Aires. **As contribuições e a destinação do produto da arrecadação**. 2005. Tese (doutorado em direito). PUC-SP, 2005.

BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Teoria semiótica do texto**. São Paulo: Ática, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito constitucional e a efetividade de suas normas**. Renovar: 1993.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. Vol. 1. São Paulo: Saraiva, 1988.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Brasília: UNB, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2009.

BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. In: **Revista tributária e de finanças públicas**. São Paulo, n 40, set/out 2001.

_____. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. **Teoria geral da isenção tributária**. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Emenda Constitucional n. 73, de 06 de agosto de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 10 set. 2013.

BRASIL. Lei n. 5.172, de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 10 mar. 2013.

BRITO, Sérgio de Abreu. **SIMPLES Nacional: análise de sua estrutura normativa sob os planos da linguagem prescritiva do direito**. 2013. 198 f. Dissertação (mestrado em direito público) — Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2013.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. Coimbra: Almedina, 2002.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito — o construtivismo lógico semântico**. 2009. Tese (doutorado em direito) — PUC, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Fundamentos jurídicos da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CATÃO, Adualdo de Lima. **Decisão jurídica e racionalidade**. Maceió: Adefal, 2007. _____ . O critério identificador da norma jurídica — a necessidade de um enfoque sistemático. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/2249/o-criterio-identificador-da-norma-juridica/2>. Acesso em: 20 abr. 2013.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de lós gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

CIRIBELLI, Marilda Corrêa. **Como elaborar uma dissertação de mestrado através da pesquisa científica**. Rio de Janeiro: 7 letras, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: 2004.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: dialética, 1997.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS DO HOMEM. Adotada e proclamada pela resolução 217 A (III) da Assembléia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948. Disponível em: http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm. Acesso em 10 set. 2013.

DUGUIT, Léon. **Fundamentos do direito**. Campinas: Servanda, 2008.

DURKHEIM, Emile. **Da divisão do trabalho social**. Lisboa: Editorial Presença, 1989.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

EHRHARDT JR, Marcos Augusto de Albuquerque. **O princípio constitucional da solidariedade e seus reflexos no campo contratual**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/9925/o-principio-constitucional-da-solidariedade-e-seus-reflexos-no-campo-contratual>>. Acesso em abr. 2011.

FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de sociedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Legitimidade na Constituição de 1988. In: **Constituição de 1988: legitimidade, vigência, eficácia e supremacia**. São Paulo: Atlas, 1989.

_____. **Introdução ao estudo do direito — técnica, decisão e dominação**. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Notas sobre contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado democrático de direito. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. **Teoria da norma jurídica**. Rio de Janeiro: 2006.

FERREIRA, Emanuel de Melo. **A evolução da solidariedade: das sociedades clássicas à principiologia constitucional**. Disponível em: <www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3021.pdf>. Acesso em: 12 mai. 2013.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GAMA, Tacio Lacerda. **Competência tributária e a sua estrutura normativa**. Disponível em: <<http://ibet.provisorio.ws/competencia-tributaria-e-a-sua-estrutura-normativa-por-tacio-lacerda-gama/>>. Acesso em 12 de mai de 2013.

_____. **Competência Tributária — Fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Contribuições de intervenção no domínio econômico**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2003.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação / aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Solidariedade social e tributação. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUASTINI, Ricardo. **Distinguendo: estudios de teoría y metateoría del derecho**. Barcelona: Gedisa, 1999.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton, 1999.

IVO, Gabriel. A produção abstrata de enunciados prescritivos. In: **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. O princípio da tipologia tributária e o dever fundamental de pagar tributos. In: **direitos fundamentais na constituição de 1988 — estudos comemorativos aos seus vinte anos**. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2008.

_____. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1986.

_____. **Teoria geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

KRELL, Andreas Joachim. A relevância da teoria do fato jurídico no âmbito do moderno direito constitucional e administrativo. IN: **Revisitando a teoria do fato jurídico — homenagem a Marcos Bernardes de Mello**. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: **a constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

_____. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des) caminhos de um direito constitucional ‘comparado’**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

_____. **Discricionariedade administrativa e proteção ambiental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

LEAL, Marcello Fernandes. **O dever fundamental de pagar impostos como corolário do dever de solidariedade**. Disponível em: <http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=5366>. Acesso em 12 de jan. 2012.

LEITE JR, Orlando. **A regra — matriz do IVVC: sua contextualidade**. São Paulo: Gonçalves, 1993.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

_____. Direitos Fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar. 2010. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/direitos-fundamentais-dos-contribuintes-como-limitacao-ao-poder-de-tributar/5650>>. Acesso em mar. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINEZ, Peces-Barba. Los deberes fundamentales. In: **cuadernos de filosofía del derecho**. n. 4, 1987.

MARQUES, Márcio Severo. **Classificação jurídica dos tributos**. São Paulo: Max Limonad, 2000.

_____. Espécies tributárias. In: **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. São Paulo: Malheiros, 1995.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do fato jurídico — plano da existência**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade**. São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Tese de doutorado. São Paulo: USP, 2009.

MORAES, Maria Celina Bodin de. Os princípios da Constituição de 1988: o princípio da solidariedade. In: **Os princípios da Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

_____. **O princípio da solidariedade**. Disponível em: <<http://www.tepedino.adv.br/wp/wp-content/uploads/2012/09/biblioteca9.pdf>>. Acesso em: 11 mai. 2013.

MORCHON, Gregório Robles. **Teoria del derecho — fundamentos de teoria comunicacional del derecho**. Madrid: 1998.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. Fontes do direito tributário. In: **Curso de especialização em direito tributário — estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal, in: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NEVES, Marcelo. **A constitucionalização simbólica**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

_____. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

_____. **Teoria da inconstitucionalidade das leis**. São Paulo: Saraiva, 1998.

NOGUEIRA, Alberto. **Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito tributário — capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

PROCHALSKI, Daniel. **Solidariedade social e tributação**. 2007. Disponível em: <<http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/270607a.pdf>>. Acesso em mai. 2011.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; Feferbaum, Marina. **Metodologia jurídica: um roteiro prático para trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Saraiva, 2012.

RAWLS, John. **Justiça com equidade: uma reformulação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

_____. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REGOSO, Ivanete. **O dever fundamental de solidariedade social no direito tributário**. 2010. Dissertação (mestrado em direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2010.

RODRIGUES, Antônio dos Reis. **O homem e a ordem social e política**. São João do Estoril: Principia, 2003.

ROSSO, Paulo Sérgio. **Solidariedade e direitos fundamentais na constituição brasileira de 1988**. Disponível em: <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/cejur/article/viewFile/16752/11139>. Acesso em 12 set. 2013.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Introdução: norma, evento, fato, relação jurídica, fontes e validade no direito. In: **Curso de Especialização em direito tributário - estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento tributário. São Paulo: Annablume, 2003.

SANTOS, Enoque Ribeiro dos. **A função social do contrato, a solidariedade e o pilar da modernidade nas relações de trabalho: de acordo com o novo código civil brasileiro**. São Paulo: LTr, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Os direitos fundamentais sociais na constituição de 1988**. 2001. Disponível em: <www.direitopublico.com.br/revista-dialogo-juridico-01-2001>. Acesso em: 10 jun. 2011.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, Beclaute Oliveira. **A cognição no mandado de segurança sob o prisma dialógico de Mikhail Bakhtin**. 2011. Tese (doutorado em direito) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2011.

_____. **Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/8990/dimensoes-da-linguagem-e-a-efetividade-dos-direitos-fundamentais>>. 2006. Acesso em: 15 ago. 2011.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Virgílio Afonso. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. In: **Revista latino-americana de estudos constitucionais**. Disponível em <<http://atualidadesdodireito.com.br/marcelonovelino/2012/03/26/principios-e-regras-mitos-e-equivocos-acerca-de-uma-distincao/>>. 2003. Acesso em 12 fev. 2011.

TAVARES, André Ramos. Dos princípios fundamentais. In: **Constituição Federal: avanços, contribuições e modificações no processo democrático brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

TELLES JUNIOR, Goffredo da Silva. **Direito quântico**. São Paulo: Max Limonad, 1985.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e a ideia de sistema no direito tributário. In: **estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: **direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

_____. Ética e justiça tributária. In: **direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998.

_____. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. O Conceito Constitucional de Tributo. In: **teoria geral da obrigação tributária - estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - vol. II: valores e princípios constitucionais tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário - vol. III : os direitos humanos e a tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VARELA DÍAZ, S. La idea de deber constitucional. In: **Revista española de derecho constitucional.** n 4, 1982.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no direito. In: **Revista da faculdade de direito da UFPR.** Curitiba, PR, v. 33, n. 0, p. 61, 2000. ISSN: 0104-3315/2236-7284.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.** São Paulo: Noeses, 2005.

_____. **Causalidade e relação no direito.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: **Solidariedade social e tributação.** São Paulo: Dialética, 2005.